

Copenhagen Business School, 2012
Institut for Regnskab og Revision

Kandidatafhandling
Cand.merc.aud.-studiet

En kritisk konstruktiv analyse af det eksisterende revisionsbevis på baggrund af nyere argumentations- og bevisteori.

- Et kritisk bidrag til videreudvikling af ISA 500.

Aflevering: 13. februar 2012

Anslag: 220.078

Udfærdiget af:

Peter Nielsen

Jesper Brandt

Vejleder: Rolf Elm-Larsen

Indholdsfortegnelse

1	Indledning.....	6
1.1	Problemstilling.....	6
1.2	Problemformulering.....	7
1.3	Afgrænsning	8
1.4	Kildekritik.....	8
2	Metode.....	10
2.1	Teoretisk redegørelse.....	10
2.2	Kritisk analyse	12
2.3	Konstruktiv analyse	12
2.4	Konklusion og perspektivering.....	13
3	Grundlæggende revisionsteori.....	14
3.1	Mautz og Sharaf.....	14
3.1.1	Erkendelsesteorier	15
3.1.2	Revisionsudsagn.....	19
3.1.3	Typer af revisionsbevis	20
3.1.4	Revisionshandling	21
3.1.5	Hvornår er et revisionsbevis tilstrækkeligt?.....	25
3.2	Delkonklusion.....	29
4	Juridisk bevisteori	31
4.1	Enkeltstående bevis	31
4.1.1	Klassifikation af bevis	31
4.1.2	Mundtligt bevis	34
4.1.3	Materielt bevis.....	38
4.1.4	Kombination af bevis	39
4.1.5	Sammenfatning.....	40
4.2	Bevisbyrde og adfærdsteori	41
4.2.1	Bevisbyrde.....	41
4.2.2	Bevis-relevant adfærd i før-processuelle forhold.....	42
4.2.3	Adfærdskrav (objektive krav)	42
4.2.4	Almene betingelser.....	44

4.2.5	Sammenfatning.....	45
4.3	Syv-trins analyse af bevis	46
4.3.1	Syv-trins analyse vs. Mautz og Sharafs analysemetode.....	50
4.4	Delkonklusion - Afsæt til kritisk analyse	53
5	Kritisk analyse af ISA 500	55
5.1	ISA 500.....	55
5.2	Relevans.....	57
5.3	Pålidelighed	58
5.4	Analyse af Bevis	58
5.4.1	Objektive adfærdskrav	60
5.4.2	Inspektion	61
5.4.3	Observation	62
5.4.4	Ekstern bekræftelse	62
5.4.5	Efterregning.....	63
5.4.6	Genudførelse	63
5.4.7	Analytiske handlinger	64
5.4.8	Forespørgsel	64
5.5	Tilstrækkelighed	64
5.5.1	Væsentlighedsniveau.....	65
5.6	Delkonklusion.....	66
6	Konstruktiv analyse af ISA 500	69
6.1	Pålidelighed	69
6.2	Objektive adfærdskrav.....	71
6.3	Væsentlighed	72
6.3.1	Definition af acceptabel fejlmargen	74
6.3.2	Estimer sandsynlige fejl	75
6.4	Indirekte relevans	78
6.5	Analyse af bevis.....	78
6.6	Sandsynlighedsteori.....	79
6.6.1	Sandsynlighedsbegrebet	80
6.6.2	Klassisk sandsynlighedsbegreb	81
6.6.3	Bevisretlige sandsynlighedsbegreb	81

6.6.4	Objektiv sandsynlighed	82
6.6.5	Subjektiv sandsynlighed.....	83
6.6.6	Bayes Teorem.....	84
6.6.7	Bevisværdi.....	86
6.6.8	Bayesiansk bevisvurdering.....	90
6.6.9	Forhåndssandsynligheden	91
6.6.10	Statistisk revision.....	95
6.6.11	Sammenfatning	101
6.7	Argumentationsteori	102
6.7.1	Toulmin vs. Schum	104
6.7.2	Praktisk argumentationsanalyse	106
6.7.3	Argumenttyper	108
6.7.4	Appelformer	110
6.7.5	Chart-metoden.....	111
6.7.6	Sammenfatning.....	112
6.8	Toulmins argumentationsmodel i praksis.....	112
6.9	Delkonklusion.....	120
7	Konklusion	124
8	Perspektivering.....	126
9	Litteraturhenvi sning	128

Executive Summary

There have been a number of business scandals in both Denmark and abroad, where enterprises from one day to another turned into bankruptcy without any previous remarks or warnings from the auditors in the annual reports. The scandals have obviously lead to massive loss amongst stakeholders, and in that perspective, it is not unlikely that the **auditors could be met by claims for compensation** from the stakeholders. This shows the need of sufficient guidance and protection of the auditor by the auditing standard ISA 500, that regards audit evidence.

This thesis would investigate how ISA 500, could be improved, so it is able to guide the auditor, with at methods based on law to analyze and evaluate the audit evidence in regards to appropriate and sufficiency, when it comes to a law trial.

The thesis is divided into three parts; **Theoretical review**: Is ISA 500 based on traditional audit theory and which characteristics should an legal evidence have ? **Critical analysis**: Identify weaknesses in ISA 500 by comparing with legal evidence theory. **Constructive analysis**: How could the weaknesses of ISA 500 be reduced? Could the introduction of argumentation theory and probability theory reduce some of the weaknesses?

The analysis shows that **ISA 500 is based on the epistemological theories**, which rank the evidential strength of the audit procedures, differently from the legal perspective, which is a problem.

The thesis shows that ISA 500 could strengthen the auditors work and protection by including the **Legal objective behavioral requirements** otherwise the judge might judge against the auditor. There also need for a more detailed **Guidance regarding liability of evidence**, so the auditor has no doubt. ISA 500 is also missing a **Method of organizing and analyzing the strength of the audit evidence**, so the seven-step method by David Schum should be implemented. The **Level of materiality** (Quantitative and qualitative) is necessary when the auditor should determine, whether the evidence is sufficient. ISA 500 has no **Clear statement when audit evidence is sufficient** and does not mention that **evidence could be combined to strengthen the evidence of a certain hypothesis**. An implementation of the **Use of argument model by Stephen Toulmin** could help the auditor to strengthen the objectivity and include evidence of **indirectly relevance**.

1 Indledning

I undervisningen og i pensum på Cand.merc.aud.-studiet bliver der lagt forbavsende lidt vægt på revisionsbevis, som i sin natur er et af de vigtigste elementer i revision.

I forbindelse med erhvervsskandaler som for eksempel IT-factory, kan revisors arbejde være udsat for kritik og endda også krav om erstatning.

Som udgangspunkt skal de i revisionen udførte handlinger og fundne revisionsbeviser kunne dokumenteres, således at en anden kyndig revisor vil kunne komme frem til samme konklusion. Men er dette tilstrækkeligt, hvis revisor i en eventuel erstatningssag skal kunne dokumentere sine revisionsbeviser?

Det har unægteligt overrasket mange, at der er flere tilfælde på, hvor virksomheder, uden forudgående nævneværdige bemærkninger fra revisor, er gået konkurs fra den ene dag til den anden.

Set i lyset af erhvervsskandalerne, kan det ikke afvises, at det fremadrettet vil blive krævet, at revisor skal påtage sig et større ansvar for sin påtegning, hvilket vil gøre revisionsbeviset endnu mere vigtigt.

Revisionsbevis er et interessant begreb, for det kan være svært at sætte en fast ramme for, hvornår et revisionsbevis er tilstrækkeligt. Det gælder bevis generelt, da bevis kun giver viden om noget, såfremt beviset er relevant, pålideligt og eventuelt styrket med overbevisende argumentation.

Det er derfor interessant at analysere hvordan revisionsteori og ISA 500, revisionsstandarden vedrørende revisionsbevis, følger de juridiske retningslinjer for bevis.

1.1 Problemstilling

Når revisor afgiver sin påtegning på årsrapporten, herunder erklæring om Going Concern, er det revisors ansvar, at opnå begrundet overbevisning. Revisionsbeviset er derfor en altafgørende faktor i forbindelse med revisionsprocessen.

Revisionsprocessen er en kompleks proces, hvor mange revisionsbeviser skal indsamles, for at give revisor tilstrækkelig overbevisning omkring påtegning af regnskabet.

Det er revisors ansvar at opnå et egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis. Revisionsstandard ISA 500 overlader meget af denne beslutning til revisors professionelle dømmekraft. Dermed opfordrer ISA 500 til subjektiv bedømmelse, men revisor er som udgangspunkt opfattet som en objektiv part ved udarbejdelsen af årsrapporten.

Den seneste version af ISA 500 er skærpet lidt med hensyn til juridisk synsvinkel og praktisk anvendelse, men vores umiddelbare holdning er, at standarden fortsat er utilstrækkelig som vejledning for revisor, og at den juridiske synsvinkel bør styrkes, da revisionsbeviset vil være revisors forsvar ved et eventuelt krav om erstatning.

Det kan ikke afvises, at det fremadrettet vil blive krævet, at revisor skal påtage sig et større ansvar for sin påtegning, hvilket vil øge kravet til revisionsbeviset.

Revisionsbranchen står overfor et dilemma, hvor revisors arbejde kan have faldende troværdighed og dermed værdi for regnskabsbrugerne, og på den anden side vil det udsætte branchen for større risiko for erstatningskrav, hvis branchen påtager sig mere ansvar.

Meget taler for, at revisor skal påtage sig et større ansvar for at oprette tilliden og øge værdien af revisionspåtegningen. Det vil kræve, at ISA 500 bliver videreudviklet, således at den følger en mere juridisk tankegang med hensyn til bevis.

1.2 Problemformulering

På baggrund af problemstillingen, opstår følgende spørgsmål, som søges besvaret:

Hvordan kan ISA 500 forbedres, så den konkret kan vejlede revisor med en juridisk baseret metode til analyse og evaluering af revisionsbeviset med henblik på egnethed og tilstrækkelighed ved en eventuel erstatningssag?

Til at belyse dette spørgsmål vil følgende underspørgsmål blive besvaret:

- Hvad er det teoretiske grundlag for det eksisterende revisionsbevis?
- Hvilke egenskaber skal et bevis besidde, hvis det skal anvendes i en retssag?
- Hvilke svagheder er der ved det eksisterende revisionsbevis?
- Hvordan kan svaghederne ved det eksisterende revisionsbevis elimineres?

1.3 Afgrænsning

Afhandlingen vil afgrænse sig fra de øvrige revisionsstandarder. Enkelte øvrige revisionsstandarder kan dog blive omtalt eller refereret til, hvor det findes hensigtsmæssigt. Der afgrænses fra de øvrige standarder, da ISA 500 bør indeholde alle væsentlige oplysninger, som vedrører revisionsbevis. Denne afgrænsning kan medføre at eventuelt forbedringspotentiale i ISA 500, kan være omhandlet i en anden revisionsstandard.

Den amerikanske juraprofessor David Schum har beskæftiget sig med almen bevisteori og konstateret at megen bevisteori har udgangspunkt i den juridiske verden. Derfor omtales Schums teori som juridisk bevisteori, på trods af at han arbejder mere bredt med emnet. Referencer til Schum vil også omfatte bogen ”Analysis of Evidence”, hvor Schum er medforfatter.

Ved angivelse af matematiske formler fra ekstern litteratur vil matematikken ikke blive yderligere analyseret, da der ikke ønskes en matematisk diskussion, og at det antages at den anvendte matematik er korrekt, da det er anerkendt litteratur udlånt fra CBS velassorterede og anerkendte bibliotek.

1.4 Kildekritik

Desværre må det konstateres, at der generelt ikke har været meget litteratur tilgængeligt om emnet for opgaven, hvorfor der ikke er fravalgt noget litteratur ud fra generelle kriterier.

I denne opgave anvendes primært nedenstående kilder, som det er vurderet besidder den nødvendige kompetence og objektivitet.

David Schums forskning i bevis tager ikke udgangspunkt i revision, men det generelle bevis. Han præsenterer definition på bevis og analysemetoder af bevis, som i opgaven vil blive undersøgt, om det med fordel kan anvendes af revisor. Schum har skrevet en række artikler om emnet, ligesom han er medforfatter på bogen ”Analysis of Evidence”, der er udgivet af Cambridge Universitets forlag, hvorfor Schum vurderes til at være en kompetent, pålidelig og objektiv kilde.

Zahles doktordisputats er et omfattende værk, hvorfra der er hentet viden, specielt omkring sandsynlighedsbetragtninger i den juridiske verden. Zahle henviser til Finkelstein og Fairly samt Bayes teorem. Zahle blev senere Højstesteretsdommer, men vendte tilbage til sit professorat. Zahle vurderes at have høj troværdighed.

Når Aasmund Eilifsen nævnes, så henvises der til bogen "Auditing and Assurance services", hvor Eilifsen sammen med William F. Messier er hovedforfatterne. Denne bog er pensum på Cand.merc.aud.-studiet, hvorfor det vurderes, at denne kilde er kompetent og pålidelig.

Den engelske filosof Stephen Toulmins teorier om argumentation er fra 1960'erne, men metoden til opbygning af et argument er fortsat aktuel. Toulmin opfattes stadig som den førende indenfor argumentationsteori. Schum nævner også en teori om argumentation, hvorfor det er naturligt at sammenligne de to teorier, for at teste om Schums nyere teori besidder noget nyskabende.

Mautz og Sharaf opfattes som revisionsteoriens ophavsmænd, hvorfor det er valgt at inddrage deres teorier, selvom deres udgivelser er helt tilbage fra 1950'erne. Det vurderes at Mautz og Sharaf er pålidelige og kompetente kilder.

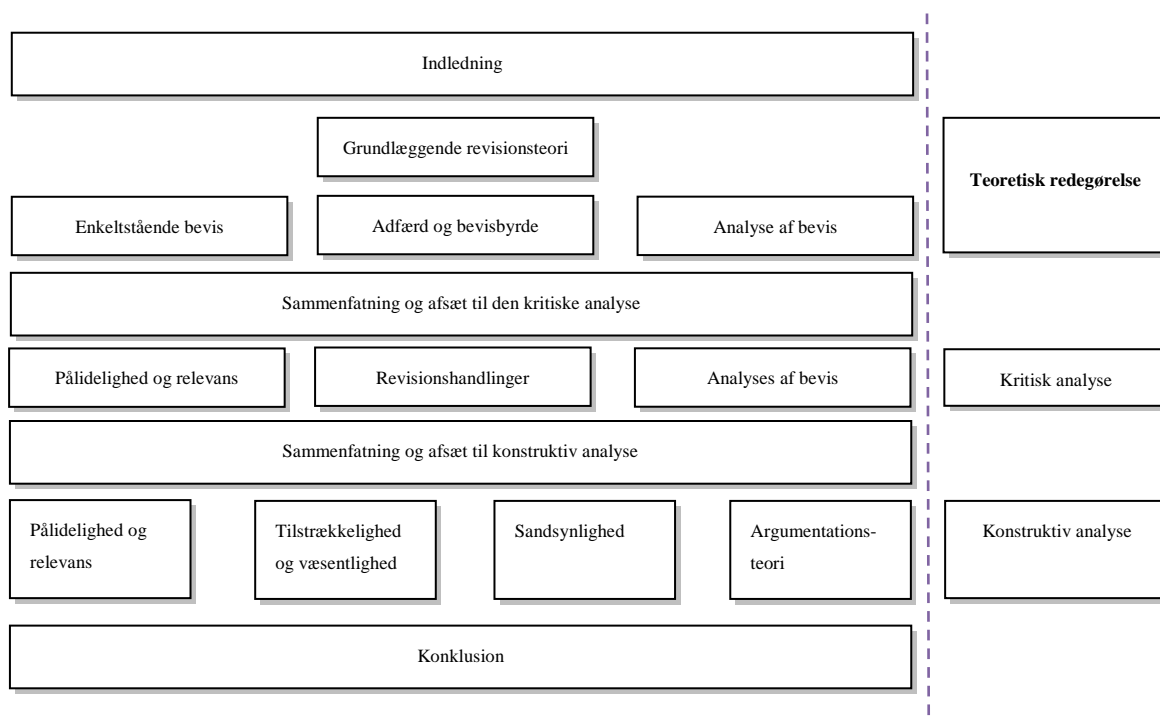
Jørgen Valther Hansen er en dansk revisor, der blandt andet har arbejdet med forskellen mellem det juridiske bevis og revisionsbeviset. Desværre er materialet omkring 25 år gammelt, hvorfor revisionsstandarderne har ændret sig siden. Der anvendes derfor primært Jørgen Valther Hansens tanker omkring den styrke revisor bør tillægge de respektive erkendelsesformer samt sammenligning af den troværdighed, som henholdsvis erkendelsesteorien og den juridiske teori tillægger de respektive revisionshandlinger, som fortsat er aktuelle.

Skovsted og Hansen har som nogen af de få i Danmark, forsøgt at udarbejde en praktisk orienteret bog omkring sandsynlighedsregning indenfor revision. Den er ligeledes over 20 år gammel, men behandles, idet den er en af de få udgivelser, som forsøger at kombinere revision med sandsynlighedsregning. Bogen er udarbejdet med løbende kritik og vurdering af statsautoriserede revisorer samt en lektor, derudover er der et større antal kildehenvisninger, som indikerer at bogen er baseret på et omfattende litteraturstudie.

2 Metode

Denne afhandling er opdelt i tre hovedområder; en teoretisk redegørelse, og to analyseafsnit, der er henholdsvis kritisk og konstruktivt.

Metoden er skitseret i nedenstående figur. Efter figuren findes uddybende beskrivelse af den anvendte metode.



Figur 1 - Opbygning af opgave - Egen tilvirkning

2.1 Teoretisk redegørelse

Denne afhandling tager udgangspunkt i en redegørelse af bevisteori, herunder revisionsbevis.

Formålet med den teoretiske redegørelse er at identificere hvilke egenskaber et bevis skal være i besiddelse af, for på den måde at have et godt afsæt til den kritiske analyse, såfremt det skal anvendes i en retssag.

Først vil den traditionelle revisionsteori vedrørende revisionsbeviset blive gennemgået, for at opnå indblik i den teori, som det vurderes, at ISA 500 er baseret på. Afsnittet tager udgangspunkt i Mautz og Sharafs teorier fra 1961, men vil også inddrage Jørgen Valther Hansens betragtninger ud fra det juridiske synspunkt, hvor det findes hensigtsmæssigt.

Formålet med gennemgangen af Mautz og Sharafs teorier er at opnå forståelse af den traditionelle teori, som vurderes at ligge bag ISA 500, for på den måde at opnå forståelse for de tanker der ligger bag ISA 500.

Med udgangspunkt i revisionshandlingerne vil det blive analyseret om ISA 500 er baseret på Mautz og Sharafs erkendelsesteoretiske bevisteori.

Den juridiske begrebsramme om bevis vil blive benyttet til at analysere eventuelle svagheder ved ISA 500.

De følgende tre kapitler i den teoretiske del vil have vægt på den juridiske synsvinkel på bevis, for på den måde at kunne identificere svagheder ved ISA 500 i den efterfølgende kritiske analyse.

Opgaven tager udgangspunkt i den amerikanske forsker David A. Schums tanker omkring det enkeltstående bevis, idet han har foretaget omfattende studier omkring bevisteori.

I den teoretiske redegørelse, vil de juridiske adfærdskrav samt placering af bevisbyrden blive gennemgået. Det er vigtigt for revisor at være opmærksom på adfærdskrav, som en eventuel retssag vil fordre, ligesom det er vigtigt at forstå, hvem der har bevisbyrden i en eventuel retssag.

Når revisor finder et potentielt bevis for en given regnskabspåstand, er det vigtigt, at revisor er i stand til at kunne analysere og evaluere dette bevis.

Redegørelsen for definitionen på bevis vil blive foretaget ved hjælp af Schums generelle betragtninger om bevis, hvor han har hentet stor inspiration fra den juridiske verden. Denne forståelse af definitionen af bevis, er essentiel for såvel læser af denne afhandling, men også forfatterteamet, da det er en vigtig forudsætning for at forstå styrker og svagheder ved et bevis.

Schum anvender i sin litteratur, en syv-trins analysemetode af bevis, som der vil blive redegjort for. Det vil blive analyseret hvordan den adskiller sig af Mautz og Sharafs analysemetode af bevis.

2.2 Kritisk analyse

Formålet med den kritiske analyse er at identificere svagheder ved ISA 500 i forhold til den juridiske bevisteori.

Indledningsvist vil ISA 500 blive overordnet beskrevet, for at give læseren et overblik over standarden.

Dernæst analyseres om ISA 500 beskriver de egenskaber, som et bevis skal besidde, såfremt det skal være et juridisk stærkt bevis.

Med baggrund i den teoretiske redegørelse, vil det blive vurderet hvorledes ISA 500 definerer og behandler de fundne egenskaber, som et bevis skal besidde.

Endeligt vil der være en analyse af, hvorledes ISA 500 angiver, at revisor skal analysere og evaluere de fundne beviser.

2.3 Konstruktiv analyse

Det vil i denne del af afhandlingen blive analyseret hvorledes de, i den kritiske analyse, fundne svagheder kan mindskes.

Først analyseres de svagheder, som ISA 500 har med hensyn til pålidelighed og relevans, dernæst vil der være en analyse af, hvorledes svaghederne med hensyn til væsentlighed og tilstrækkelig kan forbedres.

I den konstruktive analyse inddrages sandsynlighedsteori og argumentationsteori. Disse teorier betragtes ikke som en del af det eksisterende teoretiske grundlag for revisionsbevis, hvorfor det er vurderet hensigtsmæssigt at introducere disse teorier i den konstruktive analyse, i stedet for i den teoretiske redegørelse.

Sandsynlighedsbetragtninger er anvendt i den juridiske bevisførelse, hvorfor det analyseres om sandsynlighedsbetragtninger vil kunne styrke revisors arbejde med revisionsbevis.

Med udgangspunkt i en amerikansk retssag vil det blive vist, hvorledes sandsynlighedsbetragtninger i praksis kan anvendes i en retssag, men også hvilke problemstillinger en sådan anvendelse kan frembringe.

Med udgangspunkt i argumentationsteori og sandsynlighedsteori vil der blive foretaget en analyse af, hvorvidt disse teorier i praksis kan styrke revisionsbeviserne og bidrage til en forbedring af ISA 500.

2.4 Konklusion og perspektivering

Afslutningsvis konkluderes der på afhandlingens problemstilling og der foretages en perspektivering af emnet.

3 Grundlæggende revisionsteori

3.1 Mautz og Sharaf

For at undersøge det teoretiske grundlag for ISA 500, vil der i dette afsnit blive redegjort for teorien bag bevisvurdering i revision. De første teorier på området for revisionsbevis blev udfærdiget af Mautz og Sharaf i bogen ”The Philosophy of Auditing” tilbage i 1961, og anses for revisionsteoriens moder, hvorfor der tages udgangspunkt i disse. Jørgen Valther Hansen vil igennem sine betragtninger vedrørende revisionsbeviset set ud fra et juridisk synspunkt blive inddraget i gennemgangen af revisionsteorien, hvor det findes hensigtsmæssigt.

Redegørelsen vil omfatte følgende punkter:

- Kategori af bevis
- Kategori af sandhed
- Erkendelsesteorier
- Revisionsudsagn
- Typer af revisionsbevis
- Revisionshandlinger og analyse heraf
- Hvornår er et revisionsbevis tilstrækkeligt
- Model for revisionsbevis

Grundlæggende for Mautz og Sharafs teori er, at beviser kan opdeles i tre kategorier¹:

- Naturligt bevis
- Skabt bevis
- Rationel argumentation

De naturlige beviser er ting, som er givne i sig selv, det vil sige fysiske beviser. Når revisor kigger på et lager, så er revisor overbevist om eksistensen af dette. Naturlige beviser er blandt de mest overbevisende beviser ifølge Mautz og Sharaf.

Skabt bevis kræver derimod en indsats for at blive tilvejebragt.

¹ Mautz & Sharaf, ”The Philosophy of Auditing” side 82.

Mange grundlæggende antagelser er ikke resultat af nogle observationer af naturlige beviser, eller skabte beviser. De kan derimod være baseret på generelle antagelser om omverden, og være i logisk sammenhæng hermed og dermed baseret på **rational argumentation**.

Der er stor forskel i graden af overbevisning fra de tre typer beviser. Det kan være svært at benægte eksistensen af et fysisk objekt, som revisor selv har betragtet, mens en række ræsonnementer indeholdende matematiske udregninger ikke efterlader samme grad af overbevisning.

Beviset repræsenterer det middel, hvormed revisor kan opnå en tilstand af overbevisning, frem for blot tro. Dermed er revisor nået frem til en sandhed, der er i overensstemmelse med virkeligheden.

Mautz og Sharafs teori opdeler sandhed i tre kategorier²:

- Materielle sandheder
- Matematiske sandheder
- Andre abstrakte sandheder

Materielle sandheder er opstået gennem naturlige beviser. **Matematiske sandheder** er resultatet af accept af matematiske forudsætninger. De **abstrakte sandheder** er baseret på abstrakte antagelser af forskellig pålidelighedsgrad.

3.1.1 Erkendelsesteorier

Mautz og Sharaf benytter begrebet logik til at frembringe de kriterier, der kan fjerne tvivl og vurdere pålidelighed. Mautz og Sharaf benytter Montagues definition af begrebet logik: ”*Søgen efter det ultimative kriterie, der gør det muligt at vurdere vores formodninger og opnå sand viden*”³.

Mautz og Sharaf angiver Montagues seks logiske metoder til at opnå viden⁴:

² Mautz & Sharaf, “The Philosophy of Auditing” side 85.

³ Mautz & Sharaf, “The Philosophy of Auditing” side 108.

⁴ Mautz & Sharaf, “The Philosophy of Auditing” side 110ff.

- Authoritarianism
- Mysticism
- Rationalism
- Empirism
- Pragmatism
- Skepticism

Authoritarianism kan oversættes til udsagn fra andre individer. Dette er en vigtig kilde til information, og mennesket har tendens til forholdsvist ukritisk at acceptere denne information/viden, medmindre der er grund til at betvivle kildens pålidelighed eller kompetence.

Dette er naturligvis også en væsentlig svaghed, at revisor ved viden fra andre individer, skal vurdere kildens pålidelighed og kompetence, samt om kilden er fri for modstridende interesser. På grund af denne svaghed, kan information fra andre individer ikke tillægges fuld troværdighed. Ifølge revisionsteorien kan revisor dog være nødsaget til at anvende denne kilde, hvis der ikke forefindes anden information. Kategorien gælder både information fra virksomheden og fra tredjemand. Revisor må kritisk vurdere om kilden er inkompetent eller har modstridende interesser.

Mysticism er den viden, som revisor selv danner ved hjælp af intuition. Denne form for intuition bliver beskrevet som en kombination af instinkt, fantasi og erfaring. Det er dermed evnen til at rationalisere sig frem til en konklusion på baggrund af den tilstedeværende information. Det er ikke sandsynligt, at revisor vil nå frem til en konklusion, der strider mod revisors intuition.

Intuition kan måske bedst beskrives som mange års erfaring. En tømrer kan blot ved at kigge på et stykke træ, vurdere træets egenskaber, ligesom en garvet toldbetjent, kan vurdere om der er ”rent mel i posen”. Intuition er i denne forbindelse revisors mavefornemmelse.

Mysticisme kan som Authoritarianism være bedste bud på tilgængelig information, men kan ikke tillægges fuld troværdighed.

Rationalism hævder muligheden for at opnå viden om virkeligheden alene ved hjælp af fornuften. Revisor kan derfor lægge sin erfaring om menneskelig adfærd til grund, når revisor anvender revisionsteknikken bekræftelse i relation til debitorer. En debitor vil næppe acceptere

en ikke eksisterende gæld, eller en gæld der er større end den faktiske, hvorfor en saldobekræftelse må anses for at være et stærkt revisionsbevis.

Ved matematiske beregninger anvendes anerkendte principper som talsystemet, matematiske symboler og metoder. Når revisor tester interne kontroller og konkluderer ud fra disse kontroller om sandsynligheden for fejl er høj eller lav, anvendes Rationalisme.

Empirism defineres generelt som et erkendelsesteoretisk grundsynspunkt, hvis grundtese er, at al erkendelse af virkeligheden, alene må baseres på sanseerfaringens data (observationer). Forefindes mange afvigelser eller et mønster, danner disse grundlag for en generel opfattelse (Induktion). Denne metode anvendes blandt andet til at teste om kontroller er effektive.

Pragmatism har i revisionsmæssigt sammenhæng relation til tidsdimensionen. Pragmatikerne er overbevist om, at hvad der fungerer godt, må være sandt og omvendt. Således fokuseres i revisionsmæssig sammenhæng på erfaring om konkrete forhold, som tiden har givet revisor viden om.

Mautz og Sharaf henviser til Montague, der mener at Empirism og Pragmatism har meget til fælles, da de begge er afhængige af erfaringer, begge er middel til at teste påstande. Dog tester Empirism overbevisning ud fra nuværende erfaring, mens Pragmatism tester overbevisning ud fra konsekvenser i fremtiden. Et eksempel på Pragmatism i revision er ved at kigge på fremtidige indbetalinger (efter balancedatoen) som bevis for tilværelsen af et tilgodehavende.

Skepticism er i modsætning til de fem ovenstående punkter en såkaldt negativ erkendelsesform, der ikke bygger på at føre bevis for en given ting.

Revisor kan have to forhold til skepticism, enten skal enhver påstand bevises, inden den kan fremgå af regnskabet, eller også kan virksomhedens oplysninger ligge til grund, medmindre revisor finder anledning til at betvivle virksomhedens oplysninger. Førstnævnte holdning vil være handlingslammelse for revisor, hvorfor Skepticism bør opfattes som et varslingsystem for revisor.

Revisor skal være skeptisk over for de informationer han får, men skal ikke være umulig at overbevise. Skepsis skal anvendes i korrekte mængder og skal bruges til at stille tvivl ved de modtagne informationer, indtil der er skabt et pålideligt bevis.

Det vurderes at Skepticism skal opfattes som en overordnet metode, der bør anvendes for hver af de fem andre metoder.

Montague anfører at i hovedtræk anses Rationalism og Empirism som komplementære kriterier for afdækkelsen af sandhed, og ingen af de to kan erstatte hinanden. Såfremt der opstår konflikter mellem empirisk erfaring og rationel tankegang, er det ikke et udtryk for brist i sandhedskriterierne, men blot fejlagtig anvendelse af en eller begge erkendelsesformer.

Dette kan tolkes som en erkendelse, der bygger på begge erkendelsesformer, og som alt andet lige er stærkere end en erkendelse, der kun bygger på den ene af de to erkendelsesformer.

Jørgen Valther Hansen går skridtet videre med hensyn til at rangordne erkendelsesformernes pålidelighed med særligt henblik på revisionsmæssige aspekter⁵:

- Den sikreste erkendelse baserer sig på såvel empirisme som rationalisme
- Empirismen i revisionslæren er ganske værdifuld, specielt hvis der tillige sker vurdering af uafhængig information.
- Den rationalistiske erkendelse har et så bredt virkeområde inden for revisionslæren, at dens sikkerhed varierer fra sandsynlig over overbevisende til sand
- Den intuitive erkendelse (Mysticism) kan ikke stå alene som revisionsbevis, men på den anden side kan en konklusion ikke stride mod en revisors intuition.
- Den pragmatiske erkendelse har stærke begrænsninger i anvendelsesområdet, idet den er afhængig af tidspunktet for udførelsen af handlingerne og vil ofte kræve supplement af revisionsmetoder, som involverer andre erkendelsesformer.

Det er dog vanskeligt at sætte præcise mål for den bevismæssige styrke af revisionsbeviser ud fra erkendelsesteoretiske kriterier. Tankegangen i erkendelsesteorien er, at hvis bekræftelsen af påstandene i regnskabet kan baseres på flere erkendelsesformer, vil det øge sikkerheden i konklusionen væsentligt.

Filosoffer diskuterer om det er muligt at opnå endegyldigt bevis, der er dog enighed om det meste bevismateriale kun er lettere overbevisende. Derfor holder revisionsteorien sig til, at

⁵ Jørgen Valter Hansen, "Bevisteori og dokumentation i revision" side 144.

revisor må erkende, at revisor må tage det bevis, som revisor kan opnå, inden for sine begrænsninger og foretage den bedste konklusion, på dette grundlag.

3.1.2 Revisionsudsagn

Mautz og Sharaf mener, at et regnskab består af en række påstande eller regnskabsudsagn, som de kalder det. Mautz og Sharaf har valgt at opdele udsagnene i fem overordnede udsagn, som yderligere kan opdeles i underliggende udsagn. Disse udsagn skal opfattes som en slags revisionsmål⁶.

1. Udsagn om eksistens eller ikke-eksistens
 - a. Af fysiske ting
 - i. Tilstede
 - ii. Ikke tilstede
 - b. Ikke-fysiske ting
2. Udsagn om begivenheder der er sket
3. Udsagn vedrørende kvantitative forhold (mængde/størrelse)
 - a. Simple mængder
 - b. Beløb involverende værdiansættelse
4. Udsagn vedrørende kvalitative forhold
 - a. Eksplicit i regnskab
 - b. Implicit i regnskab
5. Matematiske påstande
 - a. Enkeltstående beregninger
 - b. Fra flere beregninger

Udsagn om eksistens eller ikke-eksistens:

Omhandler tings tilstedeværelse. Punktet er opdelt i fysiske ting og ikke-fysiske ting. De fysiske ting er opdelt efter, om de er tilgængelige for revisor eller ej. De fysiske ting som er tilgængelig for revisor, kan revisor observere, og dermed opnå overbevisende bevis for tilstedeværelsen. For de fysiske ting der ikke er tilgængelige og ikke-fysiske ting, kan revisor ikke opnå bevis for tilstedeværelsen af disse, da de ikke er observerbare for revisor.

⁶ Mautz & Sharaf, "The Philosophy of Auditing" side 96ff.

Udsagn om begivenheder der er sket:

Omhandler de transaktioner, der er gået forud for revisionen. Dette vil være tilfældet for alle regnskabsposter i resultatopgørelsen.

Udsagn vedrørende kvantitative forhold:

Omhandler udsagn om mængder og størrelser. Simple mængder, som for eksempel kontantbeholdning, kan observeres af revisor, og dermed opnås et overbevisende bevis.

Beløb indeholdende værdiansættelse er udsagn baseret på skøn, hvorfor det opnåede bevis ikke er så overbevisende som ved simple mængder.

Udsagn vedrørende kvalitative forhold:

Omhandler forhold i regnskabet der ikke nødvendigvis er af numerisk karakter.

Matematiske påstande:

Omhandler udsagn som er fremkommet ved beregninger, som er baseret på anerkendte matematiske principper. Dette udsagn er direkte til at efterregne af revisor, ved brug af samme matematiske principper, hvorfor det er muligt at opnå overbevisende bevis for de matematiske udsagn ifølge Mautz og Sharaf.

3.1.3 Typer af revisionsbevis

Som det fremgår af ovenstående er regnskabsudsagnene af forskellig karakter, hvorfor det er relevant at undersøge hvilke typer af bevis revisor kan opnå inden for de enkelte udsagn.

Mautz og Sharaf tager udgangspunkt i følgende 9 bevistyper⁷:

1. Fysisk undersøgelse af revisor af ting der fremgår af bogføringen
2. Bekræftelse fra uafhængig 3. mand
 - a. Skriftlig
 - b. Mundtlig

⁷ Mautz & Sharaf, "The Philosophy of Auditing" side 104ff.

3. Officielle dokumenter
 - a. Udarbejdet udenfor virksomheden
 - b. Udarbejdet indenfor virksomheden
4. Redegørelse fra ledelse og medarbejdere
 - a. Formel
 - b. Uforpligtende
5. Efterregning af revisor
6. Tilfredsstillende interne kontroller
7. Efterfølgende handlinger foretaget af virksomheden og andre
8. Underliggende information eller specifikationer uden væsentlige tegn på uregelmæssigheder
9. Indre sammenhæng med andre data

3.1.4 Revisionshandlinger

For at analysere om ISA 500 er baseret på Mautz og Sharaf, vil det blive analyseret, hvor stor lighed der er mellem Mautz og Sharaf og ISA 500, når det gælder revisionshandlinger, da disse handlinger ligger til grund for revisors arbejde.

Mautz og Sharaf nævner 10 forskellige revisionshandlinger⁸, mens ISA 500 kun nævner 7, hvorfor det er interessant at analysere, om ISA 500 har fjernet nogle handlinger og givet fald hvilke, samt hvilken betydning, det kan have for revisors revisionsbevis.

⁸ Mautz & Sharaf, "The Philosophy of Auditing" side 121ff.

Tabel 1: Overblik over Mautz & Sharaf samt ISA 500.

Mautz og Sharaf		ISA 500	
1	Fysisk undersøgelse og optælling	1	Inspektion
2	Bekræftelser	2	Observation
3	Undersøgelse af officielle dokumenter og sammenligning til bogføring	3	Ekstern bekræftelse
4	Efterregning	4	Efterregning
5	Gennemgå bogføringsprocedurer	5	Genudførelse
6	Observation og søgning	6	Analytiske handlinger
7	Forespørgsel	7	Forespørgsel
8	Undersøgelse af underliggende bilag, dokumentation og specifikationer		
9	Sammenholdelse med relaterede information		
10	Observation af relevante aktiviteter og forhold		

Nedenstående skema beskriver ISA 500's definition af de syv revisionshandlinger.

Tabel 2: ISA 500's definitioner af de syv revisionshandlinger

	Revisionshandling	Definition
1	Inspektion	Inspektion omfatter undersøgelse af registreringer eller af interne og eksterne dokumenter i papirform, elektronisk form eller på andet medie, eller en fysisk undersøgelse af et aktiv.
2	Observation	Observation består af at overvære en proces eller en procedure, der bliver udført af andre, for eksempel revisors observation af lageroptællingen, der udføres af virksomhedens personale, eller af udførelsen af kontrolaktiviteter.
3	Ekstern bekræftelse	En ekstern bekræftelse udgør revisionsbevis, som revisor har indhentet som et direkte skriftligt svar til revisor fra en tredjepart (den bekræftende part) i papirform eller på et elektronisk eller andet medie
4	Efterregning	Efterregning består af at kontrollere dokumenters eller registreringers matematiske nøjagtighed.
5	Genudførelse	Genudførelse omhandler revisors uafhængige udførelse af procedurer eller kontroller, som oprindeligt er blevet udført som en del af virksomhedens interne kontrol.
6	Analytiske handlinger	Analytiske handlinger består af vurdering af finansiell information og udføres ved at undersøge plausible sammenhænge mellem både finansielle og ikke-finansielle data. Analytiske handlinger omfatter også undersøgelse af konstaterede udsving og sammenhænge, som ikke er konsistente med andre relevante informationer eller afviger betydeligt fra de forventede beløb.
7	Forespørgsel	Forespørgsel består af opsøgning af både finansiell og ikke-finansiell information hos vidende personer inden for eller uden for virksomheden.

På baggrund af ovenstående definition af revisionshandlingerne, opstilles følgende tabel, hvor der med udgangspunkt i Mautz og Sharafs 10 revisionshandlinger er noteret hvilke revisionshandlinger i ISA 500, der matcher de respektive revisionshandlinger:

Tabel 3: Sammenligning af revisionshandlinger, egen tilvirkning.

	Mautz og Sharaf	ISA 500
1	Fysisk undersøgelse og optælling	Inspektion
2	Bekræftelser	Ekstern Bekræftelse
3	Undersøgelse af officielle dokumenter og sammenligning til bogføring	Inspektion og Analytisk Handling
4	Efterregning	Efterregning
5	Gennemgå bogføringsprocedurer	Inspektion og Genudførsel
6	Observation og søgning	Observation
7	Forespørgsel	Forespørgsel
8	Undersøgelse af underliggende bilag, dokumentation og specifikationer	Inspektion
9	Sammenholdelse med relaterede information	Analytisk Handling
10	Observation af relevante aktiviteter og forhold	Observation

Den fysiske undersøgelse og optælling er ifølge ISA 500's definition en del af revisionshandlingen "Inspektion", da den foruden undersøgelse af registreringer omfatter fysisk undersøgelse.

"Undersøgelser af officielle dokumenter og sammenligning til bogføring" er omfattet af ISA 500's "Inspektion", da undersøgelse af officielle dokumenter må være omfattet af definitionen. Når det gælder sammenligning til bogføring vurderes dette at være omfattet af "Analytisk handlinger", der som udgangspunkt er analyse af sammenhænge.

"Gennemgå bogføringsprocedurer" vurderes at svare til "Inspektion", der blandt andet defineres som "*undersøgelse af registreringer*", hvor det vurderes at undersøgelse af procedurer implicit indgår. Men det vurderes også, at "Genudførsel" med "*revisors uafhængige udførelse af procedurer*" er en del af handlingen med at gennemgå bogføringsprocedurer.

"Undersøgelse af underliggende bilag, dokumentation og specifikationer" er også en del af "Inspektion" jf. ovenstående definition.

"Sammenholdelse med relaterede information, er omfattet af "Analytiske handlinger, der er analyse af sammenhænge.

På trods af at Mautz og Sharaf nævner 10 revisionshandlinger mod ISA 500's 7, så konkluderes det her, at de er identiske. Revisionshandlingerne i ISA 500 er bredere formuleret, således at de dækker samme områder, som de 10 handlinger i Mautz og Sharafs teori.

Analysen viser med al tydelighed at ISA 500 er baseret på Mautz og Sharaf, selvom der er opstillet færre revisionshandlinger.

Ovenstående analyse viser at ISA 500's "Genudførelse" ikke direkte er nævnt af Mautz og Sharaf, hvorfor ISA 500 dækker en smule bredere end Mautz og Sharaf.

3.1.5 Hvornår er et revisionsbevis tilstrækkeligt?

Mautz og Sharaf har endvidere udviklet en teori om, hvornår et revisionsbevis er tilstrækkeligt.

De mener, at det er en proces, der kan deles op i fem faser⁹:

1. Recognition of the proposition to be proved
2. Evaluation of the proposition as one requiring evidence of a high or moderate degree of probability
3. Collection of evidence within the given limits of time and cost
4. Evaluation of the evidence obtained as valid or not valid
5. Formation of judgment as to the proposition at issue

Recognition of the proposition to be proved

Revisor skal identificere alle påstande, der ligger til grund for regnskabet. Det er vigtigt at identificere alle underliggende påstande af for eksempel balanceposter, ellers kan det være svært at identificere omfanget af revisionsproblemet.

Evaluation of the proposition as one requiring evidence of a high or moderate degree of probability

Væsentligheden af hver enkelt påstand kan identificeres, hvorefter mængden af bevis kan fastsættes. Mautz og Sharaf mener, at en væsentlig påstand kræver et mere overbevisende bevis, end en ikke væsentlig påstand. Det skal dog bemærkes, at kvaliteten af bevis er vigtigere end mængden af bevis.

⁹ Mautz & Sharaf, "The Philosophy of Auditing" side 124ff.

Mautz og Sharaf deler bevis op i to kategorier:

”Overvægt af bevis” (Sandsynlighed over 50%) og ”bevis uden rimelig tvivl” hvor enhver der argumenterer imod, vil blive betragtet som ufornuftig.

Mautz og Sharaf mener, at væsentlige påstande skal have “bevis uden rimelig tvivl”, mens ikke-væsentlige poster, kan nøjes med en overvægt af bevis.

Væsentligheden defineres af Mautz og Sharaf, som poster der vil påvirke en informeret investors beslutning. Ved tvivl henvises til revisors professionelle dømmekraft.

Mautz og Sharaf mener, at det kun er muligt at opnå ”bevis uden rimelig tvivl” for tilstedeværelsen af fysiske ting som revisor kan optælle, matematiske påstande der kan efterregnes, eller ved kombination af beviser.

Collection of evidence within the given limits of time and cost

Her henvises til typer af revisionsbevis og revisionsteknikker, som er gennemgået tidligere.

Evaluation of the evidence obtained as valid or not valid

Problemstillinger ved evalueringen af det fundne revisionsbevis. Den kendsgerning at revisor selv vurderer, hvilket revisionsbevis der er påkrævet og dernæst selv indsamler beviset og baserer sin udtalelse på baggrund af dette, gør at revisor skal evaluere beviset. Mautz og Sharaf har hentet inspiration i historieforskningen, der også går ud på at verificere hændelser i fortiden. Revisor skal derfor være kritisk med hensyn til kilde og specielt opmærksom på interessekonflikter, samt være kritisk over for ledelse og autoriteter.

Formation of judgment as to the proposition at issue

Først når de fire foregående faser af processen er udført, kan revisor påbegynde femte og sidste fase. Risikoen for at revisor har dannet sig en mening på forhånd er reel. Revisor skal lære at se regnskabspåstande, som intet andet end hypoteser, indtil han har defineret hvilken type og omfang af bevis, der er nødvendigt for at nå en konklusion. Når revisor har opnået bevis og forholdt sig kritisk overfor dette, kan revisor mentalt beslutte, om han kan acceptere hypotesen eller forkaste denne.

Nedenfor er Mautz og Sharafs teori sammenfattet i en overskuelig model, hvor følgende elementer vil blive inddraget i modellen:

- Logisk metode (erkendelsesmodel)
- Revisionsudsagn
- Typer af revisionsbevis
- Revisionsteknikker
- Kategori af ”sandhed”

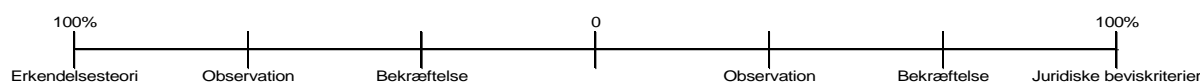
Ved at sammenholde de forskellige elementer i revisionsteorien, fremkommer følgende oversigt for revisionsbevis, hvor revisionsbeviserne er rangordnet i faldende rækkefølge:

Tabel 4: Overblik Mautz og Sharafs teori - Kilde: Mautz og Sharaf side 122 og egen tilvirkning

Logisk metode		Revisionsudsagn	Revisionsbevis	Revisionsmetode, -teknik og - principper	Kategori af sandhed
Skepticism	Rationalism	Empirism	I Fysisk undersøgelse af revisor	Fysisk undersøgelse og optælling	Materiel sandhed
				Observation og systemrevision*	
	Authoritarianism	Empirism	II Efterregning af revisor	Gen/Efterregning	Matematisk sandhed
				Matematiske påstande	
Mysticism & Pragmatism	Empirism	III Bekræftelse fra uafhængig tredjemand Officielle dokumenter Redegørelse fra ledelse og medarbejdere Underliggende information eller specifikationer	Bekræftelse	Andre abstrakte sandheder	
			Manglende tilstedeværelse af eksisterende fysiske ting. Udsagn om tidligere begivenheder.		Undersøgelse af dokumenter Forespørgsel Undersøgelse af registreringer
Rationalism	Empirism	IV Bekræftelse fra uafhængig tredjemand Officielle dokumenter Redegørelse fra ledelse og medarbejdere Underliggende information eller specifikationer Tilfredsstillende interne kontroller Efterfølgende handlinger af virksomheden eller andre Indre sammenhæng til andre data og informationer	Bekræftelse	Andre abstrakte sandheder	
			Forekomst af ikke-fysiske ting Ikke-eksistens af fysiske og ikke-fysiske ting Kvalitative forhold Beløb indeholdt værdiansættelse		Undersøgelse af dokumenter Forespørgsel Undersøgelse af registreringer Forespørgsel Transaktionsrevision af bogføring Undersøgelse af dokumenter Scanning Observation Bekræftelse Forespørgsel Undersøgelse af dokumenter observation Sammenholdelse med relaterede informationer Scanning

Mysticism, som er revisors intuition, fylder meget, og som det fremgår, kan revisor kun opnå stor grad af overbevisning på meget få påstande. Kun ganske få sammenfald mellem empirism og rationalism, hvor Jørgen Valther Hansen finder størst grad af overbevisning i forhold til den juridiske anskuelse, hvilket fremhæver svaghederne ved revisionsbeviserne og de tilhørende revisionshandlinger og dermed også svaghederne ved ISA 500.

Jørgen Valter Hansen har holdt den juridiske referenceramme op mod Mautz og Sharafs erkendelsesteori. Han konstaterede at revisionsmetoderne har forskellig bevismæssig værdi afhængig af referenceramme. Det ses blandt andet ved revisionsmetoden **observation**, som i erkendelsesmæssig forstand er stærk, men juridisk svag på grund af dokumentationskravene. **Bekræftelse** derimod er juridisk stærk på grund af, at den i skriftlig form er godkendt af tredjemand. Erkendelsesmæssig kan den være svag, eller styrken afhænger i hvert fald af modsætningsforhold mellem personer og subjektive forhold mv.



Figur 2 - Grad af overbevisning. Kilde: Jørgen Valther Hansen, "Bevisteori og dokumentation i revision" side 145.

Ovenstående figur viser forskellene i de to teoretiske ansuelse, hvor det ses at observation og bekræftelse tillægges forskellig grad af bevis, afhængigt af hvilken metode der anvendes.

3.2 Delkonklusion

Dette afsnit har haft til formål at besvare underspørgsmålet:

"Hvad er det teoretiske grundlag for det eksisterede revisionsbevis?"

Det teoretiske grundlag for det eksisterende revisionsbevis er erkendelsesteorien. I forhold til hovedproblemstillingen er et grundigt kendskab til teorierne og tankerne bag det eksisterende revisionsbevis en vigtig forudsætning for at kunne udarbejde en kritisk konstruktiv analyse, som kan resultere i en videreudvikling af ISA 500.

Ved en komparativ analyse af Mautz og Sharafs revisionshandlinger med ISA 500's revisionshandlinger ses det tydeligt, at ISA 500 fortsat er kraftigt inspireret af Mautz og Sharafs tanker indenfor revisionsbevis.

Mautz og Sharaf byggede blandt andet deres overbevisning på erkendelsesteorien, og benyttede følgende seks metoder til at opnå erkendelse: autoritanisme, mysticisme, rationalisme,

empirisme, pragmatisme og skepticisme. Sikkerheden for en konklusion vil ifølge erkendelsesteorien blive styrket, hvis påstandene er baseret på flere erkendelsesformer.

Grundlæggende for Mautz og Sharafs teori er, at der er tre typer af beviser, naturlige beviser, skabte beviser og rationel argumentation, hvor bevisstyrken er størst for de naturlige beviser. Herigennem forsøger Mautz og Sharaf at give svaret på, hvornår et revisionsbevis er tilstrækkeligt, ved at beskrive bevisdannelsen som en proces i fem faser, hvorved revisor i sidste ende ved brug af professionel dømmekraft skulle kunne acceptere hypotesen/påstanden eller forkaste den.

Jørgen Valter Hansens har rangordnet erkendelsesformernes pålidelighed ud fra revisionsmæssige aspekter, men hans sammenligning af den juridiske og erkendelsesmæssige begrebsramme giver et tydeligt billede af, at der er en klar forskel. Det ses blandt andet ved, at revisionshandlingen observation er erkendelsesmæssigt stærk, men juridisk svag på grund af krav til dokumentation. Omvendt er bekræftelse stærk juridisk, idet beviset selvstændigt kan besidde retsvirkninger (for eksempel tingsbogsudskrift), mens bevisets styrke kan variere ifølge erkendelsesteorien på grund af subjektive forhold m.m.

ISA 500 har således udgangspunkt i erkendelsesteorien der tillægger revisionshandlingerne en bevismæssige styrke, der er forskellig fra den juridiske opfattelse af bevisstyrken. Dette er naturligvis problematisk for revisor i forbindelse med en eventuel retssag.

4 Juridisk bevisteori

Analysen af ISA 500's teoretiske grundlag, viste at ISA 500 er baseret på den erkendelsesteoretiske begrebsramme, der er forskellig fra den juridiske begrebsramme med hensyn til den bevismæssige styrke af revisionshandlingerne.

Indledningsvis redegøres for definitionen af et bevis, således at det er muligt at undersøge hvilke muligheder revisor har for at opnå revisionsbevis, samt hvilken pålidelighed og relevans de enkelte beviser besidder og dermed, hvilken bevismæssig styrke de kan tillægges.

Endvidere redegøres der for hvilke adfærdskrav revisor står overfor ved en juridisk bevisførelse, samt hvilke konsekvenser det måtte have, hvis revisor ikke overholder disse adfærdskrav.

Endelig gennemgås Schums syv-trins analysemetode af bevis, som anvendes ved analyse af juridiske beviser for at undersøge, hvordan den kan anvendes i forbindelse med revisionsbevis.

Gennemgangen vil omfatte følgende punkter:

- Enkeltstående bevis
- Klassifikation af bevis
- Kombination af bevis
- Bevisbyrde og adfærdskrav
- Analyse af bevis
- Analyse af metoder Schums vs. Mautz og Sharaf

4.1 Enkeltstående bevis

Med udgangspunkt i Schums studier af bevis som videnskab, vil der opstilles en klassifikation af bevis og de vigtigste forudsætninger for et bevis vil blive oplistet, såfremt det skal have bevismæssig værdi.

4.1.1 Klassifikation af bevis

Klassifikation af det enkelte bevis vil blive foretaget med udgangspunkt i efterfølgende figur, som Schum har udviklet på baggrund af sine omfattende undersøgelser af bevis som videnskab. Figuren viser et hierarkisk inddelingsprincip for klassifikation af et bevis. Figuren tager udgangspunkt i relevans og pålidelighed.

Inddelingen af det enkelte bevis bliver foretaget uden hensyntagen til substans og indhold af det enkelte bevis. Inddelingen foretages med udgangspunkt i følgende to spørgsmål, som en person, der skal evaluere det enkelte bevis, bør stille¹⁰:

- Hvor står du i relation til dette bevis?
- Generelt, hvad fortæller beviset i forhold til, hvad du ønsker at bevise eller modbevise?

Det første spørgsmål omhandler pålidelighed, som behandles vertikalt i figuren, og det andet spørgsmål omhandler relevansen af beviset, som behandles horisontalt i figuren.

		Direkte relevans	Indirekte relevans
Håndgribelig (+ eller -)	<ul style="list-style-type: none"> • Objekter • Dokumenter • Billeder • Målinger • Skema • Kort 		
Entydig testimonial (+ eller -)	<ul style="list-style-type: none"> • Direkte observation • Andenhåndsobservation • Mening 		
Tvetydig testimonial	<ul style="list-style-type: none"> • Total • Sandsynlig 		
Manglende håndgribelighed eller vidneudsagn			
Accepteret fakta			

Figur 3 - Klassifikation af bevis uden hensyntagen til substans og indhold. Kilde: Schum, "Analysis of Evidence" side 73.

Spørgsmålet er dog ikke så enkelt som ovennævnt. Forskellige former for bevis kræver forskellige former for spørgsmål. Der er for eksempel forskel på pålidelighedsspørgsmål til mundtligt og materielt bevis, idet der er forskel på de egenskaber, som skal være opfyldt. En vigtig egenskab for pålidelighed vedrørende mundtligt bevis er for eksempel sandfærdighed, hvor følgende spørgsmål må stilles: Tror personen selv på det vedkommende fortæller? Modellen for klassifikation gennemgås nedenfor og en uddybning af bevistyperne "materielt bevis" og "mundtligt bevis" foretages i næste punkt.

¹⁰ Schum, "Analysis of Evidence" side 72.

Nogle former for bevis er materielle, forstået på den måde, at de er håndgribelige, og revisor ved selvsyn kan se beviset, som eventuelt afslører, at en given hændelse har fundet sted. Der er oplyst nogle typiske eksempler på materielt bevis. De viste +/- tegn bruges til at illustrere, om der er tale om et positivt bevis, forstået således, at der er tale om et bevis på, at hændelsen er sket, modsat et negativt bevis, som refererer til, at der er tale om bevis på, at hændelsen ikke har fundet sted.

Hvis der ikke foreligger et materielt bevis, kan alternativet være et mundtligt bevis. Et mundtligt bevis kan være enten et entydigt eller et tvetydigt udsagn. Et entydigt udsagn er udtryk for, at personen giver en klar tilkendegivelse af, at hændelsen er sket eller ikke sket (+/-). Et entydigt udsagn kan endvidere opdeles i et direkte udsagn, hvorved person selv har set hændelsen eller et andenhånds udsagn, hvor person har hørt om hændelsen.

Et tvetydigt udsagn kan ligeledes opdeles, hvor et fuldstændigt tvetydigt udsagn enten kan skyldes, at den forespurgte person ikke kan huske det, eller ikke ved det, men kan også betyde, at personen ikke vil huske eller fortælle det. Et sandsynlighedsbaseret tvetydigt udsagn refererer til en person, som vælger at vægte sin usikkerhed, ved for eksempel at vurdere, at han er 70 % sikker på hændelsen er forekommet.

For at benytte betegnelsen manglende bevis forudsættes det, at revisor forventer, at der eksisterer et bevis. Der kan være flere årsager til, at det mangler. Det eksisterer måske ikke og revisors forventning var forkert. Revisor leder det forkerte sted eller spørger den forkerte. Beviset kan være blevet væk eller ødelagt. Det kan også skyldes, at beviset er gemt eller, at beviset bliver fortiet. Hvis en revisor klart forventer, at en person fortier sandheden, kan det medføre at revisor tror det modsatte af, hvad personen siger.

Det nederste punkt i figuren er accepteret fakta. Det er fakta, hvor pålideligheden ikke kan betvivles, for eksempel ”Arla omsætter for mere end Løgismose”. Det kan ikke betvivles og kan ses ved at slå op i årsregnskaberne for virksomhederne.

De forskellige typer af beviser er ikke gensidigt udelukkende, idet der godt kan være tale om, at revisor har et materielt bevis, for eksempel en lydoptagelse, af et mundtligt udsagn/bevis.

Der er kun to kolonner vedrørende relevans. Der er enten tale om **direkte** eller **indirekte relevans**. Direkte relevans er et bevis, der omhandler selve begivenheden eller den hypotese,

som ønskes bekræftet. Indirekte bevis er derimod et bevis, som fortæller noget om et direkte bevis på selve hypotesen. Indirekte bevis kan således enten styrke eller underminere det direkte bevis. Der er nødvendigvis ikke altid indirekte beviser til et direkte bevis.

Figuren viser 10 generiske former, illustreret ved de 10 felter, hvori et enkeltstående bevis eller flere beviser kan indsættes. Der kan som tidligere nævnt godt være sammenfald i disse former. Der er tale om en generel model, hvilket ofte er tilfældet, når der skal findes generiske træk, som kan bruges på tværs af substans og indhold. Fordelen ved figuren er, at den tvinger brugeren til at tage stilling til det enkeltstående bevis' pålidelighed og relevans. Ved at indsætte flere beviser i modellen, og dermed klassificere disse beviser, så giver figuren et godt overblik over, hvilke beviser, som er mest pålidelige og relevante. En risikofaktor ved figuren er, at den medtager andenhånds beviser, hvilket giver nogle voldsomme udfordringer med hensyn til pålidelighed, idet pålideligheden skal udforskes i hele kæden tilbage til kilden. Sidst i dette afsnit vil der være en kort gennemgang af, hvordan to eller flere beviser kan kombineres. Inden da, vil der være en gennemgang af henholdsvis mundtligt bevis og materielt bevis.

4.1.2 Mundtligt bevis

Der gælder for både mundtligt og materielt bevis, at betydningen af kompetence og pålidelighed af beviset og kilden er af alt afgørende betydning, hvis en overbevisning skal bygge på beviset. Beviset har gennem århundreder været i absolut fokus i den juridiske teori, hvorfor det er her, de bedste redskaber forefindes. Det ændrer ikke ved, at det er yderst kompliceret at opnå overbevisning om et bevis' pålidelighed, og at der er væsentligt forskel på, hvilke spørgsmål der skal stilles for at opnå dette for henholdsvis mundtligt og materielt bevis.

Det er vigtigt at adskille opfattelsen af en persons kompetence og pålidelighed. Hvis en person udtaler, at han har observeret en kollega tage af kassen, må revisor stille sig det spørgsmål, om han tror på, hvad personen har udtalt. Hvis et troværdigt bevis fortæller, at kollegaen var et andet sted under hændelsen, så kan personen ikke have observeret, hvad han har fortalt. Det stiller selvfølgelig spørgsmålet, hvorfor han har talt usandt. Men uanset hvad, så er det vigtigt at få fastslået, at personen ved hvad han taler om, således at han kan give en fornuftig og sammenhængen redegørelse for, hvad han har observeret. Det betyder, at to vigtige egenskaber for at bekræfte en persons kompetence er personens adgang til og forståelse af, hvad han udtaler sig om. Det har så videre en vigtig betydning i vurderingen af personens pålidelighed.

Der er indenfor juraen oplistet tre vigtige egenskaber, som skal være opfyldt, for at en persons pålidelighed kan bekræftes¹¹.

Sandfærdighed

Det er vigtigt, at få en overbevisning om, at personen tror på, det han fortæller, i modsat fald vil han tale usandt. Overbevisningen bygger ofte på den erfaring revisor har med personen. At han tidligere har udtalt sig om noget, som sidenhen har vist sig ikke at være tilfældet, påvirker ikke nødvendigvis hans pålidelighed. Der er stor forskel på, om der er talt usandt eller om fejltagelsen bygger på en misforståelse.

Objektivitet

Det er her vigtigt at få undersøgt om personen sanseligt observerede hændelsen, eller om overbevisningen skyldes, hvad han forventede eller ønskede at observere. Med andre ord om personen er forudindtaget eller påvirket af interessekonflikt. En vigtig faktor vedrørende objektivitet er tid. Da personens overbevisning kan påvirkes af andre efterfølgende hændelser eller ganske enkelt personens hukommelse. Med hensyn til objektivitet er det vigtigt at holde kompetence og pålidelighed adskilt, da der er stor risiko for at forveksle disse. En person kan meget vel have god adgang til og forståelse for, hvad han udtaler sig om, men det gør ham ikke nødvendigvis til en pålidelig person.

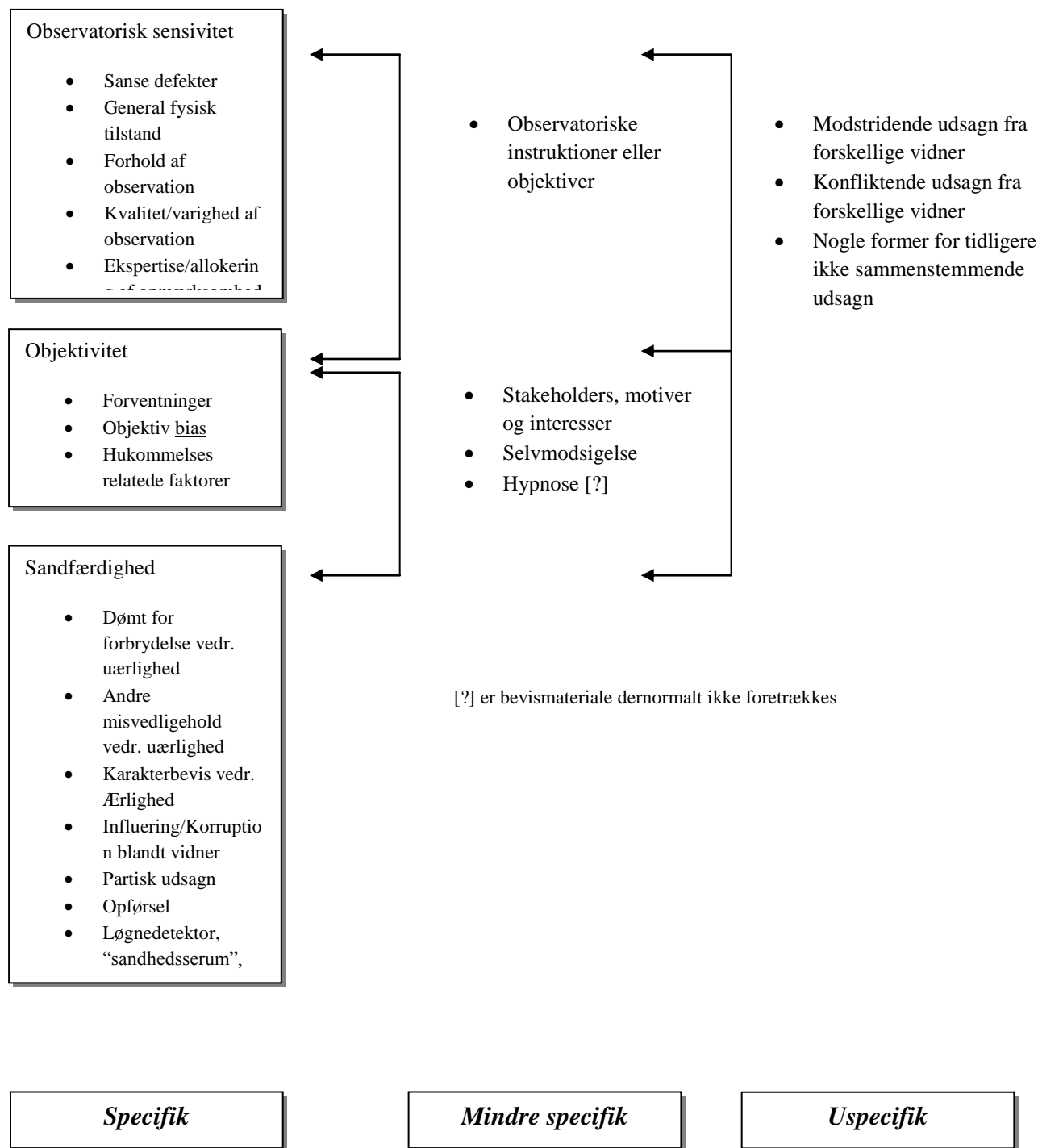
Færdigheder

Det bygger primært på en persons sanselige færdigheder. Det, der her skal undersøges, er, om disse færdigheder kunne være påvirket under observationen. Det kan f.eks. være arbejdspress, der kan påvirke de sanselige færdigheder.

Via en omfattende gennemgang af juridisk materiale omkring bevis har Schum udfærdiget efterfølgende figur, som kan benyttes som hjælpeværktøj i undersøgelsen af sandfærdighed, objektivitet samt færdigheder for derigennem at få bekræftet eller afkræftet en persons pålidelighed og kompetence. Det er vigtigt at adskille overvejelser om en persons pålidelighed og kompetence, idet kompetence ikke er ensbetydende med pålidelighed eller omvendt.

¹¹ Schum, "Analysis of Evidence" side 65ff.

Figuren kommer med nogle punkter, som er indirekte beviser for, om en person vurderes som pålidelig eller ej. Den er opdelt i specifik, mindre specifik og ikke-specifik. Specifik vil sige, at de indirekte beviser kan opsplittes og vedrører en bestemt egenskab for pålidelighed. Mindre specifik vil dermed sige, at to af pålideligheds egenskaberne bliver berørt samtidigt og ikke-specifik vil påvirke alle tre egenskaber. Under for eksempel specifik og færdigheder er blandt andet et punkt som hedder ekspertise. Her stilles spørgsmålet: Har personen ekspertise indenfor for eksempel revision, hvorved personen har lagt mærke til vigtige detaljer, som en person uden kendskab til revision ikke ville have lagt mærke til. Et punkt under mindre specifik er motiver og interesser, hvilket både kan påvirke objektiviteten og sandfærdigheden af udsagnet. Vedrørende ikke-specifik, der vil en anden pålidelig person, der kommer med et modsatrettet udsagn, kunne sætte tvivl ved alle pålidelighedsegenskaberne hos den oprindelige person.



Figur 4: Værktøjskasse til at understrege pålideligheden af et mundtligt bevis. Kilde: Schum, "analysis of evidence" s. 68

En afgørende årsag til at Irak krigen blev igangsat var et vidne, som kunne berette, at Saddam Hussein var i besiddelse af kemiske våben. Det har sidenhen vist sig, at personen ikke talte sandt, og noget så voldsomt, som en krig, er igangsat på grund af manglende undersøgelse af en persons pålidelighed og kompetence. Dette var selvfølgelig langt fra eneste årsag til Irak krigen, men det var et væsentligt bevismateriale for at overbevise koalitionen.

Schum beskriver at CIA har udviklet et computerprogram MACE¹² (Method for Assessing the Credibility of Evidence). MACE bygger meget kort fortalt på, at der stilles forskellige kompetence og pålideligheds spørgsmål om kilden, som besvares af brugeren. Derpå modtager systemet besvarelser vedrørende hændelsen fra kilden og til sidst behandler systemet ud fra diverse sandsynlighedsteorier en rapport omkring sandsynligheden for at hændelsen er indtruffet.

Computerprogrammer kan ikke gøre alt for os, men det er værd at tage med i betragtningen, at der findes flere hjælperedskaber, som kan hjælpe med bedømmelsen af et bevis.

4.1.3 Materielt bevis

Der er tre vigtige egenskaber, som et materielt bevis skal opfylde for at være pålideligt¹³.

Ægthed

Den vigtigste egenskab er nok ægthed. Det er væsentligt at få fastslået, hvorvidt den materielle genstand er, hvad den er præsenteret til at være eller ej. Der er gode muligheder for at konstruere og fordreje materielle genstande. Et fotografi kan ændres gennem computerprogrammer, som Photoshop uden større kundskaber, et dokument kan konstrueres eller for den sags skyld destrueres.

Et aktuelt eksempel på konstruktion af bevis kendes fra IT Factory sagen, hvor Stein Bagger udfærdigede saldobekræftelser på brevpapir fra sine fiktive skuffeselskaber, som besvarelse på revisionselskabets udsendte saldomeddelelser. Der findes mange muligheder for at blive sporet i den forkerte retning.

Et problem med et materielt bevis er, at det ofte har været gennem mange led, hvorved mange forskellige personer har kunnet ændre ved det på forskellig vis. Det kan derfor være en god ting, at der føres streng kontrol med genstande, som skal benyttes som materielt bevis, således at det dokumenteres, hvor og hvornår det har været i de forskellige led og hvad beviset blev brugt til.

Driftssikkerhed

Den næste egenskab er driftssikkerhed (reliability). I vurdering af egenskaben lægges der vægt på, at processerne, hvori det materielle bevis opstår, er driftsikre, gentagelige og konsekvente.

¹² Schum, "Assessing the Competence and Credibility of Human Sources of Intelligence Evidence" side 22ff.

¹³ Schum, "Analysis of Evidence" side 64ff.

Hvis for eksempel et udtræk fra et IT system benyttes, så kræver det, at systemet er kontrolleret og valideret, således at modtager kan stole på, at udtrækket er korrekt.

Nøjagtighed

Den sidste egenskab, som er vigtig for pålideligheden af et materielt bevis, er nøjagtighed. Et foto kan være uskarpt på grund af dårlig opløsning og er måske ikke skarpt nok til at bekræfte en hændelse eller genstand. Et dokument, som for eksempel er oversat fra et fremmed sprog, kan være behæftet med fejl og udeladelser. Det kan også afhænge af undersøgerens egen nøjagtighed, da en overfladisk gennemgang af, hvad han måtte mene er et bevis, kan afvises af en kollega, som har bedre egenskaber med hensyn til grundighed og nøjagtighed i sine observationer.

Sandfærdighed, pålidelighed og nøjagtighed er alle vigtige egenskaber for det materielle bevis, hvis det skal give den ønskede overbevisning.

4.1.4 Kombination af bevis

Ovenfor er det enkeltstående bevis blevet behandlet. Det kan selvfølgelig også lade sig gøre at kombinere to eller flere beviser, for derved at styrke eller svække et bevis på, at en given hændelse har fundet sted eller ej. Yderligere bevis kan således enten være bekræftende, modstridende eller overflødig, når de vurderes samlet.

To eller flere elementer af bevis kan være bekræftende, når to eller flere kilder beretter om den samme hændelse. Det kan være en kombination af to uafhængige personer samt en video, som dokumenterer at hændelsen er sket. En anden form for bekræftende bevis kan være et supplerende bevis, som bekræfter pålideligheden af det allerede opnåede direkte bevis.

Derudover kan en given hændelse bevises ud fra to beviser for to selvstændige hændelser, hvis de to hændelser forventes, at være en betingelse for, at den givne hændelse/hypotese kan have fundet sted. Der vil af og til være tale om en synergieffekt, da to sammenfaldende hændelser vil give mere styrke til hypotesen, end hvis de blev betragtet uafhængigt.

Der kan også være tale om modstridende beviser, som for eksempel at to kilder placerer en person to forskellige steder på samme tid. Der kan også være tale om, at beviserne afviger fra hinanden, og at erfaringen siger, at de beviste hændelser ikke kan ske samtidig. Revisor skal derfor igen undersøge kildernes egenskaber med hensyn til pålidelighed. Hvor erfaringen siger at

to samtidige hændelser ikke kan ske samtidig, skal revisor vurdere, om det er manglende forståelse, der gør, at revisor ikke selv forventer, at de to hændelser kan ske samtidigt.

Den sidste betragtning, som omhandler at et bevis kan være overflødigt, afhænger ligeledes fuldstændig af pålidelighedsbegrebet. Der kan tales for, at hvis revisor har en fuldstændig pålidelig og kompetent kilde til et givent bevis, så vil et yderligere bevis ikke styrke overbevisningen, hvorved det akkumulerende bevis kan betegnes som overflødigt.

Brugen af to eller flere enkeltstående beviser benyttes af argumentationsteorien samt sandsynlighedsteorien, for enten at styrke eller svække et bevis på en hændelse. Emnerne vil blive behandlet senere i opgaven.

4.1.5 Sammenfatning

To altafgørende egenskaber for et bevis er relevans og pålidelighed. Schum benytter også disse egenskaber i sin model af klassifikation af bevis, hvor han kommer frem til 10 generiske former, hvori et bevis kan indsættes. Der er to former for relevans, direkte og indirekte relevans.

Der er fem bevistyper med forskellig pålidelighed, som består af:

1. Materielt bevis
2. Entydigt mundtligt bevis
3. Tvetydigt mundtligt bevis
4. Manglende materielt eller mundtligt bevis
5. Accepterede fakta.

For bevistyperne mundtligt og materielt bevis er kompetence og pålidelighed af beviset og kilden af afgørende betydning.

Det er her vigtigt at holde overvejelser om pålidelighed og kompetence adskilt, idet en persons kompetence ikke er ensbetydende med pålidelighed og omvendt. For mundtligt bevis er der identificeret tre vigtige egenskaber vedrørende pålidelighed, som en person skal opfylde. Sandfærdighed, idet en person skal tro på det vedkommende fortæller, i modsat fald taler vedkommende usandt. Objektivitet ved at personen sanseligt har observerede hændelsen og ikke er forudindtaget eller påvirket af interessekonflikt. Sanselige færdigheder må ikke være påvirket i hverken positiv eller negativ retning under observationen.

Der er ligeledes tre vigtige egenskaber, som skal være opfyldt for, at et materielt bevis kan betegnes som pålideligt. Ægthed er en forudsætning, idet den materielle genstand skal være, hvad den er repræsenteret til at være. Driftsikkerhed er ligeledes vigtigt, således at beviset kommer fra en proces, som er driftsikker, gentagelig og konsekvent. Den sidste forudsætning for et materielt bevis kan betegnes som pålideligt er nøjagtighed. Flere enkeltstående beviser kan ligeledes kombineres, og således styrke eller svække en påstand.

De vigtigste egenskaber for et bevis er således relevans og pålidelighed.

4.2 *Bevisbyrde og adfærdsteori*

Det er i foregående afsnit defineret, hvilke egenskaber et bevis skal besidde. Men hvilke krav stilles der til beviser, for at de kan anvendes i en retssag ?

Når revisor skal indsamle revisionsbevis, er det vigtigt, at revisor er opmærksom på de juridiske bevis-relevante adfærdskrav om bevisforberedelse, opbevaring og formsikring.

Såfremt disse krav ikke overholdes, kan revisor risikere, at retssagen falder ud til modpartens fordel, til trods for at revisor har opnået et bevis for den eller de regnskabspåstande sagen drejer sig om.

4.2.1 *Bevisbyrde*

Et grundlæggende princip er, at den part, der mener at have et krav mod den anden part, også har bevisbyrden for, at dette krav eksisterer. Dette princip går helt tilbage til Danske Lov 1-14-5¹⁴ og er både naturligt og nødvendigt, hvis der skal være tale om en fair sag for begge parter. I de fleste tilfælde giver det heller ikke anledning til større uenighed, hvem der har bevisbyrden.

Uenigheden vedrører til gengæld oftest, om fremlagte beviser kan anses for at være tilstrækkelige.

Begrebet ”omvendt bevisbyrde” er enkelte steder indført, for eksempel i ligestillingsloven, hvor arbejdsgiver har bevisbyrden, og dermed skal godtgøre at den pågældende medarbejder ikke er afskediget på grund af hun var gravid, men på grund af andre gyldige årsager.

De gældende bevisbyrderegler betyder i praksis, at en virksomheds interessenter har bevisbyrden for deres krav mod virksomheden. Det kan være meget svært, hvis ikke umuligt for blandt andet

¹⁴ Zahle “Om det juridiske bevis” s.450

en virksomheds bankforbindelse at bevise, at revisor ikke har foretaget de nødvendige revisionshandlinger, eller reageret korrekt herpå.

Dog indeholder retsplejeloven kapitel 28 nogle bestemmelser “Om parternes og tredjemands forpligtelse til at fremlægge synbare bevismidler”. Formålet med disse bestemmelser er at give en part mulighed for - med rettens assistance - at få fremlagt beviser, som den anden part ikke umiddelbart ønsker at fremlægge. I en sådan situation kan retten for eksempel efter retsplejelovens § 298 efter begæring fra en af parterne pålægge modparten at fremlægge dokumenter, der er undergivet hans rådighed, og som parten vil påberåbe sig under sagen, medmindre der derved vil fremkomme oplysninger om forhold, som han ville være udelukket fra eller fritaget for at afgive forklaring om som vidne. § 298 bestemmer endvidere, at det kan få såkaldt processuel skadevirkning for modparten, hvis denne uden lovlig grund undlader at efterkomme rettens pålæg. Retten kan således ved den senere bevisbedømmelse tillægge en manglende opfyldelse af en sådan opfordring virkning til fordel for den part, der ønsker beviserne fremlagt.

Dette gør det muligt for en bank at kræve revisors arbejdspapirer udleveret, og derfor er det i realiteten revisor, der har bevisbyrden. Derfor skal revisor være opmærksom på, at der i den juridiske verden er opstillet en række bevis-relevante adfærdskrav¹⁵, hvorunder bevisbyrden bliver bestemt.

4.2.2 Bevis-relevant adfærd i før-processuelle forhold

Skulle en revisor blive mødt med et eventuelt erstatningskrav, er det, som ovenfor beskrevet, relevant at have kendskab til de adfærdskrav, der stilles vedrører parternes handlemåde før og under processen.

4.2.3 Adfærdskrav (objektive krav)

De juridiske adfærdskrav er krav om parternes handlinger. Hvorvidt parterne har handlet på en måde, hvor sagens fakta kan underbygges gennem en bevisførelse. Det vil sige, hvorvidt de har tilrettelagt deres handlemåde / arbejdsplan således, at den før-processuelle adfærd og – situationer kan reproducere under processen (retssagen).

¹⁵ Zahle “Om det juridiske bevis” s. 412 ff

Den processuelle adfærd er således bevisførelsen og øvrig optræden under retssagen. Fælles for både den før-processuelle og processuelle handlen er, at den juridiske antagelse vedrørende faktum motiveres af parternes adfærd, bedømt i forhold til de gældende adfærdskrav. Parternes adfærd danner således grundlaget for dommerens bedømmelse af faktum.

Strukturen består af en række elementer, som vil blive gennemgået nedenfor.

Bevisforberedelse

Det kræves, at en part på forhånd sørger for muligheden for at sikre bevis, i det tilfælde at det skulle blive nødvendigt. Der må forud for de relevante situationer træffes foranstaltninger, der gør det muligt at genskabe den aktuelle situation, med henblik på en eventuelt senere bevisførelse.

Da en given situation, måske ikke lægger op til en tvist, eller at bevis ikke bliver nødvendigt, kan disse krav naturligvis være vidtgående.

Omfanget og indholdet af disse krav må bero på sandsynligheden for en retslig tvist og dels de praktiske omstændigheder, der er forbundet med på forhånd at disponere situationen således, at den med henblik på en senere juridisk bevisførelse, kan fastholdes bevismæssigt.

Formsikring

Et bevis må være håndgribeligt, det vil sige muligt at fremlægge i en eventuel retssag. En ting er, at revisor har fundet bevis for en given påstand, men revisor skal være i stand til at fremlægge dette bevis i en retssag. Det kan for eksempel være nødvendigt at tage fotokopi af regnskabsmateriale.

Den handling eller disposition, som er sagens kerne, skal enten i sig selv etableres i en form, som kan anvendes som bevis, som for eksempel en skriftlig aftale. Det kan også være en mundtlig aftale, der indgås i overværelse af vidner eller efterfølgende senere bekræftes skriftligt.

Såfremt revisor forsømmer at formsikre sit bevis, så det kan fremlægges i retten, kan revisor risikere, at dommeren antager, at revisor ikke har opnået bevis, og derfor dømmer til modpartens fordel.

Opbevaring

Det sikrede bevis skal naturligvis opbevares så længe, at det kan tænkes at være relevant. Opbevaringspligten kan have forskellige grænser, for eksempel har regnskabsmateriale en opbevaringspligt på fem år. Opbevaringspligten kan også være begrænset af en eventuel økonomisk og/eller praktisk belastning.

Bevisførelse

Dette er den procesorienterede fremskaffelse af bevisdata, det vil sige både efterforskning, sagsforberedelse eller som før-processuel bevisførelse, men også herunder fremførelse af beviserne.

Desuden er en række andre hændelses- og adfærdsforløb omfattet, selvom disse kun er omfattet af bevisførelse i en bred forstand, da disse forløb opleves af dommeren via de relevante bevisdata.

4.2.4 Almene betingelser

Udover de allerede nævnte adfærdskrav, er der opstillet en række almene betingelser, der medfører at undladelsen af de objektive betingelser ikke influerer på den juridiske bedømmelse af faktum.

Disse betingelser ikke er juridisk defineret som forpligtelser for parterne. Samme problematik er gældende for culpa-begrebet inden for erstatningsret. I det følgende vil der blive redegjort for hvilke kriterier, hvorpå de juridiske synspunkter baseres.

Bevismulighed

Som udgangspunkt må de krav, der stilles til parternes adfærd med hensyn til bevisfremskaffelse ikke overstige, hvad der er praktisk muligt at efterleve.

Begrebet om umulighed er dog ikke fast og entydigt, hvorfor overvejelser om bevismulighed også er bredere praktiske overvejelser om regulering af, hvordan parternes adfærd med hensyn til bevisfremskaffelse kan tilrettelægges.

Bevisbyrdereglerne, som ikke vil blive gennemgået nøjere, har netop til formål at foretage en rationel opgavefordeling.

Forsømmelighed

Parternes adfærd bør i et vist omfang bedømmes under hensyntagen til de egenskaber som de konkrete personer eller specifik gruppe besidder, således at de bedømmes på en enten særlig lempelig eller hård måde.

Har den pågældende part forholdt sig subjektivt uagtsomt til de objektive krav, som stilles til den pågældende part og dermed forsømt opfyldelsen af disse krav, kan det få betydning for sagens udfald.

Relevans

Hvilke krav kan der stilles til sammenhænge mellem den kritisable adfærd og det faktum sagen drejer sig om?

Der er to primære problemstillinger:

1. Om det ville have sikret bevisdata i relation til sagens faktum, hvis parten havde overholdt det normative krav.
2. Hvordan den før-processuelle partsadfærd skal bedømmes, hvor der ikke nødvendigvis er nogle processuelt definerede temaer at forholde sig til.

Såfremt bevisdata ikke kan fremlægges, må parten acceptere at dommeren går ud fra, en for parten, ugunstig antagelse.

4.2.5 Sammenfatning

Den ultimative konsekvens ved ikke at opfylde de objektive adfærdskrav er, at der vil blive dømt imod den part, da denne part ikke er i stand til at bevise sin ret.

Det er vigtigt at tilpasse sin adfærd, således at revisor har fokus på bevisforberedelsen, det vil sige, at det er muligt at sikre bevis. Beviset skal formsikres, så det kan anvendes som bevismateriale.

Bevismaterialet skal opbevares, så længe det kan tænkes at være relevant, der er dog nogle lovmæssige frister med hensyn til opbevaringspligt.

Udover de objektive krav opstilles nogle almene betingelser, og revisor vil ikke være pålagt at fremskaffe bevis, hvor det vil overstige den praktiske formåen.

Den udviste adfærd bør bedømmes i forhold til de egenskaber en revisor måtte besidde, efter den almene betingelse om forsømmelighed. Revisor kan derfor have udvist en adfærd, der er subjektiv uagtsom i forhold til de objektive krav.

Hvis revisor ikke følger adfærdskravene, er der dog krav om, at der skal være sammenhæng mellem den kritisable adfærd og det faktum sagen drejer sig om.

De objektive adfærdskrav er derfor vigtige egenskaber for et bevis, hvis det skal anvendes i en retssag. Det er derfor vigtigt at analysere, hvorvidt kravene er behandlet i ISA 500.

4.3 Syv-trins analyse af bevis

Schum angiver en analysemetode af bevis som en proces, bestående af syv punkter. Metoden vil blive forsøgt ”oversat”, således at den kan anvendes af revisor, når revisor skal analysere sit revisionsbevis. Nedenfor redegøres for de syv punkter, samt hvordan revisor kan anvende modellen¹⁶.

1. Clarification of standpoint
2. Formulation of ultimate probandum
3. Formulation of potential probandum
4. Formulation of the theories of the case
5. Recording the available data
6. Preparing the products
7. Refining and completing the analysis

Clarification of standpoint

- a. Hvem er jeg ?
- b. I hvilket stadie af processen er jeg ?
- c. Hvilke materialer er tilgængelige ?
- d. Hvad forsøger jeg at udrette ?

Afhænger af fire uafhængige variable: Tid, mål/formål, tilgængeligt materiale og rolle.

¹⁶ Schum, ”Analysis of Evidence” side 114ff.

I juridisk sammenhæng er denne del af processen tidsmæssigt før-processuel, men kan også være før en appelsag, eller ved rådgivning af en klient i forbindelse med en potentiel sag.

For en revisor vil det ofte være en del af planlægningsfasen, men også i forbindelse med rådgivning af kunder i forbindelse specifikke spørgsmål.

Standpunktet afhænger også af formålet med analysen. Formålet kan opdeles i tre grupper; organisatoriske, evaluerende eller advokerende formål.

Det organisatoriske formål skal give overblik ved at organisere og strukturere beviser og deres indbyrdes sammenhæng med henblik på at etablere et argument.

Det evaluerende formål er undersøgelsen af, om beviset støtter den pågældende påstand, og om der er behov for, at der føres yderligere bevis.

Det advokerende formål er dominerende, når der skal undersøges hvilken adfærd/”course of conduct”, der skal ligge til grund for undersøgelsen. Hvilken yderligere undersøgelse eller opdagelse kan styrke bevisførelsen, eller hvilke beviser skal revisor forsøge at udelukke.

Det tilgængelige materiale er en naturlig begrænsning for bevisførelsen, og skal tages i betragtning.

Når en advokat skal forberede bevisførelsen i en retssag, skal advokaten analysere beviset fra tre roller og dermed tre synsvinkler for at være bedst muligt forberedt.

1. Advokat for klienten
2. Modpartens advokat
3. Objektiv dommer.

Til sammenligning bør revisor ved analyse af beviset, udover rollen som ”advokat” overfor virksomhedens bestyrelse, også analysere beviset ud fra rollen som ekstern regnskabsbruger og endeligt som den tredje rolle analysere beviset som en dommer.

Det er vigtigt, når revisor vurderer et bevis, at revisor ligeledes foretager denne vurdering, ud fra hvordan en ekstern regnskabsbruger, for eksempel en bankforbindelse, ville vurdere dette bevis. Beviset bør endvidere vurderes ud fra en dommers synsvinkel. Dette vil sikre en mere objektiv

analyse af beviset, da revisor naturligt vil blive nødsaget til at vurdere beviset mere kritisk, og dermed søge efter svagheder.

Virksomheden er revisors kunde og en del af revisors eksistensgrundlag, og en revisor kan derfor bevidst eller ubevidst være subjektiv i sin analyse, således at beviset bliver bedømt til virksomhedens fordel. Dette kan være efter pres fra virksomhedens ledelse, men også ud fra tankegangen om, at revisor ikke bider den hånd, der fodrer en.

Definition af ultimativ regnskabspåstand (Formulation of ultimate probandum)

Uden et ultimativt probandum kan advokat eller revisor ikke vurdere relevans af beviserne. Det første skridt må derfor være at formulere eller identificere det ultimative probandum, der normalt skal være formuleret så det afspejler bevisbyrden.

En morder skal ikke bevise sin uskyld, anklageren skal bevise at morderen er skyldig.

For en revisor vil det ultimative probandum normalt være om regnskabet er retvisende, og om virksomheden er going concern.

Definition af potentielle delmål (Formulation of potential penultimate probandum)

For at fastlægge de potentielle delmål, skal advokat eller revisor konvertere det komplekse ultimate probandum til en række delmål. Når disse delmål er etableret, har advokat eller revisor bedre overblik over strukturen for bevisførelsen.

For at en revisor skal kunne bevise at regnskabet er retvisende kan blandt andre følgende revisionsmål opstilles:

- Salg og debitorer
- Vareforbrug og kreditorer
- Løn og gager
- Varebeholdning
- Investeringer
- Likvider

Definition af midlertidige regnskabspåstande (Formulation of the provisional theories of the case)

Opdeling af det ultimative probandum i korte forklarende sætninger identificerer "Facts of consequence" i sagen. Specifikationen af regnskabspåstandene, gør det muligt at anvende de i trin 3 opstillede delmål, som metode til at kunne identificere de relevante beviser og dermed styrke revisors planlægning.

Teori:

- Varelagerets værdi er 1 mio. DKK

Forklarende sætninger:

- Lageret eksisterer og er optalt
- Priserne er korrekte
- Virksomheden har ejerskab over lagervarer.

På den måde får revisor klarlagt, hvilke handlinger der skal foretages for at opnå bevis. I dette eksempel skal revisor skaffe bevis for lagerets eksistens, samt mængde og pris. Desuden bør revisor skaffe bevis for ejerskabet.

Indtil den endelige analyse er klar, må regnskabspåstandene forblive midlertidige, samt genstand for analyse.

Indsamling af tilgængelige data (Recording the available data)

Beviser skal indsamles og eventuelt sorteres kronologisk. Ved at sortere beviser, kan revisor opnå et overblik, hvor revisor kan se hvilke mangler bevisførelsen har. Det vil sige, hvilke beviser revisor mangler at indhente. Derudover hjælper det revisor til at se mulige svar på sine revisionspåstande. På den måde kan revisor se, hvor yderligere revisionshandling er nødvendige og værdiskabende.

Et praktisk eksempel kunne være, at revisor, ved revisionen af en given lagerværdi, ved en korrekt sortering af sine beviser, opdager, at der mangler bevis for prissætningen af varerne. Derefter igangsætter revisor en priskontrol.

Opstilling af revisionsbeviser (Preparing the products)

Revisionsbeviserne er et resultat af den anvendte metode, her anbefaler Schum at anvende for eksempel Chart-metoden. Beviserne skal opstilles og organiseres til analyseformål.

Evaluering af revisionsbeviser (Refining and completing the analysis)

Er tæt forbundet med trin 6, hvor Chart-metoden giver mulighed for at organisere massen af beviser, som gør det muligt at analysere og evaluere det samlede bevismateriale.

4.3.1 Syv-trins analyse vs. Mautz og Sharafs analysemetode

Mautz og Sharaf har, som tidligere nævnt, også udviklet en teori om, hvornår et revisionsbevis er tilstrækkeligt. Det er derfor interessant at undersøge, hvorvidt de to analysemetoder adskiller sig fra hinanden.

Mautz og Sharaf mener, at det er en proces, der kan deles op i fem faser:

1. Recognition of the proposition to be proved
2. Evaluation of the proposition as one requiring evidence of a high or moderate degree of probability
3. Collection of evidence within the given limits of time and cost
4. Evaluation of the evidence obtained as valid or not valid
5. Formation of judgment as to the proposition at issue

Med udgangspunkt i Schums syv-trins analysemodel identificeres eventuelle forskelle mellem Schums syv-trins analyse og Mautz og Sharafs fem-trins analyse.

Tabel 5: Sammenligning af Schums metode og Mautz og Sharafs metode, egen tilvirkning.

Beskrivelse	Definition
Clarification of standpoint	Dette punkt er mere eller mindre underforstået i Mautz og Sharafs teori, hvor udgangspunktet er en revisor. Mautz og Sharaf nævner også de tre parametre; tid, mål/formål, tilgængeligt materiale, men nævner ikke at revisor skal analysere beviset ud fra forskellige roller, herunder også modpart og dommer for at få en mere objektiv vurdering.
Formulation of ultimate probandum	Dækkes af Mautz og Sharafs punkt "Recognition of proposition to be proved".
Formulation of potential probandum	Mautz og Sharaf nævner også i deres teori at revisor skal opstille en række revisionsmål, men det nævnes dog ikke direkte i deres evalueringsprocess, som de har opdelt i fem faser.
Formulation of the theories of the case	Det er ikke nævnt i Mautz og Sharaf at revisor skal opdele sine revisionsmål, i små korte forklarende sætninger, således at det er nemmere at identificere de relevante beviser.
Recording the available data	Det er ikke nævnt i Mautz og Sharaf teori, om, og i givet fald hvordan revisor skal strukturere sine beviser.
Preparing the products	Beskrives af Mautz og Sharafs punkt "Evaluation of the evidence obtained as valid or not valid".
Refining and completing the analysis	Beskrives af Mautz og Sharafs punkt "Formation of judgement as to the proposition at issue".

Mautz og Sharaf beskriver ikke, at revisor bør analysere beviset ud fra flere rollers synsvinkel for at sikre en større grad af objektivitet i bedømmelsen af beviset. Mautz og Sharaf nævner heller ikke, at revisor kan opnå større overblik over de nødvendige beviser, ved at skrive små forklarende sætninger til hvert revisionsmål.

Strukturering af opnåede beviser omtales heller ikke af Mautz og Sharaf.

Mautz og Sharaf beskriver dog, at revisor skal identificere hvilken grad af overbevisning, der er nødvendigt for det pågældende revisionsmål.

På baggrund af overstående analyse af de to modeller, vurderes det, at Mautz og Sharafs model er tilpasset det enkeltstående revisionsbevis, mens Schums model er beregnet til at indsamle flere revisionsbeviser, der skal danne grundlag for et overordnet bevis.

Analysen viser, at Schums syv-trins metode besidder nogle egenskaber, der ikke er beskrevet af Mautz og Sharaf. Analysen viser endvidere, at den er anvendelig for en revisor, og derfor vil denne analysemetode blive inddraget i den kritiske analyse af ISA 500, da det vurderes, at Schums syv-trins metode kan bidrage til forbedringen af ISA 500.

4.4 *Delkonklusion - Afsæt til kritisk analyse*

Dette afsnit har taget udgangspunkt i underspørgsmålet:

”Hvilke egenskaber skal et bevis besidde, hvis det skal anvendes i en retssag?”

Redegørelsen af bevisteorien, hvor egenskaberne for et bevis blev klarlagt, har bidraget med vigtig viden til en juridisk baseret metode til analyse og evaluering af revisionsbeviset. Det fremgår tydeligt, at egenskaber som relevans og pålidelighed er af afgørende betydning for kvaliteten af beviset og dermed egnetheden af revisionsbeviset. Egnethed og tilstrækkelighed er indbyrdes forbundet. Adfærdsteorien behandler både egnethed af et bevis, men tillige tilstrækkeligheden.

Før man kan tale om tilstrækkeligt bevis, så kræver det, at beviserne kan præsenteres på et senere tidspunkt. Redegørelsen af Schums syv-trins analysemodel viser en konkret model, som kan vejlede revisor med en juridisk baseret metode til analyse og evaluering af revisionsbeviset med henblik på egnethed og tilstrækkelighed, og hvor fremhævelsen af de tre roller viser, at den ligeledes er tiltænkt egnethed og tilstrækkelighed ved en eventuel erstatningssag.

En vigtig kendsgerning er, at mundtlige og skriftlige beviser har forskellige kriterier for pålidelighed, hvorfor de bør behandles særskilt i ISA 500.

En anden vigtig egenskab ved beviser er relevans, som kan opdeles i direkte og indirekte relevans til den regnskabspåstand, som beviserne omhandler. Et indirekte bevis giver ikke viden om en given regnskabspåstand, men viden om de direkte beviser, og kan dermed styrke eller svække bevisførelsen for den givne regnskabspåstand.

Udover relevans og pålidelighed bør kilden til beviset også have den nødvendige kompetence om den påstand, som beviset søger bekræftet. En ejendomsmægler fra Nordjylland, der primært sælger sommerhuse ud til Vesterhavet, kan næppe give en kompetent værdiansættelse af en industribygning i Storkøbenhavn.

Når revisor indsamler bevis, er det vigtigt, at han er i stand til at analysere disse. Schums syv-trins analyse giver forskellige input til, hvorledes det bør gennemføres. Revisor skal analysere beviset ud fra flere rollers synsvinkels udover sin egen synsvinkel, det kan blandt andet være bankforbindelsen (modparten) og en dommers synsvinkel revisor anvender. Dette kan gøre

revisor opmærksom på eventuelle svagheder ved beviset, og herved muligheder for at forbedre objektiviteten i bevisvurderingen.

Inden revisor igangsætter revisionshandlingerne, er det vigtigt, at revisor opsætter et hovedmål (ultimate probandum), og dernæst opsplitter dette hovedmål i nogle potentielle delmål for at identificere de relevante beviser og dermed planlægning af revisionshandlingerne.

Når revisor har fået indsamlet en mængde beviser, skal revisor kunne organisere disse og dermed opnå overblik over, hvilke beviser der mangles, men også muligheden for at evaluere det samlede bevismateriale.

Ved en retssag er det vigtigt, at revisor kan dokumentere sine beviser, og den juridiske verden opstiller en række objektive adfærdskrav, der, hvis de ikke imødekommes, kan betyde at en dommer vil dømmе til revisors ugunst. Der er krav om bevisforberedelse, formsikring og opbevaring, som revisor skal være opmærksom på, når han udfører revisionen og indsamler beviser.

I den kritiske analyse af ISA 500, vil opmærksomheden primært være rettet på de nedenstående emner:

- Pålidelighed
- Relevans
- Analysemetode af bevis
- Objektive adfærdskrav

Det vil blive undersøgt, i hvilket omfang ISA 500 giver den rette vejledning og hjælp til revisor for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som vil kunne anvendes i en eventuel retssag.

5 Kritisk analyse af ISA 500

Der vil i dette kapitel blive foretaget en kritisk analyse af ISA 500 med afsæt i afhandlingens redegørelse af den juridiske bevisteori.

Der indledes med kort at beskrive indholdet af ISA 500 ved at behandle afsnittene i standarden. Efterfølgende foretages en kritisk analyse af ISA 500 og af den bagvedliggende revisionsteori.

Formålet med analysen er at identificere svagheder i ISA 500, med henblik på forbedring af revisionsstandarden og revisors arbejde og beskyttelse.

Forslag til en videreudvikling af standarden, som tager højde for de fundne svagheder, vil blive behandlet i den efterfølgende konstruktive analyse.

Den kritiske analyse er opbygget således:

- Introduktion til ISA 500
- Pålidelighed og relevans
- Analyse af bevis
- Objektive adfærdskrav
- Revisionshandlinger
- Tilstrækkelighed
- Væsentlighedsniveau

5.1 ISA 500

ISA 500 tager udgangspunkt i Mautz og Sharafs teorier fra 1960'erne omkring revisionsbevis, der primært er baseret på erkendelsesteori. IAASB står for International Auditing and Assurance Standards Board, der er et udvalg under IFAC, som er en global organisation for revisorprofessionen. IAASB's opgave er at udfærdige internationale standarder indenfor revision og forsikring samt diverse udtalelser og vejledninger til brug for revisorer på tværs af landegrænser.

ISA 500 er en af i alt 36 internationale revisionsstandarder, som benyttes af revisorer på verdensplan. Standarden indarbejdes dog, enten fuldt ud eller med kraftig inspiration, i en national standard. Dermed kan revisionsstandarder godt afvige fra land til land, modsat de internationale regnskabsstandarder IFRS, der er enslydende i alle lande.

Den nye og reviderede udgave blev godkendt af IAASB tilbage i september 2008 gældende for regnskaber efter 15. december 2009.

I 2006 blev det besluttet, at alle revisionsstandarder skulle følge en ny struktur, hvorved i alt 16 standarder er blevet ændret og indeholder nye og ændrede krav og de øvrige 20 standarder er blevet omformuleret, det vil sige ingen væsentlige ændringer. Derved følger alle standarder nu den nye struktur, som har til formål at gøre standarderne mere klare og tydelige.

De 36 revisionsstandarder følger alle nu en ny ensartet struktur, som beskrevet nedenfor:

- **Indledning**
Indledningen indeholder typisk oplysninger om formålet med, anvendelsesområdet, og emnet for ISA'en, samt revisor og andres ansvar i forhold til standarden.
- **Mål**
Punktet indeholder en klar redegørelse for revisors mål i forhold til revisionen af området omfattet af den pågældende ISA.
- **Definitioner**
For at sikre forståelse af ISA'en, er enkelte begreber, som anvendes i ISA'en forklaret med hensyn til, hvordan begreberne skal forstås i sammenhæng med standarden.
- **Krav**
Heraf fremgår de krav til revisor, som kræves for at opfylde målet med standarden
- **Vejledning og andet forklarende materiale**
Vejledning og andet forklarende materiale uddyber kravene og hvordan de skal forstås. De indeholder ligeledes eksempler på procedurer, der kan være relevante at udfører.

Målet med ISA 500 ifølge standarden er, at revisor skal udforme og udføre revisionshandlinger på en sådan måde, at revisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og herved bliver i stand til at drage rimelige konklusioner, som danner grundlag for revisionskonklusionen.

Den overordnede revisionskonklusion, der skal opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, er, at revisor skal kunne påtage årsregnskabet med en konklusion om at regnskabet giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling. For at opnå den konklusion skal der udføres et større antal revisionshandlinger. ISA 500 skal benyttes som værktøj for revisor, når revisor skal vurdere om der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at kunne dokumentere påstanden. Standarden skal således benyttes til en

vurdering af revisionsbeviset, lige fra en påstand om, at varelageret er værdiansat korrekt til om hele regnskabet er retvisende.

Kraven til at opfylde målet er opdelt i fire overordnede krav, som fordeler sig på seks afsnit, som yderligere er underbygget med 57 punkter med vejledning og forklarende tekst.

Det første overordnede krav er ”tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis”, som består af et enkelt afsnit med tilhørende 25 punkter med vejledning og forklarende tekst.

Det andet krav er ”information, der anvendes som revisionsbevis”, som består af tre afsnit. De omhandler overordnet set alle pålidelighed og relevans. Det første afsnit er vendt mod bevis udarbejdet af revisor, det andet vedrører forhold omkring bevis udarbejdet af ledelsesudpeget ekspert og det sidste omhandler information udarbejdet af virksomheden. Der er i alt 26 underpunkter til dette krav.

Det tredje krav lyder således ”udvælgelse af elementer til test for at opnå revisionsbevis” og underbygges af fem punkter med vejledning og forklarende tekst. Kravet omhandler at revisor skal fastlægge metoder til udvælgelse af elementer til test, som er effektive til at opfylde revisionshandlingens formål.

Det sidste krav ”inkonsistens i revisionsbevis eller tvivl om pålideligheden heraf” omhandler et krav om, at revisor i disse tilfælde skal fastlægge, hvilke ændringer eller tilføjelser, der er nødvendige for at afklare forholdet, og ligeledes overveje forholdets eventuelle indvirkning på andre aspekter af revisionen. Der er et enkelt underpunkt til kravet.

5.2 Relevans

I redegørelsen af bevisteori fremgik det, at relevans kan beskrives, men også analyseres ud fra nedenstående spørgsmål:

Hvad fortæller beviset i forhold til, hvad revisor ønsker at bevise eller modbevise?

Det er en mangel ved ISA 500, at den ikke nævner begrebet indirekte relevans. Den indirekte relevans er bevis, der er relateret til det direkte bevis på revisionspåstanden, men altså ikke selve revisionspåstanden. Revisor bør derfor skelne mellem direkte bevis og indirekte bevis.

Eksempelvis vil bevis "A", bekræfte påstand "B", mens det indirekte bevis "C" afkræfter A, hvorfor påstand "B" ikke kan bekræftes ved brug af beviset "A".

Et praktisk eksempel, kan være en optælling af aktiver "A", der bekræfter en påstand om en mængde "B", og det indirekte bevis "C", vil være, at der savnes indbetalinger på salgsfakturaer vedr. nogle af de aktiver, der er registreret som værende solgt. Dermed kan "A" ikke alene bekræfte påstanden om mængden, da det skal undersøges om virksomheden stadig har disse aktiver i besiddelse. Det bør naturligvis også undersøges hvilken værdi debitorerne er sat til, ligesom indtægterne kan være for højt sat.

Dermed kan det indirekte bevis be- eller afkræfte pålideligheden af det direkte bevis og derfor bør en beskrivelse og en metode til anvendelse af indirekte relevans fremgå af ISA 500, da det kan hjælpe revisor med de direkte beviser.

5.3 Pålidelighed

Ved en gennemlæsning af ISA 500 kan det konstateres, at de væsentligste egenskaber for pålidelighed fremgår af ISA 500. Egenskaber, som er vigtige for alle typer bevis og for alle kilder bliver dog udelukkende beskrevet under punktet, der omhandler ledelsesudpegede eksperter. Det bør nævnes under et hovedpunkt vedrørende pålidelighed, således at der ikke er tvivl om at disse egenskaber vedrørende pålidelighed, ikke kun gør sig gældende, når revisor skal analysere ledelsens anvendelse af eksperter, men også når revisor analyserer øvrige beviser.

5.4 Analyse af Bevis

Schum angiver en metode bestående af syv trin. Flere punkter er medtaget i andre revisionsstandarder, herunder de standarder der vedrører revisionsplanlægning.

Der er identificeret nogle få væsentlige mangler ved disse revisionsstandarder i analysen af bevis, som dermed har betydning for ISA 500.

Schum mener, at man bør analysere beviset ud fra forskellige roller og deres syn på beviset, herunder også modpartens advokats syn samt dommerens synsvinkel. I revisionsmæssig sammenhæng vil modparten være en regnskabsbruger. ISA 300, som der i øvrigt ikke henvises til i ISA 500, nævner revisors rolle, men ikke analysen ud fra de forskellige rollers synsvinkel.

I modellen er også angivet, at man skal opstille en række delmål, for på den måde at analysere hvilke revisionshandlinger der skal initieres. ISA 300 nævner indirekte, at der er flere revisionsdelmål. De fleste revisorer tager dog dette for givet, og dette er højst sandsynligt indarbejdet i de fleste revisionssekskabers arbejdsplaner, men det bør fremgå af ISA 500.

Opstilling af korte forklarende sætninger for at beskrive regnskabspåstanden, er ikke nævnt i ISA 500 eller andre ISA'er, som ISA 500 henviser til. Disse sætninger skal hjælpe revisor til at skabe større overblik over hvilke revisionshandlinger, der skal foretages for at opnå bevis.

Schum henviser til Chart-metoden, når massen af beviser skal organiseres med henblik på analyse af bevisernes styrke i forhold til regnskabspåstanden. ISA 500 nævner ingen metode til organisering af beviser, og dermed analyse af styrken. Det er derfor ifølge ISA 500 op til revisors professionelle dømmekraft, hvilket er en svaghed.

Det vil senere blive analyseret, om Chart-metoden er den optimale, eller om der findes andre mere praktisk anvendelige metoder.

Diskussionen om endegyldigt bevis vil blive anskueliggjort ved det gennemgående eksempel om bevis for en lagerværdi på 1 mio. DKK. Ved at indsætte de relevante beviser i Schums model om klassifikation og bevis, kan det ses hvilken relevans beviserne har, samt hvorledes beviserne klassificeres og dermed hvilken styrke de besidder. Der er ikke i figuren angivet ”+/-” da det afhænger af beviset, og i nedenstående eksempel er de alle bekræftende, hvorfor de skulle angives med ”+”.

		Direkte relevans	Indirekte relevans
Håndgribelig (+ eller -)	<ul style="list-style-type: none"> • Objekter • Dokumenter • Billeder • Målinger • Skema • Kort 	<ul style="list-style-type: none"> • Lagerlister • Stikprøve • Lageropstilling 	<ul style="list-style-type: none"> • Faktura (priskontrol) • Saldobekræftelse • Analytiske handlinger
Entydig testimonial (+ eller -)	<ul style="list-style-type: none"> • Direkte observation • Andenhåndobservation • Mening 		<ul style="list-style-type: none"> • Revisor observerer optælling • Fysisk eksistens • Ukurante varer • Colli størrelse uændret • Nye folk på lager • Revisionsbevis fra tidligere revision • Orden på lager
Tvetydig testimonial	<ul style="list-style-type: none"> • Total • Sandsynlig 		<ul style="list-style-type: none"> • Nye folk på lager • Collistørrelse uændret
Manglende håndgribelighed eller vidneudsagn			
Accepteret fakta		<ul style="list-style-type: none"> • Efterregning af værdi 	

Figur 5 – Klassifikation af beviser vedrørende lagerværdi. Kilde: Schum og egen tilvirkning.

Forespørgslerne om nye folk på lageret samt om eventuel ændrede collistørrelser, vil afhængigt af svaret være placeret under enten ”Unequivocal testimonial” (utvetydig) eller ”Equivocal testimonial”, hvilket fremgår ved at de er placeret begge steder.

Det ses endvidere af modellen, at det kun er ganske få materielle beviser med direkte relevans, der ligger bag beviset på lagerværdien. Resten underbygges ved hjælp af materielle beviser med indirekte relevans, samt observationer og forespørgsler med indirekte relevans.

5.4.1 Objektive adfærdskrav

Generelt for revisionshandlingerne gælder at revisionsteorien og ISA 500 ikke tydeligt angiver, hvordan revisor sikrer et bevis ud fra et juridisk synspunkt.

Juraen angiver en række objektive adfærdskrav, herunder sikring af bevis, både med hensyn til bevisforberedelsen og formsikringen. Revisor kan på den måde træffe de foranstaltninger, der

gør det muligt at sikre beviset. Formsikring opnås ved, at eventuel mundtlig information, bliver noteret ned og bekræftet skriftligt, således at det kan anvendes i en eventuel senere retssag.

Beviset skal opbevares, således at det er tilgængeligt, så længe det kan tænkes at være relevant.

Der er dog også subjektive adfærdskrav om bevismulighed, det vil sige, at der ikke må stilles krav til bevisadfærd, som ikke er praktisk mulige, og at adfærden skal bedømmes ud fra, hvad der normalt vil kendetegne en revisor.

Mautz og Sharaf opdeler den bevismæssige styrke i tre typer af sandheder. Den materielle sandhed besidder størst sandsynlighed og er opstået gennem naturlige beviser. Den består primært af observation og fysisk undersøgelse. Begrundelsen for, at observation og fysisk undersøgelse skulle besidde størst bevismæssig styrke er, at det er noget som revisor ved selvsyn har konstateret. Observation og fysisk undersøgelse bygger erkendelsesteoretisk på Empirisme, hvor det kan være svært at benægte eksistensen af en fysisk maskine, som revisor ved selvsyn har observeret. Skeptisme skal naturligvis altid anvendes, i dette tilfælde til at slå tvivl om for eksempel ejerskab, da det ikke kan bekræftes ved observation. Fysisk undersøgelse er en del af inspektion i ISA 500.

5.4.2 Inspektion

Når eksterne dokumenter, for eksempel kontoudtog fra banken, inspiceres, er disse dokumenter i sig selv bevis. Når revisor sammenholder disse eksterne dokumenter med regnskabspåstande, får revisor dels bevis for om påstanden er korrekt, men også bevis for udførelsen af handlingen, såfremt revisor formsikrer og opbevarer både det eksterne dokument samt regnskabsmaterialet.

Ved inspektion af test af kontroller kan formsikring opnås ved at tage kopi af det dokument, hvoraf beviset på godkendelse af registreringen fremgår. Det kan være kopi af en faktura, hvor direktør har noteret sin godkendelse.

Fysisk undersøgelse af aktiver giver kun overbevisning om tilstedeværelse, men ikke ejerskab. Tilstedeværelsen kan dokumenteres med fotografi, som nemt kan opbevares.

Ejerskabet må bekræftes ved hjælp af eksempelvis faktura og efterfølgende pengestrømme.

5.4.3 Observation

En observation er bundet i tid og sted og kan derfor ikke reproduceres. Såfremt revisor skal kunne opnå bevismæssig værdi ved hjælp af observation, skal revisor fremskaffe beviser på denne observation. Ellers har observation ingen bevismæssig værdi.

Observationer kan naturligvis være påvirket af, at medarbejderen er overvåget af revisor i observationsøjeblikket, men ISA 500 nævner ikke hvor mange observationer eller hvilken sandsynlighed, der skal til for, at revisor skal kunne opnå den rette overbevisning.

Hvis en virksomhed har 100 kontrolprocedurer, hvornår er revisor så overbevist om de interne kontroller er effektive?

ISA nævner heller ikke, hvilken adfærd revisor skal udvise for at sikre beviset, så det kan anvendes juridisk.

Det må antages, at revisor nøje udvælger, hvilke processer han vil observere, det nævnes dog i ISA 500, at en selektiv udvælgelse ikke giver revisionsbevis for den øvrige del af populationen, hvorfor induktion ikke kan anvendes.

Juridisk stiller observation derfor store krav til revisors adfærd, det vil sige formsikring og opbevaring, hvilket betyder, at observation ikke kan stå alene, men skal understøttes i form af fotografier eller anden dokumentation. Observation og fysisk undersøgelse alene, udgør ikke et juridisk stærkt bevis.

5.4.4 Ekstern bekræftelse

Bekræftelse er kendetegnet ved, at der indhentes skriftligt materiale, hvis rigtighed er bekræftet af tredjemand.

Mautz og Sharaf definerer bekræftelser som ”andre abstrakte sandheder” og dermed mindre overbevisende end ”observation” og fysiske undersøgelser, som er materielle sandheder samt den matematiske sandhed.

Erkendelsesteoretisk bygger ekstern bekræftelse på blandt andet rationalisme, hvor revisor anvender sin erfaring om menneskelig adfærd, i relation til for eksempel saldobekræftelse hos debitorer. En debitor vil næppe acceptere en ikke-eksisterende gæld, eller en gæld der er højere end den faktiske.

Det kan konkluderes, at ”Ekstern bekræftelse” og skriftlig ”forespørgsel” besidder stor juridisk overbevisning, såfremt kilden er kompetent og uafhængig, da beviset selvstændigt kan besidde retsvirkninger, for eksempel i form af tingbogsudskrifter.

Bevisbyrden ligger hos den, der bestrider for eksempel en saldomeddelelse, og da det er en bekræftelse sendt direkte til revisor, er beviset på den måde formsikret. Opbevaring af beviset giver ikke problemer, da en skriftlig meddelelse nemt kan opbevares.

5.4.5 Efterregning

Det kan være kontrol af om virksomheden har registreret korrekt. Revisor bør formsikre fremvist materiale enten ved kopiering eller scanning af udleveret materiale. Opbevaring af kopier eller scannede dokumenter er ikke noget problem for revisor.

Det er klart, at det kan være forbundet med store udfordringer, hvis overhovedet muligt, at formsikre alle de grundregistreringer, der ligger til grund for kontrollen.

Efter den materielle sandhed kommer matematisk sandhed, som består af matematiske påstande. Revisionshandlingen til dette er ”efterregning”. Matematisk efterregning bygger på rationalisme, hvor revisor anvender anerkendte matematiske begreber og metoder.

En matematisk efterregning kan være ved eventualforpligtelser, hvor revisor kontrollerer udregningen af eventualforpligtelsen på en huslejekontrakt. I dette tilfælde vil det være huslejekontrakten, indeholdende blandt andet udløbsdato og lejeniveau, som er beviset, da det er forudsætningerne for beregningen. Efterregningen er simpel matematisk kontrol af de anvendte matematiske modeller. For at have bevis bør revisor undersøge kontrakten, derfor har matematisk efterregning ikke, når det står alene, nogen bevismæssig værdi ud fra et juridisk synspunkt.

Dermed kan matematisk efterregning ikke betragtes som et bevis, men kan anvendes som led i argumentationen for et bevis, da det blot er kontrol af matematiske regneregler. Det er det bagvedliggende materiale der er interessant.

5.4.6 Genudførelse

Genudførelse er revisors uafhængige udførelse af procedurer og kontroller, som virksomheden tidligere har udført. ISA 500 nævner intet med hensyn til antal og fejlmargen, hvilket er en mangel ved ISA 500.

Genudførelse giver store udfordringer for revisor i forhold til formsikring af beviset, hvorfor genudførelse kun sjældent kan stå alene.

5.4.7 Analytiske handlinger

Bearbejdning af materiale efter revisors behov. Revisor bør formsikre fremvist materiale enten ved kopiering eller scanning af udleveret materiale. Opbevaring af kopier eller scannede dokumenter er ikke noget problem for revisor.

Det kan være forbundet med store udfordringer, hvis overhovedet muligt, at formsikre alle de grundregistreringer, der ligger til grund for analysen.

Det fremgår af ISA 500, at revisor kan anvende eksterne benchmarkingdata og analytiske handlinger som revisionsbevis, dog uden at angive med hvilken styrke og hvor stor varians, der må være fra virksomhedens data til de eksterne benchmarkingdata.

Ud fra en sandsynlighedsbetragtning vil det forekomme sandsynligt, at tre næsten identiske virksomheder har samme nøgletal, men det er ikke noget bevis for at tallene i virksomheden er retvisende.

Juridisk er benchmarking næppe et gyldigt bevis. Som ved matematisk efterregning, er det det, bagvedliggende materiale, hvori beviset skal findes.

5.4.8 Forespørgsel

En skriftlig forespørgsel har meget tilfælles med den eksterne bekræftelse, også hvad angår de objektive adfærdskrav.

Den mundtlige forespørgsel har ifølge Mautz og Sharaf lav overbevisning, men også juridisk er den svag, da en mundtlig forespørgsel stiller store krav til revisor, for eksempel i form af notat eller vidner og/eller efterfølgende skriftlig bekræftelse. En mundtlig forespørgsel kan ikke reproducere og kan således ikke stå alene, hvilket ISA 500 dog også kommer ind på.

5.5 Tilstrækkelighed

Kun ganske få beviser fra revisionshandlingerne besidder en sådan styrke, at de kan betegnes som et selvstændigt bevis ud fra en juridisk synsvinkel, som for eksempel et tingbogsudskrift, eller eksterne bekræftelser. De øvrige bevisers styrke afhænger af revisors evne og mulighed for at dokumentere sit arbejde, hvorfor det er nødvendigt at kombinere flere revisionsbeviser og handlinger for at styrke revisionsbeviset for en given regnskabspåstand.

I ISA 500 er angivet, at tilstrækkeligt revisionsbevis er opnået, når revisionsrisikoen er tilstrækkelig lav.

En praktisk definition må være, at beviset skal kunne anvendes som forsvar i en eventuel retssag mod revisor.

Mautz og Sharaf angiver tilstrækkelighed¹⁷ som en sandsynlighedsbetragtning, således at for ikke-væsentlige revisionspåstande skal der blot opnås 51% sandsynlighed, men at for væsentlige revisionspåstande skal opnås en overbevisning ”uden rimelig tvivl”.

Mautz og Sharaf mener, at bevis ”uden rimelig tvivl” er opnået, når en fornuftig person ikke vil kunne argumentere imod. Mautz og Sharaf mener således, at væsentlighedsniveauet er afgørende for, hvornår et bevis er tilstrækkeligt.

5.5.1 Væsentlighedsniveau

Når en påstand kan ændre en investors beslutning angående virksomheden, er det en væsentlig påstand ifølge Mautz og Sharaf. Samme definition anvender ISA 320, der omhandler væsentlighedsniveau. Standarden angiver ikke krav eller metoder til fastlæggelse af væsentlighedsniveau, men blot at revisor skal anvende sin professionelle vurdering.

Væsentlighed er en essentiel faktor i bestemmelsen af den krævede mængde bevis, da det fastlagte væsentlighedsniveau, indirekte påvirker bevismængden. Jo lavere væsentlighedsniveau, jo flere beviser.

Revisor skal allerede i planlægningsfasen vurdere væsentlighedsniveauet, og løbende vurdere niveauet igennem hele revisionsprocessen.

Der er et omvendt forhold mellem væsentlighedsniveau og revisionsrisiko, det vil sige jo lavere risiko, jo højere væsentlighedsniveau. Revisor skal tage hensyn til dette i planlægningsfasen, således at valget af revisionshandlingerne afspejler væsentlighedsniveauet.

ISA 500 nævner ikke væsentlighedsniveau som kriterium for, hvornår et bevis er tilstrækkeligt, hvorfor alle poster må betragtes som væsentlige ifølge ISA 500.

ISA 500 bør opfordre revisor til en væsentlighedsbedømmelse af påstanden, for derefter at kunne vurdere, hvornår revisor har tilstrækkeligt bevis. Revisor skal forsøge at skabe balance mellem

¹⁷ Mautz & Sharaf: “The philosophy of auditing” s. 125

nytte og omkostninger, hvilket fremgår af ISA 200, hvorfor det er relevant at tilstrækkeligheden afhænger af væsentlighedsniveauet.

Ud fra en juridisk synsvinkel har det ikke den store betydning, at der kræves mindre bevis for ikke-væsentlige påstande, det afhænger dog af kriterierne for udvælgelsen af væsentlighedsniveauet.

ISA 500 angiver ikke direkte nogen rangorden for styrken af bevis fra de forskellige revisionshandlinger, men inddelingen indikerer, ud fra den rækkefølge hvorpå de bliver beskrevet i ISA 500, at rangordenen følger revisionsteorien.

5.6 Delkonklusion

I dette afsnit er ISA 500 blevet analyseret kritisk med udgangspunkt i underspørgsmålet:

”Hvilke svagheder er der ved det eksisterende revisionsbevis?”

Den kritiske analyse har identificeret svagheder ved den nuværende standard for revisionsbevis, og dermed fremhævet områder, hvor ISA 500 bør forbedres med henblik på at vejlede revisor med en juridisk baseret metode til analyse og evaluering af revisionsbeviset med henblik på egnethed og tilstrækkelighed ved en eventuel erstatningssag.

Analysen viser at ISA 500 har følgende væsentlige svagheder:

- ISA 500s afsnit og vejledning omkring pålidelighed er for unuanceret.

Pålidelighed er ikke dybere beskrevet, og en lang række forhold, som har betydning for pålideligheden af et bevis, er udelukkende kommenteret under ledelsesudpegede eksperter. Kravene til at opnå et pålideligt revisionsbevis gælder uanset kilde, hvorfor det kan give anledning til misforståelse, hvis ikke kravene og vejledningerne omkring pålidelighed beskrives generelt.

ISA 500 skelner således heller ikke mellem mundtlige og skriftlige beviser når det gælder pålideligheden, hvilket er en svaghed, da der er forskellige egenskaber vedrørende pålidelighed for de to typer af bevis.

- Indirekte relevans behandles ikke i standarden.

Det ses af Schums klassifikationsmodel, at der kun er ganske få materielle beviser med direkte relevans, som besidder juridisk bevisstyrke. De øvrige beviser er observationer og forespørgsler, der ikke tillægges nogen større juridisk bevisstyrke. Flere beviser, herunder også nogle materielle, er af indirekte relevans, men nødvendige for bevisførelsen af påstanden. ISA 500 bør derfor indarbejde begrebet indirekte relevans, således at standarden behandler bevisførelse med indirekte beviser såvel som direkte relevante beviser. Herunder organisering samt kombination af både de direkte og indirekte beviser. ISA 500 mangler derfor en metode til organisering og analyse af bevisernes styrke i forhold til regnskabspåstanden.

- Flere elementer vedrørende analyse af bevis fremgår ikke af ISA 500.

Der blev identificeret væsentlige mangler i regnskabsstandarderne i forhold til Schums analyse af bevis. ISA 500 behandler ikke revisors rolle eller at bevisanalysen bør foretages ud fra forskellige rollers synsvinkel, som er vigtig i henhold til revisors objektivitet.

Modellen angiver også, at revisor bør opstille en række delmål, for på den måde at analysere, hvilke revisionshandling der skal initieres. Det behandles ikke i ISA 500.

Opstilling af korte forklarende sætninger for at beskrive regnskabspåstanden, er ikke behandlet i ISA 500.

- Objektive adfærdskrav behandles ikke i standarden.

De fleste revisionshandling giver udfordringer til revisor med hensyn til det objektive adfærdskrav om formsikring. ISA 500 nævner ikke noget om de objektive adfærdskrav, herunder formsikring. Der findes en standard, som behandler formsikring, men for at ISA 500 skal kunne fungere som et praktisk værktøj, bør der som minimum fremgå hvilke adfærdskrav, som er påkrævet for de enkelte revisionshandling og eventuelt henvise til den relevante standard for uddybning af emnet. Dette er en kritisk mangel, da beviser uden formsikring ikke er håndgribelige og dermed anvendelige i en eventuel retssag.

- Væsentlighed indgår ikke i bedømmelsen af bevis i ISA 500.

ISA 500 har en uklar formulering af, hvornår et revisionsbevis er tilstrækkeligt. Det giver dermed udfordringer for revisor at vurdere dette. Tilstrækkeligheden af revisionsbeviserne må

afhænge af en væsentlighedsvurdering. Dette har også betydning for revisors mulighed for at optimere nytte og omkostninger.

Mautz og Sharaf angiver en væsentlighedsbedømmelse førend kriteriet for tilstrækkelighed kan bedømmes. ISA 500 anvender ikke denne betragtning, til trods for at meget af standarden er baseret på Mautz og Sharaf. Til at vurdere tilstrækkeligheden af et revisionsbevis anvender Mautz og Sharaf en sandsynlighedsbetragtning.

ISA 500 bør derfor mere klart formulere tilstrækkeligheden af et bevis samt tilstrækkeligheden bør afhænge af en væsentlighedsbedømmelse.

I afhandlingen er det tidligere konstateret, at flere bevistyper ikke kan stå alene, da de ikke i sig selv besidder stor bevisstyrke. Beviser kan således sjældent stå alene og skal derfor kombineres med andre beviser, hvilket ISA 500 ikke beskriver.

6 Konstruktiv analyse af ISA 500

Dette afsnit har til formål at belyse, hvorledes de fundne svagheder kan reduceres eller elimineres, således at ISA 500 forbedres.

Den kritiske analyse viste, at de fleste beviser ikke besidder den nødvendige styrke til at stå alene og dermed bør anvendes i kombination med andre beviser.

I dette afsnit inddrages sandsynlighedsteori og argumentationsteori, for at analysere om inddragelse af disse teorier kan styrke ISA 500.

Sandsynlighedsbetragtninger er anvendt i den juridiske bevisførelse, hvorfor det undersøges, hvordan en sandsynlighedsbetragtning vil kunne styrke revisors bevisførelse i en eventuel retssag, men også i det daglige arbejde med opnåelse af revisionsbeviser generelt.

Det vil med udgangspunkt i Collins-dommen blive vist, hvorledes sandsynlighedsteori anvendes og hvilke problemstillinger, revisor skal være opmærksom på.

Hvordan argumentationsteori kan anvendes til at styrke de enkelte beviser, vil blive undersøgt, samt om den argumentationsteori, nævnt af Schum, er et alternativ til Toulmins argumentationsteori.

Afsnittet indledes med konstruktive forslag til hvordan relevans, pålidelighed og tilstrækkelighed samt håndteringen af de objektive adfærdskrav kan implementeres i ISA 500.

6.1 Pålidelighed

Pålidelighed er en af de vigtigste forudsætninger for, at et bevis kan benyttes. Det bør derfor behandles i standarden, således at der ikke er tvivl om, hvilke forudsætninger, der skal være opfyldt for at opnå et pålideligt bevis. ISA 500 behandler pålidelighed og relevans i afsnit 7-9 i kravspecifikationen, men er langt fra nuanceret nok. På trods af det, vil det være en fordel at samle emnet i et enkelt afsnit. ISA 500 behandler for eksempel de vigtige forudsætninger, som kompetence, færdigheder og objektivitet i afsnittet om ledelsesudpeget ekspert, som er yderst relevant for alle former for bevis. Der kan være en risiko for, at revisor kun forbinder disse forudsætninger med beviser indhentet fra ledelsesudpeget ekspert, og dermed ikke er opmærksom på, at det er en vigtig forudsætning for alle typer af beviser/kilder.

ISA 500 skelner ikke mellem, om der er tale om et mundtlig eller skriftligt bevis, hvilket er relevant, idet der findes forskellige egenskaber, som skal være opfyldt for de to typer af bevis. Afsnittet bør således som minimum behandle de væsentligste kriterier, som fremgår nedenfor:

Tabel 6: Beskrivelse af skriftligt bevis.

Beskrivelse	Definition
Ægthed	Et skriftligt dokument, herunder fx fotografier, skal være ægte. Kilden skal have den nødvendige kompetence.
Nøjagtighed	Et fotografi må ikke være uskarpt og IT-systemer skal kunne give nøjagtige oplysninger.
Driftsikkerhed	IT-systemer skal kunne give de samme nøjagtige oplysninger hver gang processen gentages. IT-systemet skal altså være konsistent, og processen skal være kontrolleret og valideret.

Tabel 7: Beskrivelse af mundtligt bevis.

Beskrivelse	Definition
Sandfærdighed	En mundtlig kilde skal tale sandt. Kilden skal derudover have den nødvendige kompetence.
Færdigheder	En person skal have de nødvendige sanselige færdigheder for at kunne give en nøjagtigt beskrivelse af det skete. Det kan for eksempel være tids- og/eller ledelsespres, der kan påvirke nøjagtigheden af udsagnet.
Objektivitet	Det bør undersøges om kilden har relationer til ledelsen, økonomiske interesser i virksomheden eller yder andre services til virksomheden.

ISA 500 behandler pålidelighed og relevans, men det vurderes, at standarden vil blive styrket, hvis emnet bliver samlet i et afsnit, således, at den ikke giver risiko for misforståelser. Det vil ligeledes styrke standarden, hvis det tydeligt fremgår, hvilke forudsætninger, som skal være opfyldt for henholdsvis et mundtligt og skriftligt bevis, for at der er tale om et pålideligt bevis. Kan det ikke bekræftes, at beviset er pålideligt, så kan beviset allerede afvises i denne fase, og det giver ikke mening at arbejde videre med det, hvorfor afsnittet omkring pålidelighed bør være det første krav i standarden.

6.2 Objektive adfærdskrav

ISA 500 behandler ikke objektive adfærdskrav, herunder formsikring. For at ISA 500 skal kunne fungere som et praktisk værktøj, bør det fremgå hvilke adfærdskrav, som er påkrævet for de enkelte revisionshandlinger og eventuelt henviser til den relevante standard for uddybning af emnet. Dette er en kritisk mangel, da beviser uden formsikring ikke er håndgribelige og dermed anvendelige i en eventuel retssag.

Følgende bør fremgå af ISA 500 vedrørende formsikring af revisionshandlingerne:

Tabel 8: Oversigt over tilføjelser til ISA 500 vedrørende formsikring

ISA 500 punkt	Beskrivelse af tilføjelse
Inspektion	Inspektion kan blandt andet formsikres ved kopiering af det materiale, som dokumenterer en eventuel revideret kontrol. Ved en fysisk undersøgelse kan formsikring opnås ved at fotografere aktivet.
Observation	Observation kan blandt andet formsikres ved fotografi, video eller ved en skriftlig bekræftelse på det observerede af den observerende part.
Ekstern bekræftelse	Formsikring opnås ved at den eksterne part ved en mundtlig bekræftelse vedgår sig udtalelsen skriftlig, og ved ikke mundtlig bekræftelse giver revisionshandlingen i sig selv formsikring.
Efterregning	Formsikringen kan opnås ved at kopiere alt materiale, som ligger til grund for efterregningen.
Genudførsel	Bedst mulige formsikring af genudførsel kan være en grundig vejledning i, hvordan genudførslen er gennemført, således at genudførslen kan gentages.
Analytiske handlinger	Her er formsikring igen kopiering af det anvendte materiale.
Forespørgsel	Formsikring er her ved en mundtlig forespørgsel en efterfølgende skriftlig bekræftelse fra den adspurgte, ved skriftlig forespørgsel er revisionshandlingen i sig selv en formsikring.

For så vidt angår formsikring gælder det overordnet, at revisor hele tiden skal holde sig for øje, at revisionshandlingerne skal kunne dokumenteres, og i en sådan form, at det vil kunne anvendes som forsvar i en eventuel retssag mod revisor.

6.3 Væsentlighed

ISA 500 behandler ikke væsentlighed, som har stor betydning for tilstrækkelighed. Der henvises ikke til ISA 320, der behandler emnet dybere. For at være et effektivt opslagsværk, bør ISA 500 som absolut minimum henviser til ISA 320. Som det fremgår tidligere i afhandlingen har væsentlighed afgørende betydning for, hvornår et bevis kan betragtes som tilstrækkeligt, og faktorer for væsentlighed bør derfor behandles i standarden med en henvisning til ISA 320 for uddybende forklaring.

Væsentlighed er essentielt, da det vil være ganske omkostningstungt at indhente stærkt revisionsbevis for samtlige påstande i regnskabet, hvorfor væsentlighedsniveauet skal være afgørende for, hvornår et bevis er tilstrækkeligt. De vigtigste kriterier for fastsættelsen af væsentlighedskriteriet vil blive gennemgået nedenfor.

I det følgende vil Eilifsen metode¹⁸ til fastlæggelse af væsentlighedsniveauet blive gennemgået

Metoden er opdelt i tre trin:

1. Definer foreløbig bedømmelse af væsentlighedsniveauet
2. Definer acceptabel fejlmargen
3. Estimer sandsynlige fejl og sammenlign total med det foreløbige væsentlighedsniveau

For at kunne bedømme det foreløbige væsentlighedsniveau, bør revisor bedømme ud fra:

- Virksomhedens størrelse
- Små beløb kan påvirke govenants på låneaftaler
- Små beløb kan påvirke trend i indtjening eller opnåelse af budget
- Fejl i tidligere revisioner
- Første revision
- Stor udskiftning i ledelsen
- Højere end normal risiko for konkurs i nær fremtid
- Højere end normal risiko for bedrageri

¹⁸ Eilifsen s. 88 ff.

Revisors erfaring med fejl i tidligere revisioner, har betydning for væsentlighedsniveauet, især for de poster hvor fejl blev identificeret. Det er afhængigt af hvilke typer af fejl og i hvilket omfang de har forekommet i tidligere revisioner. Virksomhedens kompetencer har også indflydelse på antal fejl. Det kan være, at der er udskiftet nøglepersoner på nogle områder i regnskabsafdelingen, eller fejl kan skyldes nye regler og love, som endnu ikke er implementeret i virksomhedens regnskab.

Såfremt det er første gang, at revisor skal revidere virksomhedens regnskab, bør revisor have lavere væsentlighedsniveau, da revisor ikke har indgående kendskab til virksomheden og dens kontrolsystemer og medarbejdere.

En stor udskiftning blandt ledende medarbejdere er et sygdomstegn, det kan ofte skyldes inkompetente ledende medarbejdere, men det kan også være en inkompetent øverste ledelse/bestyrelse, i begge tilfælde bør revisor være ekstra opmærksom på fejl og forsøg på snyd med materialet.

Det samme gør sig gældende, hvis virksomheden har en høj risiko for konkurs, da kan ledelsen være fristet til at pynte regnskabet, for at undgå konkurs og/eller skaffe ny kapital.

Eilifsen¹⁹ nævner 3-5% af EBT (Earnings before Tax), såfremt det har et stabilt niveau, som en tommelfingerregel, når det gælder en beregning af væsentlighedsniveauet.

Hvis EBT ikke er stabilt, kan det ikke anvendes til fastsættelse af væsentlighedsniveauet. Hvis en virksomhed år 1 har et EBT på 3 mio. DKK, og revisor derfor anvender 5% som væsentlighedsniveau, vil det udvide revisionen ganske betragteligt, hvis EBT i år 2, kun udgør 250.000 DKK, hvorfor væsentlighedsniveauet derfor kun ville udgøre 12.500 DKK.

I stedet bør revisor anvende nedenstående skema.

Skemaet er taget fra AICPA Audit Guide²⁰ og har udgangspunkt i den højeste værdi af enten total omsætning eller totale aktiver.

I eksemplet udgør det højeste tal af omsætning og aktiver € 950.484.000

¹⁹ Eilifsen, Auditing & assurance services, s.94

²⁰ Eilifsen, Auditing & assurance services, s. 91

Nedenstående beregning viser som udgangspunkt den foreløbige bedømmelse af væsentlighedsniveauet, som dog kan reguleres op eller ned ud fra de førnævnte kvalitative kriterier:

$$826.000 + ((950.484.000 - 300.000.00) \times 0,00145) = € 1.769.000$$

Tabel 9 - Beregning af midlertidigt væsentlighedsniveau, Kilde Eilifsen s.91

Over	Men ikke over	Foreløbig væsentlighed +	Faktor x	Overskridelse
€ 0	€ 30 tusind	€ 0 +	0,0593 x	€ 0
30 t.	100 t.	1.780 +	0,0312 x	30 t.
100 t.	300 t.	3.960 +	0,0215 x	100 t.
300 t.	1 mio.	8.260 +	0,0145 x	300 t.
1 mio.	3 mio.	18.400 +	0,00995 x	1 mio.
3 mio.	10 mio.	38.300 +	0,00674 x	3 mio.
10 mio.	30 mio.	85.500 +	0,00461 x	10 mio.
30 mio.	100 mio.	178.000 +	0,00312 x	30 mio.
100 mio.	300 mio.	396.000 +	0,00215 x	100 mio.
300 mio.	1 mia.	826.000 +	0,00015 x	300 mio.
1 mia.	3 mia.	1.840.000 +	0,001 x	1 mia.
3 mia.	10 mia.	3.830.000 +	0,00067 x	3 mia.
10 mia.	30 mia.	8.550.000 +	0,00046 x	10 mia.
30 mia.	100 mia.	17.800.000 +	0,00031 x	30 mia.
100 mia.	300 mia.	39.600.000 +	0,00022 x	100 mia.
300 mia.	...	82.600.000 +	0,00015 x	300 mia.

6.3.1 Definition af acceptabel fejlmargen

Acceptabel fejlmargen er det beløb, som kan allokeres til en enkelt konto eller en type af transaktioner. Eilifsen anbefaler, at revisor anvender 50-75% af det foreløbige væsentlighedsniveau som en acceptabel fejlmargen.

En så høj fejlmargen vil alt andet lige medføre, at den samlede fejlmargen vil være større end det foreløbige væsentlighedsniveau. Men Eilifsen angiver²¹, at der er forskellige årsager til, at det giver mening, at den samlede fejlmargen er større end væsentlighedsniveauet, ud fra et revisionsplanlægnings synspunkt:

²¹ Eilifsen, Auditing & assurance services, s. 92

- Ikke alle konti vil have en fejlmargen på det fulde beløb af den acceptable fejlmargen
- Revision af de enkelte konti foretages ofte simultant af flere revisorer. Hvis de enkelte konti blev revideret sekventielt, ville det tale imod væsentlighedsniveau, og revisor ville teoretisk kunne overføre ikke udnyttet fejlmargen til næste konto.
- Anvendelsen af en bestemt procentsats af kontoens sum som fejlmargen, vil på større konti betyde en meget stor fejlmargen og anvendelsen af et lav væsentlighedsniveau på disse større konti, vil øge revisors arbejde væsentligt.
- Når svagheder ved kontroller eller fejlpostering er identificeret på en konto, foretager revisor typisk alternative revisionshandlinger ved denne konto og relaterede konti.
- Det samlede væsentlighedsniveau er et ”sikkerhedsnet” Hvis de enkelte ikke-korrigerede fejl er mindre end den fastsatte fejlmargen, men samlet højere end væsentlighedsniveauet, kan revisor ikke acceptere regnskabet. Der er så tre muligheder:
 1. Virksomheden må rette fejlposterings, så fejlmargen er mindre end væsentlighedsniveauet
 2. Revisor må foretage yderligere tests
 3. Revisor må foretage en påtegning.

Ovenstående punkter viser, at det ikke er effektivt at fordele væsentlighedsniveauet proportionalt til hver enkelt konto, da det vil resultere i en unødvendigt lav fejlmargen, hvilket kræver mere arbejde af revisor.

6.3.2 Estimer sandsynlige fejl

Det tredje og sidste fase af fastlæggelsen af væsentlighedsniveauet, er når revisor ved revisionens slutning evaluerer revisionsbeviserne.

Hvis revisor i løbet af revisionen opdager fejl og mangler ved regnskabet, der kan påvirke væsentlighedsniveauet, skal revisor nøje dokumentere årsagen til ændringen.

Revisor samler alle fejlposterings, og de på baggrund af tests estimerede fejl på de enkelte konti, for at vurdere om de samlede fejl ligger under den foreløbige bedømmelse af væsentlighedsniveauet.

Såfremt de samlede fejl ligger under væsentlighedsniveauet, kan revisor acceptere regnskabet.

Eilifsens model kan med fordel udvides med nedenstående punkter:

- Lovkrav, fx statstilskud, skat og moms
- Anvendelse af skøn
- Uklare eller komplicerede forhold for indgåede kontrakter
- Indgåede kontrakter er uopfyldte/misligholdte af nogen af parterne
- Kompetencer i virksomheden
- Revisors forventning til fejl
- Risikostyring

Som angivet i RS 320 skal revisor overveje væsentlighed for såvel regnskabet som helhed og i relation til transaktionstyper, saldobalanceposter, oplysninger samt virksomhedens størrelse. Dog kan væsentlighedsniveauet være forskelligt for de enkelte regnskabsposter.

Væsentlighedsniveauet kan opdeles i to kategorier, den **kvantitative**, hvor interessenter ændrer holdning til regnskabet, og den **kvalitative**, som er moms, skat, nærtstående parter og aflønning til ledelsen. Den kvantitative har højere væsentlighedsniveau end den kvalitative, hvor væsentlighedsbeløbet er tæt på nul.

Hvor der eksisterer lovkrav vil væsentlighedsniveauet være tæt på nul, for eksempel kan en stor koncern have et generelt væsentlighedsniveau på 1 mio. DKK, men revisor vil næppe acceptere en difference mellem bogført A-skat og indberettet A-skat på 1 mio. DKK. Årsagen til dette er, at klienten kan blive mødt med krav om bøde, hvis der ikke er indrapporteret korrekt til myndighederne, det kan være ansøgning om tilskud, A-skat m.m.

Dels vil regnskabsposten være ukorrekt, men det må også være i revisors interesse, at klienten ikke bliver mødt med bødekraft, og endelig er det i tråd med Agent/Principal teorien, hvor revisor er valgt på generalforsamlingen af aktionærerne, for at kontrollere den daglige ledelses handlinger, på grund af modsatrettede interesser.

Hvor virksomheden har anvendt skøn til fastsættelse af regnskabsposter bør revisor ligeledes være ekstra opmærksom, det vil sige nedsætte væsentlighedsniveauet. Revisor skal dermed nøjere analysere skøn, der beløbsmæssigt ligger under det generelle væsentlighedsniveau på for eksempel 250.000 DKK, men dog over et nyt, af revisor fastsat, væsentlighedsniveau, på for eksempel 50.000 DKK. Skøn besidder i sagens natur større risiko for fejlbedømmelse, hvorfor

revisor bør sikre at skøn er kvalificeret, det vil sige søge mere bevis. Det kan enten være igennem argumentation eller en sandsynlighedsbetragtning, for på den måde at sikre at skønnet er baseret på de rigtige forudsætninger.

Komplicerede kontraktforhold, gør det vanskeligt for revisor at opnå større overblik, hvorfor revisor må søge yderligere bevis og dermed højere grad af overbevisning. Dette kan være i form af beregninger af nogle komplicerede vilkår vedrørende markedsføringstilskud i nogle kundekontrakter.

Konsekvenser af at indgåede kontrakter er uopfyldte/misligholdte af nogen af parterne bør analyseres nærmere, da det kan være en fejlkilde i regnskabet, især hvis virksomheden, ikke har været opmærksom på dette.

Revisor bør også analysere virksomhedens risikostyring, for at kunne identificere eventuelle svagheder i virksomhedens kontrolmiljø, da det er tæt knyttet til risikostyringen. Et godt kontrolmiljø giver revisor større sikkerhed for nøjagtigheden og fuldstændigheden af regnskabsmaterialet.

Risikostyring tager udgangspunkt i virksomhedens mål om at tilføje virksomhedens interessenter værdi. Alle virksomheder står over for nogle usikkerhedsmomenter og det er op til virksomhedens ledelse, at afgøre hvilken grad af risiko virksomheden vil acceptere i arbejdet med at optimere værdiskabelsen. Usikkerhedsmomenterne kan både være risici, men også muligheder.

Revisor bør derfor analysere ledelsens strategiplan i forhold til, hvordan virksomheden forsøger at skabe balance mellem muligheder (vækst) og mulige risici, for at opnå størst mulig værdiskabelse.

Eilifsens metode er let anvendelig for revisor, selvom den udvides med de ekstra punkter som nævnt ovenfor.

Eilifsens metode bør opfattes som en tommelfingerregel, da modellen angiver at revisor anvender 50-75% af væsentlighedsniveauet som acceptabel fejlmargen. Det er derfor stadig revisors subjektive bedømmelse, der afgør om det skal være 50% eller 75% .

Det er derfor afgørende, at valg af væsentlighedsniveau begrundes og revisor må således redegøre for, hvorfor en fejl mindre end det fastlagte niveau ikke påvirker regnskabsbrugers holdning til regnskabet.

ISA 500 skal som minimum henvise til ISA 320, men det bør fremgå af ISA 500 at væsentlighedsniveauet kan opdeles i to kategorier, den kvantitative, hvor interessenter ændrer holdning til regnskabet, og den kvalitative, som er moms, skat, nærtstående parter og aflønning til ledelsen, hvor væsentlighedsbeløbet er tæt på nul.

Det bør også fremgå, at væsentlighedsniveauet løbende skal revurderes i takt med revisionen, idet fundne fejl sammenlægges og det løbende vurderes, om de i forhold til regnskabet, skal betragtes som væsentlige.

6.4 Indirekte relevans

Ved redegørelse af bevisteori og i den kritiske analyse blev det konstateret, at anvendelsen af indirekte beviser har stor betydning for at opnå bevis på en påstand. Det blev ligeledes konstateret at revisionshandlinger både kan være et direkte bevis til en påstand, men et indirekte bevis på en anden påstand.

ISA 500 bør derfor indeholde en beskrivelse af indirekte relevans.

I forventning om at finde en praktisk tilgang for anvendelsen af indirekte beviser, vil der i afhandlingen blive redegjort for sandsynlighedsteori og argumentationsteori, hvori indirekte beviser spiller en væsentlig rolle med hensyn til at opnå endeligt bevis på en påstand.

6.5 Analyse af bevis

Det er vigtigt, at et revisionsbevis kan overbevise en objektiv dommer i en retssag. For at fastholde revisor i en objektiv tilgang til revisionsbeviset kan det være en fordel at indarbejde de tre forskellige roller, som er nævnt i Schums syv-trins analyse, i standarden. Revisor skal således være opmærksom på, at beviset skal være overbevisende, både set fra revisors vinkel, men ikke mindst regnskabsbruger samt en objektiv dommer. Et andet vigtigt formål med de tre vinkler er, at revisor vil opdage, hvis der ikke er tilstrækkeligt bevis, når standarden tvinger revisor til at evaluere beviserne ud fra for eksempel en dommers synsvinkel.

Analyse af bevis kræver jævnfør tidligere gennemgang af Schum, at der skabes et overblik over beviserne, hvorved eventuelle mangler identificeres og beviserne ligeledes kan analyseres. Det

skal gøres ud fra et overordnet revisionsmål, som er nedbrudt i delrevisionsmål.

Delrevisionsmålene kan være yderligere delt ned i forklarende sætninger og sammenhængende mellem alle beviserne kan benyttes i en argumentation.

Schums syv-trins analyse af bevis bør implementeres i ISA 500.

6.6 Sandsynlighedsteori

Når det gælder vurdering af bevis, er det naturligt at kigge på juraens verden, der har beskæftiget sig med dette siden begrebet opstod i Romerrigets tid. Juraen anvender sandsynlighedsbetragtninger ved vurderingen af beviset. Juraen står for mange, som retfærdighedens vogter, det vil sige en objektiv bedømmelse.

En objektiv bedømmelse af revisionsbeviser, må alt andet lige være til fordel for både regnskabsbruger og revisor, da førstnævnte opnår større tryghed ved regnskabet og revisor opnår mindre risiko for erstatningsansvar.

Sandsynlighedsbetragtninger fremstår umiddelbart som værende objektive, nemlig sandsynligheden for plat eller krone vil altid være 50%.

Det er derfor interessant, at sandsynlighedsbetragtningen kan anvendes i retssager, og anvendelsesmulighederne indenfor revisionens verden vil blive undersøgt. Det er tidligere konkluderet, at mange beviser sjældent kan stå alene, men kræver støtte fra andre beviser, hvorfor et særlig interessant område er sandsynlighedsbetragtningerne ved kombination af beviser.

Først i dette afsnit redegøres for sandsynlighedsbegrebet og de forskellige typer af sandsynlighed. Dernæst gennemgås hovedpunkter fra en amerikansk retssag i 1960'erne (Collins-dommen)²², hvor sandsynlighedsbetragtninger af en række observationer og hændelser, var den afgørende bevisførelse ved vurderingen af sagen.

Denne dom viste hvor påpasselig, man skal være ved anvendelse sandsynlighedsbetragtninger, og derfor gennemgås den Bayesianske bevisvurderingsteori, som omhandler forhåndssandsynlighed og bevisers indbyrdes forhold.

²² Zahle, Om det juridiske bevis, s. 351

Slutteligt gennemgås Skovsted og Hansens teori om statistik i revisionssammenhæng, for at analysere om denne teori kan hjælpe revisor med at opnå revisionsbevis og/eller fastlægge bevisstyrken.

6.6.1 Sandsynlighedsbegrebet

Både Schum og Zahle behandler sandsynlighedsvurdering af beviser, som en del af evalueringen. Opgaven vil prøve at belyse, hvilke teorier der ligger bag sandsynlighedsvurdering af beviser, samt hvordan og hvornår de kan anvendes.

Alle konklusioner fra bevis er baseret på en sandsynlighedsformodning. Dette skyldes en eller flere af følgende fem årsager²³:

1. Aldrig fuldkomment bevis
2. Usikre konklusioner
3. Tvetydig
4. Disharmonisk
5. Kilder med tvivlsom troværdighed

Derfor er det nødvendigt at analysere sandsynligheden. Sandsynlighedsanalyser er specielt hjælpsomme, når man opfanger bevismæssige og argumentationsmæssige detaljer til brug for sit bevismæssige ræsonnement. Sandsynlighedsanalyser kan også anvendes til empiriske tests af konklusioner opnået fra bevis.

Sandsynlighed samt styrke af bevis

Usikkerheden omkring bevis og de konklusioner man drager fra beviset, opstår under forskellige forhold. Nogle gange er man interesseret i begivenheder, der kan genskabes ved genudførelse, mens andre gange er begivenheden unik uden mulighed for genskabelse.

I juraens verden anvendes sandsynlighedsvurdering ikke kun i bevis-retten, men også andre steder anvendes dette. I erstatningsret anvendes begrebet Culpøs adfærd, som knytter sig til om en adfærd er farlig. En farlig adfærd må nødvendigvis besidde en vis skadeevne, uden med sikkerhed at medføre skade. Der skal derfor en sandsynlighedsbetragtning til at vurdere om en adfærd er culpøs.

²³ Schum, "Analysis of Evidence" side 246.

6.6.2 Klassisk sandsynlighedsbegreb

Det klassiske begreb er efter sigende oprindeligt udviklet i forbindelse med hasardspil, hvor man har ønsket at forudsige udfaldet af spillet.

Hvordan gør man brug af den viden man har, til at gøre forudsigelser om forhold man ikke har fuldstændig viden om ?

For at opnå en sandsynlighed, må man sammenholde de gunstige resultater med mulige resultater.

- 8 ud af 10 = $8/10 = 80\%$

6.6.3 Bevisretlige sandsynlighedsbegreb

Det karakteristiske ved en juridiske bedømmelse af faktum er, at den dels vedrører konkrete fakta og dels udgør grundlaget for en praktisk beslutning. Zahle konstaterer, at man kan benytte sandsynlighedsudtryk med forskellig betydning.

Sandsynlighedsteori kan derfor indgå i dels den juridiske overvejelse, dels i visse af de bevisdata, hvorpå den juridiske bedømmelse baseres.

Når en dommer skal bedømme en sags beviser angiver sandsynlighedsteorien, at denne bedømmelse skal ske som en sandsynlighedsvurdering. Sandsynligheden for relevante fakta er ofte ikke noget, som kan aflæses eller konstateres uden overvejelse og analyse.

Kvantitativ sandsynlighed

Begrebet kvantitativ sandsynlighed er udelukkende numeriske værdier mellem 0-100%. At et faktum skulle være ”sandsynligt”, er ifølge dette begreb diffust. Kun med en numerisk angivelse er sandsynlighedsudtrykket meningsfuldt. Dette begreb er derfor kvantitativt.

Det er naturligvis væsentligt, at det baseres på nogenlunde præcise numeriske størrelser.

Kvalitativ sandsynlighed

Udtryk som ”formentlig” eller ”sandsynligvis” er begreber, som tager et vist forbehold, som dog ikke er afgørende for, hvilken praktisk beslutning der tages. Dette er en lingvistisk opfattelse, det vil sige en ikke-numerisk angivelse af sandsynlighed. Når et faktum er sandsynligt, kan det lægges til grund for den praktiske beslutning, som var det et faktum bekræftet med fuld

sikkerhed. Usikkerheden er dermed ikke større, end at adfærden ikke er påvirket af usikkerheden. Dette begreb kaldes kvalitativ, da det kvalificerer et faktum, på en sådan måde at det adskiller sig fra andre.

Tabel 10: Sandsynlighedstabel – kilde: Schum, "Analysis of Evidence" side 230

Frequency	Belief (subjective)	Strength of support
100%	I Know	Beyond peradventure
90%	I am positive	Overwhelming
80%	I am sure	Cogent
70%	I am confident	Strong
60%	I think	More likely than not
50%	I wonder whether	Evenly balanced
40%	I suspect	Not very likely
30%	I surmise	Unlikely
20%	I doubt that	Weak
10%	I very much doubt that	Minimal
0%	I disbelieve	Nil

Ovenstående tabel forsøger at sætte kvalitative betegnelser på kvantitative størrelser.

Sandsynlighed kan opdeles i objektive og subjektive sandsynligheder. Nedenfor redegøres der for de to typer af sandsynligheder.

6.6.4 Objektiv sandsynlighed

Den objektive sandsynlighed, er en virkelighedsopfattelse, der er baseret på tilfældige forløb, det vil sige stokastisk. Ved kast af en mønt vil sandsynligheden for at den viser plat, være 50%. Det er ikke udtryk for manglende menneskelig viden, at sandsynligheden ikke er 100%, men en egenskab ved mønten.

Frekvensteorien

Hvis en række objektive iagttagelser som for eksempel optælling af antal stk. per colli, viser at antal tomater per kasse ligger omkring 400, er den frekvensteoretiske opfattelse, at ved et uendeligt antal iagttagelser, vil andelen være den samme.

Der behøver nødvendigvis ikke være iagttagelser, der er lig sandsynlighedstallet på 400, men det er en indikation af, hvor andre iagttagelser vil ligge.

6.6.5 Subjektiv sandsynlighed

Subjektiv sandsynlighed anvendes, hvor der er tale om unikke begivenheder, hvor genudførelse ikke er mulig. Enten sker en begivenhed eller også sker den ikke. Udsagn kan derfor kun være sande eller falske, en begivenhed kan ikke delvist indtræde.

Modsat frekvensteorien som baseres på et objektive grundlag, ved at tildele omverdenen egenskaber gennem sandsynlighedsudsagn, så defineres den subjektive teori som en persons grad af tro på pågældende udsagn. To forskellige personer, kan på samme grundlag derfor vurdere sandsynligheden forskelligt.

Det er således personlige antagelser, der ligger bag den subjektive teori, og dermed forskellige grader af rationel tro, der ligger til grund for vurderingen af sandsynligheden.

Den subjektive teori tillader inddragelsen af konkrete bedømmelser, da udgangspunktet er en persons sandsynlighedsbedømmelse af relevante emner. Accepten af den subjektive teori er dermed også accept af begrebet ”forhåndsantagelser”, det vil sige forhåndsantagelser vedrørende det faktum, der er under bedømmelse.

Ud fra et frekvensteoretisk synspunkt er forhåndsantagelser ikke accepteret, da sandsynligheden udelukkende skal baseres på den konkrete empiri. Derfor er den frekvensteoretiske synsvinkel objektiv.

Da sandsynlighedsteorier som tidligere nævnt menes at have udgangspunkt i hasardspil, kan man tolke den subjektive sandsynlighed med, hvad den pågældende person er villig til at vædde på, og ikke den relative sandsynlighed.

Hvor den objektive sandsynlighed bygger på en stokastisk virkelighedsopfattelse, bygger den subjektive på determinisme og den strategiske virkelighedsopfattelse.

Determinisme

Hvis alle hændelser følger faste love, det vil sige de er forudsigelige, så er usikkerheden (målt som sandsynlighedsudtryk) baseret på personens uvidenhed. Menneskets viden deles op i almen viden eller speciel viden, for eksempel i form af speciel uddannelse.

Dette synspunkt diskuteres i forbindelse med det juridiske farebegreb, hvor faren i gerningsøjeblikket, sammenholdes med den juridiske bedømmelse af faren, der ofte baseres på flere informationer.

Har man fuldstændig viden om en given situation, er det muligt at forudsige, hvorledes situationen kan udvikle sig. Kun hvis denne viden ikke eksisterer eller ikke benyttes er situationen farlig.

Strategisk

Hvor det ikke er muligt at definere sandsynlighedsudtryk ifølge deterministiske eller stokastiske love, det vil sige, hvor en hændelse ikke er forudsigelig ud fra af viden eller statistiske egenskaber, kan det være et problem at henføre sådanne hændelser under et sandsynlighedsbegreb.

Dette er udfordringen i analysen af bevisers sandsynlighed, hvor hændelser eller adfærd ikke umiddelbart kan henføres til et sandsynlighedsbegreb.

Zahle angiver flere forskellige anskuelser på sandsynlighedsvurderingen, men hæfter sig især ved Bayes teorem, hvorfor opgaven vil koncentreres om denne anskuelse af sandsynlighedsbegrebet.

6.6.6 Bayes Teorem

Bedømmeren af et faktum vil pålægge det en vis sandsynlighed, men efter for eksempel et vidnes forklaring revidere sandsynligheden.

Spørgsmålet er, hvor stor er sandsynligheden for faktum, efter at forklaringen er afgivet.

Bedømmer (for eksempel dommer eller revisor) skal således tage stilling til, hvilken sandsynlighed der er for faktum. Der indgår, som ovenfor beskrevet, primært to elementer, nemlig bedømmerens opfattelse af sandsynligheden før forklaring og bedømmerens opfattelse af sandsynligheden efter forklaring.

De to sandsynligheder må naturligvis samles i én samlet opfattelse af sandsynlighed.

Bayes teorem kan udtrykkes i denne formel:

$$P\left(\frac{F}{B}\right)$$

Sandsynligheden for faktum (F) betinget af bevis (B).

Zahle nævner et eksempel på anvendeligheden af Bayes teorem:

Forudsætninger:

2 krukker med hver 10 kugler

Krukke 1 har 3 røde og 7 hvide kugler

Krukke 2 har 7 røde og 3 hvide kugler

Hvad er sandsynligheden for at man trækker en rød kugle ?

Da de 2 krukker tilsammen indeholder samme antal hvide og røde kugler, må forhåndssandsynligheden være 50%

Et terningkast afgør imidlertid, hvilken krukke man skal trække kuglen fra. Slår man en ener eller en toer, skal man vælge krukke 1, ellers krukke 2. Da 2 ud af 6 mulige udfald vælger krukke 1, må synligheden for at en kugle er trukket fra krukke 1 være $2/6 = 1/3$

Men der er forskellig sandsynlighed for at vælge en rød kugle i de 2 krukker og forskellig sandsynlighed i valg af krukke, derfor skal sandsynligheden for at trække en rød kugle udregnes således:

$$\frac{3}{10} * \frac{1}{3} + \frac{7}{10} * \frac{2}{3} = \frac{3}{30} + \frac{14}{30} = \frac{17}{30} = 56,67\%$$

Bayes vender dog problemstillingen om, således at man ønsker at bedømme sandsynligheden for at denne røde kugle er taget fra krukke 1.

Dette spørgsmål udtrykker den grundlæggende problemstilling for sandsynlighedsteoretisk opfattelse af bevisretten, hvilket bliver uddybet i beskrivelsen af Collins-sagen nedenfor.

Forhåndssandsynligheden for at en rød kugle er taget fra krukke 1, må være 33,3%, da 1/3 af alle terningkast viser at krukke 1 skal vælges.

Sandsynligheden for at vælge en rød kugle var som ovenfor beregnet 17 ud af 30, heraf var kun tre tilfælde fra krukke 1, hvorfor sandsynligheden for at en rød kugle er trukket fra krukke 1 er $3/17$ eller cirka 18%

6.6.7 Bevisværdi

I dette afsnit gennemgås bedømmelsen af bevisværdi af en retssags bevisdata med baggrund i Bayes Teorem. For at forstå dilemmaer og paradokser i anvendelsen af sandsynlighedsteori i bedømmelsen af bevisværdien af en retssags bevisdata, vil Collins-dommen fra 1968 blive gennemgået.

6.6.7.1 Collins-dommen

Hændelsen

Mrs. Brooks var på vej hjem fra indkøb til sit hjem i en forstad til Los Angeles. Hun trak en indkøbsvogn efter sig, og havde placeret sin pengepung på toppen af indkøbene. Da hun bøjede sig ned for at samle noget op, blev hun pludselig skubbet omkuld, og da hun rejste sig, så hun at en ung kvinde med blondt hår løbe bort. Straks efter opdagede hun, at hendes pung var forsvundet.

Mr. Bass stod og vandede have. Han hørte støj på gaden og så en kvinde løbe hen ad vejen og sætte sig ind i en gul bil. Han beskrev den kvinde som løb bort, som kaukasisk (hvid) og med mørkeblondt hår med hestehale. Bilen startede og kørte forbi hans hus, og han så at den blev kørt af en mand af afrikansk afstamning, der havde overskæg og fuldskæg²⁴.

Retssagen

Ægteparret Collins blev tiltalt for dette røveri. De nægtede sig skyldige. De to vidner identificerede de tiltalte som de personer, som de havde iagttaget på gerningsstedet.

Identifikationerne var dog ganske sikre. Tiltalte nægtede, men kunne ikke underbygge alibi.

For at underbygge identifikationerne indkaldte anklager en lærer i matematik, som skulle bruges som vidne om, hvilken sandsynlighed der var for, at forbrydelsen – under forudsætning af at røveriet var udført af en hvid kvinde med blond hestehale som forlod gerningsstedet ledsaget af en mand af afrikansk afstamning med fuldskæg, var begået af et par som tiltalte, der svarede til disse karakteristika.

²⁴ Zahles oversættelse, Zahle: Om det juridiske bevis, s. 352

Anklager eller matematiklærer havde intet materiale, der kunne belyse sandsynligheden af hver af de identificerede egenskaber. I stedet blev anført nogle individuelle sandsynligheder for de respektive egenskaber, for at fastslå sandsynligheden for at de indtræder sammen.

Der blev fremlagt følgende sandsynligheder og juryen blev opfordret til at anvende deres egne sandsynlighedsbedømmelse:

Gul Bil	1/10
Mand med overskæg	1/4
Kvinde med hestehale	1/10
Kvinde med blond hår	1/3
Afrikansk mand med fuldskæg	1/10
Hvid kvinde og sort mand i bil	1/1000

Der blev således overfor jury udregnet en sandsynlighed, der viste at sandsynligheden for at et tilfældigt udvalgt par har alle disse egenskaber er 1 ud af 12 mio.

$$\frac{1}{10} * \frac{1}{4} * \frac{1}{10} * \frac{1}{3} * \frac{1}{10} * \frac{1}{1000} = \frac{1}{12000000}$$

Juryen anså de tiltalte for skyldige.

Årsagen til dette kan være, at man spontant tænker, dette kan ikke være en tilfældighed, fordi man præsenteres for et tilfælde, der er uhyre sjældent. Juryen har tænkt, at sandsynligheden for at et tilfældigt udvalgt ægtepar skulle besidde alle de relevante egenskaber, er så lille at det må være dette par, der har begået forbrydelsen.

Man har også formentlig uden overvejelse, opdelt den samlede sandsynlighed i nogle enkeltdele, og for hver af disse enkeltdele/egenskaber sammenregnet sandsynligheden for hver af disse egenskaber, under en ikke nævnt forudsætning om indbyrdes uafhængighed.

Appel

Ægteparret Collins appellerede dommen til Californiens højesteret, og udover rettens kritik af nogle juridiske forhold mht. til de processuelle forhold, blev især topunkter kritiseret:

1. Anklagerens beregning af den samlede sandsynlighed forudsætter, at de enkelte karakteristika er indbyrdes uafhængige.
2. Den beregnede sandsynlighed viser, hvor sjældent forekommende sandsynligheden er, men fortæller ikke, at sandsynligheden for at tiltaltes uskyld er tilsvarende lille.

Vedrørende det første kritikpunkt om den indbyrdes uafhængighed egenskaberne imellem, og det fremføres, at sandsynligheden for at en mand i et par har overskæg er $1/4$, og at en mand af afrikansk afstamning har skæg er $1/10$. Det betyder at sandsynligheden for at en mand af afrikansk afstamning har overskæg og skæg er $1/400$ eller $0,25\%$.

I stedet bør man kigge på den betingede sandsynlighed, nemlig hvad er sandsynligheden for at en mand af afrikansk afstamning i et parforhold som har overskæg og har skæg. Dermed vil man givetvis opnå en langt større sandsynlighed end, hvis man mener de to egenskaber er indbyrdes uafhængige.

Regnefejlen medfører, at man opnår en alt for lille sandsynlighed for, at et tilfældigt par kunne passe på kriterierne, hvilket naturligvis har påvirket juryen i en for det anklagede par ugunstig retning.

Det kan naturligvis ikke udelukkes, at man på et tidspunkt støder på en hændelse, hvor den beregnede sandsynlighed er meget lille. Men hvor stor en sandsynlighed skal der til for, at man kan dømme folk skyldige ?

Hvis man antager, at anklagerens sandsynlighedsberegning er korrekt, kan man altså konstatere, at ægteparret Collins har en kombination af egenskaber, som er meget sjældne og at det under retssagen er kommet frem, at gerningsmændene havde samme egenskaber som ægteparret.

Sandsynlighedsberegningen viser at sandsynligheden for at et tilfældigt udvalgt ægtepar har samme egenskaber er $1/12.000.000$, og spørgsmålet er om man kan antage at sandsynligheden for at tiltalte er uskyldig, er så tæt på fuldkommen viden, man kan komme.

Det er dog nødvendigt at undersøge om der skulle være andre par der besidder samme egenskaber og derved vil der være betydelig sandsynlighed for at det tiltalte par reelt er uskyldige.

Det er essentielt, at man skelner imellem sandsynligheden for, at en tilfældigt udvalgt person har en bestemt egenskab og sandsynligheden for, at denne tilfældigt udvalgte person ikke er ene om at have denne egenskab.

Hvis man antager at sandsynligheden for at Collins-ægteparret er 1 ud af 12.000.000, kan man ved hjælp af følgende formel udregne sandsynligheden for at mindst et andet par har samme egenskaber.

$$1 - (1 - P)^N - N \times P(1 - P)^{N-1} = 1 - \frac{1}{12.000.000} - (1 - P)$$

$$P = 1 / 12.000.000N = 12.000.000$$

Denne beregning viser at der er en sandsynlighed på 41% for at mindst et andet par har samme egenskaber.

Det er dog ikke udtryk for hvilken sandsynlighed for at Collins-ægteparret er skyldige.

Zahle og McCormick²⁵ beregner sandsynligheden for at det tiltalte par er skyldig, ved at beregne sandsynligheden for at de er skyldige, hvis der kun findes et par, multipliceret med sandsandsynligheden for at der kun findes et par, dertil lægges sandsynligheden for at de er skyldige, såfremt der findes to par, multipliceret med sandsynligheden for at der findes to par osv.

På denne måde beregnes sandsynligheden for at parret er skyldig til at være 77%, altså noget lavere end 1/12.000.000, som anklager og den matematiske ”ekspert” kom frem til. Retten kom dog kun frem til 57%.

At Collins parret på grund af nogle juridiske teknikaliteter blev frifundet, er i denne sammenhæng ikke så interessant, som den problemstilling at dommer og jury skal deltage i en matematisk funderet bevisvurdering. Dette paradoks gav anledning til megen diskussion om anvendelsen af statistisk analyse af en restsags bevisdata som middel til vurdering af beviserne.

²⁵ Zahle, Om det juridiske bevis, s. 360

6.6.8 Bayesiansk bevisvurdering

Finkelstein og Fairly udviklede, med udgangspunkt i Bayes teorem, en opfattelse af den sandsynlighedsteoretiske strukturering af vurdering af en sags bevisdata.

I Collins-sagen gik man fra en konstatering af en kombination af egenskaber, man med kun meget lille sandsynlighed kunne finde hos et tilfældigt par, til en overbevisning om at der var betydelig risiko for, at der tillige var mindst et par med samme egenskaber. At Collins-parret havde egenskaberne, var således ikke ensbetydende med, at de var skyldige.

Anvendes denne argumentation, at der mindst findes et par med samme egenskaber, trods en forsvindende lille sandsynlighed for, at et tilfældigt par, skulle besidde de nævnte egenskaber, vil det være meget svært statistisk at bevise skyld uden en meget omfattende empiri.

Finkelstein og Fairly anfører, at man almindeligvis gradvist danner sig et billede af faktum, idet man løbende opnår viden om faktum, det er derfor ikke korrekt at forudsætte som i Collinsdommen, at dommer og jury ikke har forhåndsviden.

Følgende scenarie²⁶ vil blive anvendt i beskrivelsen af Finkelstein og Fairlys sandsynlighedsteoretiske strukturering af vurdering af en sags bevisdata:

”Et kvindeligt bliver fundet i en grøft i et byområde. Der er bevis for, at den afdøde har haft et voldeligt skænderi med kæresten dagen inden. Kæresten er kendt for, at have slået hende tidligere. Efterforskerne finder mordvåbenet, en kniv, der har samme fingeraftryk, der kan passe til kæresten. Aftrykket er af en sådan kvalitet, at en ekspert vurderer at det passer på 1 ud af 1000”

Det interessante er naturligvis om kæresten er skyldig i mordet på kvinden, og derfor er det sandsynligheden for at kæresten har begået mordet, der skal beregnes.

Fingeraftrykkene giver kun information, om kæresten har benyttet kniven. Derfor skal den bevismæssige sandsynlighed for at kæresten benyttede kniven beregnes, hvorefter det på denne baggrund skal beregnes, hvilken bevismæssig sandsynlighed at kæresten har begået drabet.

²⁶ Zahle, Om det juridiske bevis, s. 365

6.6.9 Forhåndssandsynligheden

Som tidligere beskrevet er forhåndssandsynligheden subjektiv, og i dette eksempel baseres den på de beviser, der vedrører forholdet mellem de to personer, stedet for mordet osv. Disse oplysninger må antageligvis være baseret på vidneforklaringer, fotografier af mordstedet m.m.

Ud fra dette gøres nogle antagelser om sandsynligheden, som senere korrigeres med informationen af fingeraftryk, som ikke indgår i forhåndssandsynligheden. Matematisk kan det opstilles således:

$p(F)$

P = sandsynlighed F = Faktum (Kæresten benyttede kniven)

Som det fremgår af formlen er den ikke-betinget, det vil sige forhåndssandsynligheden må derfor være baseret på almindelige erfaringer.

Fra sagens start er dommeren i "uvished". Først når parternes påstande er underbygget, og eventuelle supplerende oplysninger foreligger, vil dommeren være i stand til at vurdere, hvilken sandsynlighed der er for, at kæresten har benyttet kniven. Denne opfattelse skal være foreløbig, nemlig bestemt af det foreliggende, men fleksibel for det senere tilkommende.

Jo mindre forhåndssandsynligheden er for, at kæresten har benyttet kniven, desto stærkere skal de efterfølgende bevisdata være.

Bevisdata

Forhåndssandsynligheden skal nu korrigeres med bevisdata, nemlig informationen om

fingeraftryk. Hvis dette bevis betegnes som B, kan man nu beregne størrelsen af $p\left(\frac{F}{B}\right)$ eller

$$p(F) = \frac{p\left(\frac{B}{F}\right)}{p(B)}$$

Som det ses er formlen nu betinget af B, informationen om fingeraftrykket.

Såfremt man forudsætter, at det er sikkert, at hvis kæresten har benyttet kniven, ville han

efterlade de pågældende fingeraftryk, så er $p\left(\frac{B}{F}\right) = 1$

Endvidere forudsættes, at sandsynligheden for at finde det pågældende fingeraftryk, såfremt kæreren ikke har anvendt kniven, er identisk med en tilfældigt udvalgt persons fingeraftryk.

Matematisk $f = p\left(\frac{F}{-B}\right)$ hvor "f" er den relative frekvensen af det på gældende fingeraftryk.

Tabel 11: - Sandsynlighed p(F/B) Kilde: Zahle "om det juridiske bevis", s. 372

Sandsynlighed p(F/B)

Frekvens af fingeraftryk	Forhåndssandsynlighed (apriorisk) p(F)				
	0,01	0,1	0,25	0,5	0,75
f=p(B/-F)	0,01	0,1	0,25	0,5	0,75
0,5	0,019	0,181	0,400	0,666	0,857
0,25	0,038	0,307	0,571	0,800	0,923
0,1	0,091	0,526	0,769	0,909	0,967
0,01	0,502	0,917	0,970	0,990	0,996
0,001	0,909	0,991	0,997	0,999	1,000

I eksemplet var frekvensen på fingeraftrykket 1 ud af 1.000, markeret med fed i ovenstående skema, og selv med meget lav forhåndssandsynlighed, er det ganske betydelige sandsynligheder.

Det ses at en lav frekvens på fingeraftryk medfører at forhåndssandsynligheden har meget lille betydning for den samlede sandsynlighed. Modsat ved en høj frekvens så har forhåndssandsynligheden meget stor betydning for den samlede sandsynlighed.

Dette er interessant, da forhåndssandsynligheden er subjektiv, og logisk nok først får betydning, når den objektive sandsynlighed ikke alene er tilstrækkelig overbevisende.

Bayes teorem, anvender altså kun subjektiv sandsynlighed, når den objektive del ikke rækker til en tilstrækkelig overbevisning.

Ovenstående drabsscenario er "oversat" til et scenarie fra revisionsverden med udgangspunkt i det gennemgående eksempel med værdiansættelse af lageret:

”Revisor skal undersøge værdiansættelsen af Lageret. Der er bevis for at flere varer er talt forkert, da revisor har foretaget stikprøvekontrol. Revisor har konstateret at 10% af varenumrene er talt forkert.”

Revisors forhåndssandsynlighed er 75% baseret på tidligere erfaringer med virksomheden og dens medarbejdere samt virksomhedens interne kontrolsystemer.

Ved opslag i sandsynlighedsmodellen, opnås en sandsynlighed for værdien af lageret til 96,7%.

Det ses dog også af modellen at revisors subjektive forhåndssandsynlighed er afgørende for sandsynligheden, der går fra 9% til 96,75 ved 10% fejlfrekvens jvf. ovenstående model.

Det skal dog bemærkes at det er et tænkt eksempel, og at det naturligvis afhænger af, hvor meget der er talt forkert på de enkelte varer, og hvor meget det udgør af den samlede værdi.

Forholdet mellem forhåndssandsynlighed og bevisdata ved flere beviser

Nu udvides mordsagen med yderligere et bevis, nemlig et vidneudsagn.

Forhåndssandsynligheden er baseret på vidneforklaring (B1) og korrigeres på baggrund af information om fingeraftryk (B2).

$$p\left(\mathbf{B1\ og\ \frac{B2}{F}}\right) = p\left(\frac{\mathbf{B1}}{\mathbf{F}}\right)p\left(\frac{\mathbf{B2}}{\mathbf{F}}\right)$$

Sandsynligheden beregnes for at såvel B1 og B2 foreligger, givet retsfaktum foreligger.

Sandsynligheden for B1, givet F, er ikke større eller mindre som følge af, at B2 foreligger.

Tilstedeværelsen af et bevis bør ikke favorisere sandsynligheden for tilstedeværelsen af det andet bevis.

Forholdet mellem bevisdata indbyrdes

Retssager indebærer ofte flere bevisdata, men hvordan skal man forholde sig til dem.

På et givet tidspunkt i processen har man en bestemt sandsynlighedsantagelse med hensyn til F også angivet som $p(F)$. Et bevis B1 introduceres, og forhåndssandsynligheden korrigeres som ovenfor beskrevet:

$$p(F) = \frac{p\left(\frac{B1}{F}\right)}{p(B1)}$$

Ved introduktionen af et yderligere bevis (B2), er det nærliggende at tilføje en yderligere brøk for at korrigere med den ny viden, som opstillet nedenfor:

$$p(F) = \frac{p\left(\frac{B1}{F}\right)}{p(B1)} \times \frac{p\left(\frac{B2}{F}\right)}{p(B2)}$$

Denne simple korrektion forudsætter at de pågældende bevisdata er uafhængige, som det også er beskrevet om forholdet mellem forhåndssandsynlighed og bevisdata, men det behøver ikke nødvendigvis at være tilfældet bevisdata indbyrdes.

$$p\left(\frac{F}{B1 \text{ og } B2}\right) = p\left(\frac{F}{B1}\right) \times \frac{p\left(\frac{B2}{F \text{ og } B1}\right)}{p\left(\frac{B2}{B1}\right)}$$

Denne formel er det generelle udtryk for sammenregning af to bevisdata, hvad enten de er indbyrdes afhængige eller uafhængige.

For at forstå denne formel følger her en forklaring:

$p\left(\frac{F}{B1}\right)$ er den betingede sandsynlighed givet B1, som også er beregnet tidligere.

Dernæst sammenlignes $\frac{p\left(\frac{B2}{F}\right)}{p(B2)}$ med $\frac{p\left(\frac{B2}{F \text{ og } B1}\right)}{p\left(\frac{B2}{B1}\right)}$

Det andet udtryk adskiller sig ved at være betinget af B1, dermed tages hensyn til det forhold at B2 kan være afhængig af om B1 foreligger eller ej. Hvis B1 og B2 er uafhængige er de to udtryk ensbetydende.

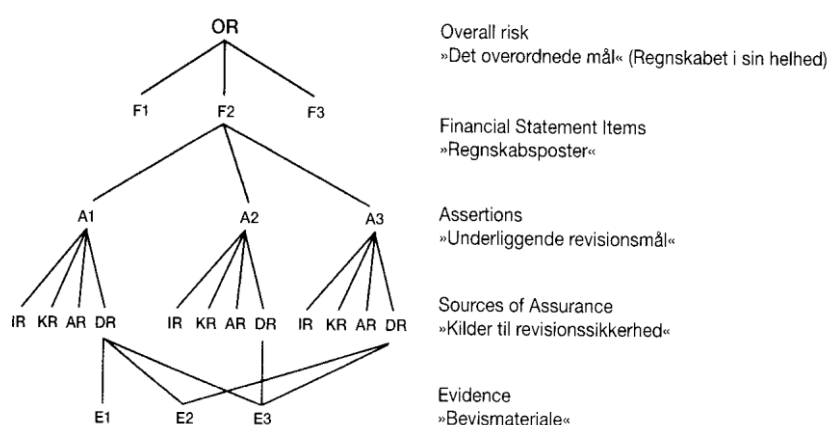
Ovenstående model tager ikke højde for bevidst anbragte vildledende spor, da det vil komplicere modellen væsentligt.

Det bør bemærkes, at det er vanskeligt for bedømmer at fastsætte forhåndssandsynligheden, og at det derfor kan være uensartet bedømmelse. Hvis der er flere beviser, kan matematikken være svær at håndtere for revisor. De enkelte bevisdata må ikke være indbyrdes afhængige og der kan være risiko for bevis forfalskning.

Finkelstein og Fairlys tolkning af Bayes Teorem bør ikke implementeres i ISA 500, da det ikke bidrager med noget nyskabende. Forhåndssandsynligheden kan sidestilles med revisors mavefølelse, som i takt med at den objektive sandsynlighed falder, får større betydning. Det modsatte gælder, hvis den objektive sandsynlighed er meget høj, så er revisor mere tilbøjelig til at fravige fra sin mavefølelse (intuition).

6.6.10 Statistisk revision

En vigtig del af analyse af bevis, som behandles i Schums syv-trins model er, at der skal opstilles delmål for revisionen. Skovsted og Hansen kommer ind på det samme i deres behandling af statistik i revision. De har opstillet et hierarki af revisionsmål, som på flere måder kan sidestilles med Schums chart-model. Det der blandt andet behandles i modellen er indirekte bevisrelation og væsentlighed. Det er to vigtige bidrag til en forbedring af ISA 500, hvorfor det undersøges, om revisor med fordel kan inddrage elementer fra deres behandling af revisionsbevis ud fra en statistisk tilgang.



Figur 6 - Structuring the assesment of Audit evidence, Kilde: Skovsted og Hansen, "Statistisk revision I praksis" side 15.

Skovsted og Hansen arbejder med revisionsmålene:

- Tilstedeværelse
- Ejendomsret
- Værdiansættelse
- Fuldstændighed
- Periodisering
- Præsentation i regnskabet

Der er i mellemtiden kommet nye revisionsmål, som er opdelt i revisionsmål for transaktionstyper, balanceposter og præsentation. De fleste revisionsmål går igen, men der er tilføjet revisionsmålene forekomst, nøjagtighed, klassifikation og rettigheder, den sidste kan sidestilles med ejendomsret ovenfor. Forekomst er revisionsmål for transaktionsstrømme og præsentation, og kan groft sagt sidestilles med tilstedeværelse, som er revisionsmål for balancen og fremgår ovenfor. Derfor behandles Skovsted og Hansens model med udgangspunkt i de revisionsmål, som de anvender.

De vælger at sammenfatte revisionsmålene til kun tre revisionsmål for at danne en logisk struktur mellem revisionsmålene, og for at undgå at revisionsmålene er indbyrdes overlappende²⁷.

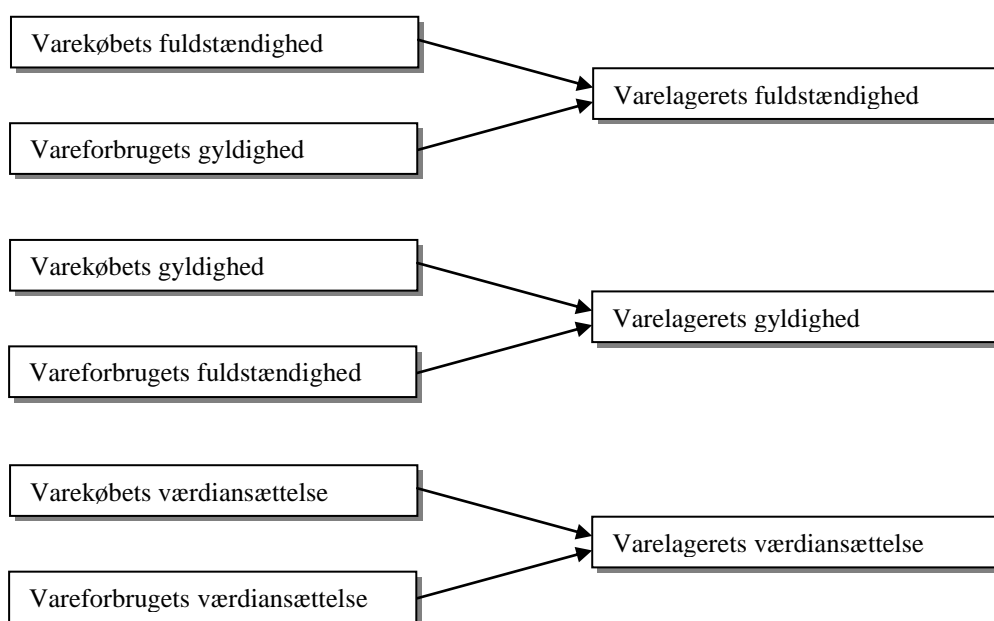
- Gyldighed
 - Gyldighed dækker over revisionsmålene tilstedeværelse og ejendomsret, hvorved det sikres at aktiverne er til stede og selskabet har rettighederne/ejerskabet over aktiverne.
- Fuldstændighed
 - Fuldstændighed sikre at transaktioner, aktiver, forpligtelser og egenkapitalposter er registreret.
- Værdiansættelse
 - Ved værdiansættelse forstås, at aktiver, forpligtelser og egenkapitalposter er passende bogført og for transaktioner, at de er behørigt bogført (nøjagtighed).

²⁷ Skovsted & Hansen, ”Statistisk revision i praksis” side 16.

Skovsted og Hansen vurderer, at en periodiseringsfejl altid vil omhandle en af de tre revisionsmål, og fravælger dette revisionsmål for at opnå en mere logisk struktur. Præsentation fravælges ligeledes, idet de vurderer, at revisionsmålet ikke har en direkte sammenhæng med bevisindsamlingen og derfor kan tilsidesættes i modellen.

Fordelen ved at sammenfatte revisionsmålene i de ovennævnte kategorier er, at det er muligt at finde indirekte bevisrelation mellem revisionsmålene. Det skyldes, at hvis revisor ikke opnår tilfredsstillende bevis for revisionsmål vedrørende resultatopgørelsen, vil det ligeledes påvirke revisionsmålene for balanceposterne og omvendt. Hvis der for eksempel er bevis for, at der mangler registrering af noget varekøb og påvirker det varekøbets fuldstændighed, hvilket medfører, at varelageret ikke er forøget. Der er hermed en indirekte bevisrelation mellem varekøbets fuldstændighed og varelagerets fuldstændighed. Er der derimod registreret et for stort vareforbrug, hvilket har indvirkning på vareforbrugets gyldighed, vil det betyde, at der er registreret en for stor afgang fra lageret, således at varelageret er registreret med for lille mængde, og det vil dermed påvirke varelagerets fuldstændighed. Der gælder for varelageret, at en for stor mængde på lageret i forhold til det korrekte vil påvirke gyldigheden af lageret, mens en for lille mængde vil påvirke fuldstændigheden.

Sammenhængene mellem revisionsmålene vedrørende det gennemgående lagereksempel er følgende:



Figur 7: Sammenhæng mellem revisionsmål for lagerværdi. – Kilde: Skovsted & Hansen, "Statistisk revision i praksis" side 17.

Skovsted og Hansen angiver følgende vedrørende bevisrelationer²⁸:

”For det første kan den nødvendige revisionsikkerhed for revisionsmål vedrørende balanceposter reduceres med den mindste af sikkerhederne opnået fra revisionshandlinger rettet direkte mod de tilhørende revisionsmål i transaktionsstrømmene. For det andet vil den sikkerhed, som revisor opnår via revisionshandlinger rettet direkte mod revisionsmål for balanceposter, give samme sikkerhed for de tilhørende revisionsmål i transaktionsstrømmene.”

Det betyder således, at hvis revisor har opnået 55 % sikkerhed for varekøbets gyldighed, og 65 % sikkerhed for vareforbrugets fuldstændighed, vil der hermed være opnået 55 % sikkerhed for varelagerets gyldighed, idet det er den mindste opnåede sikkerhed. Hvis der derimod er opnået 75 % sikkerhed for varelagerets gyldighed, vil der være opnået 75 % sikkerhed for både varekøbets gyldighed og vareforbrugets fuldstændighed, idet den opnåede sikkerhed for balanceposter giver samme sikkerhed for revisionsmål for transaktionsstrømmene.

Det er kendetegnende for de fleste modeller vedrørende praktisk brug af sandsynlighed indenfor revision, at de ofte er svære at benytte i praksis.

Skovsted og Hansen giver udtryk for, at den opstillede hierarkiske model har sine udfordringer. De mener dog, at de kan opstille nogle acceptable retningslinjer for brug af sammenhænge mellem sideordnede beviser, men at de har udfordringer med hensyn til at bevæge sig op ad i hierarkiet.

Gennemgangen nedenfor tager udgangspunkt i det laveste niveau i figuren.

I det niveau udføres revisionshandlinger til indsamling og vurdering af beviser med det formål at drage konklusioner om risiko og væsentlighed for revisionsmålene. Konklusionerne fra revisionshandlingerne kan kombineres via følgende formel til beregning af revisionsrisikoen (RR):

$$\mathbf{RR = IR \times KR \times DR}$$

Hvor, IR = Iboende Risiko, KR= Kontrol Risiko, DR= Detailrisiko

²⁸ Skovsted & Hansen, ”Statistisk revision i praksis” side 18.

Formlen har udgangspunkt i risiko- og væsentlighedsvurderingen. Formlen forudsætter at risiciene er opgjort ved samme væsentlighedsniveau og at de er indbyrdes uafhængige.

For at behandle modellen benyttes eksemplet med varelageret.

Det forudsættes at revisor ved kendskab til selskabet og på baggrund af revisionshandlinger, som undersøgelse af lagerarbejdernes erfaring, ledelsens integritet og test af lagersystemet kan konkludere at den iboende risiko (IR) udgør 30 % og kontrolrisikoen udgør 30 % ved et væsentlighedsniveau på 1 mio. DKK. Via detailrevision kan revisor ved for eksempel gennemgang af saldomeddelelser og lagerets orden og tilgængelighed være kommet frem til, at der er opnået en sikkerhed på 80 % for varelagerets gyldighed og derved en risiko på 20 % ved samme væsentlighedsniveau.

Det vil sige at risikoen for, at varelagerets gyldighed er fejlbehæftet med mere end 1 mio. DKK udgør 2 % ($0,3 \cdot 0,3 \cdot 0,2$).

Denne formel kan udbygges²⁹ med revisionsrisikoen for de indirekte beviser, hvorefter den samlede risiko vil være lavere, hvilket bekræfter den tidligere konklusion angående vigtigheden af indirekte relevans/beviser.

$$RR = (RR_{\text{direkte}}) \times (RR_{\text{indirekte}}) / (RR_{\text{direkte}}) \times (RR_{\text{indirekte}}) + (1 - RR_{\text{direkte}})$$

Det vil sige, hvis der ved direkte revision er opnået 75 % sikkerhed for varekøbets fuldstændighed og 85 % sikkerhed for vareforbrugets fuldstændighed, så er der 75 % indirekte sikkerhed for varelagerets fuldstændighed jf. Skovsted og Hansen. Den samlede risiko for varelagerets gyldighed kan herefter beregnes til 0,5 % ($(0,02 \cdot 0,25) / (0,02 \cdot 0,25 + 0,98)$).

Den ovenfor gennemgåede model giver mulighed for en praktisk tilgang til revisors arbejde med revisionsmålene. En væsentlig fordel ved at medtage de indirekte revisionsbeviser er, at det kan styrke og effektivisere revisors arbejde med at opnå bevis.

Det næste skridt er at bevæge sig op ad i hierarkiet, hvorved det er væsentlighedsspørgsmålet, som behandles. Metoden har sit grundlag i statistisk stikprøveteori. Det er en forudsætning, at alle revisionsmålene har samme revisionsikkerhed.

²⁹ Skovsted & Hansen, "Statistisk revision i praksis" side 26.

I denne del behandles en given regnskabspost og de tre revisionsmål. Fejlen kan således stamme fra en enkelt af disse eller være fordelt på disse.

De revisionshandlinger som er udført på det tidligere niveau har givet en konklusion på, om det enkelte revisionsmål indeholder væsentlige fejl.

I varelager eksemplet kan der være konkluderet følgende:

At risikoen for, at varelagerets gyldighed er fejlbehæftet med mere end 1.000.000 DKK, udgør ½ %, og det mest sandsynlige fejlbeløb (P1) er 200.000 DKK

Nøjagtigheden (N1) = 1.000.000 – 200.000 = 800.000 DKK

At risikoen for, at varelagerets værdiansættelse er fejlbehæftet med mere end 700.000 DKK udgør ½ %, og at det mest sandsynlige fejlbeløb (P2) er 0 DKK

Nøjagtigheden (N2) = 700.000 – 0 = 700.000 DKK

At risikoen for, at varelagerets fuldstændighed er fejlbehæftet med mere end 900.000 DKK udgør ½ %, og at det mest sandsynlige fejlbeløb (P3) er 300.000 DKK

Nøjagtigheden (N3) = 900.000 – 300.000 = 600.000 DKK

Ovennævnte sammenvejes ud fra en forudsætning om, at gyldighedsfejl fører til overvurdering af en regnskabspost, fuldstændighedsfejl fører til undervurdering og værdiansættelse går i begge retninger.

$$\begin{aligned} \text{Forventet fejl} &= \bar{F} = P1 + P2 + P3 \\ &= 200.000 + 0 - 300.000 = -100.000 \text{ DKK} \\ \text{Øvre grænse} &= \bar{F} + \sqrt{N1^2 + N2^2} \\ &= -100.000 + \sqrt{800.000^2 + 700.000^2} = 963.015 \text{ DKK} \\ \text{Nedre grænse} &= \bar{F} - \sqrt{N2^2 + N3^2} \\ &= -100.000 - \sqrt{700.000^2 + 600.000^2} = -821.954 \text{ DKK} \end{aligned}$$

Det kan således konkluderes, at det faktiske fejlbeløb for varelageret med 99,5 % sikkerhed er beliggende i intervallet mellem -821.954 DKK og 963.015 DKK med -100.000 DKK, som det mest sandsynlige fejlbeløb.

Det sidste niveau er sammenhængen mellem regnskabspostniveau og det samlede regnskab. Her gælder igen, at et væsentligt fejlbeløb kan stamme fra en enkelt post eller fra flere poster. Skovsted og Hansen fremsætter en metode, som igen kræver at de enkelte regnskabsposter skal have samme revisionssikkerhed.

Formlen er følgende³⁰:

$$\sqrt{M_1^2 + M_2^2 + M_3^2 + \dots + M_i^2} \leq M_t$$

Hvor:

M_t = det væsentlige fejlbeløb for hele regnskabet

M_i = det væsentlige fejlbeløb for den i 'te regnskabspost.

Hermed kan revisor fordele det væsentlige fejlbeløb for hele regnskabet ud på de enkelte regnskabsposter og hver regnskabspost skal så revideres, til revisor kan opnå den fastsatte sikkerhed for, at regnskabsposten ikke indeholder væsentlige fejl, hvorefter det samlede regnskab kan godkendes.

6.6.11 Sammenfatning

Konklusioner fra bevis er ofte baseret på sandsynlighedsbetragtninger, da bevis sjældent er fuldstændigt og ikke kan stå alene.

Sandsynlighed kan angives både numerisk og ikke-numerisk, ved for eksempel udsagnet ”overvejende sandsynligt” angiver en høj sandsynlighed, mens andre udsagn kan besidde større eller mindre sandsynlighed.

Der anvendes både objektiv sandsynlighed, men også subjektiv sandsynlighed. Ved subjektiv sandsynlighed anvendes begrebet forhåndssandsynlighed, hvor revisor på forhånd fastlægger en sandsynlighed ud fra revisors umiddelbare antagelser om faktum.

³⁰ Skovsted & Hansen, ”Statistisk revision i praksis” side 29.

Den endelige sandsynlighed kan beregnes matematisk ved hjælp af Bayes Teorem, hvor bevisførelsen inddrages, således at det er en kombineret sandsynlighed, der både består af forhåndssandsynligheden, men også den nye sandsynlighed efter bevisførelsen.

Collins-dommen viser hvor galt det kan gå, hvis man anvender de forkerte forudsætninger i sin sandsynlighedsberegning, og at revisor skal være opmærksom på om de anvendte karakteristika er indbyrdes uafhængige.

Hvis sandsynligheden af et bevis er høj, for eksempel frekvensen af fingeraftryk er meget lav, har forhåndssandsynligheden ikke stor betydning, mens den subjektive forhåndssandsynlighed har meget stor betydning, når beviset har lav sandsynlighed.

Når den objektive sandsynlighed ikke alene besidder stor overbevisning, vil den subjektive forhåndssandsynlighed have stor betydning, hvilket vil betyde at en række af de af revisor opsatte sandsynligheder i høj grad er subjektive.

Det betyder desværre, at sandsynlighedsbegrebet ikke vil besidde den objektive vurdering, som der ved opgavens påbegyndelse var forventet, at inddragelsen af den juridiske anvendelse af sandsynlighedsbegrebet ville bidrage med.

Det bør bemærkes, at ved anvendelse af Bayes teorem, har den subjektive sandsynlighed kun betydning, når den objektive sandsynlighed ikke rækker til en tilstrækkelig overbevisning.

Skovsted og Hansens model behandler spørgsmålet vedrørende indirekte bevis samt væsentlighedsbetragtning. Det er interessant at der i det nederste niveau i hierarkiet er udarbejdet en formel for brugen af indirekte bevis, og hvor meget de i givet fald styrker eller svækker et andet bevis.

Skovsted og Hansen giver selv udtryk for at bevæger man sig op ad i hierarkiet giver det praktiske udfordringer.

6.7 Argumentationsteori

Argumentationsteori er vigtig i mange forskellige kontekster herunder indenfor juraen. Både Schums tilgang til argumentationsteori samt den engelske filosof Toulmins tilgang vil blive behandlet. Med udgangspunkt i Toulmins model, vil det blive analyseret om Schums arbejde, der er af nyere dato end Toulmin, tager en anden vinkel på argumentationsteorien. De benytter

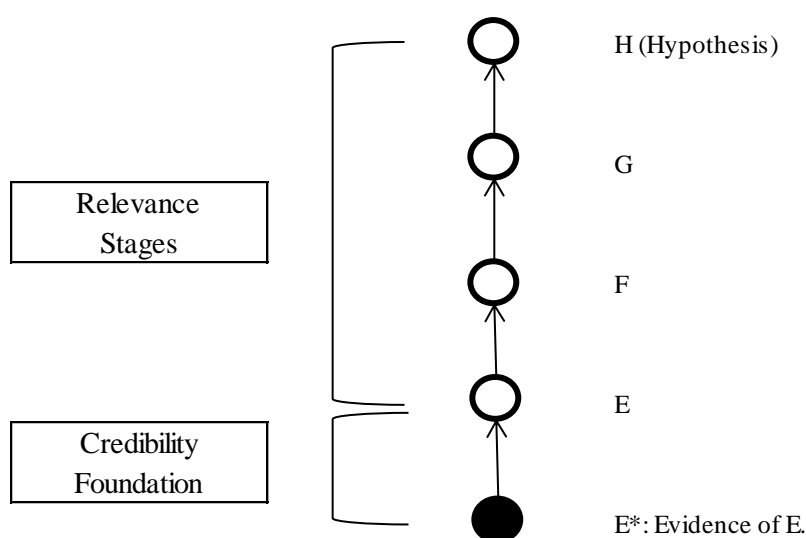
forskellige grafiske modeller til at vise, hvilke elementer et argument, baseret på et bevis, skal indeholde, og hvordan de er relateret til hinanden. Begge grafiske opstillinger fremgår nedenfor.

Det er tidligere konkluderet, at et bevis sjældent kan stå alene, men skal begrundes og styrkes via argumentation og/eller sandsynlighed. Det skyldes, at der ofte er tale om komplekse situationer, hvor argumentationen kan bidrage til forståelsen af konklusionen, og hvorfor revisor er nået frem til netop denne konklusion.

Beskrivelsen/argumentationen skal underbygges af beviser, hvorfor der her skal etableres forsvarlige og overbevisende argumentationer for, at disse er relevante, pålidelige og har en vis styrke, således der ikke kan skabes tvivl om det underbyggende bevis.

At konstruere en argumentation fra bevis til påstand/hypotese er en opgave, som både kræver en fantasifuld og kritisk begrundelse. Schum benytter udtrykket hypotese, for det som skal bevises/konkluderes, mens Toulmin benytter udtrykket påstand. Fremadrettet benyttes udtrykket påstand. Fantasifuld skal forstås således, at det ofte vil kræve et åbent sind, at kunne forstille sig, hvordan kæden hænger sammen fra bevis til påstand.

Revisor skal altid stille spørgsmålstejn ved, om linket mellem kæderne er stærke nok. Det er derfor vigtigt at undersøge linket meget kritisk, således at der ikke findes uoverensstemmelser og samtidigt sikre at der svares på de tvivlsspørgsmål, som påstanden skal afdække.



Figur 8 - A chain of reasoning from evidence E* to hypothesis H. Kilde: Schum, "A Science of Evidence" side 215.

Figuren viser hvordan man kommer fra beviset E* til påstanden H. Det er muligt at have et bevis på en hændelse E, uden at denne har fundet sted, hvorfor det første skridt er at få bekræftet pålideligheden af beviset. Der er tale om en argumentation, hvor punkterne F og G i figuren er andre hændelser/beviser, som binder det oprindelige bevis sammen med den endelige påstand H.

6.7.1 Toulmin vs. Schum

Schum benytter ordet lim, for det som binder et argument sammen. Limen kommer i form af en generalisering, som retfærdiggør argumentationen. Han nævner forskellige former for generalisering³¹:

- Experience-based Generalizations
- Belief Generalizations
- Case-Specific Generalizations
- Scientific Generalizations
- General Knowledge Generalizations

³¹ Schum, "Analysis of Evidence" side 265ff.

De adskiller sig ikke væsentligt fra de begreber, som Toulmin anvender under ”hjemmel” i sin model, som vil blive behandlet senere. I Schums model ovenfor kan generaliseringerne anses for at være ”relevance stages”.

Ligesom Toulmin anbefaler Schum, at man kan ”back up” sin generalisering ved brug af indirekte bevis eller supplerende bevis (Toulmins rygdækning), for på den måde at styrke og konkretisere generaliseringen/hjemlen.

Styrkemarkøren kan udtrykkes med sandsynlighedsvægte, men ifølge Schum ligger den væsentligste styrkemarkør i evnen til at finde en passende generalisering og et passende supplerende bevis.

En god argumentation kræver ifølge Schum, at der er taget højde for de modargumentationer, som forventes at dukke op (Toulmins gendrivelse). Derved undgår afsender at skulle finde på generaliseringer her og nu, hvorved kvaliteten måske også er derefter, og modtageren bliver svære at overbevise om påstanden.

Et væsentligt punkt, som Toulmin umiddelbart ikke tager med i sine overvejelser, er tid. I praksis spiller tid en altafgørende faktor. Tiden sætter ofte sine begrænsninger for, hvor grundigt en argumentation kan udføres, da den for det meste er en knap ressource enten på grund af en stram tidsplan eller økonomi.

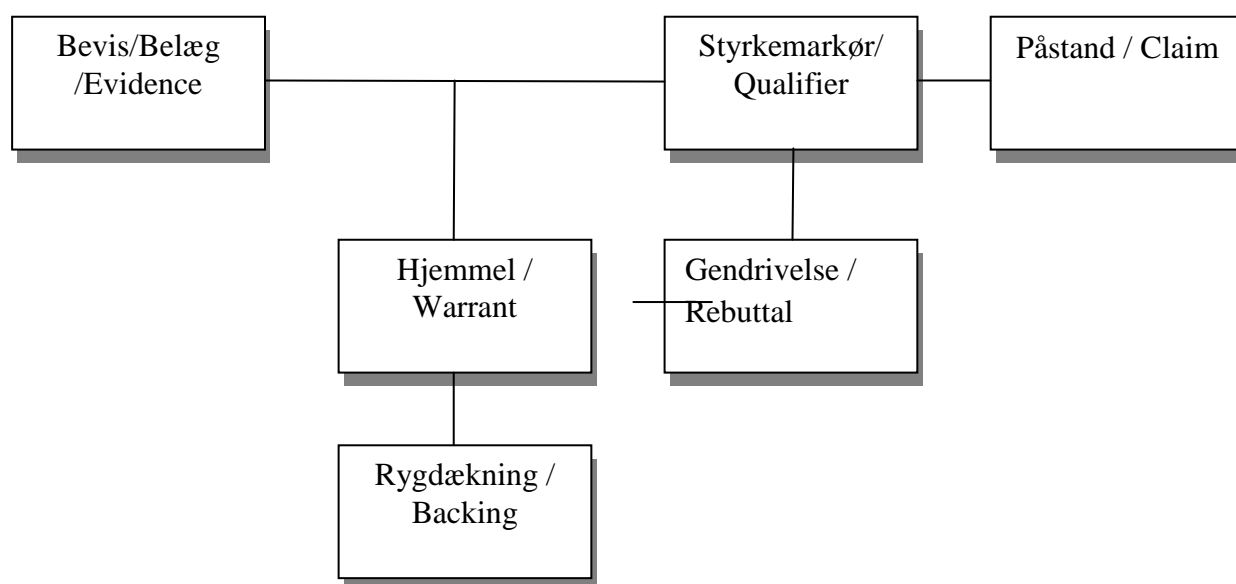
Som det fremgår, så er Schum i sin forklaring af sin model inde på alle de elementer, som fremgår af Toulmins model. De er dermed overordnet set enige om, hvordan en argumentationsanalyse skal opbygges. Det underbygges af en artikel skrevet af Schum, hvoraf det fremgår, at de gør brug af den samme læremester, Wigmore, som i 1913 behandlede emnet i sin bog ”The Problem of Proof”. På trods af Toulmins store anerkendelse for sine værker tillader Schum at kritisere Toulmin, idet han ikke har anerkendt Wigmore, som sin inspirationskilde³². Det vurderes, at Toulmins model tydeligere fremhæver, hvad et argument skal indeholde, hvorfor det er den model der arbejdes videre med. Schums grafiske model vil ikke blive kommenteret yderligere.

³² Schum, ”Thoughts About a Science of Evidence” side 13.

Det vurderes endvidere, at Toulmins model er mere praktisk anvendelig, og dermed et godt arbejdsværktøj for revisor eller en anden, som skal argumentere for sin påstand eller kunne gennemskue en argumentation.

6.7.2 Praktisk argumentationsanalyse

Med udgangspunkt i Toulmins model for argumentationsanalyse fra bogen ”The Uses of Argument” fra 1958 gennemgås opbygningen af et argument på en praktisk tilgængelig måde, således at det, samme med figuren, kan benyttes som arbejdsredskab, når et revisionsbevis skal analyseres. Toulmins model er udfærdiget som en universel model, som kan flyttes i tid og rum, og beskriver således generelt, hvordan et argument opbygges.



Figur 9 - Toulmins model for argumentationsanalyse. Kilde: Toulmin, ”The Uses of Argument” side 97.

Ovenstående figur viser Toulmins opbygning af et argument, dets enkelte bestanddele og relationerne mellem dem. Den er opbygget af seks elementer, som i det følgende bliver behandlet³³.

Påstanden

Påstanden, også kaldet den overordnede hypotese, er den konklusion, som afsender ønsker at modtageren skal tilslutte sig. Dermed er påstanden det centrale i argumentet, som forsøges

³³ Toulmin, ”The Uses of Argument” side 87ff.

dokumenteret og retfærdiggjort af de øvrige elementer i modellen. Når der argumenteres kan en markør for påstanden være ”derfor”.

Belæg

Beviset, som i modellen kaldes belægget, er grundlaget og det direkte bevis for påstanden. Beviset skal med andre ord være mere acceptabelt end påstanden, idet det skal overbevise modtager om påstanden. Et belæg findes ved at spørge: hvad bygger du påstanden på? I argumentet bruges ”fordi” som markør for belægget.

Hjemmel

Hjemmel er det som skal forbinde beviset og påstanden. Hjemmel skal derfor være noget som autoriserer forbindelsen mellem beviset og påstanden. Hjemmel er ofte implicit og et generelt synspunkt, som deles af både modtager og afsender. En hjemmel findes ved at spørge: hvordan kommer man fra bevis til påstand? En markør kan være ”eftersom”. Hjemmel er et meget væsentlig element i argumentationen, og vil blive uddybet senere.

Rygdækning

Rygdækning har en direkte tilknytning til hjemlen. Det kan være aktuelt med rygdækning, hvis der kan rejses tvivl om, hvorvidt hjemlen kan accepteres af modtageren. Rygdækningen er yderligere dokumentation og indeholder et konkret grundlag for den mere generelle regel, som benyttes i hjemlen, og kan være konkret erfaring eller viden. Rygdækning, som underbygger hjemlen, kan findes ved at spørge: Hvilke holdepunkter har afsender for den generelle regel i hjemlen?

Styrkemarkør

Den er et udtryk for styrken af påstanden. Det er her at sandsynlighedsbetragtningen kan spille ind, da det vil være naturligt at give påstanden en sandsynlighedsvægtet styrkemarkør.

Styrkemarkøren angiver således, i hvor høj grad afsender tror på rigtigheden af påstanden.

Styrkemarkøren afhænger af eller afspejler styrken af hjemlen, idet det er denne, som argumentet bygger på. Styrkemarkør kan findes ved at spørge: Hvor sikker er afsender på påstanden?

Styrkemarkøren kan udtrykkes ved for eksempel ”nødvendigvis”, ”sandsynligvis” og ”måske”.

Gendrivelse

Gendrivelse knytter sig til styrkemarkøren, idet forbehold eller usikkerhedsmomenter omkring hjemlen vil blive transporteret videre til påstanden. Gendrivelse er betingelser og omstændigheder, som kan sætte hjemlens generelle autoritet under pres, og måske underminere påstanden. Gendrivelse er der, hvor revisor foregriber modtageres eventuelle berettigede indvendinger mod at tilsluttet sig påstanden. Gendrivelse findes ved at spørge: I hvilke tilfælde gælder påstanden ikke?

Revisor kan, for at afværge kritik, nævne nogle modargumenter for hurtigt at modbevise dem. Arbejdet med modargumenter og forhindringer er en vigtig del i opbygningen af et argument/påstand. Evnen til at argumentere hænger sammen med evnen til at tænke i modsatrettede baner.

Der er flere årsager til at introducere modargumenter og forhindringer:

- Det beviser, at afsender af påstanden er opmærksom på andres synspunkter og ikke ønsker at feje noget ind under gulvtæppet. Dette kan få afsenders påstand til at virke balanceret og fair og på den måde virke overtalende.
- Viser at afsender af påstanden har tænkt meget over modtagers reaktion og forudset forhindringer
- Ved at sammenligne ens udgangspunkt med modargumenter eller forhindringer, kan revisor skabe klarhed for ens eget argument.

Gendrivelse underbygger afsenders objektivitet, ligesom gendrivelse svarer til at vurdere beviset ud fra regnskabsbruger og en dommers synsvinkel, som tidligere beskrevet i Schums 7-trins analyse.

6.7.3 Argumenttyper

Hjemlen, som forbinder påstand og bevis, er den vigtigste del af den kæde, som giver begrundelsen for påstanden. Hjemlen er som før nævnt ofte generel og underforstået. Der er syv argumentationstyper, som afhænger af hvilken af de syv nedennævnte argumentationsstrategier, som argumentationen bygges på.

Tegn

Hjemlen vil her bygge på at to ting følges ad, forstået således at argumentationen er symptomatisk. Det som er anført i beviset er et tegn eller et symptom på det som er anført i påstanden. Røg anses for at være tegn på ild.

Årsag

I årsagsargumenter indeholder hjemmel en regel om, at en hændelse er resultatet af eller påvirker en anden. Årsagsbegrebet er lidt kompleks, da uhensigtsmæssigheder kan opstå ved at forveksle korrelation med kausalitet og dermed foretage fejlslutninger. En måde at fastsætte om der er tale om tegn eller årsag, er, at der i tegnargumenters hjemmel er tale om sammenfald mellem ting, hvor der i årsagsargumenters hjemmel er tale om en følgevirkning mellem dem.

Klassifikation

Her indeholder hjemlen den regel, hvad der gælder for gruppen som helhed, det gælder også for de enkelte medlemmer af gruppen. Da der næsten altid kan findes en undtagelse, så er den praktiske vinkel her, at bruge udtrykket, hvad der gælder for de fleste medlemmer i gruppen, hvorved nogle oplagte modargumentationer undgås. I logikken kaldes klassifikationsargumenter for deduktion.

Generalisering

Generalisering kan siges at være det modsatte af klassifikation, hvad der er sandt for et mindre udvalgt antal medlemmer af en gruppe anses sandsynligvis også at gælde for hele gruppe eller en større andel af gruppen. Beviset indeholder altså information om den undersøgte del af gruppen og denne information overføres til en påstand, som gælder for hele gruppen. I logikken kaldes generaliseringen for induktion.

Sammenligning

I sammenligningsargumenter taler man om fælles træk mellem to ting, altså lighedspunkter mellem bevis og påstand. Hvis man sammenligner to ting, som er vidt forskellige, drager man paralleller, mens der ved sammenligning af ensartede ting drages analogier. Analogi og paralleller benyttes ofte i juraen, hvor man overfører konklusion fra en hændelse til et tilsvarende eksempel.

Autoritet

Autoritetsargumenter bygger hjemlen på kildens pålidelighed, som dermed skal kunne overbevise modtager om påstanden ud fra kildens bevis. Dette er en meget benyttet form for argumentation, men som gennemgået tidligere under enkeltstående bevis, er der her klare udfordringer med hensyn til pålidelighed og relevans. Der kan for eksempel være tale om en pålidelig kilde, som udtaler sig om et område, som vedkommende ikke har forstand på. Det er meget udbredt med såkaldt ekspertudtalelser, som ofte vil kunne angribes. Så for at undgå modargumentationer bør kildens pålidelighed og relevans undersøges grundigt.

Motivation

Den sidste form er motivationsargumenter, hvor der benyttes indre bevæggrunde og tilbøjeligheder hos modtager. Her forsøger man at aktivere følelserne hos modtageren for at motivere vedkommende for påstanden. De følelser, som der spilles på kan være sympati, ønsker, idealer og normer.

De ovennævnte argumentationstyper, som alle udspringer af argumentets hjemmel, er de mest almindelige argumentationstyper i praktisk argumentation. De vil sjældent blive anvendt enkeltstående, så der vil typisk være tale om en kombination af argumentationstyper i opbygning af et argument. De første fem typer kaldes de intellektuelle og de sidste to for emotionelle, hvilket vil blive uddybet nedenfor.

6.7.4 Appelformer

De ovenfor omtalte argumenttyper fordeler sig på tre appelformer, hvor de første fem følger en intellektuel appelform og de sidste to emotionelle appelform. Under logos(logik) henvender man sig mod modtagerens intellekt og under etos(autoritet) og patos(følelser) mod modtagerens følelser.

Logik: Det er logik at en kriminel afrikaner udvises af Danmark

Følelser: Det er synd for en afrikaner at han udvises af Danmark, når han har herboende børn

Autoritet: FN anbefaler at man ikke hjemsender personer af X nationalitet til hjemlandet.

Logos-appel: rationel bevisførelse, saglig stillingtagen, neutral sprogbrug, bestræbelse på at være objektiv, klar og stringent.

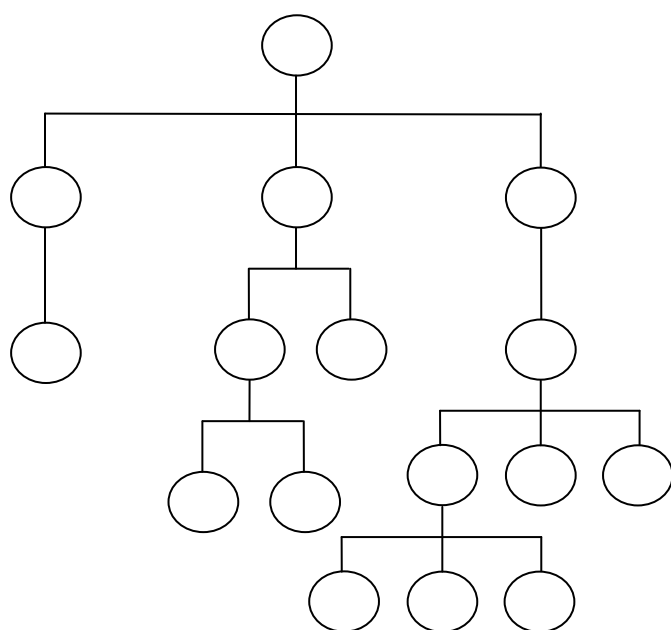
Pathos-appel: inddrager modtagers øjeblikkelige stemning og følelser.

Ethos-appel: belægget er, at man kan have tillid til personen som udtaler sig, for eksempel appel gennem personlighedstræk, ”karakter”, image (både troværdighed, integritet)

I juridisk forstand og i relation til revisionsbevis vil det typisk være den intellektuelle appelform, der vil stå stærkest i et argument.

6.7.5 Chart-metoden

Ovenfor er det beskrevet, hvordan et argument opbygges ud fra ét bevis. En påstand er ofte underbygget af flere beviser, som man ved grundig bearbejdning kan stykke sammen til en overordnet påstand. Her vil argumentationen bestå af flere af ovennævnte enkeltstående argumenter, som til sidst påviser den endelige påstand. Schum benytter Wigmores chart-metode til at beskrive, hvordan man forholder sig til flere beviser. Den er illustreret i nedenstående figur:



Figur 10 - Chart-metoden, egen tilvirkning

Det kan kaldes et argumenthierarki, idet det bygger på flere underordnede og sidestillede beviser, som samles i underordnede påstande, som er opbygget som enkeltstående argumentationer, som behandlet ovenfor. Ført over i Toulmin-termer, så er det hierarkisk opbygget på den måde, at et belæg kan behandles som påstand i et underordnet argument, og omvendt kan en påstand anvendes som belæg i et overordnet argument. Schum anbefaler, at man helt praktisk tegner

opbygningen, som vist i figuren ovenfor. Således at argumenterne er bundet sammen med hinanden i sideordninger og over-underordninger. Det viser helt specifikt, hvordan man har opbygget sin argumentation og hvordan de er ankret i beviser. Det vurderes, at Toulmin-modellen fortsat kan anvendes, også ved kombination af flere beviser, da den vurderes nemmere anvendelig, hvilket vil blive påvist ved et praktisk eksempel senere.

6.7.6 Sammenfatning

Den ovenstående redegørelse af argumentationsteorien kan enten anvendes i forbindelse med konstruktionen af et argument eller som en argumentationsanalyse til at kunne vurdere sandheden af argumentet. Da et bevis sjældent kan stå alene, kræves argumentation for relevans, pålidelighed og styrke for at opnå overbevisning for en påstand. Ved at holde Schum og Toulmins op mod hinanden kan det konstateres, at de overordnet har den samme tilgang til opbygning af et argument. Et argument består således af en påstand, som man ønsker at modtager af argumentet skal tilslutte sig. Argumentet bygger på et bevis, som har direkte tilknytning til påstanden. For at forbinde beviset med påstanden findes en eller flere hjemler, som er et generelt synspunkt. Dette synspunkt underbygges herefter af en eller flere rygdækninger, som er et mere konkret grundlag for det generelle synspunkt. For at stå stærkest muligt i sin argumentation, findes oplagte modargumentationer (gendrivelse), som forsøges besvaret på forhånd. Det sidste element i modellen er, at afsender giver udtryk for, hvor sikker vedkommende er på påstanden.

En grundig udarbejdet gendrivelse kan ligeledes tages til udtryk for afsenders (revisors) objektivitet, ligesom gendrivelse svarer til at vurdere beviset ud fra regnskabsbruger og en dommers synsvinkel.

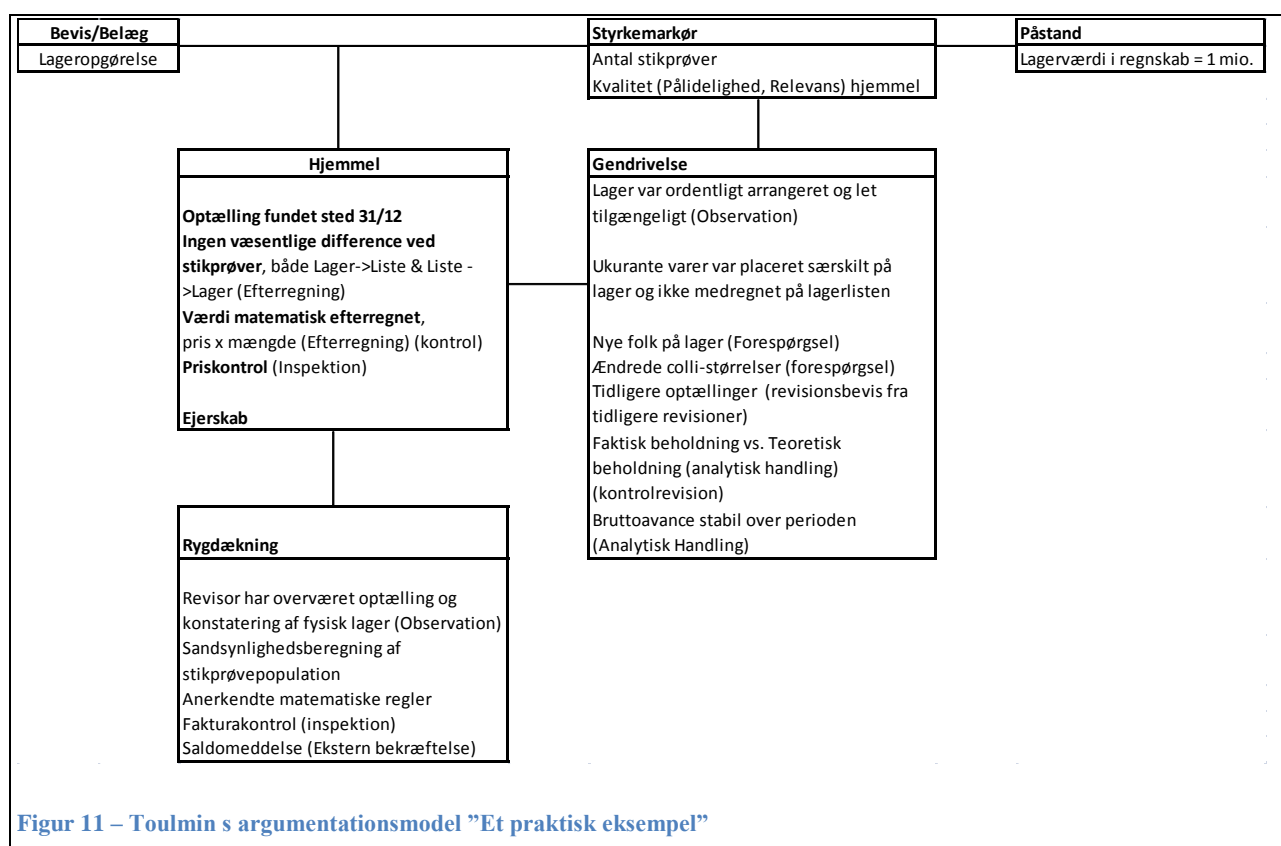
En påstand bygger ofte på flere beviser og dermed flere argumenter. For at vise opbygningen af argumenterne kan det indsættes i en Chart-model, hvor det fremgår, hvordan de er bundet sammen i sideordninger og over-underordninger. Toulmins model er dog mere praktisk anvendelig end Chart-metoden, da den hjælper afsender i konstruktionen af et argument.

6.8 Toulmins argumentationsmodel i praksis

Ved hjælp af et praktisk eksempel vil der nedenfor blive gennemgået, hvordan revisor kan anvende Toulmins model til at samle og styrke revisionsbeviserne. Eksemplet er en argumentation for en lagerværdi på 1 mio. DKK.

Der tages udgangspunkt i påstanden om, at varelageret har en given værdi, og modellen viser, hvordan revisor ved hjælp af modellen kan kombinere forskellige revisionshandlinger til at styrke beviset om lagerværdien.

I dette eksempel anvendes flere forskellige typer af revisionshandlinger, der har forskellig bevismæssigt værdi. I eksemplet fremgår også, hvordan Toulmins model anvender indirekte beviser.



Påstand

Lagerværdien i regnskab udgør 1 mio. DKK.

Bevis/belæg

Beviset i dette eksempel er lageropgørelsen, hvor mængde og værdi fremgår. Giver ikke bevis for at lageret er optalt, og dermed om det er korrekt mængde, ligesom det ikke er bevis for værdi og ejerskab af lageret. Derfor må dette bevis understøttes af andre revisionshandlinger og -beviser. Der skal således indhentes bevis for antal og pris samt ejerskab.

Hjemmel

Hjemmel i Toulmins argumentationsteori forbinder bevis med påstand, og ”eftersom” anvendes som markør.

Lageroptælling 31. december

En væsentlig hjemmel må være, at virksomheden har foretaget fuldstændig optælling på statusdagen, således at revisor kan konstatere om alle varer findes på lageret, det vil sige kontrolleret for svind og ukurante varer. Dette sikrer at lageropgørelsen har korrekte data.

Ingen væsentlige fejl på stikprøver (efterregning)

At revisor foretager stikprøvekontrol af lageroptællingen giver revisor overbevisning om nøjagtigheden af optællingen. Ved at anvende induktion kan revisor således opnå overbevisning om hele optællingens nøjagtighed. ISA 500 giver dog ikke mulighed for dette ved specifikke udvalgte stikprøver.

Ved at udtage stikprøver både fra listen og til lager og omvendt, opnår revisor to revisionsmål, nemlig henholdsvis tilstedeværelse og fuldstændighed.

Stikprøver giver dog kun overbevisning med hensyn til antallet af varer på lager, det giver ikke overbevisning om ejerskab eller værdi. Dette skal bekræftes af andre revisionshandlinger.

Efterregning giver som udgangspunkt et stærkt bevis ifølge revisionsteorien, mens den juridiske styrke afhænger af antallet af stikprøver ud fra en sandsynlighedsbetragtning.

Værdi matematisk efterregnet (efterregning):

En efterregning af værdien ved at multiplicere antal styk med kostprisen, vil give revisor overbevisning af værdiens matematiske nøjagtighed, men ikke nødvendigvis værdien, da denne revisionshandling ikke verificerer antallet eller kostpris.

Dette er derfor et juridisk svagt bevis, men efterregning regnes som tidligere beskrevet som et stærkt bevis ifølge revisionsteorien (matematisk sandhed).

Ejerskab:

Det er en forudsætning for lagerværdien, at revisor kan konstatere at virksomheden ejer lageret, det vil sige ingen varer i kommission eller solgte, men ej leverede varer.

Priskontrol (Inspektion)

Inspektion af købsfaktura og/eller købskontrakt, kan give revisor overbevisning om stykprisen, men ikke lagerværdien, da han ved denne revisionshandling ikke opnår overbevisning om antal.

Juridisk er dette et stærkt bevis, såfremt det er pålideligt (ægte) og kan formsikres (evt. fotokopi).

Priskontrol foretages naturligvis ikke på alle varer, men ud fra en kvalificeret stikprøvekontrol.

Rygdækning

Her underbygges og konkretiseres hjemmel i argumentationsmodellen. For hvert punkt i hjemmel findes en rygdækning. ”Ifølge” anvendes som markør.

Revisor har overværet optælling (Observation)

Dette er rygdækning til at lageroptællingen har fundet sted. Denne observation kan give revisor overbevisning om, at lageret er optalt, samt om processen er hensigtsmæssig, det vil sige så struktureret at processen har minimeret muligheden for fejl. Giver ikke revisor, efter hverken juridisk eller traditionel revisionsteori, bevis for værdien af lageret, kun overbevisning om lageroptællingens effektivitet.

Revisor konstaterer fysisk eksistens af lager (Observation)

Samtidig med overværelsen af lageroptællingen får revisor konstateret den fysiske eksistens af lageret og er derfor rygdækning for optællingen. Denne observation giver dog kun bevis for lagerets fysiske eksistens. Dette er et stærkt bevis ifølge den traditionelle revisionsteori, men svagt ifølge den juridiske tankegang, medmindre at revisor udviser korrekt bevismæssigt adfærd og dokumenterer sin observation af lageret. Dette kan dog i praksis være vanskeligt at dokumentere med andet end et fotografi.

Sandsynlighedsberegning af stikprøvepopulation

Dette er rygdækning til stikprøver, da den juridiske bevisstyrke udover antallet af stikprøver også afhænger af hvilken del af populationen, der er udvalgt til stikprøve, det vil sige en subjektiv udvælgelse.

Eksempel:

100 unikke varenumre på lageret

30 varenumre udgør 70% af værdien (Population 1)

70 varenumre udgør 30% af værdien (Population 2)

15 tilfældige stikprøver i den population der udgør 70% af værdien giver alt andet lige større bevismæssig værdi, end hvis det er 15 tilfældige stikprøver fordelt på begge populationer.

Dette kan beskrives ved følgende beregning, hvor der for overblikkets skyld antages at hvert varenummer i de to populationer har samme værdi, det vil sige at de 30 varenumre i population 1 hver besidder $70\%/30$ varenumre = 2,33%, og hvert varenummer i population 2 udgør $30\%/70$ varenumre = 0,43%.

Da varenumrene i population 1 udgør 30% af de samlede antal varenumre, vil 30% af stikprøver statistisk være i denne population.

15 stikprøver x 30% af varenumre x 2,33% værdi per varenummer = 10,5% af samlet værdi

15 stikprøver x 70% af varenumre x 0,43% værdi per varenummer = 4,5% af samlet værdi

Dermed opnår revisor statistisk set kun stikprøve af 10,5% af den samlede værdi fra Population 1 og 4,5% fra population 2, det vil sige samlet 15%..

Hvilket svarer overens med antallet af stikprøver og det totale antal varenumre (15/100).

Hvis revisor udelukkende foretager 15 stikprøver i population 1, vil revisor i dette eksempel statistisk opnå at have taget stikprøver på $15 \times 2,33\% = 35\%$ af værdien.

Ved at have taget stikprøver på 35% af den samlede værdi opnår revisor større sandsynlighed, og dermed større bevismæssig værdi, for at optalte mængde og dermed indirekte også at værdien er korrekt.

For at opnå samme overbevisning ved tilfældige stikprøver, skal antallet således øges fra 15 til 35, hvilket er mere end en fordobling.

Udover det ovenstående udvælgelseskriterium, bør revisor også udvælge nogle specifikke varenumre, hvor revisor i de analytiske handlinger har konkluderet, at for eksempel et varenummer afviger væsentligt i forhold værdien ved seneste revision, således at det fra at have været en stor del af værdien, nu er en lille del af værdien, eller omvendt.

For at sikre at udvælgelsen er korrekt, og dermed øge sandsynlighed og den bevismæssige værdi, bør stikprøvekontrollen først finde sted efter revisor har foretaget kontrol af prisen, samt efterregnet værdien matematisk.

Det er vigtigt, at det er tilfældigt udvalgte varer i population 1 der udvælges, da ISA 500 angiver i afsnit A55 at specifikke stikprøver ikke giver bevis for resten af populationen.

Anerkendte matematiske regler.

Her er de gængse og anerkendte matematiske regler rygdækning for efterregningen af mængde x pris

Fakturakontrol (Inspektion)

En fakturakontrol kan udover overbevisning om kostpris også give revisor overbevisning om ejerskab. Varerne kunne være i kommission eller være opmagasineret for tredjemand. Dette er derfor rygdækning for både priskontrol og ejerskab.

Saldomeddelse (Ekstern Bekræftelse)

Med viden om til- og afgang på lageret, samt betalingsbetingelser til leverandør, kan gælden til leverandør beregnes under hensyntagen til eventuel forfaldne regninger fra tidligere. Kan give overbevisning og dermed rygdækning om ejerskab.

Gendrivelse

Angiver de omstændigheder, hvor revisor er villig til at fravige hjemlen og dermed sætte argumentationen ud af kraft. ”Medmindre” er markør.

Lager var ordentlig arrangeret og let tilgængeligt (observation)

Denne observation foretages samtidig med observationen af optællingen af varelageret. Hvis der sættes spørgsmålstegn ved observationen omkring optællingen, så kan denne observation være et

modargument, idet den underbygger hjelmen om, at den er korrekt, idet der her gives overbevisning om, at der ikke er glemt eller overset noget, og optællingen er fuldstændig.

Et rodet og uorganiseret lager vil have større risiko for fejltælling, hvorfor den revisionshandling også har indflydelse på revisors valg med hensyn til antal stikprøver.

Ukurante varer var placeret særskilt og ikke medregnet i lageroptælling (Observation)

Denne observation foretages ligeledes samtidigt med observationen af optællingen af varelaget. Der kan og skal naturligvis sættes spørgsmålstejn med varernes salgbarhed, for eksempel er der stor udvikling indenfor IT-komponenter, hvorfor komponenter kan være forældede, eller har mistet en stor del af sin værdi, hvis de har ligget på lager for længe. Hvis der er tale om ferskvarer, er der også begrænset holdbarhed.

Det vil derfor være relevant at anvende dette som en gendrivelse i opbygningen af et argument.

Nye folk på Lager (Forespørgsel)

En forespørgsel til Lagerchef om nye medarbejdere, vil kunne give revisor overbevisning om at varerne er korrekt registreret i lageroptælling. En uerfaren medarbejder vil måske forveksle vare A med vare B. Det er ikke noget stærkt bevis, hverken efter revisionsteori eller juridisk.

Ændrede Colli-størrelser (Forespørgsel)

Ændrede eller blandende colli-størrelser, det vil sige indholdet af kasserne, kan være en fejlkilde ved en lageropgørelse, hvis indholdet af skruer i kasse er ændret. Især hvis både den ny og gamle variant er på lageret.

Denne forespørgsel kan give revisor væsentlig information om, hvilke varer der skal omfattes af stikprøvekontrollen.

Tidligere optælling (revisionsbevis fra tidligere)

Såfremt det kan konstateres at lagerprocedurer er uændret, kan bevis fra tidligere revisioner give revisor overbevisning om lageroptællingens kvalitet, da der ikke tidligere har været væsentlige differencer.

Faktisk beholdning vs. teoretisk beholdning (analytiske handlinger)

Kræver bevis for at ERP-system er korrekt, da revisor ellers ikke kan have overbevisning om teoretisk beholdning, som er baseret på til- og afgang side sidste lageroptælling.

Dette kræver bevis fra kontrolrevisionen, med hensyn til ERP-systemets effektivitet.

Bruttoavance stabilt over perioden

At revisor kan konstatere at bruttoavancen er stabil over hele regnskabsperioden, kan give revisor begrundet overbevisning om at lageroptælling er korrekt, ud fra betragtningen om at en væsentlig fejltælling af lager vil påvirke bruttoavancen. Juridisk er det ikke noget stærkt bevis.

Styrkemarkør

Styrken af argumentet afhænger af kvaliteten af revisionshandlingerne, både dem som er ”Hjemmel”, men også de øvrige revisions handlinger anvendt i modellen bør besidde den nødvendige kvalitet.

Revisions handlinger under ”Rygdækning” skal naturligvis besidde den nødvendige kvalitet, for at kunne være ”Rygdækning” for ”Hjemmel”, da ”Hjemmel” vil miste styrke, når rygdækningen ikke er helt på plads.

Revisions handlingerne under ”Gendrivelse” bør ikke være af så tvivlsom kvalitet at de faktisk øger tvivlen om den anvendte ”Hjemmel”

Kvaliteten afhænger, som tidligere beskrevet af relevans og pålidelighed, samt de antal stikprøver anvendt i de forskellige revisions handlinger, der skal bekræfte mængde, pris og ejerskab.

Ud fra en sandsynlighedsbetragtning kan revisor beregne det nødvendige antal stikprøver, der kan give revisor den fornødne overbevisning.

Da revisor anvender induktion for at opnå overbevisning om nøjagtigheden, vil et større antal stikprøver forstærke overbevisningen.

Antallet af stikprøver, må derfor være en styrkemarkør, der kan indikere styrken af beviset.

I det praktiske eksempel ovenfor fremgår det, hvordan inddragelsen af argumentationsteorien i standarden giver revisor mulighed for at forklare, hvorfor og hvordan revisor når frem til

sin konklusion, idet konklusionen ofte bygger på sammensatte beviser. De enkelte beviser har sjældent direkte relevans til regnskabspåstanden og enkeltvis besidder de sjældent stor bevismæssig styrke ud fra et juridisk synspunkt. Men når de kædes sammen og der argumenteres overbevisende for et bevis' relevans, pålidelighed og styrke i forhold til hinanden og påstanden, øger det den bevismæssige værdi.

Toulmins argumentationsmodel bør derfor implementeres i ISA 500.

6.9 Delkonklusion

Den konstruktive analyse har taget udgangspunkt i underspørgsmålet:

”Hvordan kan svaghederne ved det eksisterende revisionsbevis elimineres?”

Den konstruktive analyse er fremkommet med flere konstruktive forslag til, hvordan ISA 500 kan forbedres med henblik på de identificerede svagheder, som fremgik af den kritiske analyse.

Konklusionen på den konstruktive analyse er følgende:

Det fremgår ikke tydeligt af ISA 500, hvilke forudsætninger der skal være opfyldt for at et bevis er pålideligt, hvorfor strukturen skal ændres således at forudsætningerne fremgår klart og tydeligt. Der bør også skelnes mellem skriftlige og mundtlige beviser, da der er forskellige forudsætninger for de to typer beviser.

Analysen har påvist vigtigheden af de indirekte beviser, hvorfor ISA 500 bør omtale anvendelsen af indirekte beviser til at styrke eller svække regnskabspåstanden. På den måde kan flere enkeltstående beviser kombineres for at styrke eller svække en påstand.

De objektive adfærdskrav som der stilles til juridiske beviser, fremgår ikke af ISA 500. Dette er en kritisk mangel, det bør som minimum fremgå hvilke objektive adfærdskrav, der er til beviser. Det bør også fremgå, hvorledes revisor kan imødekomme de objektive adfærdskrav ved de respektive revisionshandlinger.

Når det gælder det objektive adfærdskrav ”formsikring”, bør det fremgå, at revisor hele tiden skal være opmærksom på at dokumentere, og i en sådan form, at det kan anvendes som forsvar i en eventuel retssag mod revisor.

Når de objektive adfærdskrav nævnes i ISA 500, skal de subjektive naturligvis også fremgå.

Det bør fremgå af ISA 500, at væsentlighed har betydning for tilstrækkeligheden af bevis.

Væsentlighedsniveauet kan opdeles i to kategorier, den kvantitative, hvor interessenter ændrer holdning til regnskabet, og den kvalitative, som er moms, skat, nærtstående parter og aflønning til ledelsen, hvor væsentlighedsbeløbet er tæt på nul.

Det bør også nævnes, at væsentlighedsniveauet løbende skal revurderes i takt med revisionen, idet fundne fejl sammenlægges og det vurderes, om de i forhold til regnskabet, skal betragtes som væsentlige. Det kan være fordelagtigt for revisor at have en rettesnor for beregning af væsentlighedsniveauet, hvor Eilifsens model kan fremgå af ISA 500, men kun som en indikation til revisor, om det vedtagne væsentlighedsniveau, ligger acceptabelt.

Analysen har vist, at Schums syv-trins analyse kan hjælpe revisor, da den opfordrer revisor til at analysere bevistet ud fra tre forskellige synsvinkler, nemlig, revisors egen synsvinkel, regnskabsbrugers synsvinkel, og en objektiv dommers synsvinkel. Det kan hjælpe revisor med at foretage en mere objektiv vurdering af det fundne revisionsbevis.

Sandsynlighedsbetragtninger kan hjælpe revisor, hvor beviset ikke kan stå alene. Sandsynlighed kan udtrykkes både numerisk og ikke-numerisk.

Der skelnes mellem objektiv og subjektiv sandsynlighed. Den objektive er baseret på en stokastisk model, mens den subjektive er baseret på revisors umiddelbare antagelse om faktum, også kaldet forhåndssandsynligheden.

Den samlede sandsynlighed findes ved at kombinere sandsynligheden for bevisførelsen med forhåndssandsynligheden.

Besidder bevisførelsen stor objektiv sandsynlighed, har forhåndssandsynligheden mindre betydning for den samlede sandsynlighed, men når bevisførelsen har mindre grad af objektiv sandsynlighed, stiger betydningen af forhåndssandsynligheden.

Dette er interessant, da forhåndssandsynligheden er subjektiv, og logisk nok, først får betydning, når den objektive sandsynlighed ikke alene er tilstrækkelig overbevisende.

Bayes teorem, anvender altså kun subjektiv sandsynlighed, når den objektive del ikke rækker til en tilstrækkelig overbevisning.

Det vurderes dog, at Finkelstein og Fairlys tolkning af Bayes Teorem ikke bør implementeres i ISA 500, da det ikke bidrager med noget nyskabende. Forhåndssandsynligheden kan sidestilles med revisors mavefornemmelse, som i takt med at den objektive sandsynlighed falder, får større betydning, hvorfor det stadig vil være revisors subjektive professionelle vurdering af beviset som er afgørende.

ISA 500 bør nævne, at flere beviser ved hjælp af sandsynlighedsbetragtninger kan kombineres for at styrke en given regnskabspåstand. Det bør også pointeres, at revisor skal være opmærksom på, om beviserne er indbyrdes afhængige.

Anvendelsen af sandsynlighedsbegrebet øger revisors objektivitet, såfremt den anvendte sandsynlighedsmetode er objektiv. Hvor der anvendes subjektiv sandsynlighed, bør revisor vurdere sandsynligheden ud fra både regnskabsbrugers og en dommers synsvinkel, således at et bevis kan fremstå som objektivt.

ISA 500 kan eventuel henvise til eksternt litteratur, hvis revisor ønsker mere viden. Det er et omfattende emne og i praksis kan være svært at få indarbejdet i revisionsstandarderne uden at dette kræver en længere forklaring og vil medføre den ulempe, at revisionsstandarderne vil ændres fra at være en kort vejledning til et omfattende skriftligt materiale.

Skovsted og Hansens teori er overvejende subjektiv, da den bygger på revisionsrisikomodellen, hvor revisor skal fastsætte nogle risikoværdier ud fra sin professionelle dømmekraft og dermed meget lidt håndgribelige metode til fastlæggelsen af for eksempel iboende risiko for de enkelte revisionsmål. Revisor bruger dog i dag denne tilgang, og opmærksomheden på brug af indirekte beviser bør fremhæves.

Det vurderes dog, at modellen kan give revisor en fornemmelse af, hvorledes sammenhængen mellem fejlbeløbene er på tværs af regnskabsposter. Det kan give en mere objektiv og ensartet konklusion, idet der nu er en formel at arbejde ud fra. Metoden har nogle interessante aspekter, med det vurderes at modellen ikke er konkret og præcis nok til at kunne indarbejdes i ISA 500, da det vil skabe en falsk tryghed, hvis modellen ikke bruges med forsigtighed. Derfor bør modellen ikke implementeres i ISA 500.

Det er ikke lykkedes, at komme frem til en overordnet model for sandsynlighedsbetragtninger, som med fordel kan implementeres i ISA 500.

Schum og Toulmin anvender generelt samme tilgang til opbygningen af et argument. I afhandlingen blev det valgt at arbejde videre med Toulmin, da det vurderes at den er nemmere at arbejde med i praksis, på grund af den logiske opbygning i konstruktion af argumentet.

Toulmins model viser, hvordan revisor med udgangspunkt i et bevis kan argumentere for en given regnskabspåstand, ved at anvende en hjemmel, som er et generelt synspunkt, der dækkes af begge parter. Hjemlen underbygges og konkretiseres ved rygdækning, der kan være andre revisionsbeviser, der ikke nødvendigvis siger noget direkte om regnskabspåstanden, men styrker den anvendte hjemmel. Toulmin anvender dermed indirekte revisionsbeviser til at understøtte et direkte bevis. For at styrke argumentationen findes relevante modargumenter (gendrivelse), som besvares på forhånd. Dette kan øge revisors objektivitet. Sidste komponent i analyse er styrkemærkeren, der angiver hvor sikker revisor er angående den givne regnskabspåstand.

En regnskabspåstand bygger ofte på flere beviser og dermed argumenter. Argumentationsteorien giver revisor en praktisk mulighed for at benytte indirekte beviser, idet tilknytningen til det direkte bevis og den endelige påstand bliver forklaret. Det vil sige at revisor udfører forskellige revisionshandlinger, hvor der opnås både indirekte som direkte beviser. Revisor sammensætter herefter beviserne, og argumentere for sammenkædningen, og den samlede sammenvejningen giver revisionsbevis på en påstand. Denne tilgang giver et løbende overblik for revisor og vil samtidig fremstå overbevisende i en eventuel retssag.

Der er fortsat tale om en subjektiv model, men den tvinger revisor til at indarbejde en argumentation, som binder beviserne sammen, som kan accepteres, set fra forskellige rollers synsvinkel. Fordelen ved at indarbejde argumentationsteorien i standarden er at den tvinger revisor til hele tiden at begrunde sine subjektive handlinger, og har fokus på sammensætning af beviser til en samlet overbevisning. Toulmins argumentationsmodel bør derfor implementeres i ISA 500.

7 Konklusion

Denne opgave har haft til formål at analysere **hvordan kan ISA 500 forbedres, så den konkret kan vejlede revisor med en juridisk baseret metode til analyse og evaluering af revisionsbeviset med henblik på egnethed og tilstrækkelighed ved en eventuel erstatningssag?**

Analysen af revisionshandlingerne viser, at Mautz og Sharafs bevisteori, der er baseret på erkendelsesteori, er det bevisteoretiske grundlag for ISA 500. Det er påvist, at der er stor forskel på den erkendelsesmæssige begrebsramme og den juridiske begrebsramme. Det ses blandt andet ved, at revisionshandlingen observation er erkendelsesmæssigt stærk, men juridisk svag på grund af krav til dokumentation.

Ved en retssag er det vigtigt, at revisor kan dokumentere sine beviser, og den juridiske verden opstiller en række objektive adfærdskrav. Der er krav om bevisforberedelse, formsikring og opbevaring, som revisor skal være opmærksom på, når revisor udfører revisionen og indsamler beviser. **ISA 500 kan derfor forbedres ved at implementere de objektive adfærdskrav.**

Foruden dokumentation er det essentielt, at et bevis er pålideligt, og analysen viser, at mundtlige og skriftlige beviser har forskellige kriterier for pålidelighed. Pålidelighed er beskrevet i ISA 500, men en lang række forhold, som har betydning for pålideligheden af et bevis, er udelukkende kommenteret under ledelsesudpegede eksperter. Kravene til at opnå et pålideligt revisionsbevis gælder uanset kilde, hvorfor det kan give anledning til misforståelse, hvis ikke kravene og vejledning omkring pålidelighed ikke beskrives generelt, således at det tydeligt fremgår, at det gælder for alle kilder og beviser. **ISA 500 skal tydeligt beskrive kriterier for pålidelighed samt behandle mundtlige og skriftlige beviser særskilt.**

En anden vigtig egenskab ved beviser er relevans, som kan opdeles i direkte og indirekte relevans til den regnskabspåstand, som beviserne omhandler. Et indirekte bevis giver ikke viden om en given regnskabspåstand, men viden om de direkte beviser, og kan dermed styrke eller svække bevisførelsen for den givne regnskabspåstand.

Der er kun ganske få materielle beviser med direkte relevans, som besidder juridisk bevisstyrke. De øvrige beviser er observationer og forespørgsler, der ikke tillægges nogen større juridisk bevisstyrke. Flere beviser, herunder også nogle materielle, er af indirekte relevans, men

nødvendige for bevisførelsen af påstanden. **ISA 500 skal beskrive muligheden for at benytte beviser med indirekte relevans for at styrke det direkte bevis.**

ISA 500 mangler en metode til organisering og analyse af bevisernes styrke i forhold til regnskabspåstanden. Der er påvist, at syv-trins metoden kan anvendes til at organisere og analysere beviser, hvorfor **syv-trins metoden bør implementeres i ISA 500.**

ISA 500 har en uklar formulering af, hvornår et revisionsbevis er tilstrækkeligt. Det giver dermed udfordringer for revisor at vurdere dette. **Det bør fremgå af ISA 500, at væsentlighed har betydning for tilstrækkeligheden af bevis.**

Væsentlighedsniveauet er essentielt, når det skal vurderes om revisionsbevis er tilstrækkeligt, hvorfor **det bør fremgår af ISA 500, hvorledes væsentlighedsniveauet fastlægges.** Det bør endvidere fremgår, at væsentlighedsniveauet kan opdeles i to kategorier (kvantitativt og kvalitativt), hvor sidstnævnte vedrører for eksempel skat, løn til ledelsen, hvor væsentlighedsniveauet er tæt på nul. Eilifsen angiver en metode, der vurderes, at kunne anvendes som en indikation af væsentlighedsniveauet.

Analysen viser at **ISA 500 bør nævne at flere beviser, ved hjælp af sandsynlighedsbetragtninger og argumentationsteori, kan kombineres for at styrke en given regnskabspåstand.**

Anvendelsen af sandsynlighedsbegrebet kan øge revisors objektivitet, såfremt den anvendte sandsynlighedsmetode er objektiv. Hvor der anvendes subjektiv sandsynlighed, bør revisor vurdere sandsynligheden ud fra både regnskabsbrugers og en dommers synsvinkel, hvorved et bevis kan fremstå mere objektivt. Det er ikke lykkedes, at komme frem til en overordnet model for sandsynlighedsbetragtninger, som med fordel kan implementeres i ISA 500.

Toulmins model viser, hvordan revisor med udgangspunkt i et bevis kan argumentere for en given regnskabspåstand, ved at anvende både direkte og indirekte revisionsbeviser til at understøtte den givne regnskabspåstand. Revisors objektivitet kan styrkes ved brug af denne model, da der som led i argumentationen skal findes relevante modargumenter (gendrivelse), hvor revisor argumenterer fra forskellige rollers synsvinkel.

Der er fortsat tale om en subjektiv model, men fordelene ved at indarbejde argumentationsteorien i standarden er, at den tvinger revisor til at begrunde sine subjektive handlinger.

8 Perspektivering

En klar udfordring for det nuværende revisionsbevis er, at den samlede overbevisning typisk er subjektiv sammenvejning af ofte subjektive revisionsbeviser.

I afhandlingen er der nogle bidrag til en videreudvikling af standarden for revisionsbevis, så standarden kan blive mere konkret, og der inddrages nogle juridiske betragtninger, som giver en mere objektiv tilgang. Der er meget lidt litteratur, som behandler revisionsbevis ud fra en objektiv tilgang, og det er heller ikke lykkedes at styrke standarden, for så vidt angår objektivitet, i det omfang, som var forventet ved påbegyndelsen af afhandlingen. Det skyldes blandt andet, som forfatterteamet har lært i arbejdsprocessen, at en overbevisning om egnet og tilstrækkeligt bevis langt hen af vejen bygge på en subjektiv vurdering.

Det begynder allerede ved fastlæggelse af revisionsrisikoen, som nok er en objektiv matematisk tilgang, men variablene fastsættes af revisor, på baggrund af revisors kendskab til virksomheden og er allerede i denne fase af revisionsprocessen meget subjektiv med hensyn til omfanget af revisionshandlinger, der skal udføres. Væsentlige forhold, som har betydning for omfanget af revisionshandlinger og hermed indsamling af bevis, er risiko, væsentlighed og sammensætning af beviser. I afhandlingen er der fremhævet nogle konstruktive forslag til, hvordan revisor skal forholde sig til disse variable, men det vil fortsat i sidste ende være baseret på revisors professionelle dømmekraft.

Det er således fortsat nogle væsentlige problemstillinger i forhold til standarden, når revisor skal benytte den i praksis. Der mangler en skala til måling af styrken på revisionsbeviser og der mangler en beskrivelse af, hvordan revisors professionelle dømmekraft foretages samt måles.

Verden er under konstant forandring og der er sket en stor udvikling siden Mautz og Sharaf udarbejdede deres omfattende værk omkring revisionsbevis. Der er mange virksomhedstyper i dag, som ikke eksisterede for 50 år siden, hvor hovedparten af virksomhederne var produktionsvirksomheder. Men revisionshandlingerne er de samme, som for 50 år siden og vejledningerne i standarderne fremhæver ofte eksempler, som bygger på en traditionel virksomhed med fysisk varelager, og det er måske fordi standarden giver mest mening overfor en sådan virksomhed.

Et problem kan være, at standarden favner for bredt. Schum har arbejdet med, om der kan udarbejdes en universel bevisstandard, som kan flyttes i tid og rum. Han vurderer, at der kan udfærdiges en standard, som kan benyttes af naturvidenskaben, socialvidenskaben med flere og dermed også revisionsbranchen. Det løser ikke at ISA 500 favner for bredt, men hvis videnskaberne på tværs af faggrupper samarbejdede om en overordnet standard, kunne for eksempel revisionsbranchen bruge ressourcerne på at udfærdige vejledninger, som vedrører revisionsbeviser. Vejledningerne kunne gøres branchespecifikke, så finansielle virksomheder havde deres vejledninger og produktionsvirksomheder deres vejledninger. Dermed kunne standarden tillade sig, at være mere konkrete med hensyn til, at oplyse skalaer og andre præcise størrelser, som revisor kunne bruge, så omfanget af professionel dømmekraft reduceres.

Det kan ikke afvises, at udstederne af standarderne er forsigtige med at indarbejde konkrete betingelser for, hvornår der er opnået egnet og tilstrækkeligt bevis. Det vil pålægge udstederne et ansvar for revisionsbeviser, som overholder de fastlagte konkrete betingelser, men alligevel ikke er egnede og tilstrækkelige i enkelte tilfælde. Dette vil flytte risiko fra revisor til udstederne af standarderne, når det gælder krav om erstatning, på grund af fejl i årsrapporten.

Der bør under alle omstændigheder ske en nytænkning, idet de seneste år har vist en kløft mellem de forventninger, som omverdenen har til revisionsbranchen og hvad den reelt udfører. Det kan forventes, som omtalt i indledningen, at samfundets krav til revisionsbranchen vil kræve, at der skal afgives påtegning med større overbevisning og herunder øget krav til bevis.

Hvis udviklingen går i den retning, hvor revisionsbranchen skal tage større ansvar for årsrapporten, med deraf større risiko for erstatningsansvar, uden at branchen kan pålægge kunderne alle omkostningerne, så kan der sikkert forventes nye tiltag fra branchen selv. Tag for eksempel bilfabrikanterne, som i årevis stort set ikke forbedrede brændstofsforbruget på trods af masse af ny teknologi. I dag, hvor forbrugerne har ændret krav til udviklingen, godt hjulpet på vej af afgifter og stigende brændstofspriser, sker der store fremskridt år for år. Så måske der venter en spændende udvikling indenfor revisionsbranchen i overskuelig fremtid.

9 Litteraturhenvisning

Bøger

Andersen, Ib (2003), *Den skinbarlige virkelighed – om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne*, (2.udgave), Forlaget Samfundslitteratur. ISBN 87-593-0915-6

Anderson, Terence & Schum, David & Twining, William, (2005), *Analysis of Evidence*, (2.udgave), Cambridge University Press, ISBN 978-0-521-67316-7

Eilifsen, Aasmund & Messier Jr., William F. & Glover, Steven M. & Prawitt, Douglas F., (2006) *Auditing & Assurance Services*, (International edition), McGraw-Hill Education, ISBN 13-9780077104177

Mautz, R.K. & Sharaf, Hussein A., (1993), *the philosophy of Auditing*, American Accounting Association, ISBN 0-86539-002-9

Skovsted, Søren & Hansen, Jan Guldmand, (1994), *Statistisk revision i praksis*, FSRs Forlag, ISBN 87-7747-126-1

Toulmin, Stephen E., (1958) *The Uses of Argument*, (Updated edition 2003), Cambridge University Press, ISBN 978-0-521-53483-3

Zahle, Henrik, (1976), *Om det juridiske bevis*, Juristforbundets Forlag, ISBN 87-574-251-8

Artikler

Hansen, Jørgen Valther, (1988), *Bevisteori og dokumentation i revision*, in: Festskrift/ under redaktion af Robert Sloth Pedersen, FYR, pp. 127-146.

Schum, David, (2009), *A science of evidence: contributions from law and probability*, www.lpr.oxfordjournals.org

Schum, David, (2005), *thoughts about a science of evidence*, University College London – Studies of evidence science.

Schum, David. (2007), *assessing the competence and credibility of human sources of intelligence evidence: contributions from law and probability*

Schum, David, (2005), *Narratives in intelligence analysis: necessary but often dangerous*, University College London . Studies of evidence science.