

Copenhagen Business School, 2009
Institut for Regnskab og Revision

Cand.merc.aud-studiet
Kandidatafhandling

Revisortilsynet og kvalitetskontrol

Jakob Lund

Nikolaj Madsen

København, 19. marts 2009

Vejleder:
Peter Birkholm Laursen

English summary

There has over the last 15 years been a world-wide increase in the interest of auditing and the role of auditors in financial scandals. This has since 2002 resulted in establishing public oversight boards in Europe and USA.

The purpose of this paper is to examine the development in audit theory and how quality control is based in audit theory. We have furthermore examined the history of quality control in Denmark and the rules which guides auditors in securing high quality in their daily work.

The theory of auditing

Audit theory was first written by Mautz and Sharaf in 1961. The theory from Mautz and Sharaf only worked in the area of auditing, and did not work in the social perspective. Flint and later again Pratt and Van Peurseem did on the other hand take that in consideration in their theory. Those 2 theories are quite similar due to postulates and concepts, but Pratt and Van Peurseem have succeeded in making an overview of the theory by splitting the concepts in 4 levels.¹

By splitting the theory into levels, Pratt and Van Peurseem get to show how the theory will work in practise. The 4th level standards are showing the importance of having well described standards in auditing, in order to make a successful auditing. An important part of the level concepts are quality control. *"Quality control is now concerned with the policies and procedures which are designed to establish, monitor, review and secure adherence to professional standards in all aspects of the professional practice"*.² Beside these internal steps the theories also makes it clear that there need to be an external control where outside parties controls that the audit company has established internal control which is sufficient according to the standards. The external control shall also monitor that the company follow the procedures and policies.

¹ For illustration view figure 2.3: Proposed conceptual framework page 44

² Citat: Flint, 1988 side 162

According to the theories it is the public confidence to the audit profession that decide whether the society will take control over inspections organised by the profession. If the confidence is high the society will trust a control organised by the profession and on the other hand if there is a low confidence then the society will take over and establish its own control.

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

The history of external quality control in Denmark began in 1994 where the association FSR started systematically controlling their members. In 2003 the Danish Parliament decided to establish a public oversight board which until now has controlled all the audit companies which existed at the beginning of the quality control.

At the beginning of the compulsory control, there was not established a sufficient quality control in many audit companies but this has over the 1st period of quality control improved so the main problem is that the systems now have deficiencies. 1,357 audit companies have been controlled and 482 companies have closed after they have been chosen to control. Of the 1,357 controlled companies 216 could not be approved at the 1st control and they have therefore been subdued to further control. If the breach in the system established by the controlled company has been gross enough the standard penalty has been a fine at 100,000 Danish kroner.

One of the main purposes of public quality control has been to secure the society against new business scandals. However in 2008 there have been several scandals. It is our judgement that this is not due to mistakes made by public oversight boards. Instead it is our belief that even if it still is too early to say whether the auditors have made mistakes, the scandals are a result of bad management in the companies including deliberate fraud by top management.

1	<u>INDLEDNING</u>	<u>4</u>
1.1	PROBLEMSTILLING	4
1.2	PROBLEMFOMULERING	5
1.3	AFGRÆNSNING	6
1.4	MODEL- OG METODEVALG	7
1.4.1	MÅLGRUPPE	7
1.4.2	AFHANDLINGENS VALG AF UNDERSØGELSESDSIGN	7
1.4.3	VALG AF KILDER.....	10
1.4.4	AFHANDLINGENS STRUKTUR	13
2	<u>TEORETISK RAMME.....</u>	<u>17</u>
2.1	HVORFOR HAR VI REVISION?.....	17
2.1.1	AGENTTEORI.....	17
2.1.2	INFORMATIONSHYPOTEBEN.....	20
2.1.3	FORSIKRINGSHYPOTEBEN	21
2.1.4	KRITIK AF TEORIERNE.....	21
2.2	HVAD ER REVISION?.....	22
2.3	REVISIONSTEORI.....	24
2.3.1	GRUNDLAG FOR TEORI.....	25
2.3.2	KONCEPTERNE I REVISIONSTEORI	30
2.4	SAMMENFATNING TEORETISK RAMME.....	49
3	<u>REGULERING AF REVISORS ERHVERV</u>	<u>50</u>
3.1	DANSK LOVGIVNING.....	50
3.2	GOD REVISORSKIK	51
3.2.1	IFAC	52
3.3	REVISORBRANCHENS UDARBEJDELSE AF REVISIONSSTANDARDE.....	55
3.4	SAMMENFATNING REGULERING AF REVISORS ERHVERV.....	56
4	<u>DE HDTIDIGE STANDARDE FOR KVALITETSKONTROL.....</u>	<u>57</u>
4.1	HDTIDIGE REVISIONSVEJLEDNINGER OG STANDARDE	57
4.2	REVISIONSVEJLEDNING 4.....	58
4.2.1	REVISIONSVEJLEDNING NR. 4 FRA 1981	58
4.2.2	REVISIONSVEJLEDNING NR. 4 FRA 1994.....	59
4.3	REVISIONSSTANDARDE	60
4.3.1	RS NR. 220 FRA 2002.....	61
4.3.2	RS NR. 220 FRA 2005.....	61
4.3.3	REVISIONSSTANDARD NR. 1	62
4.4	SAMMENFATNING AF DE HDTIDIGE REGLER FOR KVALITETSKONTROL	63

<u>5</u>	<u>EU'S ROLLE</u>	64
5.1	EU'S GRØNBOG	64
5.2	HENSTILLING OM KVALITETSSIKRING	66
5.3	8. SELSKABSDIREKTIV	67
5.4	SAMMENFATNING EU'S ROLLE	69
<u>6</u>	<u>HENSTILLING OM KVALITETSSIKRING I EU</u>	70
6.1	HENSTILLINGEN	70
6.2	SAMMENFATNING PÅ HENSTILLING OM KVALITETSSIKRING I EU	77
<u>7</u>	<u>ANALYSE AF FSR'S FORENINGSBASEREDE KONTROL</u>	79
7.1	VEDTAGELSEN AF FORENINGSBASERET KVALITETSKONTROL	79
7.2	FORLØBET AF KVALITETSKONTROL	80
7.3	ANALYSE AF RESULTATER 1999 – 2004.....	81
7.4	SAMMENFATNING AF ANALYSE AF FSR FORENINGSBASEREDE KONTROL.....	84
<u>8</u>	<u>ANALYSE AF DET DANSKE REVISORTILSYN</u>	85
8.1	REVISORLOVENS BESTEMMELSER.....	85
8.1.1	TILSYNETS OPGAVE	87
8.1.2	KVALITETSKONTROLLANTER.....	88
8.1.3	REVISORLOVEN KONTRA REVISIONSTEORI.....	89
8.2	FORLØBET AF KVALITETSKONTROLLEN	89
8.3	ÆNDRING AF REVISORLOVEN	91
8.4	REVISORTILSYNETS VIRKSOMHED	92
8.4.1	REAKTIONER PÅ FORETAGET KVALITETSKONTROL	96
8.5	INDBERETNING FOR DISCIPLINÆRNÆVNET	96
8.5.1	INDBRAGTE SAGER VEDRØRENDE KVALITETSKONTROL 2004	96
8.5.2	INDBRAGTE SAGER VEDRØRENDE KVALITETSKONTROL 2005	98
8.5.3	INDBRAGTE SAGER VEDRØRENDE KVALITETSKONTROL 2006	98
8.6	SAMMENFATNING ANALYSE AF DET DANSKE REVISORTILSYN.....	99
<u>9</u>	<u>UDENLANDSKE REVISORTILSYN</u>	101
9.1	DET AMERIKANSKE TILSYN	101
9.1.1	ORGANISERING AF PCAOB	102
9.1.2	EGNE STANDARDER	105
9.1.3	PCAOB CONTRA REVISORTILSYNET	106
9.2	DET ENGELSKE TILSYN	107
9.2.1	FRC OG POB.....	108
9.2.2	DET ENGELSKE REVISORTILSYN CONTRA DET DANSKE REVISORTILSYN.....	110
9.3	SAMMENFATNING AF UDENLANDSKE REVISORTILSYN.....	111

<u>10</u>	<u>BEGIVENHEDER EFTER OPSTART AF REVISORTILSYNET</u>	<u>113</u>
10.1	ERHVERVSSKANDALER	113
10.1.1	ERHVERVSSKANDALER I 2008	114
10.1.2	HAR REVISORTILSYNET LEVET OP TIL SINE FORPLIGTELSER?	118
10.2	SAMMENFATNING AF BEGIVENHEDER EFTER OPSTART AF REVISORTILSYNET	120
<u>11</u>	<u>KONKLUSION.....</u>	<u>121</u>
11.1	KVALITETSKONTROL I TEORETISK SAMMENHÆNG.....	121
11.2	KVALITETSKONTROLLENS HISTORISKE UDVIKLING	123
11.3	KONSEKVENSEN FOR REVISORSTANDEN	124
11.4	AFRUNDING	126
<u>12</u>	<u>PERSPEKTIVERING.....</u>	<u>127</u>
12.1	FREMTIDEN FOR REVISORTILSYNET	127
<u>13</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>129</u>
<u>14</u>	<u>BILAGSSAMLING</u>	<u>136</u>
14.1	SPØRGSMÅL TIL INTERVIEW	136
14.2	BILAG 2 TABELOVERSIGT REDEGØRELSER FRA REVISORTILSYNET 2004-2007	158

1 Indledning

1.1 Problemstilling

Med vedtagelsen af LOV nr. 302 af 30/04-2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer vedtog folketinget at nedsætte et revisortilsyn, der skal føre tilsyn med den kvalitetskontrol, som hver enkelt revisionsvirksomhed i Danmark skal have. Loven er en følge af den internationale udvikling i bl.a. USA samt en konsekvens af henstillingen om kvalitetssikring fra EU Kommissionen af den 15. november 2000. Indførelse af kvalitetskontrol i revisionsvirksomheder er ikke en ny opfindelse; det er en forlængelse af revisionsvejledning nr. 4 fra 1994. Den internationale påvirkning har især været præget af de omfattende skandaler i internationale koncerner som Enron og World-Com samt de efterfølgende retssager og lukningen af det internationalt anerkendte revisionsfirma Arthur Andersen.

Revisortilsynet har til opgave at medvirke til en høj kvalitet i det arbejde, som udføres af danske revisorer i statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder - og derved være med til at genoprette den mistillid som revisorer generelt havde fået som følge af ovennævnte skandaler. Behovet for Revisortilsynet synes derfor umiddelbart at være til stede. 23 % af alle de virksomheder, der har været udtrukket til kontrol i tilsynets første turnus er ophørt med at udføre arbejde, som er omfattet af Revisortilsynets kontrol.¹ Spørgsmålet er, om dette skal ses udelukkende som en konsekvens tilsynets oprettelse, eller om der er andre faktorer der spiller ind?

Revisortilsynet er overvejende blevet positivt modtaget. Formanden for FRR's Kvalitetsudvalg Steen Andersen mener, det er godt for FRR's medlemmer. *"Der er ingen tvivl om, at den lovpligtige kvalitetskontrol vil styrke FRR's medlemmer, fordi de efter kontrollen kan bevise, at de lever op til alle de krav, der er til revisors arbejde og kvaliteten af det"*.² Steen Andersen siger endvidere; *"FRR bakker fuldt op om kvalitetskontrollen og de linier, Revisortilsynets formand Christian Boye Jacobsen har lagt for den konkrete kontrol,*

¹ Kilde: Barfoed, 2008, side 4

² Kilde: Seheim, 2004, side 11

der i den kommende tid skal foretages i revisionsvirksomhederne".³ Denne positive holdning skal formentlig ses i lyset af, at revisorforeningerne selv i en årrække inden etableringen af Revisortilsynet havde deres egen interne kvalitetskontrol af deres medlemmer og derved har indset vigtigheden heraf. Indførslen af den obligatoriske kvalitetskontrol kan også give de to revisorforeninger lidt "luft" i deres arbejde, således at de kan lægge vægt på øvrige områder udover kvalitetskontrol.

Vi finder at ovennævnte giver anledning til en undersøgelse af de nærmere omstændigheder i forbindelse med oprettelsen af det danske revisortilsyn. Herunder finder vi det interessant at undersøge, hvilke revisionsteoretiske overvejelser, der ligger til grund for den kvalitetskontrol, som Revisortilsynet udøver, og hvordan Revisortilsynet kan begrundes i revisionsteori. Endvidere finder vi det interessant at belyse, hvorvidt Revisortilsynet har haft den forventede effekt. Er det lykkedes at undgå overraskende konkurser, med efterfølgende store sager mod selskabers revisorer eller er revisorerne blevet mere bevidste om deres kvalitetsstyring? Etc.

1.2 Problemformulering

Formålet med denne afhandling er at belyse den teoretiske baggrund for oprettelsen af Revisortilsynet samt den historiske udvikling, der ligger bag. Vi finder det endvidere relevant at analysere de hidtidige resultater fra den obligatoriske kvalitetskontrol; offentliggjort gennem redegørelser fra Revisortilsynet. Dette leder frem til følgende problemformulering:

I hvilken teoretisk sammenhæng er reglerne om kvalitetskontrol udsprunget? Hvilken historisk udvikling har der været indenfor reglerne om kvalitetskontrol, og hvad har konsekvensen været for revisorstanden?

Afhandlingens primære formål er således at vurdere vedtagelsen af Revisortilsynet samt se på sammenhængen til revisionsteori og den historiske udvikling. For at belyse den teoretiske sammenhæng vil vi indledningsvist begrunde, hvorfor der er efterspørgsel på revision; i denne forbindelse vil vi definere begrebet "revision". Dernæst vil vi undersøge sammenhængen

³ Seheim, 2004, side 11

mellem revisionsteorien og udviklingen i reglerne om kvalitetskontrol. Samtidig vil vi beskrive lovgivningens regulering af revisors erhverv.

Efterfølgende vil vi foretage en analyse af den historiske udvikling indenfor reglerne om kvalitetskontrol. Analysen vil fokusere på udviklingen i regelsættet for kvalitetskontrol, hvem der har påvirket denne udvikling, og hvilke motiver der har ligget til grund for denne påvirkning. Vi vil ligeledes undersøge, hvilke regler der i dag er gældende for kvalitetskontrol.

For at kunne vurdere, hvilke konsekvenser reglerne om kvalitetskontrol har haft for revisorstanden, vil vi analysere den kvalitetskontrol, som indtil nu har været foretaget af dels Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og dels Revisortilsynet. Vi vil desuden sammenligne de danske regler om kvalitetskontrol med udenlandske erfaringer.

1.3 Afgrænsning

I afhandlingen er der foretaget visse afgrænsninger jf. nedenstående.

Dataindsamlingen er afsluttet den 24/12-2008. Informationer eller forhold, fremkommet efter denne dato er ikke indarbejdet. Vi har endvidere valgt at afgrænse os fra at anvende EU-kommissionens henstilling af 6. maj 2008, da denne kun beskæftiger sig med kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse.

Vi vil ikke komme ind på de specifikke regler i international regi; vi vil kun perifert berøre Sarbanes-Oxley, da denne er en forudsætning for det amerikanske revisortilsyn. Vi vil til dette formål anvende artikler og andet materiale, der kan have relevans for Sarbanes-Oxley. Vi vil ligeledes se overordnet på reglerne for kvalitetskontrol i England. Vi vil desuden belyse udviklingen af reglerne for revisorer og kvalitetskontrol indenfor EU og analysere hvordan de har påvirket den danske revisorlovgivning.

Vi har endvidere valgt at afgrænse os fra at lave en kvantitativ undersøgelse af påvirkningen i revisorbranchen som følge af nedsættelsen af Revisortilsynet. Dette skyldes, at vi ikke mener, at denne metode vil være relevant til belysning af afhandlingens problemstilling, da denne

anlægger en teoretisk indgangsvinkel. Vi mener derimod, at en kvalitativ undersøgelse vil kunne anvendes som et supplement til afhandlingens hovedkilder.

1.4 Model- og metodevalg

Formålet med dette afsnit er at klarlægge, hvilke overvejelser vi har gjort os om model- og metodevalg. På denne måde giver vi læseren et bedre udgangspunkt for at forstå afhandlingens systematik og vores valg af modeller.

Metodegrundlaget er et teoretisk studie baseret på dokumentationsmetoden. Som undersøgelsestype anvendes både den forstående og forklarende.

Afhandlingen vil hovedsageligt være på et teoretisk og overordnet niveau.

1.4.1 Målgruppe

Afhandlingens målgruppe vurderes at være personer indenfor revisorbranchen, som måtte have interesse i at vide mere om Revisortilsynets arbejde med kvalitetssikring i danske revisionsvirksomheder.

Afhandlingen kræver ikke et dybere teknisk kendskab til revisionsteori; den kræver blot et alment kendskab til revision og kvalitetssikring i revision. Med kvalitetssikring menes her den kvalitet, der er i det arbejde, som revisor udfører; herunder kontrol af samme.

1.4.2 Afhandlingens valg af undersøgelsesdesign

Vi vil i det følgende begrunde vores valg af undersøgelsesdesign ud fra de studier som vi finder relevant for løsning af afhandlingens problemstilling.

1.4.2.1 Dynamiske studier

Dynamiske studier omfatter fire former for studier:

- Tidsrækkestudier
- Fremadrettede forløbsstudier
- Bagudrettede forløbsstudier

- Efterstudier⁴

I nærværende afhandling er det kun bagudrettede forløbsstudier og efterstudier der vil have relevans.

Ved bagudrettede forløbsstudier, anvendes spørgsmål til personer for at belyse et bestemt emne. Disse spørgsmål vil i hovedtræk dreje sig om forskellige hændelsesforløb i fortiden.

Efterstudier bør ses som en videre udbyggelse af de bagudrettede forløbsstudier, hvor man går ind og tolker på, hvilken betydning de historiske begivenheder har haft for udviklingen.⁵

Ved at bygge afhandlingen op som et dynamisk studie med vægt på bagudrettede forløbsstudier og efterstudier kan vi lave en analyse af, hvordan revisorbranchen har reageret på oprettelsen af Revisortilsynet; både aktivt og passivt. Det vil samtidig give mulighed for at vurdere betydningen af frivillig kvalitetskontrol kontra obligatorisk kvalitetskontrol. Ved frivillig kontrol menes den af FSR og FRR⁶ udførte medlemskontrol, som var obligatorisk for medlemmerne; da der ikke er pligt til at være medlem af en af ovenstående foreninger, må den betegnes som værende frivillig.

1.4.2.2 Casestudier

Som alternativ til ovennævnte dynamiske studier kan man anvende casestudier. Ved casestudier lægges der vægt på enheden frem for på et forløb. Casestudier kan deles op i single og multiple casestudier.

I Single casestudier indgår der kun en enhed i studiet, mens det betegnes som multiple casestudier, hvis der indgår flere enheder i studiet. Der er som udgangspunkt tre begrundelser for et single casestudie:

1. Caset er kritisk i forhold til gældende teori, modeller, antagelser eller praksis
2. Caset er unikt/ekstremt
3. Caset er fænomenafslørende

⁴ Kilde: Andersen, 2005, side 110-111

⁵ Kilde: Andersen, 2005, side 111

⁶ FSR: Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FRR: Foreningen af Registrerede Revisorer

Ad 1) Denne form for single casestudie anvendes for at sammenholde caset med de generelle regler, teorier og viden etc. Formålet hermed er at se, hvorvidt disse er anvendelige på caset - og i modsat fald finde ud af hvilke årsager der ligger til grund for denne slutning.

Ad 2) Dette kan opstå, hvis der er tale om mere eller mindre kendte og beskrevne forhold, som ikke har været beskrevet i en sammenhæng før. Det vil sige, at der kan være tale om et helt nyt fænomen, der aldrig har været beskrevet før. Det kan også være et kendt fænomen, som bare ikke har været beskrevet i en given sammenhæng før.

Ad 3) Der er her tale om et fænomen, som ikke tidligere har været beskrevet; enten fordi det er helt nyt, fordi det ikke har været muligt tidligere (evt. på grund af restriktioner), eller fordi ingen har været opmærksom på det tidligere.

Multiple casestudier opstår, når man vælger flere single casestudier ud til en samlet opgave, hvor man foretager en sammenligning af de enkelte cases. En forudsætning for multiple casestudier er, at der er tale om forskellige single casestudier, som er udført forskellige steder under forskellige forudsætninger.⁷

1.4.2.3 Valg af undersøgelsesdesign

I nærværende afhandling kunne det være en mulighed at anvende multiple casestudier ud fra den indgangsvinkel, at vi sammenligner det ”nyoprettede” Revisortilsyn med de allerede eksisterende revisorforeninger FSR og FRR. Dette finder vi dog ikke relevant, da det kun er selve Revisortilsynet, vi vil undersøge og ikke revisorforeningerne.

Det er derimod mere nærliggende at anvende et single casestudie. Umiddelbart vil casen kunne passe ind under to af de tre indgangsvinkler for et single casestudie; den kritiske case eller den unikke case. Det kan derfor være svært at udspecificere, hvilket et der vil være mest velegnet. Men der vil afgjort være mulighed for at anvende denne indgangsvinkel til afhandlingen.

⁷ Kilde: Andersen, 2005, side 113-114

I nærværende afhandling er der taget udgangspunkt i et casestudie baseret på Revisortilsynet som en case. Som nævnt ovenfor vil det være mest relevant at anvende enten den *kritiske case* eller *den unikke case*, da *casen som fænomen* lægger op til, at der ikke tidligere er foretaget nogen analyser om casen. Vi vil dog ikke kun anvende casestudier.

Som en del af casen vil vi anvende dynamiske studier i form af bagudrettede forløbsstudier og efterstudier. Dette for at kunne belyse de historiske milepæle, som har haft betydning for udviklingen af Revisortilsynet, samt for at undersøge hvordan Revisortilsynet har haft indflydelse på de danske revisionsvirksomheders kvalitetsstyring og kvalitetssikring. Der vil derfor være tale om et delstudie under casestudiet.

1.4.3 Valg af kilder

Afhandlingens dataindsamling har bestået af information fra primære og sekundære datakilder. Vi har hovedsageligt fundet det relevant at anvende sekundære datakilder, da dette er den bedste metode til løsning af afhandlingens problemstilling. Vi har desuden valgt at inddrage brugen af primære datakilder til indhentning af supplerende oplysninger.

1.4.3.1 Sekundære datakilder

Afhandlingens sekundære datakilder omhandler love og lovforslag, direktiver, henstillinger, faglitteratur, rapporter samt artikler fra fag- og tidsskrifter. De sekundære datakilder anvendes gennem hele afhandlingen, og kritik af datakilder foretages løbende.

1.4.3.2 Primære datakilder

De primære kilder kan opdeles i to hovedgrupper:

- Kvantitative metoder
- Kvalitative metoder

Kvantitative metoder er statistiske undersøgelser og metoder, hvor man netop undersøger et større antal af populationen for at opnå en forklaring på, hvordan det forholder sig.⁸

⁸ Kilde: Kruuse, 2003, side 17-18

Kvalitative metoder er derimod interviews, som er målrettet mod et mindre udsnit af populationen; denne metode giver en dybere indsigt i det, der undersøges, og forklarer hvorfor det forholder sig, som det gør.⁹

Vi har valgt at anvende den kvalitative metode, da formålet med afhandlingen er at belyse årsagen til nedsættelsen af Revisortilsynet. En kvantitativ undersøgelse kunne alternativt have givet et indblik i de udøvende revisorerers holdning til Revisortilsynet og til den kvalitetskontrol, de udfører. Vi mener dog ikke, dette er relevant for os, da vi forsøger at anlægge en teoretisk tilgang til emnet.

Vi mener at kunne opnå en tilstrækkelig sikkerhed gennem interview med Allan Vestergaard og Christel Tousing fra Revisortilsynet, som gennem deres arbejde må have forudsætning for at give os mere anvendelige oplysninger. Det kan derfor ikke udelukkes, at afhandlingen ville komme til en anden konklusion, hvis man anlagde en kvalitativ indgangsvinkel.

1.4.3.2.1 Interviews

Vi har anvendt det åbne interview. Dette sikrer en bred indgangsvinkel til interviewet. Desuden er der mulighed for at udvide det undervejs, hvis dette findes relevant.¹⁰

Da interviewet er baseret på bagudrettede og til dels historiske oplysninger, er der risiko for, at der opstår erindringsfejl. Dette kan skyldes, at den interviewede beskriver et hændelsesforløb på en anden og måske mere rationel måde, end det egentlig var tilfældet.¹¹ Man kan derfor få en anden opfattelse af, hvad der egentlig er sket. Interviewet beskæftiger sig også med tidsrækkestudier.

1.4.3.2.2 Typer af interviews

Det er vigtigt at definere formålet med interviewet, inden det kan udføres. Per Darmer inddeler kvalitative interviews i fem hovedtyper. Disse vil blive beskrevet efter relevans for afhandlingen:

⁹ Kilde: Kruuse, 2003, side 17-18

¹⁰ Kilde: Andersen, 2005, side 167 - 168

¹¹ Kilde: Andersen, 2005, side 111

1. Eksplorative interviews
2. Dybde interviews
3. Målrrettede emneinterviews
4. Uddybende interviews
5. Fokuserende interviews

Ad 1) Eksplorative interviews anvendes ofte i opstartsfasen af en ”undersøgelse”, hvor man kun har meget lidt eller slet intet kendskab til det emne, man skal undersøge.

Ad 2) Dybde interviews kan anvendes til at skaffe sig et uddybende kendskab til det emne, man vil belyse. Interviewet kan anvendes som en opfølgning på det eksplorative interview, hvor man så kan anvende den viden, man har tilegnet sig der. Dette er dog ikke en forudsætning, da man kan tilegne sig sin viden på andre måder.

Ad 3) Målrrettede emneinterviews bruges til at give konkret viden til et bestemt emne. Denne form for interviews anvendes ofte som et supplement eller opfølgning på en kvantitativ undersøgelse, da denne metode giver mulighed for at stille spørgsmål, som er svære at stille i et spørgeskema.

Ad 4) Uddybende interviews kan være identiske med det målrrettede emneinterview. Det uddybende interview foretages først under selve bearbejdningsprocessen, hvis man er stødt på spørgsmål, som man gerne vil have afklaret. Nogle gange kan et uddybende interview klares med en telefonopringning, mens det andre gange vil være mere omfattende. Det uddybende interview kan også overlappe de øvrige interviewtyper med undtagelse af det eksplorative interview.

Ad 5) Fokuserende interviews er designet til at give viden om et bestemt sæt temaer indenfor det emne man vil belyse. Det fokuserende interview vil som regel stå alene i en undersøgelse, da det kan anvendes til hoveddataindsamling, hvis det skønnes at være den bedste metode.¹²

¹² Kilde: Darmer, og Freytag, 1996, side 240 - 242

Vores valg af interviewtype

Vores interview er en kombination af det målrettede emneinterview og det fokuserende interview. Vi bruger interviewet som sekundær kilde.

1.4.4 Afhandlingens struktur

Strukturering af en afhandling er afhængig af, hvad målet er. Der er ifølge Darmer og Freytag som udgangspunkt to overordnede analyseformer, som afhandlingen kan struktureres ud fra. Inden man strukturerer afhandlingen, er det derfor vigtigt, at man lægger sig fast på, hvilken form for analyse man vil lave.

Ændringsanalyse

En ændringsanalyse foretages, når man ønsker at ændre tingenes tilstand. Eksempelvis hvis man analyserer sig frem til u hensigtsmæssige forretningsgange, som kan gøres bedre.

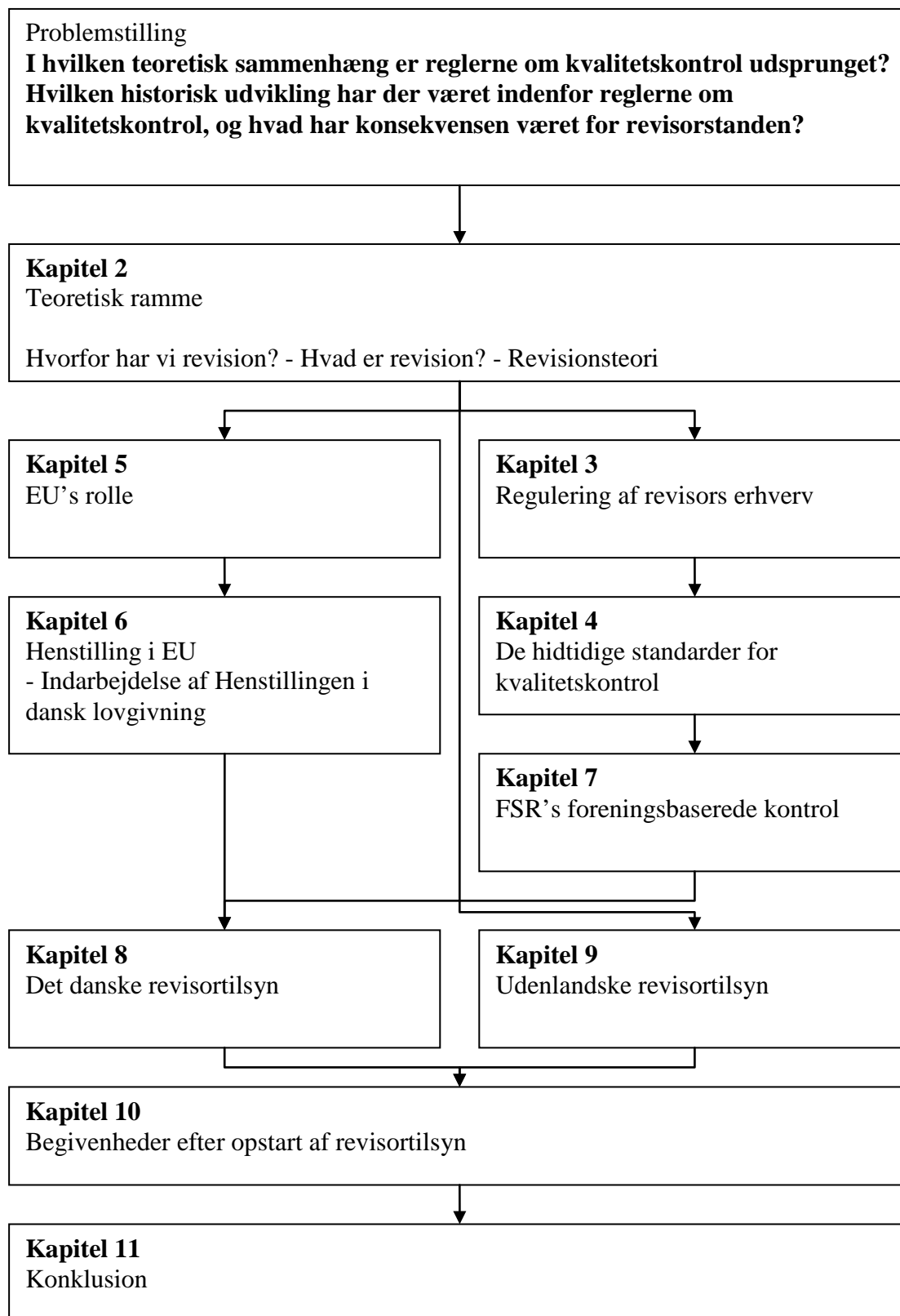
Forståelsesanalyse

Formålet med en forståelsesanalyse er at opnå en større viden/forståelse for det belyste emne. Forståelsesanalysen kan kombineres med ændringsanalysen, så man først bruger forståelsesanalysen til at belyse emnet og dernæst ændringsanalysen til at ændre tingenes tilstand. Disse analyser vil dog aldrig blive ligeværdige, da ændringsanalysen som oftest vil overtrumfe og blive den gældende.¹³

Det er relevant for os er at anvende forståelsesanalysen, da vi ikke har intentioner om eller forudsætninger for at ændre noget ved Revisortilsynet. Vi er derfor kommet frem til følgende strukturering af afhandlingen:

¹³ Kilde: Darmer, og Freytag, 1996, side 18 - 19

Figur 1.1: Afhandlingens struktur



Kilde: Egen tilvirkning

Denne afhandling er bygget op om et teorigennemgang i **kapitel 2**, hvor vi vil begrunde efterspørgslen på revision og se på formålet med revision. Med udgangspunkt i dette vil vi analysere udviklingen indenfor revisionsteori og vurdere, hvordan kvalitetskontrol indgår i revisionsteoriene.

I **kapitel 3** vil vi vurdere, hvilke faktorer som regulerer revisors arbejde; herunder vil vi se på, hvad der styrer god revisorskik.

Vi vil i **kapitel 4** redegøre for den historiske udvikling indenfor standarderne om kvalitetskontrol. Vi vil se på udviklingen fra FSRs revisionsvejledning nr. 4 over revisionsstandard nr. 220 til den nye revisionsstandard nr. 1.

I **kapitel 5** vil vi gøre rede for EU's påvirkning af de nuværende regler om kvalitetskontrol; herunder vil vi gennemgå den stigende interesse indenfor de seneste 10–15 år.

Kapitel 6 vil gennemgå, hvorledes EU's henstilling om kvalitetskontrol er indarbejdet i den danske revisorlovgivning, og om henstillingens krav er opfyldt. Vi vil ligeledes vurdere, om der er tilføjet yderligere krav til de danske revisorer, eller om kravene er mildere end henstillingen.

Vi vil i **kapitel 7** gennemgå den historiske udvikling af kvalitetskontrol som FSR har foretaget, og analysere resultaterne for perioden 1999 til 2004.

I **kapitel 8** vil vi analysere det danske revisortilsyn. Vi vil se på, hvorledes tilsynet er indarbejdet i den danske lovgivning, organiseringen af tilsynet og dets arbejde samt vurdere hvilke ændringer, den seneste revisorlov vil medføre for det fremtidige virke. Vi vil desuden vurdere effekten af den foretagne kontrol og gennemgå de for Revisornævnet indbragte sager med henblik på at se, hvad manglende overholdelse af de gældende regler har medført.

Vi vil i **kapitel 9** gennemgå de regler om kvalitetskontrol som er gældende for revisorer i henholdsvis USA og England. Disse krav vil vi sammenholde med reglerne for det danske revisortilsyn, som er beskrevet i kapitel 8.

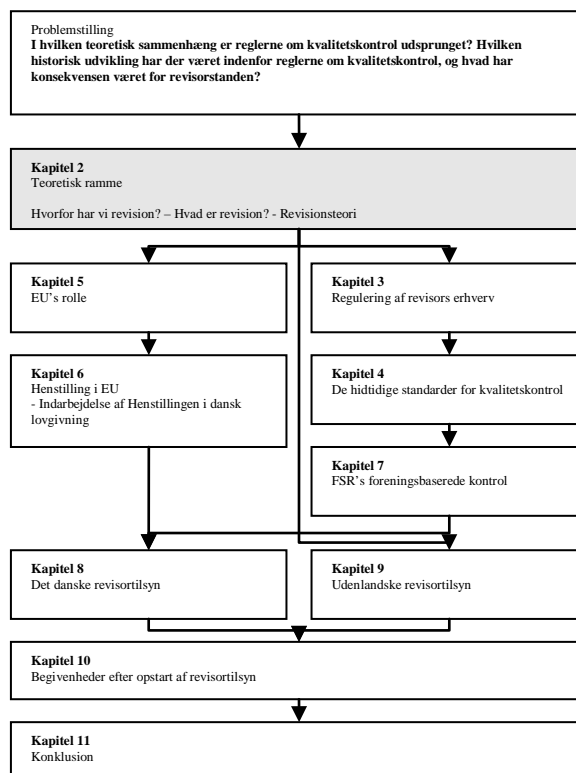
I **kapitel 10** vil vi se på, om oprettelsen af Revisortilsyn i både Danmark og udlandet har betydet, at der ikke længere opstår erhvervsskandaler. Såfremt dette ikke er tilfældet, vil vi undersøge, om der er tale om forhold, som revisorer og Revisortilsyn burde have opdaget.

Vi vil i **kapitel 11** forsøge at svare på opgaven problemformulering ved at samle op på undersøgelsens resultater.

Kapitel 12 runder afhandlingen af med en perspektivering. Vi vil herunder gisne om Revisortilsynets fremtid.

2 Teoretisk ramme

På baggrund af de anerkendte teorier fremsat af David Flint, Mautz og Sharaf samt Pratt og Van Peurse vil vi i dette kapitel beskrive de forskellige opstillede teorier inden for revisionsteorien. Herudfra vil vi forsøge at opstille en samlet referenceramme for revisionsteorien og på den måde begrunde revisionsstandarder og derved også kvalitetskontrol i revisionsteorien. Inden dette vil vi dog først se på de teoretiske begrundelser for indførslen af revision, og hvad formålet med revision er.



2.1 Hvorfor har vi revision?

Der er i tidens løb fremkommet flere forskellige teorier om, hvorfor der er brug for revisorer. Tre af disse er agentteori, informationshypotesen og forsikringshypotesen. Vi vil gennemgå de tre teorier med hovedvægten lagt på agentteorien, og vi vil komme med vores kritik af teorierne.

2.1.1 Agentteori

Denne teori tager udgangspunkt i, at der er nogle investorer (herefter også kaldet principalen), som er interesserede i at få et afkast af deres penge ved investering i en virksomhed. Da de ikke selv har den fornødne ekspertise indenfor en given branche, er det derfor nødvendigt at ansætte en ledelse (herefter også kaldet agent), som vil arbejde for at maksimere den indskudte kapital. Denne maksimering vil komme til udtryk ved, at virksomheden tjener så

mange penge som muligt, således at der enten kan udloddes til ejerne, eller at virksomheden opnår en stor værdi, at investorerne kan sælge kapitalandelene med fortjeneste.

Der skal ansættes en ledelse med den fornødne ekspertise. En kompetent ledelse, der har interesse i, at virksomheden er lønsom. Dette kan gøres ved at tilbyde en del af lønnen som værende afhængig af, hvordan virksomheden klarer sig fx i form af aktieoptioner og/eller overskudsdeling. Agenten vil primært være interesseret i at tjene så mange penge som muligt og først derefter vil agenten være interesseret i, at det går virksomheden godt.

For at kunne måle selskabets udvikling er det nødvendigt at have et alment accepteret måleværktøj, som både agent og principal kan være enige om. Samfundsmæssigt er det vedtaget i blandt andet selskabslovgivningen, at årsregnskabet er egnet til at måle virksomheders præstationer. Når der bliver udarbejdet et årsregnskab, er det derfor vigtigt for principlen, at dets indhold kan tillægges høj troværdighed, og at det dermed stemmer overens med virkeligheden. For at sikre denne høje troværdighed er det nødvendigt at få en af ledelsen uafhængig person til at verificere de påstande, der fremkommer i årsregnskabet. Denne uafhængige person er en revisor, som gennem sin uddannelse og virke er blevet accepteret i samfundet til at have den fornødne ekspertise. Der er i den danske revisorlovgivning indført begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant”. Hermed forstås, at revisorer både skal tage højde for virksomhedens ønsker og samtidig skal tilgodese de oplysninger, som virksomhedens interessenter har brug for.

Revisors rolle bliver således at sammenligne det årsregnskab, som fremlægges af agenten, med de alment accepterede kriterier for regnskabsaflæggelse. Revisorer skal sikre, at årsregnskabet er i overensstemmelse med de transaktioner, der er foretaget i året. Det er her vigtigt at huske på, at revisor ikke bedømmer kvaliteten af de beslutninger, der er truffet i virksomheden; men kun resultatet heraf. Revisoren udtaler sig ikke om, at der med fordel kunne være truffet andre beslutninger, da det er en opgave for virksomhedens ejere herunder bestyrelsen at vurdere.¹⁴

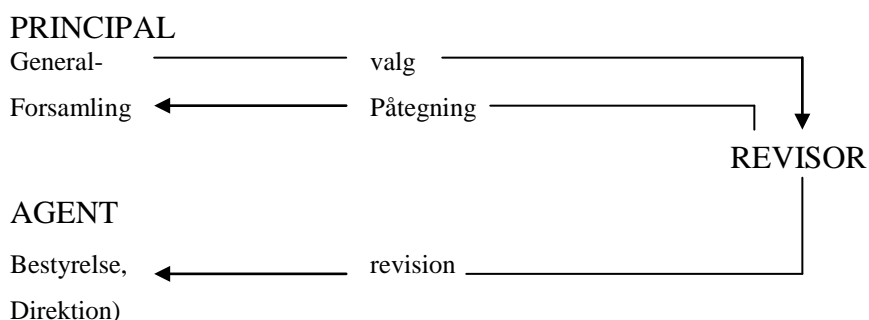
¹⁴ Kilde: Andersen m.fl., 2000, side 13

Virksomheden skal betale revisor for dette arbejde. Revisorens honorar vurderes at være mindre end de omkostninger, som aktionærene ville have, såfremt de selv skulle kontrollere oplysningerne. Endvidere vil brugen af en revisor af virksomhedens omgivelser kunne anses som en blåstempling af de informationer, der er indeholdt i årsregnskabet. Det er ikke kun vigtigt for principalerne, at de får et godt afkast af deres indskud; virksomheden skal også have et godt omdømme hos interessenterne. Det gode omdømme skal bl.a. tiltrække attraktiv arbejdskraft, flere investorer, gode kreditbetingelser hos leverandører og en tillid hos de offentlige myndigheder, som gør, at de ikke vil komme ofte på kontrolbesøg o.l.

For at sikre at revisor forbliver uafhængig af både aktionærer og ledelse, kan dennes honorar ikke fastsættes på baggrund af virksomhedens økonomiske resultat; honoraret skal fastsættes af det udførte arbejde. Dermed vil der ikke være noget incitament for, at revisor og ledelse kan gå sammen om at komme med ukorrekte oplysninger til aktionærene. Dette understøttes også af, at revisor er nødt til at tænke langsigtet for at kunne fortsætte sin virksomhed og ikke kun tænker på at opnå en kortsigtet gevinst ved at give forkerte oplysninger. Skulle sidstnævnte være tilfældet, vil det være sandsynligt, at revisor bliver opdaget og efterfølgende idømt pligt til at betale erstatning. Det vil ligeledes betyde, at revisors ry vil blive kompromitteret og derved vil det i fremtiden blive svært at tiltrække nye kunder.

Teorien kan beskrives i følgende figur:

Figur 2.1: Agentteorien

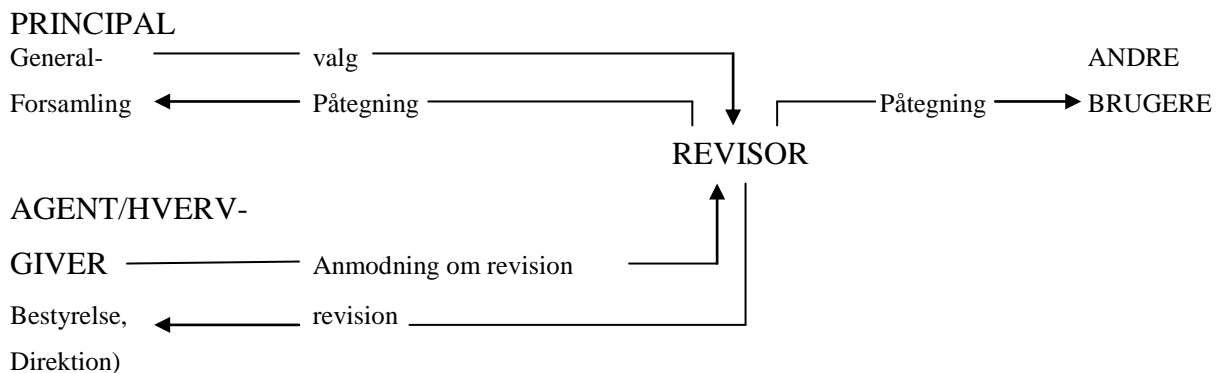


Kilde: Andersen m.fl., 2000, side 12

Ovenstående figur stemmer ikke helt overens med, hvordan praksis og selskabslovgivningen er i Danmark. Det er i mange tilfælde ledelsen, der finder en revisor, som så indstilles til godkendelse på generalforsamlingen. Dette skyldes bl.a. at der findes mange anpartsselskaber,

som ikke har nogen bestyrelse til at varetage det overordnede ansvar. Desuden vil det være ledelsen som får til opgave at finde en ny revisor såfremt den nuværende ønskes udskiftet. I de tilfælde, hvor der ikke er nogen bestyrelse i selskaberne, skyldes det som oftest, at anpartshaveren også er direktør for selskabet.¹⁵ For at tilpasse agentteorien til dansk praksis kan ovenstående figur modificeres således:

Figur 2.2: Dansk agentteori



Kilde: Andersen m.fl., 2000, side 15

2.1.2 Informationshypotesen

Et alternativ til agentteorien er informationshypotesen, som går ud på, at investorer behøver reviderede økonomiske informationer, når de træffer investeringsbeslutninger. Dette skyldes at informationerne er mere pålidelige end informationer, der ikke har været underlagt revision.¹⁶ Ved at informationerne er mere pålidelige, vil de også gøre investorer i stand til at træffe bedre beslutninger og på den måde optimere afkastet af investeringerne. Teorien angiver følgende fordele ved informationer, som revision kan relateres til og derved forbedre:

- Reducering af risiko/risici
- Forbedring af beslutningstagninger og
- Forbedringer af handelsindtægter¹⁷

Teorien adskiller sig fra agentteori ved, at investorer kræver reviderede oplysninger til vurdering af markedsværdier, før de kan foretage en rationel beslutning om at investere i en virksomhed.

¹⁵ Kilde: Andersen m.fl., 2000, side 15

¹⁶ Kilde: Wallace, 1980, side 16

¹⁷ Citat: Wallace, 1980, side 16

2.1.3 Forsikringshypotesen

Når informationer bliver underlagt revision, giver det brugerne af informationerne mulighed for at opnå erstatning, såfremt informationerne viser sig ikke at være korrekte. Denne erstatning kan opnås, da revisorer er dækket af en forsikring, der udbetales i de tilfælde, hvor en revisor ikke har levet op til de krav, som med rette kan stilles. Det vil oftest være tilfældet, hvis en virksomhed enten går konkurs eller bare klarer sig dårligt og derved ikke er i stand til at betale brugerne af de reviderede informationer for deres tab. Det er ikke muligt at forsikre sig mod dårlig ledelse, da det er en risiko ved investeringer i virksomheder og mange virksomheder stopper som følge af dårlig ledelse. En revisor er dog lovmæssigt forpligtet til at tegne en forsikring. Forsikringsselskabet dækker altså et tab helt eller delvist, hvis revisor ikke selv kan betale for dårligt udført arbejde.

Politikere og offentlige myndigheder har ved vedtagelsen af lovpligtig revision uddelegeret en del af ansvaret for korrekte regnskaber til revisorer og derved forsikrer de sig mod at blive udpeget til syndebuk. Hvis der bliver opdaget besvigelser og/eller fejl vil spørgsmålet ikke lyde; hvorfor har de offentlige myndigheder ikke opdaget det, men i stedet vil pressen mv. spørge, hvorfor revisor ikke opdagede fejlene.¹⁸

2.1.4 Kritik af teorierne

Den samfundsmæssige udvikling i de seneste 100 år har bevirket, at virksomheder har fået en langt større indflydelse på samfundsudviklingen såvel lokalt som globalt. Virksomhedernes betydning og deres informationer er øget, eogr derved forstærkes vigtigheden af, at informationerne er korrekte, da mange andre end virksomhedsejerne vil blive påvirkede af fejlinformationer.

Vi har i ovenstående afsnit beskrevet tre forskellige teorier om, hvorfor der er revision. Teorierne kan ikke hver for sig forklare, hvorfor vi har revision; de overlapper hinanden. Tilsammen danner de et billede af, hvorfor der i dag er revision. Ejerne af virksomheder har brug for pålidelig information til at bedømme, om afkastet af deres investering er god nok, og om de har ansat den rette ledelse. Set i et bredere investeringsmarked har investorer i børsnoterede og andre virksomheder behov for korrekte informationer, når de beslutter i

¹⁸ Kilde: Wallace, 1980, side 22

hvilke virksomheder, de vil placere deres frie midler; dette kan revisor hjælpe dem til ved at revidere oplysningerne. Er oplysningerne ikke korrekte, er det muligt at drage revisor til ansvar og få erstatning fra denne eller dennes forsikringsselskab.

Teoriene er meget forsimplede. De kan ikke alene forklare årsagen til revision, da de først er opstået lang tid efter begrebet ”revision”. Teoriene tager også kun udgangspunkt i en investorsynsvinkel; de kan dog også overføres til de overordnede samfundsmæssige interesser. F.eks. har de offentlige myndigheder brug for troværdige informationer om skatteopgørelsen, da det vil være omkostningstungt at skulle kontrollere alle regnskaber.

I Danmark kom den første revisorlov i 1909 efter, at der havde været konstateret flere fejlagtige regnskaber; det var dog først da justitsministeren havde meldt sig selv for bedrageri af bl.a. justitsministeriets midler¹⁹, at loven blev vedtaget. Også dengang havde de fejlagtige regnskaber betydning for samfundsøkonomien og ”*betydelige værdier syntes at være gået tabt i tilfælde af virksomhedssammenbrud*”.²⁰ Vedtagelsen af en lov om revisorer giver virksomheder mulighed for at få en faglig kompetent rådgivning om virksomhedens drift og regnskabsaflæggelse. Dette vil også betyde, at revisorer på et tidligt tidspunkt kan identificere og afhjælpe uhensigtsmæssigheder og ulovligheder. Derved tages der højde for både virksomhedens og samfundsmæssige interesser. Overordnet kan man sammenfatte begrundelsen for revision således:

- *”Samfundets interesse i, at der aflægges retvisende, troværdige regnskaber*
- *Samfundets interesse i, at misligheder hindres, vanskeliggøres eller afsløres, og*
- *Samfundets interesse i, at der er kvalificeret bistand til rådighed for virksomhederne inden for revision, regnskabsassistance, skatteassistance og økonomisk rådgivning m.m.”*²¹

2.2 Hvad er revision?

Efter at have vurderet motiverne for efterspørgslen på revision vil vi i dette afsnit se på formålet og derved indholdet af revision.

¹⁹ Kilde: Andersen m.fl., 2000, side 14

²⁰ Citat: Andersen m.fl., 2000, side 14

²¹ Citat: Andersen m.fl., 2000, side 22

”Formålet med revision synes at være det at forsyne bestemte interesserede parter med en attestations mht. pålideligheden af bestemt information, der tilbydes af, dem der er betroet forvaltningen af andres ejendom.”²² Revisor giver denne attestations via sin revisionspåtegning, og derved verificerer han de informationer som gives. Denne ”Verifikation er nødvendig, fordi visse identificerbare, men ikke nødvendigvis observerbare faktorer i menneskelig aktivitet udløser tvivl og usikkerhed hos de mennesker, der påvirkes af dem. Dette kreerer et behov for en eller anden form for verifikation for at fjerne eller reducere tvivlen.”²³

Wallace definerer revision som at være: *”en undersøgelse foretaget af en person, der er forskellig fra dem, der har været involveret, for at finde ud af og rapportere om, hvorledes pligten til ansvarlighed er blevet opfyldt. Det er en undersøgelsesproces, en ex post eksamination af det forhold, der er under granskning. Det der er hensigten med en revision, er at få en faglig kvalificeret velunderbygget erklæring”.*²⁴

Den amerikanske revisororganisation AAA beskriver revision således: *”Revision er en systematisk proces, der objektivt skal opnå og vurdere bevis vedrørende påstande om økonomiske handlinger og hændelser for at konstatere graden af overensstemmelse imellem disse påstande og etablerede kriterier og kommunikere resultatet til interesserede brugere”.*²⁵ Af dette kan udledes, at det centrale i revisors verifikation er at systematisk, sammenholde en påstand til et forud fastlagt kriterium og på baggrund af dette at udtale sig om graden af overensstemmelse til kriteriummet. Det er bl.a. denne systematik som er det vigtige, når der bliver foretaget kvalitetskontrol.

Af ovenstående citater kan vi derved konkludere, at revision er en undersøgelsesproces som skal verificere en given påstand. I processen indgår indhentning og vurdering af beviser for den givne påstand.

²² Citat: Laursen 2000, side 71, med henvisning til Mautz, R.K. and Sharaf, H.A., 1961, side 243.

²³ Citat: Laursen 2000, side 70-71, med henvisning til Lee, T., 1993, side 19-20.

²⁴ Citat: Laursen 2000, side 71, med henvisning til Wallace W.A., 1985, side 19.

²⁵ Citat: Laursen 2000, side 72, med henvisning til American Accounting Associations, 1973, side 2

2.3 Revisionsteori

Mautz og Sharaf var de første der fremkom med en egentlig revisionsteori. De lagde fra start af vægt på, at der ikke var en teori for revision; til gengæld var der en velbeskrevet teori for regnskab, hvilket af mange forveksles eller antages for at være det samme. Dette gør Mautz og Sharaf meget ud af at afkræfte ved at sige, at de to teorier ikke er det samme, men at de alligevel er nært forbundne og derfor kan de dog også på visse punkter komme til at overlape hinanden.

Et af Mautz og Sharaf argumenter for nødvendigheden af en revisionsteori var, at det var nødvendigt med en varig løsningsmodel til de revisionsmæssige problemer, der opstår.²⁶

”Without sheer luck, the only way in which problems such as these can be satisfactorily and permanently solved is by appeal to certain basic ideas which constitute the philosophy of the particular study.”²⁷

De problemer, der her hentydes til, er de situationer, hvor en konkret situation kræver en stillingtagen, hvortil der ikke er et teoretisk grundlag, og hvor revisoren må ”gætte” sig frem til svaret.

Ovenstående leder over til deres udlægning af, hvorfor en teori er nødvendig. *”One reason, then, for a serious and substantial investigation into the possibility and nature of auditing theory is the hope that it will provide us with solutions, or at least clues to the solutions, of problems which we now find difficult.”²⁸* En anden årsag, som Mautz og Sharaf anser for vigtigere er, at revisorerne til en vis grad bør være nysgerrige om det de laver. *”If auditing is a learned profession, those who practice it should have some curiosity about it. It may be too much to expect every practicing auditor, busy as he is with the problems of daily practice, to spend a great deal of time philosophizing about what he is doing and why it is socially desirable.”²⁹*

²⁶ Kilde Mautz og Sharaf, 1993, side 5 ff.

²⁷ Citat: Mautz og Sharaf, 1993, side 5

²⁸ Citat: Mautz og Sharaf, 1993, side 5

²⁹ Citat: Mautz og Sharaf, 1993, side 5

Efter Mautz og Sharaf fremkom med deres teori i 1961, gik der en del år, inden at David Flint i 1988 udgav ”Philosophy and principles of auditing”. Flints teori er udarbejdet på baggrund af teorien fra Mautz og Sharaf. Den adskiller sig dog på flere væsentlige punkter fra den oprindelige teori, hvilket vi vender tilbage. Efterfølgende kom Pratt og Van Peurse med en udbygning af Flints teori, idet de foretog mindre justeringer af denne.

2.3.1 Grundlag for teori

Det er nødvendigt at opstille nogle koncepter inden det er muligt at udarbejde en teori for revision. Koncepterne er indholdet af teorien. For at kunne finde frem til disse koncepter skal man fremføre nogle postulater for revision. Disse postulater er altså grundlaget for teorien; men det kræver, at de er alment accepteret.³⁰

Postulaterne for revision

Postulater er som ovenfor anført grundlaget for teorien. Mautz og Sharaf anfører, at postulater ikke kan udgøre selve teorien. ”*Postulates are assumptions that do not lend themselves to direct verification*”³¹. Med dette menes, at man ikke umiddelbart kan verificere de antagelser, som postulaterne er. En teori der udelukkende bygger på postulater vil hurtigt blive gennemskuet som uholdbar.³²

2.3.1.1 Mautz og Sharaf

Mautz og Sharaf opstiller i deres teori otte postulater for revision. Indledningsvis pointerer de, at disse ikke nødvendigvis er endelige, og at der muligvis vil komme tilføjelser hertil.

Ligeledes kan nogle af postulaterne blive slettet i forbindelse med, at de opstiller deres framework for revisionsteorien.

”Foreløbige postulater for revision

- 1. Finansielle erklæringer og finansielle data er verificerbare.*
- 2. Der er ikke nødvendigvis konflikt af interesse mellem revisor og ledelsen af virksomheden under revision.*

³⁰ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 11

³¹ Citat: Mautz og Sharaf, 1993, side 44

³² Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 44

3. *De finansielle erklæringer og andre informationer forelagt til verifikation er fri for konkurrenceforvridende aftaler og andre usædvanlige uregelmæssigheder.*
4. *Eksistensen af et tilfredsstillende system af intern kontrol eliminerer sandsynligheden for uregelmæssigheder.*
5. *Ensartet anvendelse af alment accepterede principper for regnskabsarbejde resulterer i en korrekt præsentation af den finansielle stilling samt af resultatet af aktiviteterne.*
6. *I fraværet af klart bevis for det modsatte, vil det som var gældende tidligere for virksomheden under gennemgang også være gældende for virksomheden i fremtiden.*
7. *Ved gennemgang af finansielle data med det formål at udtrykke en uafhængig mening herom, optræder revisoren udelukkende i sin egenskab af revisor.*
8. *Den professionelle status som uafhængig revisor påtvinger tilsvarende professionelle forpligtelser.*³³

De ovenfor nævnte postulater kan som vi ser det deles op i 4 områder. Postulat nr. 1 er selve grundlaget for, at der skal udføres revision, da der er et samfundsmæssigt behov for verifikation af oplysninger. Verifikation vil for mange være lig med behovet for bevis, som ikke kan anfægtes. Postulatet er grundlaget for den del af teorien, som vedrører bevis.³⁴

Dette leder over i postulat nr. 5, da denne verifikation kræver, at oplysninger kan inddeles i alment accepterede regnskabsstandarder, for at oplysningerne kan vurderes af eksterne parter. I dette tilfælde låner revisionen standarderne fra regnskabsteorien, som har udviklet alment anerkendte principper for klassificering af regnskabsposter. Hvis ikke disse standarder fandtes, ville disse bedømmelser komme til at hvile for meget på individuelle skøn, og det vil ikke være noget, eksterne brugere ville have glæde af.³⁵

For at revisor kan give troværdighed til revision, er det nødvendigt, at revisor bliver accepteret af samfundet. Dette kan kun ske, såfremt revisor optræder uafhængigt og lever op til samfundets forventninger, som er essensen i postulat 7 og 8. Det er i den forbindelse vigtigt, at revisor altid optræder uafhængigt af sin klient, og at revisor kun agerer som revisor når revisionen påbegyndes. Revisorprofessionen har derfor udarbejdet faglige

³³ Citat: Mautz og Sharaf, 1993, side 49 (Frit oversat)

³⁴ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 50

³⁵ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 56-57

revisionsstandarder for at sikre, at revisor lever op til de forpligtelser, der er overfor samfundet. Dette leder samlet set over til konceptet for retmæssig omhu.³⁶

Når revisor udfører sin revision, er der bestemte forhold, som denne skal holde sig for øje. Disse forhold er behandlet i postulaterne 2, 3, 4 og 6. I postulat nr. 2 siger Mautz og Sharaf underforstået, at det ikke er udelukket, at der kan opstå en konflikt. Postulateret er mere et udtryk for, at man antager, at der ikke er nogen konflikt mellem ledelsen og revisor indtil det modsatte er bevist.³⁷

Mautz og Sharaf tager udgangspunkt i, at det i forbindelse med revisionen ikke er revisors opgave at søge efter uregelmæssigheder. Opgaven er derimod at undersøge, om den interne kontrol fungerer tilfredsstillende, og at der ikke er åbenlyse fejl og mangler. En revisor kan dog ikke se sig helt fri for ansvar, hvis det senere viser sig, at der var uregelmæssigheder, som revisor burde have opdaget. I forbindelse med revisionen vil revisor ofte lægge sit arbejde an på, at det der var gældende tidligere også vil være gældende i fremtiden hvis ikke der er grund til at tro andet.³⁸

I forhold til postulaterne, er det iøjefaldende, at Mautz og Sharaf i overvejende grad kun ser på revisionen og dennes udførelse. De fokuserer ikke på et bredere perspektiv. Dette medfører, at der ikke tages økonomiske hensyn i postulaterne. Revisionen bliver derfor ikke begrundet i et økonomisk perspektiv.

Dette er en gammeldags synsvinkel, hvor man overvejende lavede revision for revisionens skyld. Målet var dengang for det meste at tilfredsstille offentligheden; herunder skattevæsenet. I dag ser man dette i et langt bredere perspektiv, hvor revision og regnskabsaflæggelse har betydning for mange flere. Det mener vi ikke, at disse postulater tager tilstrækkeligt højde for. Derimod mener vi, at Flints teori i højere grad tager højde for disse faktorer.

³⁶ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 58-59

³⁷ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 52

³⁸ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 54-58

2.3.1.2 David Flint

Hvor Mautz og Sharaf har en mere overordnet tilgang til revision, prøver Flint at indsætte sin teori i en mere samfundsmæssig orden. David Flint opstiller følgende postulater:

1. *”Den primære betingelse for revision er, at der enten er:
 - a. Et ansvarlighedsforhold mellem to parter,
 - b. Et behov for en part etablerer pålidelige og troværdige informationer, som andre skal kunne stole på,
 - c. Et behov for ansvarlighed overfor den brede offentlighed, eller
 - d. Et behov for ansvarlighed overfor offentligheden, som følge af offentlighedens ønske eller behov for viden om troværdigheden i informationerne eller redegørelsen.*
2. *Ansvarlighed er for fjern, for kompleks eller af for stor betydning til at undlade, at revision finder sted*
3. *Et væsentligt kendetegn for revisionen er dens uafhængige status og dens frihed fra undersøgelses- og rapporteringsbegrænsninger*
4. *Revisionens områder er verificerbare*
5. *Ansvarlighedsstandarder kan udarbejdes for de ansvarlige og faktiske udførelser kan måles og sammenlignes med standarderne. Disse målinger og sammenligninger kræver kvalifikationer og udøvelsen af skøn*
6. *Den troværdighed som revisionen giver det reviderede regnskab eller erklæringer, kan udtrykkes og kommunikeres klart*
7. *Revision skaber økonomiske eller sociale fordele”³⁹*

Flint har dermed forkastet hovedparten af de postulater, som Mautz og Sharaf byggede deres revisionsteori på. Flint bibeholder kun postulaterne om, at finansielle erklæringer kan verificeres og at revisor kun skal agere i sin egenskab af revisor ved udførelsen af revision.

De syv postulater kan efter vores mening opdeles i to overordnede grupper. Den første gruppe omfatter postulaterne 1, 2 og 7 og giver en forklaring på, hvorfor der er et behov for revision. Postulaterne 3 - 6 udgør den anden gruppe og omfatter den praktiske udførelse af revision.

³⁹ Citat: Flint, 1988, side 21 – 23 frit oversat

Dette er i lighed med Pratt og van Peursems opfattelse af opdelingen mellem postulaterne.⁴⁰
Vi uddyber Pratt og van Peursems teori senere i dette kapitel.

Behovet for revision beror ifølge Flint i høj grad på, at der er et ansvarlighedsforhold mellem to eller flere parter. Målingen af dette forhold består oftest i, at en part giver informationer til den anden eller de andre parter som har et behov for at få øget troværdigheden til informationerne, hvilket kan ske via revision. Årsagen til at de parter, som har behov for informationerne, ikke selv udfører arbejdet, kan være, at arbejdet vil være for komplekst, for svært eller for dyrt. Det kan også skyldes, at der er flere parter som er afhængige af informationerne, hvoraf ikke alle selv kan udføre arbejdet. Om ovenstående skriver Flint; *"The significance of the information is such that it is essential to establish its reliability and credibility without reservation and with independent authority."*⁴¹

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

Postulaterne 3 - 6 omhandler processen revision og de forudsætninger, som er nødvendige under udførelsen af revision. For at en revisor, som ovenfor beskrevet, kan give troværdighed til informationer, er det en nødvendighed, at modtagerne af informationerne opfatter revisionen som uafhængig og fri for restriktioner. Såfremt denne uafhængighed ikke er til stede, vil revisor ikke længere kunne tilføre troværdighed til informationer. Om dette skriver Flint; *"It is primarily on the basis of its independence that the audit derives its authority and its acceptance"*.⁴²

Revision nødvendiggør, at der kan indhentes beviser, som er tilstrækkeligt egnede til, at revisor kan udtrykke en mening om de forelagte informationer. Flint skriver om dette *"The only way in which auditors can inform themselves on the matters on which they must report*

⁴⁰ Kilde: Pratt og Van Peursem, 1993 side 16

⁴¹ Citat: Flint, 1988, side 28

⁴² Citat: Flint, 1988, side 29

*and express an opinion is by obtaining evidence which relates to the matters. Without evidence auditors have no basis on which to form a judgement and express an opinion”.*⁴³

Efter at have vurderet beviserne skal revisor kunne give en konklusion af sin vurdering og kommunikere denne konklusion klart og effektivt videre gennem sin revisionspåtegning.

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

2.3.2 Koncepterne i revisionsteori

Det er en forudsætning, at man har en vis forståelse for og indsigt i emnet når man opstiller en teori for revision. Derudover skal man være i stand til at se emnet i perspektiv og have en vision for det man er i gang med. Når denne viden er tilegnet, kan der opstilles koncepter på baggrund af postulaterne. Vi vil i det følgende behandle de koncepter, som er opstillet i hver af teorierne. Vi vil foretage en prioritering af koncepterne, da ikke alle har en lige stor betydning for udviklingen af kvalitetskontrol. Vi vil derfor ikke gennemgå de koncepter, vi vurderer som uvæsentlige, mens vi vil gå i dybden med de væsentlige koncepter.

2.3.2.1 Mautz og Sharaf

Mautz og Sharaf har opstillet følgende 5 koncepter:

1. Evidence
2. Due audit care
3. Fair presentation
4. Independence
5. Ethical conduct⁴⁴

⁴³ Citat: Flint, 1988, side 31

⁴⁴ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 10 ff.

Dette oversætter vi til:

1. Bevis
2. Retmæssig omhu
3. Fair præsentation
4. Uafhængighed
5. Etisk opførsel

Disse koncepter udspringer af tidligere nævnte postulater, og vi vil nedenfor gennemgå de udvalgte koncepter.

Ad 2: Retmæssig omhu

Ved retmæssig omhu eller "due audit care" forstås, at en revisor lever op til de forventninger, der stilles til denne. Det betyder, at revisor udfører det forventelige og tilstrækkelige arbejde til den rette tid og til den rette pris.

I henhold til postulat nr. 2, er der ikke nødvendigvis nogen interessekonflikt mellem revisor og selskabets ledelse. Det må antages, at de begge er interesseret i, at regnskabet kommer til at fremstå så korrekt som muligt. En forudsætning for dette er udvisning af retmæssig omhu.

En revisor kan ikke gennemgå et firmas regnskab fra ende til anden, da dette ikke vil være rentabelt for virksomheden. Det vil derfor være meget billigere, hvis revisor kan basere en del af sin revision på virksomhedens interne kontroller.⁴⁵ Skulle revisor herunder støde på noget, som virker mistænkeligt, skal revisor udvide sin revision med et ikke nærmere angivet omfang. Revisor skal sikre, at de mulige irregulære handlinger mv. bliver underkastet en konkluderende undersøgelse; enten af ledelsen med revisor som observant, eller af revisor selv.⁴⁶

Revisor leder som udgangspunkt ikke efter snyd og besvigelser og gør i sin påtegning også opmærksom på dette. Revisor kan dog ikke se sig helt fri, hvis det skulle konstateres, at der

⁴⁵ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 139

⁴⁶ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 140

har været snyd eller andet, såfremt revisor ikke har levet op til almindeligt anerkendte standarder for revision, og derved ikke har opfanget de signaler, der måtte være.⁴⁷

Den forsigtige revisor

Begrebet en ”forsigtig udøver” findes indenfor praktisk taget alle erhvervsområder. Begrebet dækker over en person, som følger retningslinjerne og handler derefter. Det vil sige, at den forsigtige udøver agerer, som en fornuftig person ville gøre under de givne omstændigheder. Det skal dog nævnes, at den forsigtige udøver ikke er ufejlbarlig eller perfekt. Denne forsøger bare at løse opgaverne bedst muligt og holde sig inden for rammerne af god skik.⁴⁸

Den forsigtige revisor er nødt til at agere som en gennemsnitlig udøver på området. Dette gælder også begyndere på dette felt. Den ledende revisor må derfor tage ansvar for opgaven.⁴⁹

Ad 4: Uafhængighed

Omverdenens tillid til revisors arbejde, er afhængigt af, at revisor optræder uafhængigt i sit arbejde. Dette er dog kun et billede udadtil. Derudover skal omverdenen også have opfattelsen af revisor som en uafhængig person. Dette kan kun opnås gennem tillid, som opbygges over lang tid.⁵⁰ Uafhængighed kan opdeles i to dele.⁵¹

Udøvers uafhængighed

Udøvers uafhængighed omfatter de områder, hvor der kan stilles spørgsmålstejn, ved om den pågældende revisor kan agere uafhængigt i forhold til den pågældende klient. Det vil sige der må ikke på nogen måde være et tæt forhold imellem revisor og klient. Derudover må revisor ikke lade sig påvirke af klientens holdninger til de interne forhold, men selv komme med sine egne meninger og sørge for at disse bliver kommunikeret igennem de relevante rapporteringer.

⁴⁷ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 140

⁴⁸ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 158

⁴⁹ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 166

⁵⁰ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 247

⁵¹ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 247

Professionsuafhængighed

Professionsuafhængighed er til gengæld omgivelsernes syn på revisionsbranchens uafhængighed. Der er her tale om den tillid, der er til branchen. Denne bliver bygget op over længere tid. Den kan dog hurtig forsvinde igen, hvis der kommer skandaler. Mistillid til revisionsbranchen ville betyde, at revisors rapporteringer ikke ville have nogen betydning, da der ikke ville være nogen, der turde basere sine beslutninger derpå.

Revisors opretholdelse af uafhængighed i forbindelse med rådgivning

Professionens uafhængighed skal også bedømmes i forhold til de forskellige opgaver, som revisor udfører for den pågældende klient. En stadig større del af revisorbranchens indtægter kommer fra rådgivning af klienter. Der er ofte tale om de samme klienter, som også får udført en årlig revision, hvor revisor skal udvise objektivitet og uafhængighed.

Dette medfører, at der er risiko for at der kan blive sat spørgsmålstegn ved, om den enkelte revisor kan opretholde sin uafhængighed, når revisoren på den ene side optræder som klientens mand i forbindelse med rådgivning og på den anden side som offentlighedens tillidsrepræsentant, når regnskabet revideres.⁵² Nogle vil derfor hævde, at en revisor, der udfører revision for en klient, ikke eller kun i mindre omfang bør yde rådgivning til den samme klient.

Igen skal man se på det både ud fra den enkelte revisor og ud fra branchen som helhed. En revisor skal altid optræde uafhængigt overfor sin klient under revision, dette selvom revisor kort forinden har fungeret som dennes rådgiver. Den kompetente revisor vil altid være i stand til at opretholde denne adskillelse mellem revision og rådgivning og vide hvornår, revisor skal optræde uafhængigt. Det er altså revisorens ageren i forbindelse med udførelsen, der er væsentlig.⁵³

Der vil altid kunne stilles spørgsmålstegn ved uafhængigheden, når man udfører både rådgivning og revision for den samme klient. Denne uforenelighed kan ifølge Mautz og Sharaf kun løses ved en opdeling af de to former for service. Dette er en nødvendighed for, at revisionsbranchen skal kunne blive ved med at opretholde den samme status som uafhængig.

⁵² Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 253 og 264

⁵³ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 266

Og hvis revisionsbranchen også i fremtiden skal fremstå som offentlighedens tillidsrepræsentant, skal denne fremstå og opfattes som uafhængig.⁵⁴

Efter vores opfattelse kan det kun fungere i en perfekt verden. Det vil umiddelbart ikke være muligt at ændre på den måde, hvorpå det foregår i dag; specielt ikke for små revisionsvirksomheder. Disse vil fortsat yde både revision og rådgivning for deres klienter, da de ikke er i besiddelse af kapacitet til denne adskillelse.

Ad 5: Etisk opførsel

Teoretisk etik kan beskrives således; ”*Beskriver vor moralske tankegang og vore almene etiske principper. Den giver ingen svar på praktiske problemer, og siger heller ikke noget om, hvilken moral vi bør følge*”.⁵⁵

Diskriptiv etik kan beskrives således; ”*Studerer hvilke moralske sædvaner og principper der findes i forskellige samfund og kulturer*”.⁵⁶ Revisionsbranchen kan her anses som en samfundsgruppe.

Ifølge Mautz og Sharaf anser revisorer muligvis, at de lever op til den etiske udførsel så længe de udfører deres arbejde i overensstemmelse med det arbejde som andre udfører; og at der derfor ikke kan forlanges andet af dem. Svagheden ved dette er, at denne generelle opførsel til tider ikke vil give pålidelig vejledning til den etiske opførsel. Såfremt der således skulle ske et skred i det nuværende arbejde/udvikling, vil det være svært at rette op på udviklingen, når den ikke er hensigtsmæssig.⁵⁷

En professionel udøver har ifølge Mautz og Sharaf følgende ansvarsområder:

- Ansvar overfor sin klient
- Ansvar overfor samfundet
- Ansvar overfor andre medlemmer af sin profession
- Ansvar overfor sig selv

⁵⁴ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 270

⁵⁵ Citat: Allahwerdi m.fl., 1998, bind 2, side 301

⁵⁶ Citat: Allahwerdi m.fl., 1998, bind 2, side 301

⁵⁷ Kilde: Mautz og Sharaf, 1993, side 281 - 282

Såfremt den professionelle udøver ikke handler i overensstemmelse med sine ansvarsområder og ikke afbalancerer dem overfor hinanden, lever vedkommende ikke op til sit professionelle ansvar.

Den enkelte revisor må som følge af sin titel anse sig selv for værende en professionel udøver samt en del af en profession. Revisor skal derfor under sit arbejde forstå de idealer og funktioner, der er gældende for professionen og overveje hvilken effekt, en eventuel handling vil have for fortsættelse af revisorprofessionen i sin helhed. Dermed er revisor også ansvarlig for at afstå fra handlinger, som vil kunne betyde, at professionen ikke vil kunne overleve i fremtiden. Kan revisor ikke leve op til disse forpligtelser, vil denne derfor ikke kunne hævde at leve op til sin professionelle status.

Af ovenstående kan det udledes, at det er nødvendigt for revisorbranchens beståen, at den enkelte revisor opfører sig etisk under udførsel af revisorarbejdet med hensyntagen til ovenstående forskellige ansvarsområder. Derfor er der i alle lande vedtaget etiske standarder, som skal hjælpe den enkelte revisor til at opnå den korrekte etiske opførelse.

2.3.2.2 Flints koncepter

På baggrund af sine postulater har Flint udviklet ni koncepter som opdeles i tre forskellige grupper. Vi vil i det følgende kort gennemgå de forskellige grupper og inddelingen af koncepterne.

2.3.2.2.1 Bemyndigelse

Den første gruppe kaldes bemyndigelse. Dette dækker over, at revisor skal besidde flere forskellige karakteristika for at opnå sin status overfor brugerne af revision. Denne gruppe indeholder koncepterne; kompetence, uafhængighed og etik.

Kompetence

For at brugerne af revision kan have tillid til revisor, er det nødvendigt, at de har en tiltro til, at revisor besidder tilstrækkelige kompetencer til at udføre sit arbejde. Flint siger om dette;

*”Audit competence requires both knowledge and skill, which are the products of education, training and experience”.*⁵⁸

Det er ikke nok, at revisor har den fornødne uddannelse for at kunne udføre sit arbejde. Det kræver også en grundig træning af revisor for, at denne kan opnå tilstrækkelig erfaring til at udføre sit arbejde ordentligt. Flint mener, at det er nødvendigt, at uddannelsen bliver afsluttet med en eksamen for at signalere til offentligheden, at revisor er kompetent.⁵⁹

Flint mener desuden, at staten har et ansvar for, at revisorerne har tilstrækkelige kompetencer. Staten kan enten selv stå for pensummet, eksamenskrav og sætte krav til den nødvendige erfaring eller uddelegere dette til selvstændige organisationer, som opfylder statens krav. Staten kan desuden stille krav til hvilke virksomheder/organisationer der skal anvende en anerkendt revisor. Endeligt har den enkelte revisor også et ansvar for hele tiden at bevare sine kompetencer ved at videreudanne sig.⁶⁰

Uafhængighed

Flint opdeler uafhængighed i to dele, hvoraf den ene omhandler den mentale attitude, og den anden omhandler den offentlige tillid til uafhængighed. Ifølge Flint er dette det vigtigste af alle koncepterne, da værdien af revision vil forsvinde, hvis revisor ikke er uafhængig.⁶¹ Dette skyldes, at brugerne ikke kan have tillid til revisor og resultatet af dennes arbejde såfremt der mangler uafhængighed.

Den mentale attitude er ifølge Flint en sindstilstand, som revisor befinder sig i under udførelsen af revision.⁶² Det er vigtigt, at revisor modstår et eventuelt pres, og under sit arbejde er fri for begrænsninger. Dette gælder både undersøgelserne og rapporteringen om det udførte arbejde. Den mentale attitude kræver, at revisorer har den rette karakter. Revisor skal desuden tro på og overholde de etiske standarder. Desuden skal omverdenen også have tillid til, at revisor overholder disse krav.⁶³

⁵⁸ Citat: Flint, 1988, side 48

⁵⁹ Kilde: Flint, 1988, side 51

⁶⁰ Kilde: Flint, 1988, side 52 - 53

⁶¹ Kilde: Flint, 1988, side 54

⁶² Kilde: Flint, 1988, side 59

⁶³ Kilde: Flint, 1988, side 59-60

Det er altafgørende for revisors rolle, at der er en offentlig tillid til, at revisorer er uafhængige. Denne tillid er opnået over en årrække, hvor brugerne af revisorerers arbejde har kunnet oparbejde tillid. Brugere har fra starten været skeptiske over for revisorer, men gennem årene har revisorstanden overvundet denne mistænkelighed gennem dens arbejde. Det er endvidere vigtigt, at der sker en overvågning af revisorerers arbejde, og at de revisorer som afviger fra normerne bliver straffet. Alle revisorer bidrager hver især via deres arbejde til enten at styrke eller svække tilliden til revisors uafhængighed.⁶⁴

Samfundet har ligeledes en interesse i, at revisorer bliver anset for uafhængige. I modsat fald, vil postulat nr. 7 om sociale og økonomiske fordele vil miste sin betydning. Det er derfor i både revisorstandens og samfundets interesse, at revisorer bliver opfattet som uafhængige.

Etik

For at revision kan bevare sin autoritet som profession, er det udover kompetencer og uafhængighed nødvendigt med etiske standarder. Det er nødvendigt med reguleringer, der opfylder samfundets forventninger til professionen for at en profession fortsat skal kunne accepteres. En del af denne regulering omfatter vedtagelsen af etiske standarder, som skal sikre, at omverdenen har tillid til, at revisorer viser hensyn til den offentlige interesse under udførelsen af sit arbejde.⁶⁵ Ifølge Flint skal de etiske retningslinjer omhandle følgende punkter:

- Professionel kompetence
- Professionel uafhængighed
- Fortrolighed
- Uforenelige aktiviteter og beskæftigelse
- Opnåelse af professionelt arbejde, offentlig omtale og reklamering⁶⁶

Kompetence og uafhængighed er tidligere behandlet, hvorfor vi kort vil behandle øvrige 3 punkter.

Når revisor udfører sit arbejde, kommer denne i besiddelse af mange forskellige informationer. Det er vigtigt for klienterne at vide, at revisor behandler informationerne med

⁶⁴ Kilde: Flint, 1988, side 61- 62

⁶⁵ Kilde: Flint, 1988, side 90 - 92

⁶⁶ Kilde: Flint, 1988, side 92

fortrolighed, da det eksempelvis kan have meget uheldige konsekvenser, hvis andre får kendskab til forretningshemmeligheder mv.⁶⁷

Der er visse aktiviteter som kan påvirke enten opfattelsen af uafhængighed eller den faktiske uafhængighed, hvilket eksempelvis kan være forretningsmæssige forbindelser eller personlige venskaber. De etiske retningslinjer skal rådgive revisorer om, hvilke aktiviteter som kan påvirke uafhængigheden og opfattelsen af denne.⁶⁸ De etiske standarder skal ligeledes gøre revisorer opmærksomme på, at det er i orden at reklamere for sine ydelser; det er derimod ikke acceptabelt at reklamere med, at revisor er bedre til sit arbejde end andre revisorer. Det er kvaliteten af det udførte arbejde, som skal give ry for godt arbejde og ikke marketing. Det er ligeledes ikke foreneligt med etiske standarder at kontakte mulige kunder direkte. Det må i stedet være op til dem, som skal revideres at finde en kompetent revisor.⁶⁹

2.3.2.2.2 Proces

Flints næste gruppe omhandler selve revisionsprocessen, og hvordan denne skal udføres.

Grundlæggende består gruppen af følgende punkter:

1. Indsamling, evaluering og drage konklusioner på beviser
2. Udøvelse af skøn
3. Rapportering⁷⁰

Punkterne bearbejdes af Flint til følgende koncepter, som vi dog ikke behandler yderligere:

- Beviser
- Rapportering
- Væsentlighed

2.3.2.2.3 Standarder

Den sidste gruppe, som Flint har identificeret, omhandler standarder, der spiller en stor rolle i den samfundsmæssige værdi af revision. Det er nødvendigt at etablere standarder, som gør det

⁶⁷ Kilde: Flint, 1988, side 93

⁶⁸ Kilde: Flint, 1988, side 93 - 94

⁶⁹ Kilde: Flint, 1988, side 94 - 95

⁷⁰ Citat: Flint, 1988, side 102 oversat

klart for både samfundet og revisorer hvilke forventninger, der enten bliver opfyldt eller som skal opfyldes for at revisorer skal kunne leve op til disse.⁷¹

Denne gruppe indeholder koncepterne; retmæssig omhu og forsømmelighed, standarder for praksis samt kvalitetskontrol.

Retmæssig omhu og forsømmelighed

Som medlem af revisorprofessionen er den enkelte revisor forpligtet til at udføre sit arbejde med et minimum af kvalitet således, at revisor lever op til en gennemsnitlig revisor. Hvis dette ikke sker, udviser revisor forsømmelighed.⁷² Dette koncept viser også, at det er nødvendigt med efteruddannelse når samfundet udvikler sig. Det er op til den enkelte revisor hele tiden at være opdateret om den nyeste viden. Branchen har ligeledes en forpligtelse til hele tiden at overvåge den almene praksis og sikre, at det arbejde, der udføres lever op til de samfundsmæssige forventninger, såfremt dette er muligt.⁷³

Standarder for praksis

Det har ikke tidligere været lovmæssigt fastsat i detaljer hvilke evner eller hvilket arbejde, som er forventet af revisor. Det har i stedet været overladt til den enkelte revisor og til professionen at give anbefalinger til det daglige arbejde. Revisorer har en forpligtelse til at udføre sit arbejde under hensyntagen til de forventninger, som samfundet har til revisorer. Revisionsstandarder udgør en vigtig rolle for at den enkelte revisor kan vurdere disse forventninger.⁷⁴

Revisionsstandarderne skal sammen med øvrige retningslinjer som fx revisionsvejledninger vejlede revisorer om, hvilket arbejde der forventes af revisorer. Når der ikke lovmæssigt har været fastsat detailkrav til revisorerens arbejde har det i stedet været overladt til revisororganisationer, at omforme samfundets forventninger til standarder. Revisorer skal som udgangspunkt følge vedtagne standarder. Vejledninger kan også indgå i bedømmelsen af revisors arbejde. Selvom revisionsstandarder som udgangspunkt skal følges, skal revisor

⁷¹ Kilde: Flint, 1988, side 141 - 143

⁷² Kilde: Flint, 1988, side 144

⁷³ Kilde: Flint, 1988, side 148

⁷⁴ Kilde Flint 1988 side 151-153

stadig forholde sig til standarderne og måske endda afvige fra dem.⁷⁵ Det afgørende for revisorer er ”*whether they are confident that their performance will satisfy the standard of the law*”.⁷⁶

Det er vigtigt, at der sker en konstant forbedring/evaluering af revisionsstandarderne for at sikre, at de ikke bliver forældet og derved ikke svarer til de udfordringer som revisorer møder i hverdagen. Om dette siger Flint:

”that the auditing standard-making process should be dynamic, progressive and open. Auditing Standards which are no more than a codification of practice based on past experience are, except in the most basic principles of the audit role, likely to be constantly out of date”.⁷⁷

Kvalitetskontrol

Som nævnt ovenfor har revisorer en forpligtelse til at udføre sit arbejde med højest mulig kvalitet under hensyntagen til omverdenens forventninger og krav. Dette skyldes den øgede fokusering på ansvarlighed hos dem, som bliver revideret. Det har medført, at der også er blevet fokuseret på den ansvarlighed, som revisorer udviser, da der kan være store konsekvenser, såfremt at revisorer laver fejl i deres arbejde.⁷⁸

Det er nødvendigt, at der etableres procedurer, som bevirker, at standarderne bliver indarbejdet i det daglige arbejde Dette for at sikre den høje kvalitet og at revisorer overholder de standarder, som tidligere er beskrevet.⁷⁹ Flint siger følgende om dette: *”Quality control is now concerned with the policies and procedures which are designed to establish, monitor, review and secure adherence to professional standards in all aspects of the professional practice”*.⁸⁰

For at vise omverdenen at branchen er berettiget til sin status som udøver af den sociale kontrol, må branchen sikre, at der er en positiv opfattelse af de vedtagne standarder for bl.a.

⁷⁵ Kilde: Flint, 1988 side 157

⁷⁶ Citat: Flint, 1988 side 157

⁷⁷ Citat: Flint, 1988 side 157-158

⁷⁸ Kilde: Flint, 1988, side 159 - 161

⁷⁹ Kilde: Flint, 1988 side 162

⁸⁰ Citat: Flint, 1988 side 162

kvalitetskontrol. Kvalitetskontrollen skal få omverdenen til have tiltro til, at branchen selv har en interesse i at udføre arbejde af højst mulig standard. Revisororganisationerne har med deres vedtagelse af standarder også en pligt til at sikre, at standarderne anvendes i praksis. De bør som en del af kvalitetskontrollen derfor overveje, om det også er nødvendigt med en overvågning af de udøvende revisorer.⁸¹

De generelle områder for kvalitetskontrol skal ifølge Flint omhandle følgende punkter:

- Generel kvalitetspolitik
- Medarbejderkvalitet
- Opgavekvalitet
- Kvalitetsvurdering af udført arbejde⁸²

Den generelle kvalitetspolitik skal vedtages af revisionsvirksomhedernes ledelse. Derefter skal den kommunikeres videre til de enkelte medarbejdere. Politikken skal indeholde ledelsens holdning til kvalitet. Derefter skal den afspejles i alt det arbejde, som udføres i organisationen; herunder bl.a. retningslinierne for de enkelte arbejdsopgaver og opfattelsen af uafhængighed.

Medarbejderkvaliteten indebærer bl.a. udvælgelse, uddannelse og udvikling af kompetente medarbejdere, herunder at bruge medarbejdere med de rette kvaliteter til de enkelte opgaver.⁸³

Opgavekvalitet omhandler instruktion af medarbejdere og sikring af, at medarbejderne har udført ordentligt arbejde under hensyntagen til virksomhedens standarder; herunder review af arbejdsrapporter mv.

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

⁸¹ Kilde: Flint, 1988 side 162

⁸² Kilde: Flint 1988, side 164, tilpasning af inddeling for kvalitetskontrol

⁸³ Kilde: Flint, 1988 side 164 - 165

at virksomhedens standarder overholdes og for at vurdere om der skal ske tilpasninger/forbedringer af standarder eller arbejde.⁸⁴

Ekstern kvalitetskontrol

Udover den interne kvalitetskontrol i virksomheden er det nødvendigt at etablere en ekstern kontrol, som skal sikre, at alle revisionsvirksomheder har en tilstrækkelig kvalitetsstyring. Når der skal foretages ekstern kvalitetskontrol, kan denne blive styret på to måder; hos revisororganisationerne eller via en statslig styring.⁸⁵

Der vil ikke være behov for, at staten går ind og tager styring over kvalitetskontrollen så længe der er tillid til revisorer og forløbet af kvalitetskontrollen. Mister offentligheden derimod tilliden til revisorer og den organisatoriske kvalitetskontrol, vil der opstå et behov for eller krav om, at det er staten, som overtager styringen af kvalitetskontrollen. Fordelen ved, at det er praktiserende revisorer, som udfører kontrollen, er at de har en ekspertise og erfaring om den praktiske håndtering af kvalitetsstyring. Imod taler at de kan blive anset for at være eftergivende og ”bløde” overfor dem, de kontrollerer. Et statsligt styret kontrolsystem vil have en tydeligere uafhængighed. Det vil derimod kunne mangle tilstrækkelig erfaring om de virksomheder, der kontrolleres.⁸⁶

Det skal overvejes, om der skal offentliggøres informationer fra den foretagne kvalitetskontrol eller om oplysninger kun skal være til rådighed for den organisation, som står for inspektionerne.⁸⁷ Om offentliggørelse siger Flint; *”If practice inspection has been introduced because of a material loss of confidence, there can be little doubt that inspection reports including comments on shortcomings and of the action taken by reviewed firms and by the regulatory body should be on file with public access”*.⁸⁸

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

⁸⁴ Kilde: Flint, 1988, side 165 - 166

⁸⁵ Citat: Flint, 1988, side 167

⁸⁶ Kilde: Flint, 1988, side 167-169

⁸⁷ Kilde: Flint, 1988, side 169

⁸⁸ Citat: Flint, 1988, side 169

vedligeholde en høj revisorstandard, ligesom det var gældende for revisionsstandarderne vil kvalitetskontrollen have opfyldt sit formål.⁸⁹

Flint sammenfatter organiseringen af kvalitetskontrollen med effektiviteten af revisionsstandarder således:

*”As long as there is confidence in the profession there is likely to be confidence in practice inspection organised by the profession, which has safeguards to ensure the independence of the system and confidence in the capacity of that system to identify weaknesses and improve standards. If, however, there is a real crisis of confidence in auditing, standards and audit authority, there must be serious doubts whether confidence can be restored except by a more independent review system”.*⁹⁰

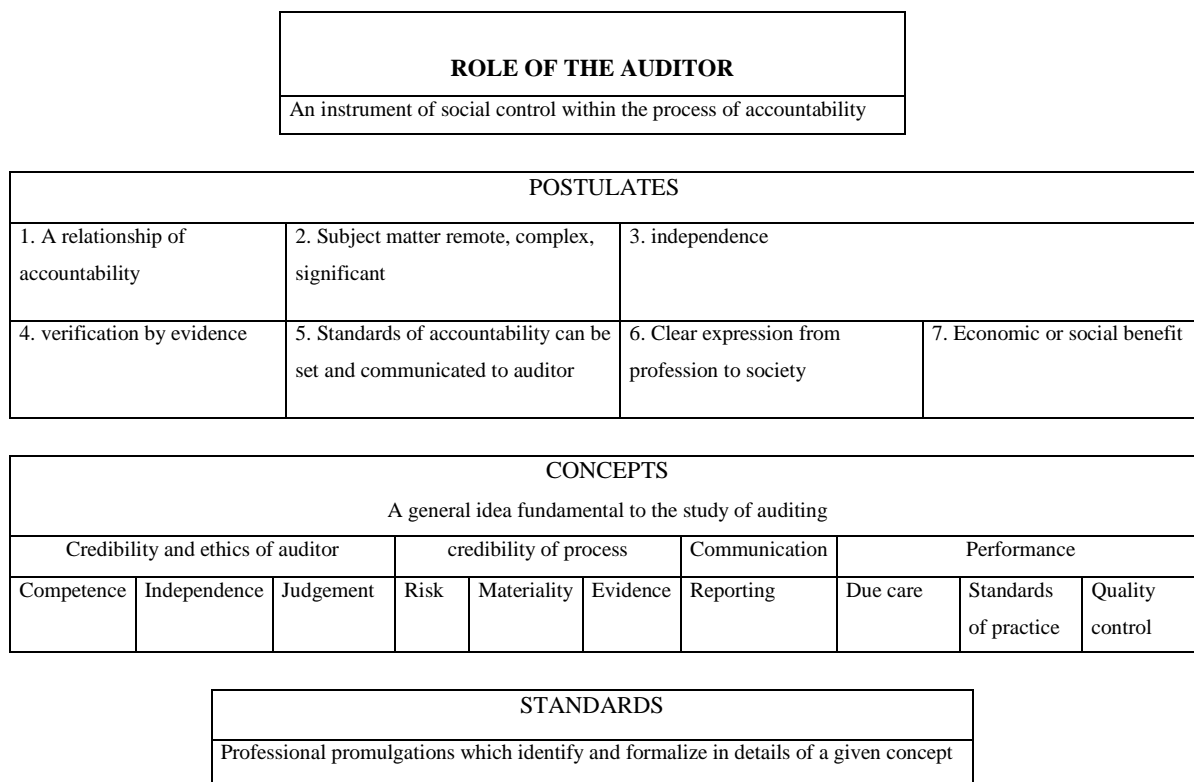
2.3.2.3 Pratt og Van Peursems bearbejdning af Flints teori

Efter David Flint i 1988 fremkom med sin teori, udgav Pratt og Van Peursems i 1993 artiklen ”Towards a conceptual framework for auditing”, hvor de havde bearbejdet og videreudviklet Flints teori. I denne bearbejdning arbejdede de videre på Flints postulater og koncepter; de prøvede dog at se dem i en større helhed ud fra nedenstående figur.

⁸⁹ Kilde: Flint, 1988, side 170

⁹⁰ Citat: Flint, 1988, side 171

Figur 2.3: Proposed conceptual framework



Kilde: Pratt og Van Peurse, 1993, side 30

2.3.2.3.1 Revisors rolle

Som nævnt under Flints postulater er den primære begrundelse for revision, at der skal udvises ansvarlighed, eller at der er et behov for tilførsel af troværdighed og pålidelighed til informationer. Revisors rolle er derfor at være den samfundsmæssige kontrol, således at ansvarligheden og troværdigheden kan sikres.

2.3.2.3.2 Postulater

Pratt og Van Peurse fastholder Flints postulater i deres teori. De deler bl.a. ikke Mautz og Sharafs antagelse om, at der som udgangspunkt ikke er interessekonflikt, og at det er en mulighed, som revisor skal tage højde for. Dette understøttes af, at postulatet om de finansielle erklæringer er frie for besvigelser og andre uregelmæssigheder også er forkastet, da der er samfundsmæssig forventning om, at revisor opdager disse uregelmæssigheder.

I forhold til værdien af intern kontrol, mener Pratt og Van Peursem ikke, at det er muligt at eliminere sandsynligheden for uregelmæssigheder; intern kontrol kan muligvis mindske sandsynligheden for uregelmæssigheder.

De mener ligeledes ikke, at overholdelse af regnskabsstandarder er en garanti for en fair præsentation. Desuden sætter de spørgsmålstegn ved postulatet om, hvad der var vigtigt tidligere også vil være gældende i fremtiden er så vigtigt, at det kan ophøjes til at være et postulat.⁹¹

2.3.2.3.3 Koncepter

Mautz og Sharaf opstillede deres fem koncepter, mens Flint foretog en opdeling af sine ni koncepter i 3 forskellige grupper under autoritet, proces og standarder. Flints koncepter indeholdt fire af de fem koncepter fra Mautz og Sharaf; kun konceptet vedrørende fair præsentation blev udeladt, hvilket formentlig skyldtes, at Flint ikke har ment, at dette koncept vedrørte revision, men i stedet kunne henføres til regnskabsteori. I deres udvikling af Flints koncepter foretager Pratt og Van Peursem en ændring af grupperingerne således, at de arbejder med fire grupper; troværdighed & etik, proces, kommunikation og udførelse.⁹²

Vi vil i det følgende kort gennemgå de 4 grupper med fokus på de forskelle, som er mellem Flint og Pratt og Van Peursem.

Troværdighed & etik

Pratt og Van Peursem har fjernet etik som selvstændigt koncept hvilket er i modsætning til Flint samt Mautz og Sharaf. Deres begrundelser er, at det vil være indeholdt i de øvrige koncepter og i høj grad hænger sammen med uafhængigheden og bedømmelsen af dette.⁹³

Derudover tilføjer de konceptet revisors skøn, der dækker over de beslutninger, som revisor træffer under sit arbejde; herunder planlægning af arbejde og vurdering af væsentlighed.

⁹¹ Kilde: Pratt og Van Peursem, 1993, side 17

⁹² Kilde: Pratt og Van Peursem, 1993, side 18

⁹³ Kilde: Pratt og Van Peursem, 1993, side 19-20

Revisors skøn er i høj grad bygget på de kompetencer, som revisor har fået gennem sin uddannelse og erfaring.⁹⁴ Koncepterne kompetence og uafhængighed bibeholdes.

Som tidligere beskrevet, har Mautz og Sharaf i deres tilgang til udviklingen af deres revisionsteori ikke set deres koncepter i en samfundsmæssig og økonomisk betragtning; det er kun set det fra revisorers synsvinkel. Derfor medtager de ikke konceptet kompetence som Flint samt Pratt og Van Peursesem gør. Det kan skyldes, at det som udgangspunkt ikke vedrører udførelsen af revision; det giver i stedet en begrundelse af, hvorfor revisorer må udføre deres arbejde.

Mautz og Sharaf siger i deres behandling af uafhængighed, at det vil være mest naturligt, at revisorer ikke rådgiver de kunder, som de udføre revision af. Praksis har efterfølgende vist, at dette ikke er forekommet. Vi vurderer, at det skyldes, at den revisor som skal rådgive en kunde har et meget indgående kendskab til denne. Det vil betyde en forøgelse af omkostningerne for den reviderede, såfremt en anden revisor skulle opnå samme vidensniveau. Det må endvidere kunne forventes, at revisor under udførelse af såvel revision som rådgivning kan opretholde en tilpas uafhængighed, da denne ellers må frasige sig en af opgaverne. Revisor vil lære evnen til at opretholde uafhængighed når de tilegner sig de nødvendige kompetencer.

Proces

I gruppen proces fastholder Pratt og Van Peursesem Flints koncepter bevis og væsentlighed. De tilføjer desuden konceptet revisionsrisiko, som dækker over risikoen for, at revisor får udtrykt en forkert konklusion i en revisionspåtegning. Revisionsrisikoen dækker ifølge Pratt og Van Peursesem over følgende punkter:

- Iboende risiko
- Kontrolrisiko
- Indsamlingsrisiko
- Kvalitetskontrolrisiko

⁹⁴ Kilde: Pratt og Van Peursesem, 1993, side 20

Den iboende risiko og kontrolrisikoen dækker over muligheden for fejl hos dem, som bliver revideret samt muligheden for, at fejlene ikke bliver opdaget af den interne kontrol. Indsamlingsrisikoen er risikoen for, at revisor ikke får testet de områder, hvor der er væsentlige fejl. Kvalitetskontrolrisikoen betyder, at revisors arbejde ikke er ordentligt planlagt samt udført således, at væsentlige fejl ikke opdages.⁹⁵

En bedømmelse af revisionsrisikoen er afgørende for planlægningen og dermed af udførelsen af revision, hvilket Pratt og Van Peursesem også påpeger: *"A thorough analysis of all of the elements of audit risk can provide the framework for the development of a detailed audit plan, and will assist the auditor in the determination of the nature, extent and timing of complex audit testing (postulate 2) necessary to acquire appropriate evidence (postulate 4)"*.⁹⁶

Mautz og Sharaf har for denne gruppe af koncepter kun udarbejdet bevis; de har ikke taget højde for de senere tilføjelser af væsentlighed og risiko. De har dog indirekte behandlet begge koncepter i retmæssig omhu, hvor de påpeger, at det ikke er muligt at gennemgå et regnskab fra ende til anden. Dette må betyde, at revisor skal indsamle beviser for de væsentlige poster i et regnskab. Vi vurderer desuden, at det er udviklingen indenfor revisorbranchen, som gør, at betydningen af væsentlighed og risiko er kommet i direkte fokus som en del af revisionsprocessen efterhånden som samfundet generelt har udviklet sig.

Kommunikation

Gruppen kommunikation indeholder kun et koncept; rapportering. Dette koncept arbejder Flint også med. Forskellen er, at Pratt og Van Peursesem vurderer, at rapporteringen er så vigtig, at den skal fremhæves ved at stå alene selvom den er en del af revisionsprocessen. Rapportering kan henføres direkte til Flints postulat nr. 6, om at troværdigheden kan kommunikeres klart, hvilket Pratt og Van Peursesem bruger som begrundelse for at give rapportering sin egen gruppe.⁹⁷

Mautz og Sharaf har ikke navngivet et koncept rapportering. De har i stedet medtaget det under præsentation som en del af den samlede præsentation af et regnskab, hvor de to andre

⁹⁵ Kilde Pratt og Van Peursesem, 1993, side 21

⁹⁶ Citat: Pratt og Van Peursesem, 1993, side 21

⁹⁷ Kilde: Pratt og Van Peursesem, 1993, side 23

dele er regnskabsmæssig rigtighed og tilstrækkelig åbenhed. Flint samt Pratt og Van Peursesem underkender de to øvrige dele, hvilket efter vores opfattelse skyldes, at de ikke mener, at det er revisors ansvar, men at revisor kun har en forpligtelse til klart at udtale sig om sit eget arbejde. Det så er op til de, som aflægger et regnskab, at stå for den resterende del.

Udførsel

Den sidste gruppe af koncepter omhandler udførsel, hvilket er en navneændring i forhold til Flints opdeling, hvor gruppen hedder standarder. Denne ændring skyldes, at Pratt og Van Peursesem ønsker at fjerne den forvirring, der kan opstå, når både en gruppe og et koncept har samme navn. Indholdet af gruppen er det samme som Flints og består af standarder, rettidig omhu samt kvalitetskontrol.⁹⁸

Mautz og Sharaf har kun retmæssig omhu med i deres koncepter, hvilket viser, at der igen kun er tænkt på selve revisionen og ikke på det samfundsmæssige perspektiv hvor der er brug for en mere konkret håndgribelighed af indholdet i teorien i form af standarder. Samtidig stilles der i stigende grad krav om kontrol, da der ellers ikke er den fornødne sikkerhed i det arbejde revisor udfører.

2.3.2.3.4 Standarder

Ved at Pratt og Van Peursesem tilføjer det fjerde niveau i deres figur tydeliggør de, hvor vigtig en del standarder er for revisors arbejde og rolle i samfundet. *"the vital test for auditors is whether they are confident that their performance will satisfy the standard of the law. Conforming to the approved Standards is a means to an end and not an end in itself"*.⁹⁹ Det er vigtigt, at revisorer føler, at de overholder lovgivningen. Standarder er et middel til at opfylde dette mål.¹⁰⁰ Flint har også påpeget, hvor vigtigt det er at revisorer følger de vedtagne revisionsstandarder. Han siger dog også, at der kan være tilfælde, hvor der skal afviges fra standarder, såfremt revisor føler, at afvigelse fra standarden giver et mere retvisende billede. Standarderne må altså ikke forhindre revisor i at foretage egne skøn og vurderinger.

⁹⁸ Kilde: Pratt og Van Peursesem, 1993, side 24

⁹⁹ Citat: Flint, 1988 side 157

¹⁰⁰ Kilde: Flint, 1988, side 157

Ligesom den enkelte revisor har et ansvar overfor de vedtagne revisionsstandarder, har også revisorbranchen et ansvar for at udvikle og vedligeholde standarderne, så de hele tiden er tidssvarende. Standardudarbejdelsen skal derfor være en dynamisk proces som fortsætter så længe der er revision. Det er endvidere vigtigt at standarder ikke kun udvikles fra eksisterende teknikker; de skal udarbejdes på baggrund af en overordnet tilgang til revision. *”Standards of practice must not be seen as a description of an appropriate set of techniques rather they should emanate from a coherent conceptual framework within which standards can evolve from fundamental concepts and principles.”*¹⁰¹

2.4 Sammenfatning teoretisk ramme

Vi har i dette kapitel set på flere teoretiske begrundelser for anvendelse af revision.

Agentteorien forsøger sammen med informationshypotesen og forsikringshypotesen at forklare dette. Hver for sig kan de enkelte teorier ikke forklare, hvorfor der er brug for revision, men tilsammen giver de et billede af, at samfundet som helhed har brug for at få tilført troværdighed til oplysninger og at dette nemmest kan gøres via revision.

Vi har endvidere gennemgået udviklingen af revisionsteori; fra det første forsøg på en egentlig revisionsteori af Mautz og Sharaf fra 1961 til den teori som er formuleret Pratt og Van Peurseem i 1993 som en overbygning af Flints teori fra 1988.

Vi kan på baggrund af vores teori afsnit konkludere, at revisionsstandarder er et centralt element i revisionsteorien udviklet af Flint samt senest af Pratt og Van Peurseem.

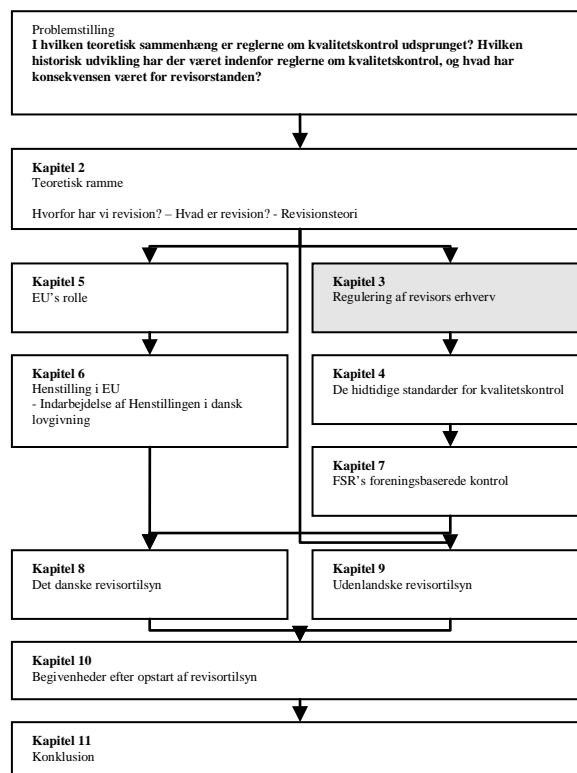
Revisionsstandarder skal give revisor vejledning til at udføre revision og herunder at leve op til de forventninger som samfundet har til revisorers arbejde. Det er dog stadig vigtigt, at revisor forholder sig til standarderne og i nogen tilfælde også afviger fra dem.

Det bliver ligeledes påpeget, at det er nødvendigt, at der foretages kvalitetskontrol. Set i forhold til vores afhandling er dette et væsentligt punkt. Dette er med til at skabe et revisionsteoretisk grundlag for kvalitetskontrol af revisors arbejde og dermed også Revisortilsynet.

¹⁰¹ Citat: Pratt og Van Peurseem, 1993, side 25

3 Regulering af revisors erhverv

Efter at have gennemgået den teoretiske side af revision vil vi i dette kapitel se på, hvilke love og organisationer, der påvirker revisors arbejde. Selvom Danmark er et selvstændigt land, bliver reguleringen af revisorbranchen også påvirket af den stigende globalisering. Dette betyder, at også udenlandske organisationer som EU og IFAC påvirker den danske revisorbranche.



3.1 Dansk lovgivning

Revisors erhverv i Danmark styres først og fremmest af revisorloven som på nuværende tidspunkt hedder "Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder" (herefter kaldet revisorloven). Indtil 2003 var der en lov for henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer, men de blev samlet i en lov ved vedtagelsen af "Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer" i 2003. Denne lov fungerede indtil vedtagelsen af den seneste lov den 17. juni 2008. En lov kan uddybes med bekendtgørelser og cirkulærer, som giver nærmere vejledning til loven og dens bestemmelser.

Danmark har ved sit medlemskab af EU forpligtet sig til at indarbejde direktiver udstedt af EU-Kommissionen i de danske love. Indholdet af direktivet er først gældende, når det er indarbejdet i en vedtaget lov. Der kan også komme henstillinger fra EU-Kommissionen, hvilket medlemsstaterne ikke er forpligtet til at følge. Det er også muligt, at der kommer

forordninger, som gælder uden, at de skal indarbejdes i national lovgivning.¹⁰² Danmark har ved vedtagelsen af revisorlovene indarbejdet bl.a. 8. selskabsdirektiv og henstilling om kvalitetskontrol, hvilket vil blive behandlet andet steds i afhandlingen.

Det er i Revisorloven fastsat at *”Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne”*.¹⁰³ Det er ved vedtagelsen af den seneste revisorlov første gang, at der gives en uddybende specificering af god revisorskik. Vi vurderer dog, at denne uddybning allerede var indarbejdet i begrebet god revisorskik i Danmark.

3.2 God revisorskik

God revisorskik og god revisionsskik er begreber, som er tæt forbundne og de bruges ofte synonymt. Dette tilskriver vi, at den danske revisorlovgivning indtil 1985 brugte begrebet god revisionsskik, men at det derefter blev ændret til god revisorskik. Dette skete med begrundelsen, at revisors arbejde omhandlede mere end revision af regnskaber.¹⁰⁴

Anvendelsen af begrebet god revisorskik bevirker, at der på denne måde er indsat en generalklausul til vurdering af revisors arbejde. Dette betyder, at det ikke er nødvendigt løbende at ændre lovgivningen i takt med den samfundsmæssige udvikling.¹⁰⁵

God revisorskik dækker over, at revisors arbejde *”skal udføres som en god og kompetent gennemsnitsrevisor ville udføre det tilsvarende arbejde”*.¹⁰⁶ God revisorskik består af flere forskellige skikke, herunder god revisionsskik, god rådgivningsskik og god regnskabsskik.¹⁰⁷ *”Lovgivningen, revisionsvejledninger, responsa samt udviklingen i praksis udgør en væsentlig del af grundlaget for revisors arbejde. Dette grundlag kan under et betegnes som >>god*

¹⁰² Kilde: <http://www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/traktat/ef/alle/249>

¹⁰³ Citat: Lov nr. 468 af 17/06/2008 § 16

¹⁰⁴ Kilde: Christensen og Langsted, 1990, side 131

¹⁰⁵ Kilde: Johansen og Kofoed, 1994, nr. 10 side 40

¹⁰⁶ Citat: Christensen og Langsted, 1990, side 132

¹⁰⁷ Kilde: Christensen og Langsted, 1990, side 132

revisorskik <<”.¹⁰⁸ God revisorskik bliver desuden påvirket af de domme som kommer fra disciplinærnævn og fra de danske domstole.

FSR har nedsat et revisionsteknisk udvalg, som indtil år 2000 udarbejdede 21 revisionsvejledninger, hvorefter det blev besluttet, at der i stedet skulle udarbejdes revisionsstandarder. Udsendelsen af vejledninger og standarder skyldes FSRs medlemskab af IFAC og EUC/FEE (den europæiske revisorsammenslutning), hvor FSR var forpligtet til at udgive dem; dette har dog været indarbejdet i vedtægterne.¹⁰⁹ De udgivne vejledninger har i høj grad medvirket til at fastsætte rammerne for god revisorskik, og der har været stor mulighed for dansk påvirkning af god revisionsskik. Den danske indflydelse på god revisorskik blev i år 2000 kraftigt formindsket, da FSR ved at ændre sine vedtægter beslutter at der fremover skal udarbejdes revisionsstandarder. Dette skyldes, at standarderne skal være i overensstemmelse med de internationale standarder, som er udsendt af IFAC og kun ændres når dansk lovgivning kræver det.¹¹⁰

3.2.1 IFAC

Den internationale sammenslutning af revisorer IFAC (International Federation of Accountants) blev stiftet den 7. oktober 1977 af 63 organisationer fra 51 lande heriblandt FSR. Formålene var bl.a. at optræde som talsmand for revisorprofessionen og at udvikle standarder af høj kvalitet, som ville kunne bruges af medlemmerne. Antallet af medlemmer er øget, så IFAC i 2007 omfattede 158 medlemmer i 123 lande.¹¹¹ De 158 medlemmer omfatter mere end 2,5 mio. revisorer på verdensplan.¹¹²

IFAC har følgende mission:

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

¹⁰⁸ Citat: Johansen og Kofoed, 1994, side 39

¹⁰⁹ Kilde: Revisorhåndbogen, 1999, side 277 & Revisorhåndbogen, 1986, side 361

¹¹⁰ Kilde: FSR, 2000-2, § 23, stk. 2

¹¹¹ Kilde: <http://www.ifac.org/History/>

¹¹² Kilde: <http://www.ifac.org/>

*international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession's expertise is most relevant".*¹¹³

Som det kan ses af ovenstående, arbejder IFAC på at styrke revisorprofessionen, ved at udarbejde professionelle standarder og sikre, at de bliver efterlevet. IFAC arbejder på at blive anerkendt blandt de øvrige regnskabsinteressenter og forsøger på at få revisionsstandarderne endosseret af IOSCO (International Organization of Securities Commission). Dette var dog ikke sket ved udgangen af 2007.¹¹⁴ IFAC prøver ligeledes at påvirke EU's anvendelse af revisionsstandarder således, at de internationale standarder anvendes.¹¹⁵ Ved udgangen af 2007 var de internationale standarder endosseret af den internationale børssammenslutning The World Federation of Exchanges.¹¹⁶ IFAC består af flere forskellige afdelinger med et "council" som øverste myndighed. Under dette ligger et "Board" som er ansvarlig for de øvrige afdelinger. For at sikre kvaliteten af det arbejde, som udføres i IFAC, nedsattes i 2003 et tilsyn (PIOB), som skulle overvåge de forskellige afdelingers arbejde, herunder udarbejdelsen af standarder.¹¹⁷

Udarbejdelsen af internationale standarder foretages af IAASB, der i marts 2008 har udgivet 42 standarder. IAASB blev allerede nedsat ved etableringen i 1977 og har udover standarder også udgivet etiske retningslinjer mv. Udover revisionsstandarder udgiver IAASB også vejledninger til implementering af standarderne i såkaldte IAPs, og der er i marts 2008 udgivet 15 vejledninger.¹¹⁸

IFAC Board etablerede et "Member Body Compliance Program" for at sikre, at alle medlemmerne opfylder deres forpligtelser. For at gøre det klart, hvilke forpligtelser som hvert medlem har, blev der i april 2004 udsendt syv "Statements of Membership Obligations" (SMO). Overordnet kan forpligtelserne for medlemmerne oversættes til, at promovere, indarbejde og assistere i implementeringen af internationale revisionsstandarder.¹¹⁹

¹¹³ Citat: <http://www.ifac.org/>, Facts about IFAC

¹¹⁴ Kilde: IAASB, 2007 side 12

¹¹⁵ Kilde: IAASB, 2007 side 4

¹¹⁶ Kilde: IAASB, 2007 side 4

¹¹⁷ Kilde: IFAC: News & Events, Latest news, 13. November 2003

¹¹⁸ Kilde: IFAC, 2008, side 127 - 131

¹¹⁹ Kilde: <http://www.ifac.org/ComplianceProgram/>

SMO nr. 1 omhandler kvalitetskontrol. Medlemmerne skal sikre, at deres egne medlemmer er underlagt kvalitetskontrol. De skal desuden sørge for, at der er udgivet standarder som opfylder de internationale standarder.¹²⁰

3.2.1.1 IFAD

IFAC har deltaget i IFAD (The International Forum on Accountancy Development) som et led i arbejdet på at harmonisere og forbedre regnskabsaflæggelsen overalt i verden. Udover IFAC havde IFAD bl.a. deltagelse af verdensbanken, IMF, ”Big Five” og IOSCO. Som følge af bl.a. den økonomiske krise i Asien besluttede medlemmerne af IFAD, ”*at alle medlemmerne skulle søge at gøre deres indflydelse gældende ved bevidst at arbejde for at ændre og harmonisere regnskabs- og revisionsregler globalt, regionalt og nationalt*”.¹²¹ Som følge af denne beslutning vedtog ”Big Five”, at dette arbejde kunne gennemføres ved at indføre globale standarder for revision, som var i overensstemmelse med de internationale standarder. Det blev endvidere besluttet, at der skulle indføres global kvalitetskontrol ved ”Peer review” for at signalere, at der arbejdes med at højne revisorkvaliteten.¹²²

3.2.1.2 The Forum of firms

Som et led i IFADs bestræbelser på at højne regnskabsaflæggelsen og som følge af beslutningen fra ”Big Five” nedsatte IFAC i 2002 formelt afdelingen Forum of Firms (FOF), hvor medlemmerne består af firmaer, som udfører såkaldt transnational revision.¹²³ Ved transnational revision skal forstås revision af regnskaber, som kan bruges på tværs af landegrænser. Der var i januar 2008 17 gyldige medlemmer af FOF samt 4 prøvemedlemmer, og det administrative arbejde for FOF udføres af The Transnational Auditors Committee (TAC).¹²⁴ Det er TAC, som dels har ansvaret for vedligeholdelsen af den globale kvalitetskontrol. For at kunne blive medlem af FOF skal firmaer opfylde følgende:

- *“Have transnational audit appointments or are interested in accepting such appointments;*
- *Promote the consistent application of high quality audit practices worldwide, including the use of International Standards on Auditing (ISAs);*

¹²⁰ Kilde: http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_Membership_Obligations_Nov2006_.pdf

¹²¹ Citat: Revisorkommissionen, 2000, side 134

¹²² Kilde: Revisorkommissionen, 2000, side 134

¹²³ Kilde: http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/

¹²⁴ Kilde: http://web.ifac.org/download/Forum_of_Firms_and_TAC_Fact_Sheet.pdf

- *Support convergence of national audit standards with ISAs; and*
- *Agree to meet the Forum's membership obligation.*¹²⁵

Medlemmerne skal opfylde følgende forpligtelser:

- *”skal etablere politikker og metoder for udførelse af transnational revision, som mindst opfylder kravene i de internationale revisionsstandarder (ISA’erne),*
- *som minimum skal leve op til IFAC’s Code of Ethics for Professional Accountants,*
- *skal etablere efteruddannelsesaktiviteter med henblik på, at partnerne og medarbejdere holdes ajour med den internationale udvikling inden for regnskabsaflæggelse og revision og*
- *skal etablere passende kvalitetsstyringsmetoder og -standarder samt gennemføre regelmæssig intern kvalitetskontrol med henblik på at påse overholdelse af firmaets egne politikker og metoder for udførelse af transnational revision.*¹²⁶

3.3 Revisorbranchens udarbejdelse af revisionsstandarder

Som beskrevet i kapitel 2 udgør revisionsstandarder en central rolle i revisionsteorien, hvilket først bliver påpeget af David Flint og senere eksemplificeret af Pratt og Van Peurseem ved tilføjelse af det fjerde niveau i deres begrebsramme for revision. Revisorprofessionen har fra samfundet fået rollen som den branche, der skal sikre ansvarligheden ved at give troværdighed til de informationer, som bliver givet fra en part til en anden. Ved dette ansvar får professionen samtidig pålagt forpligtelser til at leve op til de forventninger, som samfundet har til det udførte arbejde.

For at kunne leve op til de samfundsmæssige forventninger der stilles til revisorer, er det jf. revisionsteorien nødvendigt, at der udarbejdes revisionsstandarder som skal vejlede den enkelte revisor under udførelsen af revision. Det er desuden vigtigt, at der sker en løbende udvikling og bearbejdning, så standarderne er tidssvarende.

På vegne af den internationale revisorprofession har IFAC påtaget sig rollen som den organisation, der står for udarbejdelsen af internationale standarder, som skal overholdes af

¹²⁵ Citat: http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/

¹²⁶ Citat: Revisorkommissionen, 2000, side 135

foreningens medlemmer. Ved at indarbejde de globale forventninger til revisorer i standarderne lever IFAC op til revisionsteorien.

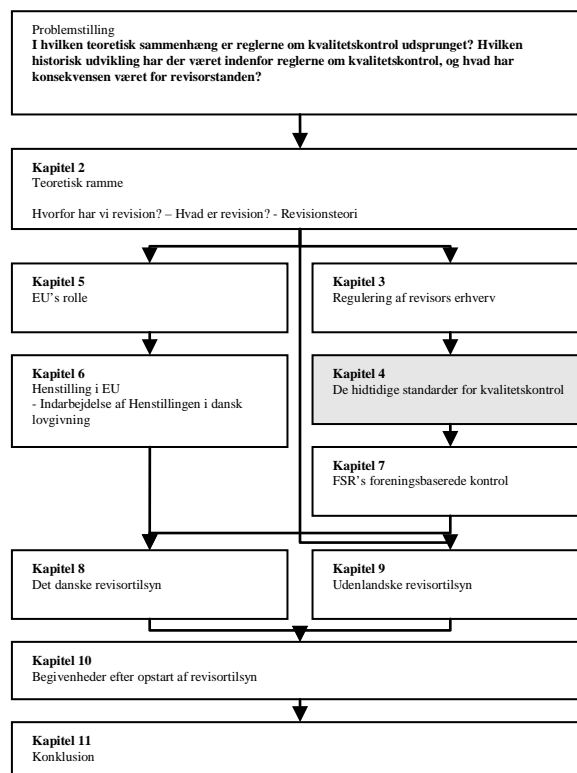
3.4 Sammenfatning regulering af revisors erhverv

Som udgangspunkt reguleres revisors arbejde i lovgivningen. Der er fra politisk side indsat generalklausulen god revisorskik som måleenheden for revisors forpligtelse. Danmark har som følge af medlemskabet af EU forpligtet sig til at følge de vedtagne direktiver og indarbejde disse i de danske love. Medlemskabet af EU betyder dermed, at en del af den danske indflydelse på national lovgivning er forsvundet. Også indenfor god revisorskik er der parallelt hermed sket en ændring, således at den danske indflydelse er blevet formindsket inden for dette område.

God revisorskik er i høj grad styret af de vejledninger og standarder, som udgives af FSR. Disse standarder er i stigende grad blevet påvirket af den internationale udvikling, hvor Danmark gennem FSRs medlemskab af FEE og IFAC har forpligtet sig til at udgive og følge de internationale standarder og vejledninger. Den internationale revisorsammenslutning IFAC har gennem sit virke arbejdet på at forbedre regnskabsaflæggelsen. Den har desuden øget kvaliteten af revisorerers arbejde ved bl.a. at vedtage revisionsstandarder, som medlemmerne har kunnet bruge til at udføre deres arbejde. IFACs arbejde er gennem de sidste 10-15 år blevet optrappet således, at den internationale anvendelse af revisionsstandarder er blevet harmoniseret, og standarderne er i stigende grad blevet anerkendt af interessenterne til de regnskaber, som revisor reviderer. Der er desuden lanceret initiativer som FOF og PIOB i forsøget på at øge omverdenens tillid til revisorarbejdet.

4 De hidtidige standarder for kvalitetskontrol

Der er igennem de seneste 30 år sket en løbende udvikling af reglerne for kvalitetskontrol/styring fra den første revisionsvejledning nr. 4 til de seneste revisionsstandarder nr. 1 og nr. 220. Vi vil i dette kapitel give en oversigt over den historiske udvikling. Samtidig vil vi give en oversigt over indholdet af de forskellige standarder og vejledninger.



4.1 Hidtidige revisionsvejledninger og standarder

Begrebet kvalitetsstyring blev indført officielt i god revisorskik med den første Revisionsvejledning nr. 4 fra 1981. I løbet af de efterfølgende år dannede denne vejledning rammen for kvalitetsstyringen i danske virksomheder. I 1994 bliver der vedtaget en ny vejledning nr. 4 om kvalitetsstyring; denne virkede frem til 2002, hvor den blev erstattet af Revisionsstandard nr. 220. Dette skete som et led i en generel praksis, hvor de internationale revisionsstandarder blev oversat til dansk og tilpasset danske forhold, hvorefter vejledningerne udgik.

I 2005 skete der en yderligere omrokering af de danske standarder således, at nummereringen af dem kom til at stemme overens med de internationale standarder. I november 2005 kom der en opdeling af den hidtidige RS nr. 220 således, at der blev udgivet en ny revisionsstandard nr. 1 (RS nr. 1) med navnet "Kvalitetsstyring i firmaer som udfører revision og review af

historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver”. Samtidig skiftede RS nr. 220 navn fra ”Kvalitetsstyring af revisionsarbejder mv.” til ”Kvalitetsstyring i forbindelse med revision af historiske finansielle oplysninger”.

4.2 Revisionsvejledning 4

Revisionsvejledning nr. 4 blev opdateret i 1994. Vi vil gennemgå den idet vi først vil se på indholdet af vejledningen fra 1981, og derefter vil vi se på vejledningen fra 1994.

4.2.1 Revisionsvejledning nr. 4 fra 1981

Som tidligere nævnt blev der i 1981 indført den første danske revisionsvejledning om kvalitetskontrol. Denne blev til på baggrund af, at der internationalt fra den europæiske revisorsammenslutning EUC i 1979 blev udgivet vejledning nr. 6 ”Sikring og forbedring af kvaliteten af den udførte revision”. Revisionsteknisk udvalgt fandt, at vejledningen *”er egnet som grundlag for dansk revisionspraksis på dette område”*.¹²⁷

Vejledningen definerer kvalitetskontrol som *”alle de metoder, der bruges af et revisionsfirma for at opnå en høj grad af kvalitet af revisionen og af de revisionserklæringer, der skal afgives, og for om nødvendigt at forbedre kvaliteten heraf”*.¹²⁸ Det er i vejledningen oplyst, at *”Kvalitetskontrolmetoder skal ikke nødvendigvis foreligge i skriftlig form og navnlig i mindre revisionsfirmaer vil den skriftlige form ofte kunne anses for upåkrævet”*.¹²⁹ Dette kan undre, da det må formodes, at det er nemmere at overholde retningslinjerne på en ensartet måde, hvis de er nedskrevet.

Vejledningen er delt op i to dele om henholdsvis generelle kvalitetskontrolmetoder og vedrørende individuelle revisioner. I den generelle del fortælles det, at kvalitetskontrolmetoder skal gælde hele virksomhedens organisation, da disse vil påvirke kvaliteten af den individuelle revision enten direkte eller indirekte. Det er ledelsens ansvar, at der er etableret kvalitetskontrol, og alle revisionsvirksomheder har pligt til at indføre

¹²⁷ Citat: Revisorhåndbogen, 1986, side 391

¹²⁸ Citat: Revisorhåndbogen, 1986, side 393, pkt. 1.1

¹²⁹ Citat: Revisorhåndbogen, 1986, side 394, pkt. 2.4

kvalitetskontrol uanset størrelse. Vejledningen giver eksempler på metoder til, at etablere kriterier for accept af klienter og ansættelse samt udvikle medarbejdere.

Om kvalitetskontrol på individuelle revisioner handler vejledningen i høj grad om, at den ansvarlige revisor foretager en god planlægning af den enkelte revision og ellers sikrer, at den udførte revision tager højde for de forhold, som gælder for den virksomhed, der skal revideres. Den ansvarlige revisor skal endvidere føre kontrol med det arbejde, som er udført og sikre, at der er sket en gennemgang af det arbejde, som revisorer på lavere niveauer har udført.

4.2.2 Revisionsvejledning nr. 4 fra 1994

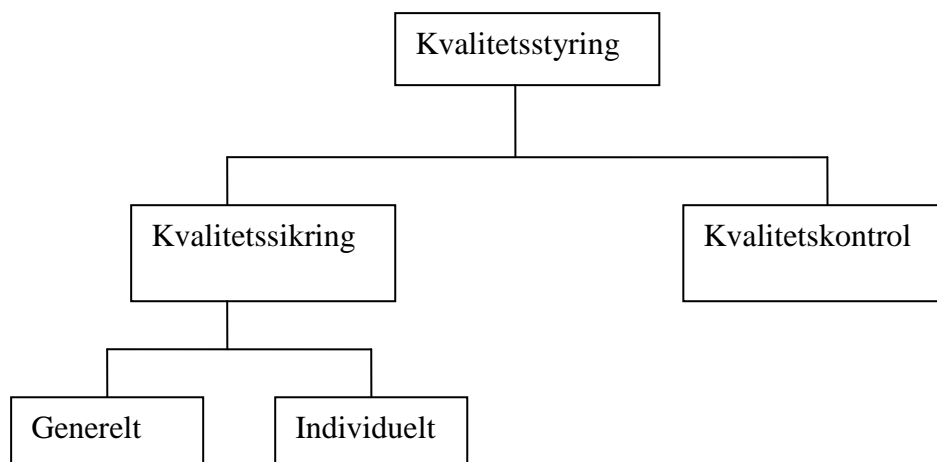
I marts 1994 udgav Revisionsteknisk Udvalg under FSR en ny og revideret udgave af revisionsvejledningen om kvalitetsstyring i revisionsfirmaer. Hvor der i den tidligere vejledning kun var tale om en opdeling i generelle metoder og metoder vedrørende individuelle revisioner gav den nye vejledning en opdeling i henholdsvis kvalitetsstyring og kvalitetskontrol. Om disse begreber siger vejledningen:

- *”Kvalitetsstyring defineres som alle de tiltag, revisionsfirmaet iværksætter for at sikre firmaets kvalitet såvel generelt (afsnit 2) som i den enkelte opgave (afsnit 3)*
- *Kvalitetskontrol (afsnit 4) defineres som den efterfølgende kontrol af, at kvalitetsstyringen har fungeret som forudsat. Kvalitetskontrol er en integreret del af kvalitetsstyringen”¹³⁰*

Sammenhængen mellem de to begreber kan illustreres således:

¹³⁰ Citat: Revisorhåndbogen 1999, side 279, pkt. 1.2

Figur 4.1: Sammenhæng kvalitetsstyring og kvalitetskontrol



Kilde: egen tilvirkning

Som udgangspunkt er forskellen på de to revisionsvejledninger, at den nye vejledning var langt mere konkret i kravene til revisor. Det er påpeget hvad der skal foretages under de enkelte elementer af vejledningen, hvor der i den gamle vejledning kun var givet en ramme, som virksomhederne så kunne tilpasse til deres opgaver.

Det nye i vejledningen var desuden, at det tydeligere blev påpeget, at der skal foregå en efterfølgende kvalitetskontrol. I den nye vejledning er dette gjort ved, at tilføje afsnit 4, der omhandler efterfølgende kvalitetskontrol, mens det i den tidligere vejledning kun udgjorde et enkelt punkt. Det er endvidere påpeget, at der skal være skriftlig dokumentation for kvalitetsstyringen, hvilket der ikke er noget krav til i den tidligere vejledning.

4.3 Revisionsstandarder

Som beskrevet ovenfor kom den første danske revisionsstandard om kvalitetsstyring i 2002 med ikrafttræden 1. januar 2003. Den var gældende i sin vedtagne form frem til den 1. januar 2006, hvor den nye udgave trådte i kraft. Samtidig med vedtagelsen af den nye udgave af standarden er der sket en opdeling således, at en del af kvalitetsstyringen som den tidligere udgave vedrørte, er flyttet over i en ny RS nr. 1.

4.3.1 RS nr. 220 fra 2002

Den første RS nr. 220 omhandlede den samlede kvalitetskontrol og dækkede følgende områder:

- *”Revisionsfirmaets generelle politikker og procedurer vedrørende revisionsarbejder, og*
- *Procedurer vedrørende det arbejde, der uddelegeres til medarbejdere i forbindelse med den enkelte revisionsopgave”*¹³¹

Standarden tilsagde, at virksomheden *”skal implementere kvalitetsstyringspolitikker og – procedurer, som er udformet med henblik på at sikre, at alle revisionsopgaver udføres i overensstemmelse med gældende RS’er eller praksis”*.¹³² Den påpeger endvidere vigtigheden af, at virksomheden får kommunikeret disse procedurer og politikker videre til medarbejderne således, at de forstås og efterleves.

Under hver enkelt revisionsopgave tilsagde standarden, at *”Revisor skal implementere de kvalitetsstyringsprocedurer, der – inden for rammerne af firmaets politikker og procedurer – er hensigtsmæssige for den enkelte opgave”*.¹³³

Som det er tilfældet med øvrige revisionsstandarder, gives der yderligere vejledning til kvalitetskontrollen; i forhold til den senere udgave af RS nr. 220 er den første udgave dog ikke særligt omfangsrig og omfatter kun 18 punkter.

4.3.2 RS nr. 220 fra 2005

Som tidligere nævnt, er afsnittet om den generelle kvalitetsstyring i revisionsvirksomhederne flyttet fra RS nr. 220 til RS nr. 1. Den nye standard omhandler derfor kun kvalitetsstyring ved revision af historiske finansielle oplysninger. Omfanget af den nye standard er sammenlignet med den tidligere væsentligt forøget; den omhandler 38 punkter, hvor den tidligere udgave havde 10 punkter, som omhandlede kvalitetsstyringen på sagsniveau.

¹³¹ Citat: Revisionsstandard 220, 2002, pkt. 1

¹³² Citat: Revisionsstandard 220, 2002, pkt. 4

¹³³ Citat: Revisionsstandard 220, 2002, pkt. 8

Grundlæggende er der ikke den store forskel i formulering af, hvad kvalitetsstyringen som udgangspunkt skal omhandle. Forskellen består i, at den nye standard giver en langt mere udførlig vejledning til, hvordan kvalitetsstyringen skal foregå. Denne lighed ses i formuleringen ”Opgaveteamet skal implementere kvalitetsstyringsprocedurer, der er relevante for den enkelte revisionsopgave”.¹³⁴ Denne formulering har stor lighed med formuleringen fra den gamle RS nr. 220 jf. ovenstående.

4.3.3 Revisionsstandard nr. 1

RS nr. 1 ”Kvalitetsstyring i firmaer som udfører revision og review af historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver” blev som tidligere nævnt offentliggjort i november 2005. Den omfatter, som navnet antyder, den generelle kvalitetsstyring i revisionsvirksomheder. Standarden er senest blevet ajourført i september 2007. Som i de tidligere behandlede standarder påpeges det, at revisionsvirksomheder skal have et kvalitetsstyringssystem som sikrer høj kvalitet i de udførte opgaver. Et kvalitetsstyringssystem, består ifølge standarden af en række politikker og procedurer som omfatter følgende områder:

- ”Ledelsesansvar for firmaets kvalitet
- etiske krav
- klientaccept og fortsættelse af klientforholdet samt af specifikke opgaver
- menneskelige ressourcer
- udførelse af opgaven
- overvågning”¹³⁵

RS nr. 1 er en meget udførlig revisionsstandard, som omhandler 91 punkter, der dækker ovenstående områder. Det er herefter op til ledelse af den enkelte revisionsvirksomhed, at udarbejde en kvalitetsstyringsmanual, som anvender ovenstående punkter med tilhørende vejledning under hensyntagen til virksomhedens karakteristika. En enkeltmandsvirksomhed vil selvsagt ikke skulle have en lige så omfattende manual som de virksomheder, der reviderer børsnoterede virksomheder. En vigtig del af kvalitetsstyringen er afsnittet om overvågning, da virksomheden skal sikre sig, at de krav, som er indeholdt i manualen, bliver opfyldt. Hvis dette ikke sker, skal enten arbejdsgange eller manualen tilrettes.

¹³⁴ Citat: Revisionsstandard 220, 2005, pkt. 2

¹³⁵ Citat: Revisionsstandard 1, 2007, punkt 7

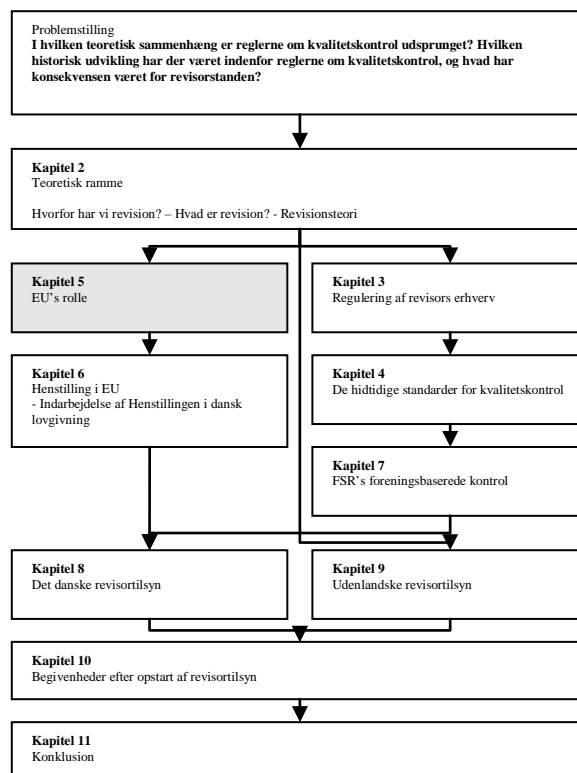
4.4 Sammenfatning af de hidtidige regler for kvalitetskontrol

Der er siden vedtagelsen af den første revisionsvejledning nr. 4 i 1981 sket en udvikling af kravene til revisorernes kvalitetskontrol. Reglerne er over årene blevet øget i både omfang og indhold, således at den enkelte virksomhed har fået langt større vejledning til hvilke krav, der forventes overholdt.

Fra den første udgave af vejledning nr. 4 til den efterfølgende i 1994 blev det fastsat, at der skulle være skriftlige retningslinjer. Der blev ligeledes indført en opdeling i kvalitetsstyring og kvalitetskontrol. Desuden skulle der ved hver enkelt opgave ske en efterfølgende kvalitetskontrol. Vedtagelsen af RS NR. 220 gav ikke nye væsentlige retningslinjer men afspejler i stedet en udviklingen, hvor standarder afløser vejledninger. I 2005 skete den største ændring af reglerne. Der kom en opdeling af de hidtidige regler. Dette bevirkede, at RS nr. 220 kun omhandler revision af finansielle oplysninger, mens den nye RS NR. 1 omhandler de generelle forhold i revisionsvirksomhederne. Omfanget af de enkelte vejledninger og standarder har indtil 2005 ikke været særligt omfangsrigt, men dette blev ændret ved opdelingen af RS NR. 220. Dette afspejler den stigende interesse fra revisorers interessenter, hvilket har påvirket IFAC til at vedtage mere omfattende standarder.

5 EU's rolle

Vi vil i dette kapitel behandle EU's stigende interesse for regulering af lovpligtig revision, som for alvor startede i begyndelsen af 1990'erne. Den stigende interesse har også betydet vedtagelsen af flere regler for regulering af revisorbranchen indenfor EU. Vi vil derfor give en oversigt over udviklingen indenfor EU. Herunder vil vi især fokusere på de regler, der har påvirket vedtagelsen af obligatorisk kvalitetskontrol.



5.1 EU's grøn bog

Danmark har ved medlemskabet af EU deltaget i harmoniseringen af det Indre Marked. Denne harmonisering har medført et øget fokus på revisors rolle. Derfor udarbejdede Kommissionen i 1996 grønbogen ”Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i den Europæiske union”, der blev starten på en harmonisering af reglerne i revisorbranchen indenfor EU, og som senest har resulteret i en ændring af det 8. selskabsdirektiv og den nye revisorlov i Danmark. I grønbogen skrives følgende om harmoniseringen; *”Den øgede gennemsigtighed efter harmoniseringen af de finansielle oplysninger, virksomhederne offentliggør, blev sammen med disse oplysningers større pålidelighed efter en revision foretaget af en uafhængig og fagligt kvalificeret person betragtet som et væsentligt bidrag til gennemførelsen af det indre marked.”*¹³⁶

¹³⁶ Citat: EU-Kommissionen 1996, side 4, pkt. 1.1

Om baggrunden for interessen for revisorer bemærkes det endvidere, at *"Den lovpligtige revisors rolle har i den senere tid været genstand for livlig debat på verdensplan. Som følge af især en række større konkurser er man begyndt at interesse sig for, hvordan den lovpligtige revision fungerer, og for revisorens uafhængighed. På EU-plan har det været vanskeligt at besvare disse spørgsmål, fordi reglerne om lovpligtig revision på EU-plan er ufuldstændige. EU har ikke nogen fælles holdning til den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar. Mangelen på en sådan fælles holdning har en negativ indflydelse på kvaliteten af revisionen og friheden til at etablere sig og yde tjenesteydelser på dette område"*.¹³⁷

Grønbogen behandler forskellige aspekter af revisors arbejde; herunder uafhængighed og kvalitetskontrol. Den er opbygget således, at den først behandler et emne, hvorefter der opstilles en række prioriterede handlingsområder. Om kvalitetskontrol foreslås det at nedsætte et organ, der skal se på, om de internationale standarder fra IFAC kan anvendes som en retslig norm i hele EU. Som tidligere nævnt er der ikke et EU retsligt krav til udførelsen af revision i medlemslandene. Det foreslås desuden, at organet skal se på, hvordan bl.a. kvalitetskontrol udføres i de enkelte lande.¹³⁸ Om reguleringen af revision i EU bemærker grønningen *"Selv hvis man kan nå til enighed om principperne for revisorerers uafhængighed og en kerne af revisionsstandarder, vil systemet først blive effektivt, hvis standarderne håndhæves, og der føres en passende kvalitetskontrol"*.¹³⁹

Efter udgivelsen af grønningen modtog EU Kommissionen en række reaktioner på bogens indhold. Der blev ligeledes afholdt en konference, hvoraf det fremgik, at *"Der var bred enighed på konferencen om, at EU bør have fælles rammer for revision, og at disse rammer bør tage udgangspunkt i de internationale revisionsstandarder"*.¹⁴⁰ Endvidere vedtog Europa-Parlamentet den 15. januar 1998 opbakning til grønningen og dens ønsker om at regulere revisorerhvervet inden for medlemslandene.¹⁴¹ Som en følge af grønningen og Europa-Parlamentets beslutning blev der nedsat et revisionsudvalg. I sidstnævntes arbejde blev der

¹³⁷ Citat: EU-Kommissionen 1996, side 4, pkt. 1.2

¹³⁸ Kilde: EU-Kommissionen 1996, side 25

¹³⁹ Citat: EU-Kommissionen 1996, side 25, pkt. 4.36

¹⁴⁰ Citat: EU-Kommissionen 1998, pkt. 2.7

¹⁴¹ Kilde: EU-Kommissionen 1998, C 143/13

opnået enighed om, at hvert medlemsland skal have et kvalitetssikringssystem, som skal føre kontrol med de revisorer, der udfører lovpligtig revision.¹⁴²

Som en del af harmoniseringen af det indre marked og for at give de børsnoterede virksomheder indenfor EU mulighed for at tiltrække kapital, vurderer EU, at det er nødvendigt med en harmonisering af regnskabsstandarderne til en fælles standard.¹⁴³ Dette skal være ”standarder, som er gennemsigtige, klare, ordentligt gennemarbejdet og håndhæves effektivt”.¹⁴⁴ I denne ensrettede anvendelse af fælles regnskabsstandarder vil det være nødvendigt, ”at den lovpligtige revision, som sikrer en forsvarlig anvendelse af regnskabsstandarder, gennemføres på et niveau, der er lige højt i hele EU. Det kræver, at der især fokuseres på udvikling af ”benchmarks” for revision, udvikling af standarder for erhvervsetik samt på gennemførelse af effektive kvalitetsstyringsystemer til brug for lovpligtig revision”.¹⁴⁵

5.2 Henstilling om kvalitetssikring

Som følge af EU's regnskabsstrategi udsendte EU Kommissionen den 15. november 2000 sin henstilling ”om kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU: Mindstekrav”.

Henstillingen opstiller følgende primære punkter om effekten af kvalitetssikring:

- *”Kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision er af afgørende betydning, hvis det skal lykkes at sikre en god revisionskvalitet. God revisionskvalitet indebærer, at troværdigheden af offentliggjorte finansielle oplysninger styrkes, og at aktionærer, investorer, kreditorer og andre kapitalindskydere får en bedre service og beskyttelse*
- *Kvalitetssikring er erhvervets vigtigste middel til at give offentligheden og myndighederne sikkerhed for, at revisorer og revisionsfirmaer virker på et niveau, der opfylder de fastlagte revisionsstandarder og etiske regler. Kvalitetssikring giver desuden erhvervet mulighed for at fremme kvalitetsforbedringer”*¹⁴⁶

¹⁴² Kilde: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/92 pkt. 12

¹⁴³ Kilde: EU-Kommissionen, 2000-2, side 3

¹⁴⁴ Citat: EU-Kommissionen, 2000-2, side 3, afsnit/(pkt.) 2

¹⁴⁵ Citat: EU-Kommissionen, 2000-2, side 9, afsnit/(pkt.) 27

¹⁴⁶ Citat: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/91 pkt. 2 & 3

Ovenstående citat om at kvalitetssikring er medvirkende til at sikre, at god revisionskvalitet ligger i forlængelse af formanden for FSR's Kvalitetsudvalg Bent Hansens begrundelse for indførelse af foreningsbaseret kvalitetskontrol i 1994:

"Med det formål at tilskynde og støtte medlemmer og revisionsfirmaer i bestræbelserne på at sikre kvaliteten af den statsautoriserede revisors ydelser".¹⁴⁷

Om behovet for en henstilling om kvalitetssikring giver Kommissionen sammen med den ovenfor tidligere behandlede historiske udvikling følgende begrundelser:

- *"Kvalitetssikring er imidlertid et forholdsvis nyt fænomen i EU, hvilket fremgår af det forhold, at en række medlemsstater først for nylig har indført det, og at flere andre medlemsstater ikke havde et kvalitetssikringssystem pr. 1. januar 1999*
- *På nuværende tidspunkt findes der ingen internationalt accepteret standard, der definerer mindstekrav til kvalitetssikring, og som kan bruges som målestok for nationale kvalitetssikringssystemer".¹⁴⁸*

Som det ses af ovenstående, har EU's motiver for iværksættelse af kvalitetssikring dels været begrundet i ønsket om et effektivt indre marked, hvor revisors rolle har været at *"beskytte den almene interesse"*¹⁴⁹, dels været motiveret af ønsket om at harmonisere revisorbranchen inden for EU, således at konkurrencen dermed har kunnet øges til gavn for forbrugerne. Under arbejdet med denne harmonisering er EU blevet opmærksom på nødvendigheden af fælles regler for revision. Dette har betydet en udvikling fra, at EU kun pålagde visse virksomheder brugen af revisor til en langt mere omfattende regulering af revisors arbejdsområder.

5.3 8. selskabsdirektiv

Som en fortsættelse af EU's interesse for regulering af revisionsbranchen blev der den 25. april 2006 vedtaget et nyt 8. selskabsdirektiv der erstattede det gamle direktiv fra 1984.¹⁵⁰ Vi vil i vores behandling af det nye direktiv udvælge udelukkende de punkter, som efter vores opfattelse vedrører den lovpligtige kvalitetssikring.

¹⁴⁷ Kilde: Hansen, 1994-2, side 7

¹⁴⁸ Citat: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/91 pkt. 5 & 7

¹⁴⁹ Citat: EU-Kommissionen, 1996, side 4 pkt. 1.1

¹⁵⁰ Kilde: The Economist Intelligence Unit Limited, 2006, side 10

Af følgende citat; *“In a bid to rebuild confidence in corporate reporting, shaken by the financial scandals in recent years at Enron in the US and Ahold and Parmalat in Europe, the EU has enacted tough new rules on the auditing of company accounts”*¹⁵¹ kan det desuden udledes, at det nye direktiv også var et forsøg på at skabe tillid til selskabsrapportering på baggrund af de skandaler der har præget både Europa og USA. Direktivet er også kaldet Europas svar på Sarbanes-Oxley.¹⁵² Medlem af Europaparlamentet Bert Doorn udtaler, at det nye direktiv *“will boost investors’ confidence without bringing in pointless and complicated rules and regulations for auditors and businesses”*.¹⁵³

Det er i direktivet fastsat, at det er de internationale revisionsstandarder, som skal danne udgangspunkt for udførelse af revisioner. Inden standarderne skal anvendes, skal de dog igennem en godkendelsesproces hos EU's reguleringskomite for revision.¹⁵⁴ Det bliver i direktivet fastsat, at revisorer ved udførelse af revision skal være uafhængige jf. *“The directive establishes the principle whereby a statutory auditor or an audit firm must be independent from the audited entity and in no way be involved in decision-taking of the audited entity”*.¹⁵⁵

Hvert medlemsland bliver pålagt en række forpligtelser og skal herunder sørge for, at der findes et elektronisk register over revisorer og revisionsvirksomheder. Registret skal være offentligt tilgængeligt, og hver virksomhed skal sørge for, at det hele tiden er opdateret samt bl.a. oplyse om antallet af godkendte revisorer og ejerskabsforhold.¹⁵⁶

Som en del af det nye 8. selskabsdirektiv er det blevet pålagt medlemslandene at indføre en obligatorisk kvalitetskontrol. *“The directive introduces a requirement for all statutory auditors and audit firms to be subject to a system of quality assurance”*.¹⁵⁷ Denne skal være uafhængig fra den revisionsvirksomhed, som bliver kontrolleret. Kontrollen skal derudover være under offentligt tilsyn, for at sikre en ensartethed i kontrollen.¹⁵⁸

¹⁵¹ Citat: The Economist Intelligence Unit Limited, 2006, side 10

¹⁵² Kilde: Grant, 2005, side 4

¹⁵³ Citat: The Economist Intelligence Unit Limited, 2006, side 10

¹⁵⁴ Kilde: Cairns, 2006, side 84

¹⁵⁵ Citat: Downes, 2006, side 29

¹⁵⁶ Kilde: Cairns, 2006, side 84

¹⁵⁷ Citat: Downes, 2006, side 29

¹⁵⁸ Kilde: Downes, 2006, side 29

5.4 Sammenfatning EU's rolle

Der har i EU de seneste 10-15 år været en stigende interesse for revisors rolle i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. Dette blev for alvor indledt med udgivelsen af grønbogen fra 1996 om revisors rolle i EU. Der blev allerede i grønbogen gjort opmærksom på, at det ville være nødvendigt at indføre kvalitetskontrol, hvilket i år 2000 medførte, at EU Kommissionen udsendte sin henstilling om kvalitetssikring.

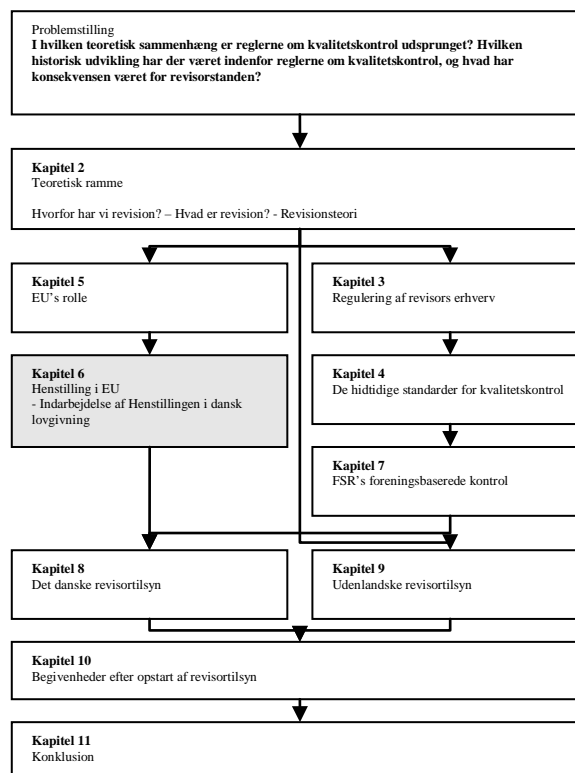
Det øgede fokus på revision var påvirket af, at der i flere omgange havde været forskellige erhvervsskandaler. I 1990'erne var der på verdensplan en række konkurser, der i første omgang førte til grønbogen fra 1996, og i starten af det nye årtusinde var der i EU skandalerne om Ahold og Parmalat, mens der i USA var Enron.¹⁵⁹

De seneste erhvervsskandaler medførte, at EU fandt det nødvendigt at komme med en ny udgave af 8. selskabsdirektiv, hvori der blev fastsat en række nye krav til både revisorer og de enkelte medlemslande. Hermed kan det konkluderes, at der på EU-plan er taget et afgørende skridt til at harmonisere reglerne på tværs af medlemslandene. Dette skulle forhåbentlig også medføre, at kvaliteten af de udførte revisioner bliver forbedret og at lignende skandaler i fremtiden skulle kunne undgås.

¹⁵⁹ Kilde: The Economist Intelligence Unit Limited, 2006, side 10

6 Henstilling om kvalitetssikring i EU

Vi vil i det følgende afsnit analysere EU Kommissionens ”Henstilling af 15. november 2000 om kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU: Mindstekrav” (herefter kaldet Henstillingen) i forhold til den danske LOV nr. 302 ”Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer” af 30/04/2003 (herefter kaldet Revisorloven). Vi vil vurdere, om kravene i Henstillingen er blevet opfyldt i Revisorloven og om de enten er blevet skærpet eller lempet.



6.1 Henstillingen

Indholdet af Henstillingen bliver opdelt i følgende grupper:

1. Kvalitetssikringens omfang
2. Metodologi
3. Kontrolperiode og udvælgelse af kontrollerede personer
4. Omfanget af kvalitetskontrollen
5. Skelnen mellem metoder
6. Offentlig kontrol og offentliggørelse
7. Disciplinære sanktioner
8. Tavshedspligt
9. Kontrollantens kvalitet
10. Kontrollantens uafhængighed og objektivitet
11. Ressourcer
12. Afsluttende bestemmelser

Kvalitetssikringens omfang

I Henstillingen bliver det fastslået, at alle, der er godkendte, og som foretager lovpligtig revision, skal være omfattet af et kvalitetsstyringssystem. Dette bliver indarbejdet i Revisorlovens § 14; dog med det danske særkende at det er revisionsvirksomheder, der som udgangspunkt kontrolleres og ikke den enkelte revisor.¹⁶⁰ Trods dette kan vi konstatere, at Henstillingens krav er opfyldt. For den danske revisionsbranche medførte Revisorloven, at også de revisorer, som ikke - indtil vedtagelsen af Revisorloven - havde været medlem af enten FSR eller FRR, blev omfattet af obligatorisk kvalitetskontrol.

Metodologi

Der bliver i Henstillingen givet mulighed for, at vælge mellem enten overvågning eller peer review, da de anses for "*ligeværdige metoder*".¹⁶¹ Henstillingen opfordrer herudover til at anvende et offentligt tilsyn til den praktiske udførelse for at sikre kontrollanternes uafhængighed. Det skal desuden sikres, at kontrollanterne har de tilstrækkelige kompetencer til at udføre deres opgave.

Det er i Revisorloven ikke direkte fastsat, hvilken form for kvalitetskontrol der skal anvendes; det er dog i bemærkningerne til loven fastsat, at der skal anvendes "peer review". Begrundelsen for at anvende "peer review" er, at det derved bliver muligt at gøre brug dels af de erfaringer, som er indsamlet i FSR og FRR, og dels af erfaringerne fra de revisorer, der hidtil har fungeret som kontrollanter.¹⁶² Selvom det ikke direkte i lovgivningen er fastsat, hvem der skal foretage kvalitetssikring, kan vi på baggrund af bemærkningerne til loven konkludere, at Henstillingens krav er opfyldt til fulde.

Kontrolperiode og udvælgelse af kontrollerede personer

Kontrolperioden skal ifølge Henstillingen som udgangspunkt være for en periode på max 6 år. Dette kan dog ændres for de såkaldte "Public interest-foretagender", hvor intervallet for kontrollen bør være mindre end hvert 6. år. Det er den enkelte lovpligtige revisor der skal kontrolleres. Udvalget kan ske på baggrund af enten firma eller enkeltpersoner. Udvalget skal sikre, at alle bliver kontrolleret inden for den givne periode. Endeligt skal

¹⁶⁰ For yderligere behandling af omfanget henvises til afsnittet om Revisortilsynet

¹⁶¹ Citat: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/93

¹⁶² Kilde: FSR, 2003-2, side 48 - 49 samt Revisorkommissionen, 2000, side 136

kontrollen med de firmaer, der har flere afdelinger, ske på baggrund af afdelingen og et passende antal afdelinger skal kontrolleres.

Det er i Revisorlovens § 14, stk. 3 fastsat, at kontrolperioden skal være på 4 år. Dette er en skærpelse i forhold til de 6 år, som Henstillingen giver mulighed for. Der gives dog også mulighed for, at der i enkelte tilfælde kan gå 6 år, inden et firma bliver kontrolleret. Der bliver ikke skelnet mellem revisionsfirmaer. Dette betyder, at alle bliver kontrolleret i samme grad. Dette må anses for at være en skærpelse af kontrollen for de små firmaer; disse bliver derved kontrolleret lige så ofte som et firma, der reviderer børsnoterede virksomheder.

Det er i Revisorlovens § 14, stk. 1 fastsat, at det er virksomheder, der skal udvælges til kontrol, hvilket er i overensstemmelse med Henstillingen. Revisorloven § 12 fastsætter, at det ikke er tilladt at udføre revisionsopgaver i overensstemmelse med loven såfremt virksomheden ikke får foretaget kvalitetskontrol. Derved overholdes Henstillingen for udvælgelse til kontrol. For at sikre at alle revisorer udvælgelses til kontrol, er der i Revisorlovens § 5 givet bemyndigelse til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et register over alle revisorer og revisionsvirksomheder.¹⁶³ Revisorloven giver ingen retningslinjer om udvælgelsen af afdelinger; den lader det være op til Revisortilsynet at fastsætte de endelige regler. I disse regler skal metoderne for at udvælge virksomheder til kontrol også nærmere fastsættes jf. Revisorloven § 15 stk. 3 & 4.

Erfaringerne fra den foreningsbaserede kvalitetskontrol har formentlig medvirket til at fortsætte praksissen med at anvende virksomhederne som baggrund for udvælgelsen til kontrol. Da en del af kvalitetskontrollen efter de nuværende standarder også omhandler de interne kontrolsystemer i en virksomhed, ville det ikke være praktisk, at udvælgelsen skete på baggrund af den enkelte revisor. Overordnet kan vi konkludere, at Henstillingens krav overholdes, og desuden er blevet skærpet for tidsintervallet af kontrol.

¹⁶³ Kilde: FSR 2003-2, side 23

Omfanget af kvalitetskontrollen

Henstillingen lægger kun op til kvalitetssikring for ”lovpligtige revisioner af årsregnskaber foretaget af lovpligtige revisorer”.¹⁶⁴ ”Kvalitetskontrollen skal blandt andet omfatte en vurdering af det interne kvalitetskontrollsystem i et revisionsfirma. For at efterprøve, om kvalitetskontrollen fungerer tilfredsstillende, skal der foretages en tilstrækkelig revisionstest med hensyn til procedurer og revisionsdokumenter”.¹⁶⁵ Udgangspunktet for kvalitetskontrollen er ifølge Henstillingen; ISA 220, som bliver beskrevet i kapitel 4. Desuden angiver Henstillingen, at kontrollen skal omfatte flere forskellige områder, bl.a. følgende:

- Kvaliteten af arbejdspapirer
- Overholdelse af revisionsstandarder
- Kontrol af revisionspåtegninger

Revisorloven gælder ikke udelukkende revision af årsregnskaber og omfanget af kvalitetskontrollen er derfor øget i forhold til Henstillingen. Omfanget af opgaver, som er omfattet af kvalitetskontrollen, er beskrevet i afsnittet om revisortilsynet; og vi vil derfor ikke behandle det yderligere her. Der er i Revisorloven kun givet udtryk for, at ”Kvalitetskontrollen skal omfatte udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som revisor beskæftiger sig med”.¹⁶⁶ Som tidligere nævnt blev Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pålagt at fastsætte nærmere retningslinjer for udførelsen af kvalitetskontrol. Af bemærkningerne fremgår det, at disse retningslinjer skal afspejle Henstillingen.

Vi kan konkludere, at Henstillingens krav er opfyldt samt skærpet i forhold til de opgaver som, er omfattet af kvalitetskontrol.

Skellen mellem metoder

Der bør ifølge Henstillingen ”skelnes mellem den metode for kvalitetssikring, der gælder for lovpligtige revisorer med klienter blandt public interest-føretagender, og den, der gælder for dem, der ikke har klienter blandt public interest-føretagender. Denne skellen angår en række systematiske aspekter af kvalitetssikring såsom hyppigere vurdering, øget offentligt tilsyn med styringen af kvalitetssikringen og mulighed for, at de kompetente myndigheder kan få adgang

¹⁶⁴ Citat: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/94

¹⁶⁵ Citat: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/94

¹⁶⁶ Citat: Lov nr. 302 af 30/04-2003, 2003, § 14, stk. 2

*til kontrollantens dokumenter (jf. punkt 5.2). Denne skelnen ændrer ikke omfanget, målsætningerne eller den generelle fremgangsmåde i forbindelse med den individuelle kvalitetskontrol.”*¹⁶⁷ Dette indebærer bl.a., at det offentlige tilsyn skal have adgang til kontrollantens arbejds papirer under hensyntagen til tavshedspligt.

Der bliver i Revisorloven ikke givet mulighed for at skelne mellem de forskellige revisionsvirksomheder, da alle skal kontrolleres inden for den samme årrække. Derimod giver lovens § 16, stk. 4 mulighed for, at Revisortilsynet kan deltage i kontrolbesøg, og Revisortilsynet kan indhente oplysninger, herunder arbejds papirer fra kontrollanten. Dette er jf. bemærkningerne til lovforslaget for dels at kunne kontrollere kontrollanten, og dels for at vurdere den virksomhed, som er blevet kontrolleret.¹⁶⁸

Vi kan på denne baggrund konkludere, at kravene til kvalitetskontrollen er blevet skærpet i forhold til Henstillingen, da alle virksomheder skal kontrolleres på samme måde og inden for samme tidsinterval. Revisorkommissionen lægger i dens betænkning, som danner baggrund for Revisorloven, op til, at der skal foretages en skelnen, således at 4 års perioden skal dække revisorer for de såkaldte ”public interest” selskaber, og at der skal gives mulighed for, at revisorer uden disse klienter kan få en længere kontrolperiode. Vi undrer os over, at der ikke i loven eller dens bemærkninger er taget højde for at differentiere kontrolperioden.

Offentlig kontrol og offentliggørelse

For at fremme troværdigheden af kvalitetskontrol skal der ifølge Henstillingen være et kontrolorgan, hvor flertallet af medlemmer ikke er revisorer. Dette organ skal bl.a. evaluere kontrollerne og offentliggøre resultaterne af de foretagne kontroller. Offentliggørelsen af resultatet af kontrollerne bør ifølge Henstillingen ikke ske ved at nævne de enkelte firmaers navne. Det er vigtigt, at der sker en passende offentliggørelse af resultater under hensyntagen til tavshedspligten, da dette anses for at være med til at øge tilliden til kvalitetskontrollen.

Der er i Revisorlovens § 15 fastsat, at fire af Revisortilsynets ni medlemmer skal være revisorer, hvilket derved opfylder Henstillingen. I forhold til opfyldelsen af offentliggørelse er

¹⁶⁷ Citat: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/94

¹⁶⁸ Kilde: FSR 2003-2, side 50

det i § 16, stk. 6 fastsat, at Revisortilsynet skal udgive en årlig redegørelse; dette er også i overensstemmelse med Henstillingen.

Disciplinære sanktioner

Henstillingen siger følgende: ”*Negative resultater af kvalitetskontrollen skal automatisk føre til, at der iværksættes disciplinære sanktioner. Disciplinærsystemet bør give mulighed for at slette den lovpligtige revisor i revisorregistret*”.¹⁶⁹ Dette skal være med til at øge troværdigheden af kvalitetssikring, da det må være naturligt, at de, der ikke har levet op til deres forpligtelser, får sanktioner.

Det er i Revisorloven fastsat, at Revisortilsynet kan træffe forskellige foranstaltninger herunder indsendelse til Disciplinærnævnet, hvilket er beskrevet i afsnit 8.2 om Revisortilsynet. I de alvorligere sager er det herefter være op til nævnet at idømme straffe. På baggrund af dette kan vi konkludere, at Henstillingens krav er opfyldt i lovgivningen.

Tavshedspligt

En væsentlig del af kvalitetskontrollen er adgangen til fortrolige oplysninger. Dette betyder, at revisor ifølge Henstillingen ikke skal være omfattet af fortrolighedsbestemmelserne, når der gives adgang til oplysninger og dokumenter for kontrollanter. Det betyder samtidig, at både kontrollanten og tilsynsmyndighederne skal være omfattet af samme tavshedspligt, som var de revisorer.

Det bliver i Revisorloven § 17, stk. 2 fastsat, at de involverede parter skal ”*iagttage ubetinget tavshed*”.¹⁷⁰ Dette er i overensstemmelse med Henstillingen. Vi kan derfor konkludere, at sidstnævntes krav er indfriet i lovgivningen.

Kontrollantens kvalitet

Kvalitetssikringssystemet bør ifølge Henstillingen ”*sikre, at de personer — hvad enten der er tale om fagfæller eller ansatte i et kontrolorgan — som foretager kvalitetskontrol, har en*

¹⁶⁹ Citat: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/95

¹⁷⁰ Citat: Lov nr. 304 af 30/4-2003, 2003, § 17, stk. 2

*faglig uddannelse og relevante erfaringer kombineret med en specifik uddannelse i kvalitetssikring”.*¹⁷¹

Det er i Revisorloven § 15, stk. 3 & 4 overladt til Revisortilsynet at fastsætte de nærmere regler for, hvem der kan udføre kvalitetskontrol. Dette er bl.a. gjort ved udsendelse af BEK nr. 337 af 10/05-2004. Kravene er beskrevet i afsnit 8.1.2 om Revisortilsynet. Der bliver i bemærkningerne til Revisorloven lagt op til, at kontrollanterne skal gennemgå et kursus for at sikre ensartet kontrol.¹⁷² Vi kan dermed konkludere, at Henstillingens krav er opfyldt i Revisorloven.

Kontrollantens uafhængighed og objektivitet

Ifølge Henstillingen bør kontrollanterne ”mindst være omfattet af de uafhængighedskrav, der gælder for lovpligtige revisorer”¹⁷³; herunder skal der tages højde for mulige interessekonflikter, når en kontrollant udvælges.

Kravet om uafhængighed er blevet indarbejdet i Revisorloven § 17. Her fremgår det, at kontrollanterne skal overholde uafhængighedskriterierne og have samme habilitet som ved en almindelig revision. Vi kan derfor konkludere, at Henstillingens bestemmelser er medtaget i Revisorloven, uden at der er foretaget stramninger eller lettelser.

Ressourcer

Der bør ifølge Henstillingen afsættes tilstrækkelige midler til at sikre, at kvalitetskontrollen kommer godt i gang og derved fungerer effektivt. Dette skal understøtte troværdigheden ved kontrollen.

Revisorlovens § 29 giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at opkræve et gebyr af alle beskikkede revisorer til finansiering af Revisortilsynet. De får ligeledes retten til at fastsætte reglerne for betaling af kvalitetskontrollen. Af bemærkninger til loven fremgår det endvidere, at det er den kontrollerede virksomhed, der skal betale kontrollanten for dennes

¹⁷¹ Citat: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/96

¹⁷² Kilde: FSR 2003-2, 2003, side 49

¹⁷³ Citat: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/96

arbejde i lighed med en almindelig revision.¹⁷⁴ På baggrund af denne lovgivning kan vi konkludere, at kravene i Henstillingen er opfyldt uden skærper eller lempelser.

Afsluttende bestemmelser

Henstillingen er udarbejdet til medlemmerne af EU for at harmonisere kvalitetssikringen og dermed forbedre kvaliteten af revisionsarbejdet i Unionen. Såfremt EU-Kommissionen ikke mener, at der er sket en tilstrækkelig harmonisering, forbeholder den sig retten til at genoverveje lovgivningen og sørge for, at henstillingen bliver implementeret i alle medlemslandene; dette kan ske med et direktiv.¹⁷⁵

Vi kan konkludere, at Danmark på baggrund af Revisorloven lever op til sine forpligtelser om at indarbejde Henstillingen i lovgivningen og derved hjælpe til den ønskede harmonisering.

6.2 Sammenfatning på henstilling om kvalitetssikring i EU

Vi kan på baggrund af vores analyse konkludere, at Danmark til fulde har indarbejdet Henstillingen i den danske lovgivning. Dette er dog gjort ved at overlade en del af reguleringen om den praktiske udførsel til Revisortilsynet. Revisortilsynet skal bl.a. udarbejde retningslinjer for udvælgelse af kontrollanter og omfanget af kontrol. Begrundelsen for at give Revisortilsynet ansvaret for disse retningslinjer må være, at det derved bliver muligt konstant at tilpasse retningslinjerne til udviklingen, uden at det er nødvendigt at ændre loven. Dette er i tråd med den danske tradition for rammelovgivning som sikrer dynamiske love, der sjældent skal tilpasses.

Vi kan endvidere konkludere, at der på visse områder er sket en stramning, således at kontrollen skal foretages hvert 4. år mod den anbefalede periode på 6 år. Denne stramning påvirker især de mindre revisorer, da Henstillingen lægger op til, at perioden for revisorer, som har ”public interest” virksomheder som klienter, skal være kortere end de anbefalede 6 år. Det er desuden en stramning, at kvalitetskontrollen omfatter andre opgaver end den

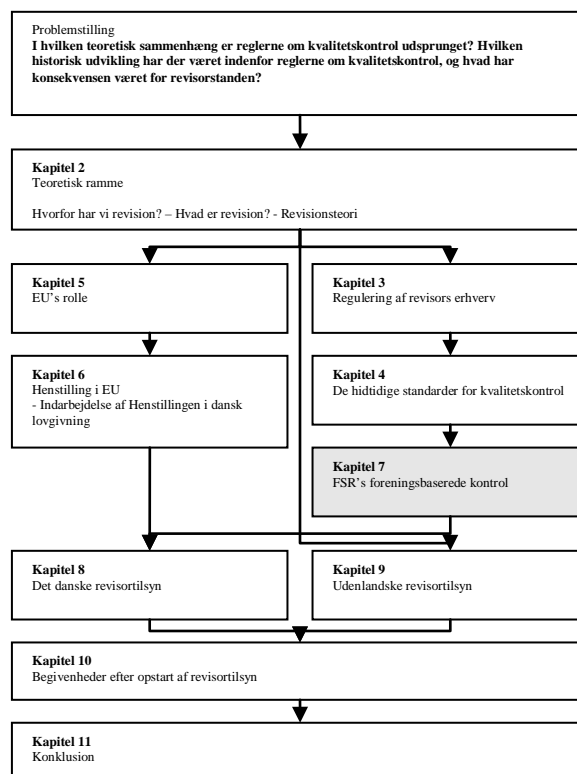
¹⁷⁴ Kilde: FSR 2003-2, 2003, side 48

¹⁷⁵ Kilde: EU-Kommissionen, 2000-1, L 91/92, pkt. 13

lovpligtige revision. Dette skyldes, at kvalitetskontrollen er gjort til en del af Revisorloven, som også omfatter andre erklæringsopgaver.

7 Analyse af FSR's foreningsbaserede kontrol

Før vedtagelsen af lovpligtig kvalitetskontrol har der gennem næsten et årti været gennemført en foreningsbaseret kvalitetskontrol af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer FSR. Vi vil i dette kapitel derfor foretage en analyse af den foretagne kontrol frem til og med 2003/04. Herunder vil vi også behandle motiverne til vedtagelsen i 1994.



7.1 Vedtagelsen af foreningsbaseret kvalitetskontrol

FSR vedtog på generalforsamlingen i maj 1994, at de ville indføre den foreningsbaserede kvalitetskontrol med det formål ”at tilskynde og støtte medlemmer og revisionsfirmaer i bestræbelserne på at sikre kvaliteten af den statsautoriserede revisors ydelser”.¹⁷⁶ Dette skete samtidig med, at lignende ordninger blev indført i lande som USA, Canada og England.¹⁷⁷ Det var FSRs håb, ”at ordningen generelt vil medvirke til at fastholde og forbedre kvaliteten af de opgaver, de statsautoriserede revisorer udfører”.¹⁷⁸

Da der var tale om en helt ny ordning, blev det besluttet at der i perioden frem til generalforsamlingen i 1997 ikke skulle være sanktioner ved manglende overholdelse af

¹⁷⁶ Citat: Hansen, 1994-2, side 7

¹⁷⁷ Kilde: Hansen, 1994-2, side 7

¹⁷⁸ Citat: Hansen, 1994-2, side 7

kravene til kvalitetskontrol. Det skulle dermed være muligt for alle statsautoriserede revisorer at få indarbejdet tilstrækkelige kvalitetskontroller.¹⁷⁹

Som tidligere nævnt var der allerede i 1981 indført en vejledning om kvalitetskontrol; det må dog være tilføjelsen om, at der skal foretages en efterfølgende kvalitetskontrol, som gjorde foreningen opmærksom på det hensigtsmæssige med den obligatoriske kvalitetskontrol. Om vedtagelsen påpeges det, at *"ordningen skal ses som et naturligt follow-up på de ændringer og tilpasninger, der siden 1988 er foretaget i lovgivningen, med det sigte at styrke tilliden til revisorer og de offentliggjorte årsregnskaber"*.¹⁸⁰ Behovet for kvalitetskontrol *"skal ses i lyset af den stigende opmærksomhed, der er fra omverdenen om revisors arbejde. Ikke blot i Danmark, men i de fleste vestlige lande, har revisionsfirmaerne og revisorprofessionen påtaget sig en aktiv rolle til sikring af, at revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant til stadighed lever fuldt ud op til gældende normer for revisors arbejde"*.¹⁸¹

Det har ikke været muligt at fremskaffe de årsberetninger, som er lavet for den obligatoriske kvalitetskontrol fra opstarten i 1994/95 og frem til og med 1998/99. Disse vil derfor ikke blive behandlet i dette afsnit. Det var først i 1999, at FSR startede med at offentliggøre deres beretninger. Beslutningen om dette *"skal ses i lyset af, at der både på europæisk plan og herhjemme er et ønske fra myndigheder og andre samarbejdspartnere om øget offentlighed om resultaterne af den gennemførte kvalitetskontrol"*.¹⁸²

Omfanget af den vedtagne kvalitetskontrol gælder ikke bare revisions- og erklæringsopgaver; det gælder også for assistance- og rådgivningsopgaver. Dette bevirker, at hele revisionsvirksomheden og dens virke som skal opfylde kvalitetskontrollen.¹⁸³

7.2 Forløbet af Kvalitetskontrol

Kvalitetskontrollen blev tilrettelagt således, at alle de virksomheder, der var medlem af FSR blev opdelt i grupper efter hvor mange statsautoriserede revisorer, der var ansat. Grupperne

¹⁷⁹ Kilde: Hansen, 1994-2, side 7

¹⁸⁰ Citat: Hansen, 1994-2, side 7

¹⁸¹ Citat: FSR 2000-1, side 2

¹⁸² Citat: FSR 2002, side 5

¹⁸³ Kilde: FSR 2000-1, side 2

var henholdsvis enkeltmandsvirksomheder, virksomheder med 2-4 ansatte, virksomheder med 5-9 ansatte og virksomheder med flere end 9 ansatte statsautoriserede revisorer.¹⁸⁴ Derefter blev en tredjedel af hver gruppe udtaget til kvalitetskontrol således, at alle virksomheder blev kontrolleret i løbet af 3 år. Når en virksomhed var blevet udtaget til kontrol, skulle der indgås en aftale med en anden statsautoriseret revisor. Denne aftale skulle derefter bekræftes af kvalitetsudvalget, hvorefter der var et halvt år til at få foretaget kvalitetskontrollen.¹⁸⁵

Når kvalitetskontrollen var foretaget, var det op til kvalitetsudvalget at bedømme erklæringen, og såfremt ”kontrollen har afdækket mangler i kvalitetsstyringen vil Kvalitetsudvalget tage stilling til eventuelle sanktioner. Disse kan bestå i en henstilling om at forbedre kvaliteten af revisionsfirmaets kvalitetsstyring på visse områder eller udvælgelse af firmaet til fornyet kontrol. Efter indstilling fra Kvalitetsudvalget kan FSRs bestyrelse ekskludere et medlem der ikke opfylder pligterne i henhold til FSRs regler om kvalitetskontrol”.¹⁸⁶ Det var altså muligt at udtage virksomheder til supplerende kontrol for at få kontrolleret, at der var sket forbedringer af de påtalte forhold.¹⁸⁷ Denne mulighed blev især brugt, såfremt at Kvalitetsudvalget var i tvivl om, hvilke sanktioner virksomheden skulle pålægges.

7.3 Analyse af resultater 1999 – 2004

Som nævnt ovenfor kunne Kvalitetsudvalget inddele de indsendte erklæringer i følgende grupper:

- Tilfredsstillende
- Henstilling
- Fornyet kontrol
- Supplerende kontrol

De indsendte erklæringer blev desuden opdelt i 3 grupper, som er ordinære udvalgte, forsinkede samt fornyede kontroller. Det blev endvidere oplyst, hvor mange statsautoriserede revisorer, der var ansat i de kontrollerede virksomheder. Vi vil i vores analyse behandle de

¹⁸⁴ Kilde: FSR 2000-1, side 2

¹⁸⁵ Kilde: FSR 2000-1, side 5

¹⁸⁶ Citat: FSR 2000-1, side 3

¹⁸⁷ Kilde: FSR 2000-1, side 3

forsinkede erklæringer som en del af den ordinære kontrol, da antallet af forsinkede erklæringer ikke udgør en så stor gruppe, at den berettiger til en selvstændig analyse.

Tabel 7.1: Oversigt kontrol af revisionsvirksomheder

		99/00		00/01		01/02		02/03		03/04	
		Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
Tilfredsstillende kvalitetskontrol	Ordinær/forsinket	79	66	79	64	89	79	85	84	93	85
	Fornyet	7	64	6	46	2	50	5	56	2	50
Henstilling	Ordinær/forsinket	11	9	22	18	9	8	9	9	11	10
	Fornyet	2	18	1	8	0	0	1	11	0	0
Fornyet kontrol	Ordinær/forsinket	10	8	3	2	7	6	4	4	0	0
	Fornyet	0	0	0	0	1	25	0	0	0	0
Supplerende kontrol	Ordinær/forsinket	20	17	20	16	7	6	3	3	5	5
	Fornyet	2	18	6	46	1	25	3	33	2	50

Kilde: egen tilvirkning på baggrund af årlige beretninger fra FSR

Tabel 7.2: Oversigt kontrol af statsautoriserede revisorer

		99/00		00/01		01/02		02/03		03/04	
		Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%	Antal	%
Tilfredsstillende kvalitetskontrol	Ordinær/forsinket	851	92	233	66	506	94	619	91	533	94
	Fornyet	8	50	9	53	2	50	8	67	35	90
Henstilling	Ordinær/forsinket	17	2	64	18	10	2	17	2	29	5
	Fornyet	3	19	1	6	0	0	1	8	0	0
Fornyet kontrol	Ordinær/forsinket	15	2	3	1	10	2	42	6	0	0
	Fornyet	0	0	0	0	1	25	0	0	0	0
Supplerende kontrol	Ordinær/forsinket	38	4	51	15	10	2	4	1	8	1
	Fornyet	5	31	7	41	1	25	3	25	4	10

Kilde: egen tilvirkning på baggrund af årlige beretninger fra FSR

Ud fra ovenstående tabeller kan det ses, at de virksomheder, som enten er fundet tilfredsstillende, eller som har fået en henstilling, er steget fra 75 % til 95 %. Dette må anses for at være en markant stigning som dog er fordelt jævnt over årene. Ved kontrollen i 1999/00 var det kun 75 % af virksomhederne som ikke blev pålagt yderligere kontrol, men disse virksomheder omfattede 94 % af alle de kontrollerede revisorer. Ved kontrollen i 2003/04 var denne andel steget til 99 % af revisorerne.

Det er ligeledes tydeligt, at antallet af virksomheder, der bliver pålagt en fornyet kontrol er faldet over årene således, at der i 2003/04 ikke var nogle, som blev pålagt fornyet kontrol.

Kvalitetsudvalget skriver gentagne gange over årene, at *”Udvalget har i år i større omfang end tidligere rettet henvendelse til det udvalgte firma eller kontrollanten om, at der skal gennemføres en supplerende kontrol eller fremsendes supplerende oplysning. Derved sikres en påkrævet afhjælpning af konstaterede mangler på en måde, der er hurtigere og dermed mere hensigtsmæssigt end ved at pålægge firmaet fornyet kontrol det efterfølgende år”*.¹⁸⁸

Dette fastholdes igennem hele perioden, selvom ovenstående tal viser, at antallet af supplerende kontroller er faldet markant fra 17 % til 5 %. Der bliver i beretningerne heller ikke givet forklaring på resultatet af den supplerende kontrol. Det må derfor formodes, at de har betydet, at virksomhederne er blevet godkendt.

Ovenstående udvikling afspejles desuden i beretningerne ved, at Kvalitetsudvalgets opfattelse ændres. I 1999/00 havde udvalget *”konstateret, at kvalitetsstyringen fungerer tilfredsstillende hos langt de fleste firmaer, og at kvalitetsstyringen hos mange firmaer er blevet forbedret i de senere år. Der er dog stadig en række firmaer, som på trods af tidligere påpegede mangler i kvalitetsstyringen ikke har foretaget de forbedringer af systemet, som udvalget havde forudsat eller henstillet til i forbindelse med en tidligere gennemført kontrol”*.¹⁸⁹ Holdningen i beretningen for 2003/04 var, at *”kvalitetsstyringen fungerer tilfredsstillende hos langt de fleste revisionsfirmaer, og at kvalitetsstyringen hos mange firmaer er blevet forbedret i forhold til tidligere. En sammenligning med resultaterne af den foreningsbaserede kvalitetskontrol i tidligere år viser, at der forholdsmæssigt er stadig flere medlemsfirmaer og statsautoriserede revisorer, hos hvem kvalitetsstyringen fungerer tilfredsstillende”*.¹⁹⁰

Som tidligere nævnt var det ikke længere muligt, at være medlem af FSR såfremt at der ikke blev foretaget kvalitetskontrol. På denne baggrund har Kvalitetsudvalget i årene sendt 23 medlemmer videre til bestyrelsen med anmodning om eksklusion. Af disse 23 har de seks selv udmeldt sig, syv er blevet ekskluderet, syv har efterfølgende fået foretaget kontrol, mens de tre sidste fra 2003/04 formentligt er blevet ekskluderet.

¹⁸⁸ Citat: FSR 2001, side 4

¹⁸⁹ Citat: FSR 2001, side 4

¹⁹⁰ Citat: FSR 2004, side 5

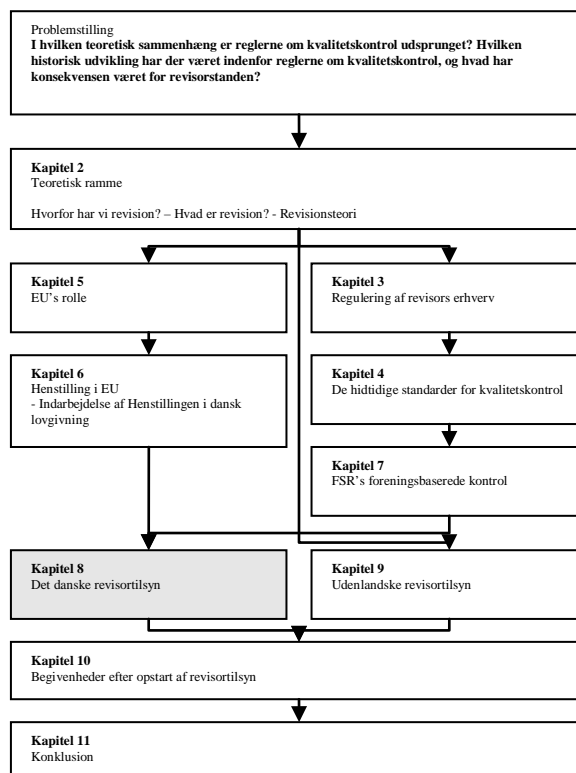
7.4 Sammenfatning af analyse af FSR foreningsbaserede kontrol

FSR har forsøgt at tilpasse sig udviklingen inden for revisorbranchen og samtidig leve op til omverdenens krav om øget offentlighed først ved, at gennemføre tvungen kvalitetskontrol for sine medlemmer og siden ved at offentliggøre resultaterne af de udførte kontroller. Som et led i dette har kvalitetskontrollen omfattet hele revisors virksomhed og ikke kun de lovpligtige revisioner. Det må endvidere antages, at muligheden for at ekskludere medlemmer, som ikke var omfattet af kvalitetskontrollen, er anvendt for at sikre tilliden til den etablerede kontrol samt at sikre tilliden til, at medlemmer af FSR udfører arbejde af høj kvalitet.

Etableringen af kvalitetskontrol har inden for den analyserede årrække medført, at andelen af statsautoriserede revisorer, som får deres kvalitetsstyring bedømt som tilfredsstillende, var stigende. Dette medførte i 2003/04, at 95 % af de kontrollerede virksomheder blev godkendt med og uden henstillinger. Disse virksomheder havde ansat 99 % af alle kontrollerede revisorer.

8 Analyse af det danske revisortilsyn

I kapitel 6 sammenholdte vi Henstilling om kvalitetskontrol fra EU med Revisorloven for at se, om Henstillingen var blevet indarbejdet i den danske lovgivning. Vi vil i det følgende behandle, hvorledes Revisorlovens bestemmelser om den praktiske udførelse er blevet realiseret for derefter at analysere årenes resultater. Til sidst vil vi analysere resultaterne af de sager, der er blevet indbragt for Disciplinærnævnet som følge af den lovpligtige kvalitetskontrol.



8.1 Revisorlovens bestemmelser

Det lovmæssige grundlag for oprettelsen af Revisortilsynet er fastsat i Revisorlovens kapitel 9, hvor § 14 forpligter alle revisionsvirksomheder og de ansatte i virksomhederne til at blive kontrolleret med højst 4 års interval. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (herefter kaldet E&S) får i § 15 bemyndigelse til at stå for den praktiske del af kvalitetskontrollen, og der bliver i loven givet overordnede retningslinjer for, hvad kontrollen skal dække samt sammensættelsen af Revisortilsynet. I henhold til § 16 er det Revisortilsynet, der godkender kvalitetskontrollanter og giver retningslinjer for, hvordan kontrollen skal udføres. Desuden skal kontrollanterne afgive en erklæring, som tilsynet derefter skal bedømme. Det fastsættes ligeledes, hvilke reaktioner Revisortilsynet kan træffe på baggrund af de indsendte erklæringer.

Da kontrollanterne og medarbejderne i Revisortilsynet kan komme i kontakt med fortrolige oplysninger, har de efter § 17 tavshedspligt. Desuden gælder de almene regler for revisorer om habilitet; som er fastlagt i Revisorlovens § 11.

I henhold til lovgrundlaget har E&S udarbejdet BEK nr. 337 af 10/05-2004 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, hvori de nærmere retningslinjer er fastlagt. Revisortilsynet opdagede under deres arbejde med udformning af bekendtgørelsen, at der var behov for en vejledning, som kunne bruges mere praktisk¹⁹¹ af både kontrollanter og de virksomheder, der skulle kontrolleres. Denne vejledning er blevet justeret flere gange, og senest i juni 2008. Vejledningen er bindende for kontrollanterne og giver dem hjælp til udførelsen af kontrolbesøg idet den indeholder checklister og forslag til erklæringer.¹⁹²

For at finansiere Revisortilsynets arbejde blev det besluttet, at alle revisorer skal betale et årligt beløb, som i 2004 var 400 kr. Dette var i 2006 nedsat til 100 kr. pr. revisor. Lovgrundlaget for dette gebyr var fastsat i Revisorlovens § 29. Faldet i betalingen skyldes, at der ikke længere er opstartsomkostninger som fx etablering, da Revisortilsynet har eksisteret i flere år. Betalingen af den enkelte kontrol ligger hos de revisorer, som bliver udtaget til kontrol. På denne måde sidestilles kvalitetskontrollen med den årlige revision af et regnskab.

For at sikre, at alle revisorer bliver kontrolleret, har E&S i overensstemmelse med Revisorlovens § 5 udarbejdet BEK nr. 54 af 02/02-2004. Her fremgår det, at alle revisorer som udfører erklærings- og revisionsopgaver skal lade sig registrere hos ”Revireg”. Registreringen skal indeholde oplysninger om, hvilke virksomheder der udfører ovennævnte opgaver, hvilke ansatte revisorer, der er i virksomheden og hvilke kontorsteder som virksomheden har.¹⁹³ Det er endvidere fastsat i § 12, at det kun er tilladt at udføre de opgaver, som er omfattet af Revisorloven, når virksomheden lader sig underkaste kvalitetskontrol.¹⁹⁴ Disse opgaver afgrænses af § 1, stk. 2 og vil blive behandlet nedenfor.

¹⁹¹ Kilde: Revisortilsynet, 2004, side 4

¹⁹² Kilde: Revisortilsynet, 2004, side 5

¹⁹³ Kilde: <https://webreg.dk/revireg/about.htm>

¹⁹⁴ Kilde: Lov nr. 302 af den 30/4-2003, 2003

8.1.1 Tilsynets opgave

Som behandlet tidligere er alle revisorer i henhold til Revisorlovens § 14 forpligtet til at underkaste sig kvalitetskontrol. Jf. stk. 2 skal kontrollen ”*omfatte udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som revisor beskæftiger sig med*”.¹⁹⁵ For at udspecificere de opgaver, der skal kontrolleres, vil vi beskrive, hvilke opgaver der er omfattet af loven. Af loven § 1, stk. 2 fremgår det, at det er ”*revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug*”.¹⁹⁶ Dermed er det ikke revisors rådgivning, der bliver kvalitetskontrolleret, når der ikke afgives erklæring jf. bemærkninger til lovforslagets § 14.

Opgaverne skal ”*udføres af revisorer i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1. Opgaverne skal udføres med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik*”.¹⁹⁷ Da det som beskrevet tidligere er alment accepteret, at god revisionskik indebærer, at revisor skal overholde revisionsstandarder, betyder dette, at revisor skal overholde RS nr. 1 og RS nr. 220 om kvalitetssikring.¹⁹⁸

Det er endvidere essentielt jf. revisionsteoriene behandlet i kapital 2, at revisor er uafhængig. I lovens § 11 er der givet retningslinjer for, hvornår der ikke længere er uafhængighed. Det fremgår af bemærkningerne til revisorlovens § 14, stk. 2 fremgår det, at ”*kvalitetskontrollen også omfatter revisors uafhængighed i forbindelse med udøvelsen af de i forslaget § 1, stk. 2 nævnte opgaver. Kvalitetskontrollanten skal således påse, at der i overensstemmelse med forslaget § 11, stk. 4, er opstillet retningslinier, som sikrer, at revisor vurderer, om der kan foreligge omstændigheder, der er egnet til at rejse tvivl om revisors uafhængighed. Det skal desuden påses, at de opstillede retningslinier efterleves*”.¹⁹⁹

På baggrund af ovenstående kan vi konkludere, at kvalitetskontrollen skal udføres således, at det kontrolleres, at revisor har retningslinjer for, hvornår denne ikke længere er uafhængig i

¹⁹⁵ Kilde: Lov nr. 302 af den 30/4-2003, 2003

¹⁹⁶ Citat: Lov nr. 302 af den 30/4-2003, 2003

¹⁹⁷ Citat: Lov nr. 302 af den 30/4-2003, 2003, § 2, stk. 2

¹⁹⁸ Kilde: Johansen og Kofoed, 1994, side 38

¹⁹⁹ Citat: FSR, 2003-2, side 47

forhold til tredje mand, og at disse efterleves. Derudover skal kvaliteten af den enkelte revisors arbejde kontrolleres; herunder overholdelse af erklæringsbekendtgørelsen, samt at arbejdet udføres i overensstemmelse med de retningslinjer den enkelte virksomhed har for de pågældende opgaver og som er nedskrevet i kvalitetsmanualen. Dette er i overensstemmelse med Revisorloven § 14, stk. 2 hvori der står ”Kvalitetskontrollen skal omfatte udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som revisor beskæftiger sig med i henhold til § 1, stk. 2”.

8.1.2 Kvalitetskontrollanter

Det er Revisortilsynets opgave at føre lister over, hvem der kan udføre kvalitetskontrol og dermed er udnævnt kvalitetskontrollanter. Såfremt man ønsker at blive kvalitetskontrollant, skal man ansøge Revisortilsynet om dette. Man skal opfylde følgende betingelser:

- ”er registreret i Revireg,
- har deltaget i et kursus, jf. § 16
- ikke indenfor de seneste 3 år ved Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer, Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer eller Revisornævnet er ikendt bøde for overtrædelser af de pligter, loven foreskriver, eller er optaget i Det centrale Kriminalregister som følge af forhold, der har betydning for udførelsen af hvervet som kvalitetskontrollant, og
- har deltaget i praktisk revisionsarbejde og i forbindelse hermed afgivet erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, i mindst 3 år inden for de seneste 5 år”²⁰⁰

Det kursus, som kvalitetskontrollanterne skal gennemgå, skal give dem en generel viden om kvalitetssikring samt en indføring i forløbet af den obligatoriske kvalitetskontrol mv.²⁰¹ Et sådant kursus er – som oplyst i interview med revisortilsynet²⁰² – afholdt hvert år i forbindelse med det årlige møde for kvalitetskontrollanter.

²⁰⁰ Citat: BEK nr. 337 af 10/05-2004, 2004

²⁰¹ Kilde: BEK nr. 337 af 10/05-2004, 2004, § 16

²⁰² Se nærmere i bilag 1, interview med Christel Tousing og Allan Vestergaard

Derudover kan Revisortilsynet beslutte, om der skal afholdes et årligt møde, som skal være obligatorisk for alle kontrollanter jf. Revisorlovens § 17.²⁰³

8.1.3 Revisorloven kontra revisionsteori

Som tidligere behandlet er vedtagelsen af obligatorisk kvalitetskontrol begrundet i fælles regler indenfor EU; der er dog er givet mulighed for, at de enkelte lande kan tilpasse kvalitetskontrollen til deres forhold. Det er i Danmark valgt, at det er praktiserende revisorer, som skal udføre kontrol. Dette er i overensstemmelse med Flints teori, hvori han påpeger, at kontrol også kan foretages af personer, som ikke er praktiserende revisorer.

Flint påpeger, at så længe der er tillid til revisorer, vil der også være tillid til den kvalitetskontrol, som branchen udøver; mistes tilliden, vil det være nødvendigt med en mere uafhængig kontrol. Det kan altså deraf udledes, at der i Danmark er en generel tillid til revisorbranchen, da det er praktiserende revisorer, der står for den praktiske kontrol. Der er derved sket en tilpasning af Flints teori, idet de offentlige myndigheder har fået det overordnede ansvar for kvalitetskontrol, mens de praktiserende revisorer stadig er inddraget i tilrettelæggelsen og udførelsen af kvalitetskontrol i Danmark.

8.2 Forløbet af kvalitetskontrollen

E&S udarbejder nærmere retningslinjer for forløbet af den obligatoriske kvalitetskontrol Vi vil i dette afsnit give en oversigt over tidsforløbet af kvalitetskontrollen. Da etableringen af Revisortilsynet tog et stykke tid, blev forløbet for den første kvalitetskontrol ikke overholdt; efterfølgende er tidsforløbet dog blevet fulgt.

Ved de første obligatoriske kvalitetskontroller skulle de virksomheder, der blev udtaget til kontrol, have besked om dette inden den 1. marts. De pågældende virksomheder skulle inden den 1. april give Revisortilsynet besked om, hvilken af kvalitetskontrollanterne de havde indgået aftale med vedrørende udførelsen af kvalitetskontrol. Virksomhederne skulle indsende en skriftlig aftale til Revisortilsynet, som havde 30 dage til at gøre indsigelser mod den valgte kontrollant; i tilfælde af indsigelser skulle virksomheden i så fald finde sig en ny. Som

²⁰³ Kilde: BEK nr. 337 af 10/05-2004, 2004

tidligere beskrevet ville konsekvensen af manglende kvalitetskontrol være, at det ikke længere ville være tilladt at virksomheden udføre de opgaver, som var omfattet af Revisorloven.²⁰⁴

Når kvalitetskontrollanten har udført sit besøg hos den udtrukne virksomhed, skal kontrollanten udarbejde en erklæring om det udførte arbejde samt kvaliteten af kvalitetsstyringen. Denne erklæring skal senest den 15. november indsendes til Revisortilsynet. Erklæringen skal indeholde en konklusion om, hvorvidt virksomheden overholder de krav, der kan stilles til en virksomhed af pågældende størrelse.²⁰⁵

Det vil herefter være op til Revisortilsynet at vurdere de indkomne erklæringer. På baggrund af disse har tilsynet mulighed for at vurdere følgende²⁰⁶:

- 1) ”om der er behov for at indkræve yderligere oplysninger efter revisorlovens § 16, stk. 4, 1. pkt.,
- 2) om der skal gives revisionsvirksomheden en påtale efter revisorlovens § 16, stk. 5, nr. 1,
- 3) om der skal gives påtale med kontrolbesøg efter revisorlovens § 16, stk. 5, nr. 2,
- 4) om sagen skal indbringes for Disciplinærnævnet efter revisorlovens § 16, stk. 5, nr. 3, og
- 5) om sagen skal oversendes til anklagemyndigheden eller andre myndigheder”

Når Revisortilsynet har fået alle erklæringer og vurderet disse, skal tilsynet jf. § 16, stk. 6 i Revisorloven udarbejde en årlig redegørelse. Om denne redegørelse står der følgende i bemærkninger til lovforslaget: ”Redegørelsen vil i overensstemmelse med EU-henstillingen bl.a. indeholde resultaterne af kvalitetskontrollen. Resultaterne forudsættes offentliggjort i statistisk form, uden angivelse af de enkelte revisionsvirksomheder”.²⁰⁷ Dette er i tråd med Flint teori, hvori han påpeger, at det kun bliver nødvendigt at offentliggøre resultaterne af den enkelte kontrol, når offentligheden har mistet tilliden til revisorbranchen.

²⁰⁴ Kilde: BEK nr. 337 af 10/05-2004, 2004, §§ 3 & 5

²⁰⁵ Kilde: BEK nr. 337 af 10/05-2004, 2004, § 11

²⁰⁶ Kilde/citat: BEK nr. 337 af 10/5-2004, 2004 § 13,

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=26638>

²⁰⁷ Citat: FSR 2003-2, side 51

8.3 Ændring af revisorloven

Folketinget vedtog den 17. juni 2008 en ny lov for godkendte revisorer, som også har betydning for Revisortilsynets gennemførelse af kvalitetskontrol. Loven gælder herefter kun for revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, hvor den tidligere lov omfattede alle erklæringer. Dette begrænser omfanget af den enkelte lovpligtige kvalitetskontrol.²⁰⁸ Det bliver i den nye lov § 28 desuden gjort klart, at *”Revisionsvirksomheder skal have et kvalitetsstyringssystem og skal kunne dokumentere anvendelsen heraf”*.²⁰⁹ Den største ændring ved den nye lov er, at kontrolperioden ændres fra et udgangspunkt på 4 år til 6 år. Der indføres derudover en særlig gruppe af revisionsvirksomheder, som skal kontrolleres inden for en periode på 3 år.²¹⁰ Denne gruppe af revisionsvirksomheder består af dem, som har klienter, der har særlig offentlig interesse; gruppen omfatter bl.a. børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber og virksomheder, der er underlagt finanstillset.²¹¹ Udover dette giver *”loven hjemmel til, at der kan fastsættes særlige krav til kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af offentlig interesse”*.²¹²

Den nye lov har medført to ændringer i forhold til den mere praktiske del af kvalitetskontrollen, hvoraf den ene betyder, at betalingen af kvalitetskontrollen i første omgang foretages af Revisortilsynet, hvorefter tilsynet senere vil sørge for at opkræve betaling fra den kontrollerede virksomhed. Denne ændring er motiveret af et ønske om at tilpasse reglerne til den internationale udvikling om uafhængighed mellem kontrollant og kontrolleret virksomhed.²¹³ Danmark har som tidligere fortalt i modsætning til de store lande som Tyskland og England valgt at anvende det såkaldte ”peer review”. Siden Henstillingen fra år 2000 om kvalitetskontrol og indførelsen af kvalitetskontrol har der dog internationalt været en stigende enighed om, at denne metode ikke sikrer en uafhængig kontrol af ikke mindst dem, som reviderer virksomheder af offentlig interesse.²¹⁴

Den anden praktiske ændring vedrører udpegningen af kvalitetskontrollant, som hidtil har været overladt til den virksomhed, der skulle kontrolleres. Ændringen af dette begrundes i

²⁰⁸ Kilde: Gath, 2008, side 24

²⁰⁹ Citat: Lov nr. 468 af 17/06-2008, 2008, § 2, stk. 1

²¹⁰ Kilde: Lov nr. 468 af 17/06-2008, 2008, § 29, stk. 3

²¹¹ Kilde: Lov nr. 468 af 17/06-2008, 2008, § 21, stk. 3

²¹² Citat: Barfoed, 2008, side 75

²¹³ Kilde: Barfoed, 2008, side 76

²¹⁴ Kilde: Englev, 2008, side 15

førnævnte udvikling om brugen af revisorer til at kontrollere andre revisorer. EU-Kommissionen har overfor E&S gjort det klart, at det nuværende danske system ikke overholder det nye 8. direktivs krav om uafhængighed. Det er derfor hensigten, at det fremover bliver Revisortilsynet, som indgår aftale med en kontrollant om kontrol. Dette vil også bevirke, at tilsynet kan sikre sig, at de anvendte kontrollanter har en tilstrækkelig erfaring gennem udførsel af et vist antal af kontroller.²¹⁵ Dermed imødekommer Revisorloven ikke Henstillingen fra 2008, hvor budskabet ifølge Peter Gath er, at en praktiserende revisor ikke bør fungere som kontrollant for virksomheder af offentlig interesse.²¹⁶

Udover ovenstående ændringer bliver der indført en ny form for tilsyn, som giver E&S mulighed for at iværksætte en undersøgelse af en revisor eller revisionsvirksomhed. Dette kan ske, såfremt det vurderes, at en revisor eller virksomhed har eller muligvis vil overtræde revisorloven. ”En undersøgelse kan altså iværksettes enten for at forhindre en overtrædelse eller for at konstatere, om der er sket en overtrædelse”.²¹⁷

8.4 Revisortilsynets virksomhed

Revisortilsynet blev nedsat i efteråret 2003 og arbejdede indtil maj 2004 med etableringen af tilsynet; herunder lovgrundlaget for dets virke. Da det første arbejde var overstået, gik tilsynet i gang med at finde frem til de revisionsvirksomheder, der skulle kontrolleres. Dette skete med baggrund i de virksomheder, der havde ladet sig registrere i Revireg. Da det i Revisorloven var blevet vedtaget, at kvalitetskontrollen skal foretages senest hvert 4 år, blev en fjerdedel af de registrerede virksomheder udtaget, hvilket siden hen er fortsat. Dog kunne de virksomheder, som havde været omfattet af den obligatoriske kvalitetskontrol i enten FSR eller FRR for 2003 undgå at blive kontrolleret igen såfremt, at de havde fået en erklæring uden forbehold.²¹⁸

Revisortilsynet har siden oprettelsen i 2003 gennemført den første turnus således, at alle de virksomheder der var registreret inden den 1. april 2004 er blevet kontrolleret. 346 af de registrerede virksomheder var holdingselskaber. De er ikke blevet kontrolleret i årene, da de

²¹⁵ Kilde: Barfoed 2008, side 75

²¹⁶ Kilde: Gath, 2008, side 23

²¹⁷ Kilde og citat: Englev, 2008, side 13

²¹⁸ Kilde: Revisortilsynet, 2004, side 5 - 6

ikke udførte revision. Der er desuden en stor del af de registrerede, som er blevet slettet enten frivilligt eller efter anmodning fra Revisortilsynet.²¹⁹ Som tidligere fastsat skal der udgives en årlig redegørelse over de udførte kontroller. En gennemgang af de fire udsendte redegørelser viser følgende fordeling over de foretagne kontroller og slettede virksomheder:

Tabel 8.1: Oversigt obligatoriske kvalitetskontroller 2004-2007

År	Ordinær kontrol	Fornyset kontrol	Slettet i revireg	Anmodede sletninger	Ikke behandlede sager	Manglende erklæringer
2004	313	0	50	27	28	0
2005	345	99	73	22	4	4
2006	273	71	69	21	5	0
2007	426	46	201	19	4	0
I alt	1357	216	393	89	41	4

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af redegørelser

Som det ses af ovenstående, har der i perioden været 482 virksomheder, som er blevet slettet og dermed har mistet muligheden for at udføre opgaver, som falder ind under Revisorloven. Det store antal virksomheder, som er blevet slettet i det sidste kontrolår, skal ses i lyset af, at alle de virksomheder, som var registreret inden april 2004, skulle kontrolleres inden for 4 årsperioden. Dette har også medført, at antallet af kontrollerede virksomheder er større end de foregående år.

Der er ikke i lovgivningen taget højde for, at virksomheder har kunnet undgå kvalitetskontrol. Dette kan undre, da det på denne måde har været muligt at udføre revisionsarbejde uden at tage hensyn til de gældende standarder. Revisortilsynet skriver om dette: *”Revisortilsynet har fundet, at disse forhold ikke i sig selv kan fritage en virksomhed for sanktion på grund af mangler vedrørende kvalitetskontrol. I enkelte tilfælde har sådanne virksomheder derfor modtaget påtale eller er sendt til Disciplinærnævnet”*.²²⁰ I vores interview giver Revisortilsynet udtryk for, at der ikke fra politisk hold har været hensigter om at tage højde for dette. Der bliver ligeledes givet udtryk for, at der ikke føres en direkte kontrol med, at alle praktiserende revisorer er medtaget i Revireg; dette er overladt til E&S. Der bliver sagt følgende: *”Men det er jo egentlig E og S der står for altså Revireg og vedligeholdelsen heraf.*

²¹⁹ Kilde: Revisortilsynet, 2007 side 14

²²⁰ Citat: Revisortilsynet, 2004, side 7

*Altså Revisortilsynet sidder ikke og fører kontrol med om der er nogen der ikke står i Revireg”.*²²¹ Vi mener dette forholdsvis nemt kan undersøges, da E&S har noteret de valgte revisorer for alle selskaber; dette kan sammenlignes med Revireg.

Revisortilsynets overordnede konklusion på den foretagne kontrol har ændret sig i løbet af de fire år. Udgangspunktet var *”at der er i nogle tilfælde helt mangler et dokumenteret kvalitetsstyringssystem, samt mange tilfælde, hvor det af erklæringen fremgår, at kvalitetsstyringssystemet først blev etableret, efter at revisionsvirksomheden havde modtaget meddelelse om, at den var udtaget til kvalitetskontrol i 2004”.*²²² Disse problemer var især gældende *”for enkeltmandsvirksomheder med en ældre ejer og/eller en mindre omsætning”.*²²³ Konklusionen i 2007 var derimod, at *”De fleste revisionsvirksomheder har nu fået etableret og implementeret et kvalitetsstyringssystem. Revisortilsynet er derfor i 2007-kontrollen i højere grad stødt på mangelfulde kvalitetsstyringssystemer, eller kvalitetsstyringssystemer, der ikke anvendes i fornødent omfang i revisors konkrete sagsbehandling, end på egentlig manglende kvalitetsstyringssystemer. Af denne grund har Revisortilsynet fokuseret på konstaterede fejl i de enkelte sager, herunder mangler i sagsbehandlingen for eksempel i form af manglende dokumentation, eller fejl i revisors erklæringsafgivelse”.*²²⁴

Konklusionerne i alle redegørelserne er desuden, at der hos majoriteten af de kontrollerede virksomheder var et velfungerende kvalitetsstyringssystem. Desuden blev det konkluderet, at de virksomheder, der har klienter under stor offentlig bevågenhed herunder de børsnoterede selskaber tilhører gruppen af virksomheder med orden i tingene.

En samlet oversigt over resultatet af den foretagne kvalitetskontrol kan illustreres ved følgende tabeller:

²²¹ Citat: Bilag 1, Interview med Revisortilsynet, side 12

²²² Citat: Revisortilsynet, 2004, side 7

²²³ Citat: Revisortilsynet, 2004, side 2

²²⁴ Citat: Revisortilsynet, 2007, side 8

Tabel 8.2: Ordinær kontrol virksomheder

År	Godkendte	Sanktioner		
		Påtale uden ny kontrol	Påtale med ny kontrol	Påtale med ny kontrol og oversendelse til Disciplinærnævn
2004	69,0%	3,0%	20,0%	8,0%
2005	73,0%	6,0%	16,0%	5,0%
2006	73,0%	9,0%	10,0%	8,0%
2007	73,0%	8,0%	13,0%	6,0%

Egen tilvirkning på baggrund af redegørelser fra 2004 - 2007

Tabel 8.3: Fornyet kontrol virksomheder

År	Godkendte	Sanktioner		
		Påtale uden ny kontrol	Påtale med ny kontrol	Påtale med ny kontrol og oversendelse til Disciplinærnævn
2005	79,0%	1,0%	16,0%	4,0%
2006	76,0%	7,0%	6,0%	11,0%
2007	61,0%	17,0%	13,0%	9,0%

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af redegørelser fra 2004 - 2007

Som det ses af ovenstående, har der været en positiv udvikling således, at andelen af virksomheder, som bliver pålagt en ny kontrol og/eller oversendes til disciplinærnævnet fra den ordinære kontrol, er faldende. Af de fornyede kontroller for 2007 vedrørte de ti virksomheder, som oprindeligt var blevet udtaget i 2004 og 2005. Af disse ti blev de fire pålagt fornyet kontrol og to af disse fra 2004 blev endvidere sendt til disciplinærnævnet så det har dermed ikke hjulpet for alle virksomheder at blive udtaget til flere kontroller.

En gennemgang af årenes beretninger viser, at der har været forskel på antallet af godkendte statsautoriserede og registrerede revisorer. Denne forskel er dog blevet udlignet i det sidste kontrolår. Forskellen var i de to første år på 17 % point. Der har igennem perioden ligeledes været en forskel, når virksomheder med kun én beskikket revisor sammenlignes med de øvrige virksomheder. Den lille virksomhed ligger gennem hele perioden markant lavere end

de større virksomheder. Denne forskel blev mindsket således, at den gik fra 20 % point i 2004 til 9,5 point i 2007.²²⁵

8.4.1 Reaktioner på foretaget kvalitetskontrol

Som beskrevet tidligere har det gennem en årrække været god revisionsskik, at der skulle være indført kvalitetsstyring i revisionsvirksomheder. Revisortilsynet tilkendegiver også i redegørelserne, at det er utilfredsstillende, at så mange virksomheder gennem en årrække ikke har overholdt kravene. De virksomheder, der ved udtrækning til kvalitetskontrol i 2004 og 2005 endnu ikke havde taget initiativ til at indføre et kvalitetsstyringssystem, blev udover at få en påtale og blive udtaget til ny kontrol i 2005 også indbragt til Disciplinærnævnet. Såfremt virksomheden havde arbejdet på at få systemet op og stå uden dog at få det godkendt, blev konsekvensen blot, at de også blev udtaget til ny kontrol i året efter.²²⁶ Dette blev i 2006 ændret til; ”*alle virksomheder, der ikke har gjort tiltag til at indføre et kvalitetsstyringssystem, har udvist en så grov adfærd, at de skal oversendes til Disciplinærnævnet. Hvis kvalitetsstyringssystemet lider af væsentlige fejl eller mangler, vil virksomheden ligeledes blive oversendt*”.²²⁷

8.5 Indberetning for Disciplinærnævnet

Revisortilsynet har i perioden 2005-2008 indbragt revisorer og revisionsvirksomheder for Disciplinærnævnet. Det har dog ikke været muligt at behandle sagerne fra 2007, da en gennemgang af afgørelserne på Disciplinærnævnets hjemmeside viser, at ingen sager endnu er afgjort. En gennemgang af de offentliggjorte afgørelser fra 2005 viser således, at Disciplinærnævnet ikke har afsagt kendelser omkring de indbragte sager, hvilket derfor først er gjort i 2006 til 2008.

8.5.1 Indbragte sager vedrørende kvalitetskontrol 2004

En gennemgang af de afsagte kendelser fra Disciplinærnævnet viser, at der er afsagt kendelse i 16 sager vedrørende den obligatoriske kvalitetskontrol. Af disse sager er der kun frikendt en

²²⁵ Kilde: Bilag 2, tabeloversigt af redegørelser fra Revisortilsynet 2004 - 2007

²²⁶ Kilde: Revisortilsynet, 2004, side 7 og Revisortilsynet, 2005, side 8

²²⁷ Citat: Revisortilsynet, 2006, side 8

revisorvirksomhed. Denne frikendelse er sket, fordi at Disciplinærnævnet har vurderet, at der ikke har været tilstrækkeligt bevis for, at den indbragte virksomhed ”ikke havde etableret og implementeret et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem”.²²⁸

Disciplinærnævnet vurderede i alle de øvrige sager, at alle de indklagede virksomheder ikke havde et kvalitetsstyringssystem, som levede op til de krav, man med rette kan forvente. I en af sagerne tildelte nævnet dog en advarsel. Dette skyldes, at der var et system, som dog ikke var tilstrækkeligt vedligeholdt og havde haft enkelte mangler.

Resten af de virksomheder som manglede et korrekt kvalitetsstyringssystem, blev med undtagelse af en idømt en bøde på 100.000 kr. med følgende begrundelse: ”Etablering og implementering af et hensigtsmæssigt kvalitetsstyringssystem er af afgørende betydning for enhver revisionsvirksomhed med henblik på at sikre virksomhedens - og dens revisors - overholdelse af de gældende fundamentale regler om revisors habilitet samt kvaliteten af revisors erklæringer. Manglende kvalitetsstyring må derfor anses som en grov tilsidesættelse af revisorlovgivningen”.²²⁹ I det sidste tilfælde gav Disciplinærnævnet en bøde på kr. 150.000 og denne forhøjede bøde i forhold til de øvrige bøder skyldes, at virksomheden har fået foretaget to kontroleftersyn. I ingen af tilfældene havde virksomheden fået implementeret et tilstrækkeligt system selvom, at Revisortilsynet har gjort opmærksom på, at den nye kontrol skulle sikre, at virksomheden havde rettet op på det manglende system. Revisortilsynet havde af uvisse grunde ikke indbragt virksomheden for Disciplinærnævnet allerede efter første kontrolbesøg.

Der er i ét tilfælde endvidere givet en bøde på 25.000 kr. til en revisor fordi, at denne ikke havde overholdt erklæringsbekendtgørelsen. Det er ikke det eneste tilfælde, hvor erklæringsbekendtgørelsen ikke er overholdt; ovennævnte adskiller sig dog, da revisoren blandt andet ikke havde givet korrekte oplysninger vedrørende både ulovligt aktionærlån og tab af anpartskapital. Dette fandt Revisortilsynet så groft, at de anmodede om, at revisor skulle have frataget retten til at være beskikket. Det blev dog ikke imødekommet af Disciplinærnævnet, da det var første gang revisor var indbragt for nævnet.

²²⁸ Citat: Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, 2006-1

²²⁹ Citat: Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, 2006-2, side 6

8.5.2 Indbragte sager vedrørende kvalitetskontrol 2005

Af redegørelsen fra Revisortilsynet for 2005 fremgår det, at der skulle være indbragt treogtyve sager for Disciplinærnævnet²³⁰. En gennemgang af de afsagte kendelser viser dog at der kun er behandlet tolv sager, hvorfor en del af sagerne er frafaldet under sagsbehandlingen. I syv af disse sager blev der pålagt en bøde til virksomheden på 100.000 kr., mens der i to sager var givet en bøde på henholdsvis 40.000 kr. og 50.000 kr. til kvalitetskontrollanter for krydsrevision i forbindelse med udførsel af kvalitetskontrol. Der var i en sag givet en advarsel grundet mangler i kvalitetsstyringssystemet; manglerne var dog ikke tilstrækkelige store til at idømme en bøde. I to sager skete der frifindelse. Den ene frifindelse skyldtes at kontrollanten ansås for at være inhabil grundet dennes overtagelse af kunder fra den kontrollerede. Den anden frifindelse skyldtes, at der ikke var tilstrækkeligt beviser for et manglende system.

Udover ovenstående blev revisor i tre tilfælde frifundet i forbindelse med manglende overholdelse af erklæringsbekendtgørelsen. De to skyldes bagateller og den sidste skyldes manglende beviser. En revisor er blevet idømt en bøde på 10.000 for manglende overholdelse af erklæringsbekendtgørelsen, da der skulle have været taget et forbehold for manglende afsættelse af udskudt skat.

8.5.3 Indbragte sager vedrørende kvalitetskontrol 2006

Der var den 28. oktober 2008 offentliggjort 18 kendelser omhandlende virksomheder udtaget til kvalitetskontrol i 2006. Af disse blev der i de fem sager givet en bøde på 100.000 kr., mens der i en sag blev givet en bøde på 150.000 kr., hvor de 50.000 kr. skyldtes manglende overholdelse af den lovpligtige honorarbegrænsning på 20 %. Den ene af de fem sager vedrørte et tilfælde, hvor den samme revisor fik foretaget kontrol i 2004, 2005 og 2006 uden at få systemet godkendt. Der er desuden i en enkelt sag givet en bøde på 50.000 kr. til virksomheden, da der ikke var en betryggende opbevaring af arbejds papirer og regnskabsmateriale. En sag vedrørende en virksomhed blev afvist, da virksomheden ved domsafsigelse i praksis var ophørt med at eksistere. I de ikke allerede omhandlede sager skete der frifindelse for fejl i forbindelse med afgivelse af erklæringer

²³⁰ Kilde: Revisortilsynet, 2005. side 3

Der blev i syv tilfælde givet bøder til revisorer personligt. De seks tilfælde skyldtes manglende overholdelse af erklæringsbekendtgørelsen, og bødernes størrelse varierede fra 5.000 kr. op til 50.000 kr. Der blev i den sidste sag givet en bøde på 25.000 kr., hvilket skyldtes at kvalitetsstyringssystemet ikke blev anvendt tilstrækkeligt i praksis. Der var givet en advarsel for en påtegning, hvor der manglede et forbehold, en blev frifundet grundet sagens omstændigheder, mens to andre sager enten blev afvist eller frifundet, da der ikke var foretaget registrering i Revireg af henholdsvis virksomhed og arbejdende revisor. De to sidstnævnte sager skyldes, at Revisornævnet kun behandler de sager, hvor en revisor lovligt har udført arbejde. Da det ikke er lovligt, når revisor ikke er registreret i Revireg, kan der ikke ifaldes dom og derfor har det ikke haft nogen konsekvenser for de indbragte revisorer.

8.6 Sammenfatning analyse af det danske Revisortilsyn

Der er siden indførslen af lovpligtig kvalitetskontrol foretaget 4 runder af inspektioner, således at alle virksomheder der stadig eksisterer, er blevet kontrolleret minimum en gang. Det er efterfølgende blevet besluttet, at kontrolperioden skal sættes op til seks år for de revisionsvirksomheder, der ikke udfører arbejde for kunder, der har offentlighedens interesse, mens de øvrige revisionsvirksomheder i stedet skal kontrolleres inden for en tre års periode. For at blive underlagt kontrol har en revisionsvirksomhed tidligere skulle udøve ”*revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug*”.²³¹ Dette er i 2008 ændret således, at det fremover kun vil være de revisionsvirksomheder, der afgiver erklæringer med sikkerhed, der skal kontrolleres af Revisortilsynet.

Resultatet af den udførte kontrol har betydet, at 1.357 virksomheder har fået foretaget ordinær kvalitetskontrol, men også at 482 virksomheder enten frivilligt eller tvunget er ophørt. Der er over perioden sket en forbedring på 10%-point således at der ved den sidste kontrol var 81%, der ikke blev pålagt yderligere kontrol. I de sager hvor Disciplinærnævnet har fundet, at der ikke har været et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, har de indbragte revisionsvirksomheder fået en standardbøde på 100.000 kr. I de mildere tilfælde er revisionsvirksomhederne blevet pålagt fornyet kontrol i det efterfølgende år.

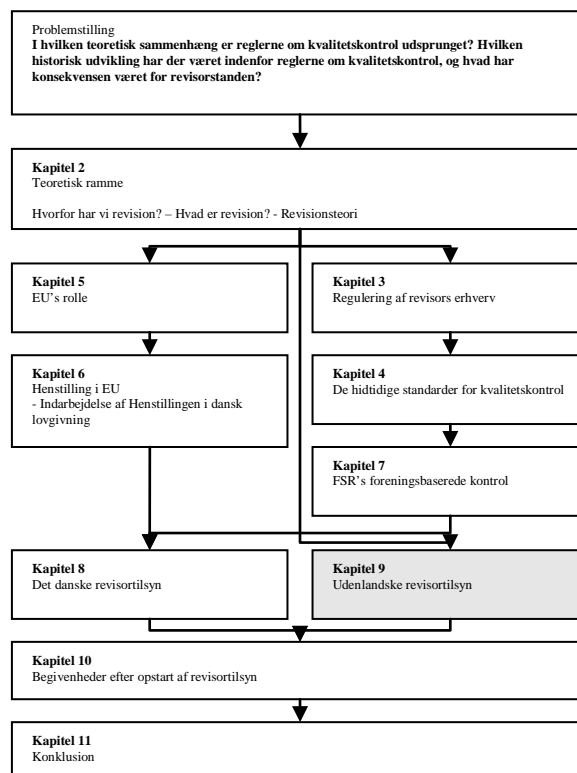
²³¹ Citat: Lov nr. 302 af den 30/4-2003, 2003, § 1, stk. 2

Vi finder det bemærkelsesværdigt, at der ikke er flere virksomheder, der er blevet godkendt ved den ordinære kontrol, når der siden 1994 har været et krav om et skriftligt kvalitetsstyringssystem. Den fortsatte fokus på dette må forventes at betyde en fortsat forbedring af kvalitetsstyringssystemerne i de danske revisionsvirksomheder.

Tilrettelæggelsen af den danske kvalitetskontrol afspejler i høj grad revisionsteorien, da der i Danmark ikke har været den store mistro til revisorbranchen. Dette har betydet, at det i Danmark er praktiserende revisorer, der kontrollerer andre revisorer.

9 Udenlandske revisortilsyn

Det er ikke kun i Danmark, at der indenfor de seneste år er blevet nedsat et revisortilsyn. Alle øvrige lande i EU har som følge af henstillingen fra EU-kommissionen indført deres form for tilsyn og også USA har nedsat deres. Vi vil derfor kort beskrive den historiske udvikling af den kvalitetskontrol, der har været i USA og England. Herefter vil vi analysere den nuværende form for kvalitetskontrol i de pågældende lande. Vi vil desuden sammenligne det danske Revisortilsyn med kontrollen i USA og England.



9.1 Det amerikanske tilsyn

Efter vedtagelsen af Sarbanes-Oxley Act (herefter SOA) den 30. juli 2002 blev der i USA nedsat et Public Company Accounting Oversight Board (herefter PCAOB) svarende til det Danske Revisortilsyn. Loven var blevet til i kølvandet på erhvervsskandalerne omfattende bl.a. Enron og WorldCom, som havde præget USA op gennem 1990'erne og starten af det nye årtusinde. Disse skandaler havde rystet den amerikanske offentlighed og betød, at tilliden til det daværende system var gået tabt, da skandalerne bl.a. havde medført, at millioner af mennesker mistede både arbejde og pensionsopsparinger.

Loven fik ikke bare betydning for revisorer; den påvirkede også ledelser af de amerikanske selskaber. De blev pålagt yderligere forpligtelser og ansvar; herunder at ledelsen af selskaber i årsregnskaber skal påtegne, at de mener, at der er tilfredsstillende interne kontroller. Loven havde/har virkning for public companies, hvilket bedst kan oversættes som børsnoterede selskaber. På denne måde adskiller det amerikanske tilsyn sig fra det danske tilsyn, som

omfatter alle revisorer. Inden etableringen af PCAOB havde der siden 1977 eksisteret et Public Oversight Board (herefter POB), som på mange måder ligner det system, som kendes fra de danske revisorforeninger med foreningsbaseret kontrol. Alle medlemmer af American Institute of Certified Public Accountants (herefter kaldet AICPA) var underlagt kontrol hver tredje år. I januar 2002 blev det dog besluttet at nedlægge POB som følge af den kommende vedtagelse af SOA, og fordi POB ikke havde været inddraget i processen. POB blev endeligt nedlagt den 1. maj 2002.²³²

9.1.1 Organisering af PCAOB

PCAOB blev nedsat ved vedtagelsen af SOA. PCAOB blev pålagt følgende hovedopgaver af de amerikanske lovgivere:

- 1) *”register public accounting firms that prepare audit reports for issuers, in accordance with section 102;*
- 2) *establish or adopt, or both, by rule, auditing, quality control, ethics, independence, and other standards relating to the preparation of audit reports for issuers, in accordance with section 103;*
- 3) *conduct inspections of registered public accounting firms, in accordance with section 104 and the rules of the Board;*
- 4) *conduct investigations and disciplinary proceedings concerning, and impose appropriate sanctions where justified upon, registered public accounting firms and associated persons of such firms, in accordance with section 105”*²³³

I modsætning til den danske lovgivning var der jf. ovenstående allerede indsat arbejdsområder for de konkrete arbejdsopgaver, som skulle udføres, hvor det i Danmark er op til E&S at fastsætte de nærmere regler. Efter vedtagelsen af loven havde ledelsen af PCAOB 270 dage til at tage de nødvendige initiativer til gennemførelsen af de pålagte opgaver, inden de godkendtes af Security and Exchange Commission (SEC). Ledelsen skal bestå af fem personer, som gennem deres virke *”have a demonstrated commitment to the interests of investors and the public”*.²³⁴ Disse ledelsesmedlemmer skal arbejde fuld tid i en periode på

²³² <http://www.publicoversightboard.org/about.htm>

²³³ Citat: Sarbanes-Oxley Act, 2002, Sec 101

²³⁴ Citat: PCAOB; 2003, side 4

fem år, de udpeges af SEC og det er kun tilladt, at arbejde i to perioder; uanset om det er sammenhængende eller adskilte perioder.

I januar 2003 åbnede PCAOB det første af mange kontorer og kom efterhånden til at bestå af følgende tre divisioner:

- The Division of registration and Inspections
- The Office of the Chief Auditor and Professional Standards
- The Division of Enforcement and Investigations²³⁵

Ovenstående divisioner bliver understøttet af forskellige underafdelinger for bl.a. administration, lovgivning og pressekontakt. Divisionerne står henholdsvis for registrering og inspektion af revisionsvirksomhederne, rådgivning omkring etablering af standarder, samt efterforskning af overtrædelse af lovgivning og standarder. Ved opstarten i 2003 blev der etableret fire kontorer fordelt over USA, mens der allerede i 2004 blev etableret yderligere fem kontorer således, at den nuværende struktur med ni kontorer var blevet etableret.

Finansieringen af PCAOB skulle betales af de børsnoterede selskaber med den undtagelse, at registreringen af revisionselskaberne skulle betales af disse i forhold til antallet af børsnoterede kunder; dette er i modsætning til finansieringen af det danske Revisortilsyn. Denne form for finansiering blev valgt, fordi, der ikke ønskedes tvivl om tilsynets uafhængighed fra de kontrollerede virksomheder. Den 25. april 2003 blev PCAOB godkendt af SEC, som påbegyndte arbejdet med at få revisionsvirksomhederne registreret inden for den angivne tidsfrist, den 22. oktober 2003. Derefter skulle det være ulovligt at deltage i revisionen af børsnoterede selskaber, såfremt revisionsvirksomheden ikke var registreret.

Ved tidsfristens udløb var 598 virksomheder registreret. Registreringen fortsatte og ved årets udløb var 735 virksomheder registreret. Registreringen fortsatte ligeledes i de efterfølgende år og ved udgangen af 2006 var der registreret 1.738 virksomheder. Deraf var de 752 fra 82 lande uden for USA.²³⁶ Dette skyldes, at også de revisorer, som leverer ydelser til selskaber ejet af et selskab, der er børsnoteret i USA, skal registreres og kontrolleres efter reglerne

²³⁵ Kilde: PCAOB, 2003, side 4

²³⁶ Kilde: PCAOB, 2006, side 6

fastsat af PCAOB. For at få inspiceret udenlandske revisorer har PCAOB indledt et samarbejde med tilsyn i adskillige lande, herunder bl.a. Tyskland, Norge og Sverige.²³⁷ Dette samarbejde skal munde ud i, at PCAOB til en vis grad kan basere sine inspektioner på arbejde udført af de pågældende landes revisortilsyn. I hvor høj grad PCAOB vil basere inspektionerne på landes eget tilsyn ”*is based on the independence and rigor of the home-country system of oversight. The more independent and rigorous the home-country system, the more the Board may rely on it. For inspections, the degree of reliance also depends on agreement between the PCAOB and the home-country regulator on the inspection work program for individual firm*”.²³⁸

I midten af 2003 påbegyndte PCAOB inspektion af de fire største revisionsvirksomheder, dels for at vise offentligheden, at der blev udført et arbejde, dels for at disse besøg skulle danne grundlag for den kontrol, som i fremtiden skulle udføres af alle virksomheder. I løbet af 2. halvår af 2003 blev der efterhånden vedtaget regler for de forskellige afdelinger af PCAOB, og for hvordan kontrollen skulle udføres, herunder at revisionsvirksomheder som har over 100 børsnoterede selskaber som kunder, skal kontrolleres hvert år, og de øvrige virksomheder skal kontrolleres minimum hvert 3. år. Ud af de 735 virksomheder som var registreret i 2003, var der kun otte, som havde over 100 kunder, og af disse otte havde de fire over 1.000 kunder.

2004 var det første år, hvor PCAOB foretog inspektioner af de registrerede revisionsvirksomheder, og 99 virksomheder blev kontrolleret. Dette tal blev gennem årene øget, således at der i 2006 blev foretaget inspektioner i 172 virksomheder. Ved de foretagne inspektioner brugte kontrollørerne en speciel risikovurdering, som skulle danne grundlag for den videre inspektion. Risikovurderingen skulle bl.a. danne grundlag for udvælgelse af de virksomheder, der bl.a. var blevet revideret til videre kontrol. Efter hvert besøg har kontrollanterne lavet en rapport, som er blevet sendt til forskellige offentlige myndigheder herunder SEC. Dele af rapporten vil også blive offentliggjort og på denne måde være tilgængelig for alle, som måtte ønske det; dog med forbehold for områder som skulle være fortrolige. Hvis den kontrollerede virksomhed ikke indenfor 12 måneder retter sig efter evt.

²³⁷ Kilde: PCAOB, 2006, side 8

²³⁸ Citat: PCAOB, 2005, side 6

kritik fra inspektørerne, vil den kritik, som først blev tilbageholdt fremgå af den offentlige rapport.²³⁹

I 2005 blev der for første gang indledt disciplinærsager mod tre virksomheder og fem personer, som var ansat i de pågældende firmaer. Konsekvensen for de undersøgte virksomheder var, at de blev slettet fra registreret og derved ikke længere havde tilladelse til revision af børsnoterede selskaber. Udover disciplinærsagerne var der også forskellige forespørgsler på forskellige virksomheder, hvilket førte til 17 formelle undersøgelser.²⁴⁰ Der blev i 2006 foretaget undersøgelser af otte virksomheder og afsagt kendelse i tre disciplinærsager, hvor enten enkeltpersoner og/eller virksomheder blev forbudt at deltage i revision på baggrund af deres arbejde i tidligere revisioner.

9.1.2 Egne standarder

Som et markant led i den nye lovgivning skulle PCAOB etablere nye eller godkende eksisterende standarder for revisorers arbejde; herunder for bl.a. etik og uafhængighed. Denne mulighed for vedtagelse af yderligere standarder i forhold til de allerede etablerede faglige standarder fortæller, hvor stor mistillid den amerikanske offentlighed havde til revisorprofessionen.

De nye standarder vil selvsagt være obligatoriske for revisorer af de børsnoterede selskaber. Det blev i det første år besluttet, at det var nødvendigt med vedtagelsen af egne standarder for på denne måde at sikre offentlighedens tillid til det udførte arbejde. I arbejdet med de nye standarder besluttede PCAOB at oprette en rådgivningsgruppe for at kunne etablere de bedst mulige standarder og samtidig at rekruttere medarbejdere til at udarbejde disse standarder. Da der ved opstarten af PCAOB ikke var eksisterende standarder, og det blev vurderet at det ville tage lang tid at udarbejde tilstrækkelige standarder, besluttede bestyrelsen af PCAOB den 16. april 2003, at vedtage midlertidige standarder som var udarbejdet af den amerikanske revisorforening AICPA. Disse skulle gælde indtil vedtagelsen af nye standarder.²⁴¹

²³⁹ Kilde: PCAOB, 2004, side 10 - 11

²⁴⁰ Kilde: PCAOB, 2005, side 16

²⁴¹ Kilde: PCAOB, 2003, side 10

I det første år blev der udarbejdet to væsentlige standarder vedrørende dokumentation og vurdering af interne kontroller. Dette var også påkrævet efter section 103, stk. 2. Som tidligere nævnt skal ledelsen ved aflæggelse af årsregnskaber påtage, at der er effektive interne kontroller, og samtidigt, skal revisor attestere ledelsens vurdering. Efter lang tids arbejde i løbet af 2003 blev der den 7. oktober udarbejdet et udkast til denne standard, og i marts 2004 blev den endelige standard så vedtaget. I forhold til dokumentation er det i lovgivningen udtrykkeligt bestemt, at arbejdspapirer mv. skal opbevares i minimum 7 år. Desuden skal der foretages inspektion af det udførte arbejde fra en partner, som ikke har haft ansvaret for revision af årsregnskabet.

Der blev i 2005 arbejdet på at forbedre de vedtagne standarder, så de kunne bruges i praksis, herunder især standard nr. 2 vedrørende intern kontrol ved regnskabsaflæggelsen. Allerede i 2004 blev der taget initiativ til vedtagelsen af regler for uafhængighed og etik, hvilket førte til vedtagelsen af nye regler den 26. juli 2005. Af de vedtagne regler fastslås det bl.a., at revisor ikke længere vil fremstå som uafhængig af sin kunde, såfremt at revisor modtager provision af sin rådgivning om skatteforhold. Der er i alt vedtaget seks standarder. Derudover er der også fem midlertidige standarder. På PCAOBs hjemmeside er det endvidere muligt at finde svar på en række spørgsmål vedrørende dets standarder og dets virke.

9.1.3 PCAOB contra Revisortilsynet

Det amerikanske revisortilsyn adskiller sig på en del områder fra det danske revisortilsyn. Vi vil nedenfor skitsere nogle af de vigtigste forskelle.

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

Der er for os ingen tvivl om, at den kontrol, der foretages af det danske Revisortilsyn er mere omfattende end den amerikanske, da det danske Revisortilsyn skal kontrollere alle

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

Udførelsen af kvalitetskontrol er ligeledes forskellig, da det i USA ikke er udøvende revisorer der udfører kontrol, men i stedet personer som er direkte ansat af PCAOB. Dette kan igen skyldes, at der er langt flere revisionsvirksomheder i USA, og disse ligger mere spredt. Samtidig har man over de sidste år haft ikke uvæsentlige skandaler. En anden årsag til, at man har valgt at anvende personer direkte tilknyttet til PCAOB, kan derfor være for at sikre, at offentligheden ikke helt mister tilliden til revisorbranchen.

Der er både fordele og ulemper ved, at man i Danmark anvender peer review, altså revisor kontrollerer revisor, eller om man som i USA har personer ansat af tilsynet til at udføre kontrollen. Fordelen ved peer review er, at en revisor har kendskab til det arbejde han skal kontrollere. Ulempen kan til gengæld være, at offentligheden ikke ser ham som tilstrækkeligt uafhængig. Dette problem er der ikke i USA.

PCAOB har desuden fået kompetencen til enten at udarbejde nye revisionsstandarder eller godkende eksisterende. Denne rolle har Revisortilsynet ikke fået. Dette hænger igen sammen med størrelsen på de to lande samt at der i Danmark ikke tilsvarende har været en mistillid til revisorer. Desuden har Danmark med sit medlemskab i EU forpligtet sig til at følge reglerne indenfor Unionen; Danmark har på denne måde overladt godkendelsen af standarder til EU's revisionskomite. Behovet for nye standarder har også vist sig at være forholdsvis begrænset, da antallet af nye standarder i USA er forholdsvis få i forhold til de internationale revisionsstandarder udarbejdet af IFAC.

9.2 Det engelske tilsyn

Der har i Storbritannien været tradition for anvendelse af lovpligtig kvalitetskontrol siden 1989, hvor Companies Act blev vedtaget. Det blev heri fastslået, at det ikke var tilladt at tiltræde som revisor, medmindre man var og er medlem af et Recognised Supervisory Body (herefter kaldet RSB). Der er på nuværende tidspunkt følgende fem godkendte RSB'er ”*the Association of Authorised Public Accountants, the Association of Chartered Certified*

*Accountants, the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, the Institute of Chartered Accountants in Ireland and the Institute of Chartered Accountants of Scotland”.*²⁴²

De tre sidstnævnte RSB'ere vedrører kun revisorer inden for Storbritanniens grænser, mens de to første også har medlemmer i den øvrige verden.

Det blev samtidig fastlagt, at RSB'erne skulle opfylde fastlagte krav, for at de kunne anses for værende berettiget til deres status; heriblandt at have en registrering og overvågning af revisorer.²⁴³ Det er i loven fastslået at, ”*The Body must have adequate arrangements and resources for the effective monitoring and enforcement of compliance with its rules.*”²⁴⁴ Som en følge af disse lovkrav nedsatte de tre indenlandske foreninger en samlet overvågning kaldet JMU. Kontrollen virkede indtil 1. januar 2005, hvor foreningerne indførte egne kontrolordninger.²⁴⁵

9.2.1 FRC og POB

Organisation FRC har i Storbritannien været etableret siden 1990. FRC havde fra starten ansvaret for to afdelinger, hvor ASB havde ansvaret for regnskabsstandarder, og FRRP skulle se på overtrædelse af lovgivningen. Målet for FRC var at medvirke til og promovere god regnskabsaflæggelse via sine afdelinger.²⁴⁶ Siden etableringen i 1990 har FRC gradvist fået udvidet sine arbejdsområder med nye afdelinger for bl.a. aktuarstandarder og AIDB. Sidstnævnte står for undersøgelse af mulige tilfælde, hvor revisorer ikke har udført tilstrækkeligt arbejde. FRC har på nuværende tidspunkt 6 forskellige afdelinger.²⁴⁷

POB

Som et led i den stadigt stigende interesse for revisorerens arbejde og som følge af bl.a. de amerikanske skandaler kom den engelske minister for Handel og Industri den 29. januar 2003 med en række initiativer som bl.a. skulle styrke standarden for corporate governance og

²⁴² Kilde og citat: FRC, 2006, side 1

²⁴³ Kilde: FRC, 2006, side 1

²⁴⁴ Citat: FRC, 2006, side 4

²⁴⁵ Kilde: FRC, 2006, side 4

²⁴⁶ Kilde: FRC, 1991, side 2

²⁴⁷ Kilde: <http://www.frc.org.uk>

revision. Som et led i disse tiltag blev det bl.a. forventet, at FRC skulle påvirke og overvåge revisionsstandarder samt overvåge RSB'erne.²⁴⁸

For at FRC kunne leve op til disse forpligtelser, blev det besluttet at nedsætte POBA, som senere har skiftet navn til Public Oversight Board (POB). Det blev desuden besluttet at nedsætte en inspektionsgruppe (AIU), som har fået ansvaret for inspektioner af selskaber mm. med offentlig interesse.²⁴⁹ Det er POB, som har fået ansvaret for at føre tilsyn med RSB'erne. Dette har betydet en årlig gennemgang af de forskellige organisationers arbejde. POB har også efterfølgende forsøgt at forbedre de enkelte organisationer via forskellige forslag.²⁵⁰ Det er ligeledes POB, som står for samarbejdet med de øvrige europæiske tilsyn og EU-Kommissionen samt en generel overvågning af revisorbranchen i Storbritannien.²⁵¹ Overvågningen af de revisionsvirksomheder, som ikke opfylder kriterierne for udvælgelse af AIU bliver i stedet foretaget af RSB'erne.²⁵²

AIU

Der er som tidligere nævnt AIU, der har ansvaret for at kontrollere de virksomheder og organisationer som er vurderet til at have offentlig interesse. AIU har siden etableringen offentliggjort fire rapporter om deres inspektioner.²⁵³

Ved de foretagne inspektioner har fokus ikke udelukkende været på implementeringen og overholdelse af kvalitetssikring; der har også været fokus på kvaliteten af det udførte arbejde. På baggrund af inspektionerne har AIU afleveret en rapport til de inspicerede virksomheder med en række anbefalinger til forbedringer, som så efterfølgende kunne implementeres.²⁵⁴ Disse anbefalinger er samlet i en årlig redegørelse. Ved inspektionerne i de følgende år har AIU undersøgt, om virksomhederne har taget initiativ til at efterleve anbefalingerne. Der har ikke været muligt for offentligheden at læse anbefalingerne til de enkelte kontrollerede

²⁴⁸ Kilde: FRC, 2003, side 9

²⁴⁹ Kilde: FRC, 2003, side 11

²⁵⁰ Kilde: FRC, 2007-1 side 15

²⁵¹ Kilde: FRC, 2007, side 16

²⁵² Kilde: FRC, 2005, side 2

²⁵³ Kilde: <http://www.frc.org.uk/pob/audit/reports.cfm>

²⁵⁴ Kilde: FRC, 2005, side 3

virksomheder ved de tre første rapporter. Ved udgivelsen af rapporten for 2007/08 blev det dog besluttet at offentliggøre rapporterne for de inspicerede virksomheder.²⁵⁵

Omfanget af inspektioner

Efter etableringen af AIU er antallet af kontrollerede revisionsvirksomheder steget fra fire i 2004/05 til 16 i 2007/08. Virksomhederne i det første år omfattede de fire største virksomheder som også kaldes "Big 4". Inspektionen i 2007/08 var blevet udvidet til også at omfatte ni mindre virksomheder samt tre af fem større virksomheder, der også havde foretaget revision af "public interest" virksomheder.²⁵⁶ De revisionsvirksomheder, som udfører revision for mere end ti af "public interest" virksomheder, vil blive kontrolleret hvert år, mens de mindre virksomheder (under ti revisioner) ikke vil blive kontrolleret så ofte.²⁵⁷

Antallet af kontrollerede revisioner er steget fra 27 i 2004/05 til henholdsvis 77, 103 og 90 revisioner i de efterfølgende år.²⁵⁸ Kontrollen af de mindre virksomheder omfattede ikke den generelle kvalitetsstyring, da dette blev kontrolleret af en RSB; det har i stedet kun vedrørt den udførte revision.²⁵⁹ Det er anslået, at der er ca. 40 mindre revisionsvirksomheder, som udfører revision af "public interest" virksomheder.²⁶⁰ Som det fremgår af ovenstående er det typen og antallet klienter der danner baggrund for udvælgelsen, hvilket er årsagen til, at der også er blevet udvalgt mindre revisionsvirksomheder til kontrol.

9.2.2 Det engelske Revisortilsyn contra det danske Revisortilsyn

I Storbritannien har FRC haft det overordnede ansvar for regnskabsaflæggelse og revisorer. Det kan derved bedst sammenlignes med den danske E&S. De har begge forskellige dele af organisationen, som står for det praktiske om regnskaber. Det er derfor muligt at foretage en direkte sammenligning af POB og Revisortilsynet.

Der har både i Storbritannien og Danmark været foretaget en foreningsbaseret kvalitetskontrol gennem en årrække. Den danske kvalitetskontrol har dog været foretaget frivilligt af

²⁵⁵ Kilde: FRC, 2008, side 2

²⁵⁶ Kilde: FRC, 2005, side 2 og FRC, 2008, side 11

²⁵⁷ Kilde: FRC, 2008, side 2

²⁵⁸ Kilde: FRC, 2007-2, side 3 og FRC, 2008, side 12

²⁵⁹ Kilde: FRC, 2007-2, side 21

²⁶⁰ Kilde: FRC, 2008, side 14

foreningerne FSR og FRR, mens den engelske kontrol har været baseret på et lovgivningsmæssigt krav siden 1989.

Forskellen på de to nuværende tilsyn er, at AIU kun undersøger revisorer for de såkaldte ”public interest” virksomheder, mens det danske Revisortilsyn fører kontrol med alle revisionsvirksomheder. Kontrollen fra AIU vedrører også mere det udførte arbejde i den enkelte revision, hvor de enkelte RSB’ere så kontrollerer overholdelsen af krav til kvalitetsstyring.

9.3 Sammenfatning af udenlandske revisortilsyn

Vi har i det foregående gennemgået tilsyn i henholdsvis USA og Storbritannien. Disse er på nogle områder ens, og på andre områder forskellige. Der har i en årrække været kvalitetskontrol i begge lande. Dette var ikke lovfæstet i USA, mens der i Storbritannien har været et lovkrav om, at revisionsvirksomheder skulle være underlagt kvalitetskontrol.

Kvalitetskontrollen har begge steder været foretaget af revisorforeninger: dog under hver deres forudsætninger. Kontrollen i USA skete tidligere ud fra et ønske fra branchen, mens kontrollen i Storbritannien skete med et ønske fra lovgiver. Ved nedsættelsen af PCAOB gennemførte lovgiverne i USA lovkravet til kvalitetskontrol og nedsatte et organ som på mange punkter ligner FRC. I begge tilsyn foretages kontrolbesøg. De fastsætter dog også regler for brugen af revisionsstandarder og undersøger for manglende kvalitet af revisioner.

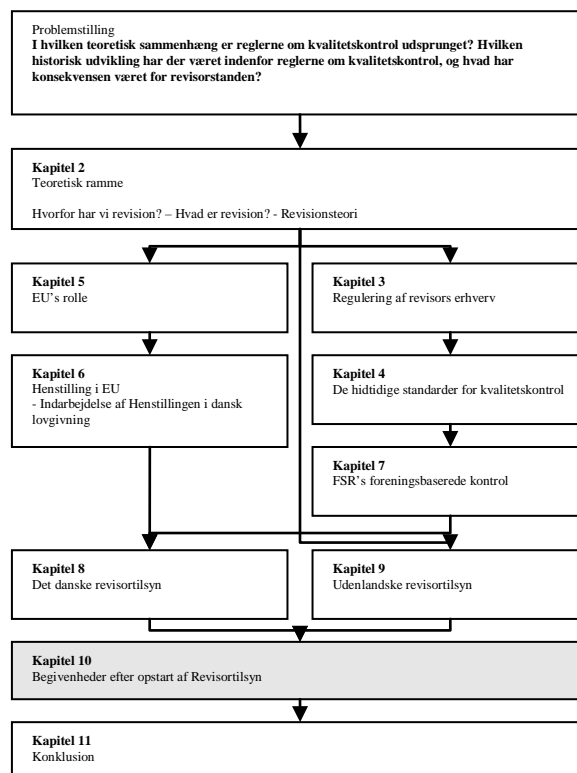
Kriterierne for udvælgelse af virksomheder til kontrol hvert år er forskellige i henholdsvis USA og Storbritannien; hvor AIU i Storbritannien kun står for kontrol af revisorer for ”public interest” virksomheder, står PCAOB for kontrol af alle revisorer med børsnoterede selskaber som kunder. Finansieringen af kvalitetskontrollen er også forskellig; i USA betaler er de børsnoterede selskaber for kontrollen af revisorer, mens det i Storbritannien er staten som står for finansieringen af FRC og dermed også for inspektionerne. PCAOB har fra starten foretaget offentliggørelse af de udførte kontroller, hvilket først påbegyndtes i Storbritannien ved offentliggørelsen af den seneste runde af inspektioner.

Både i USA og Storbritannien startede tilsynene med at kontrollere de fire største virksomheder. Omfanget af kontrollerede virksomheder i USA er øget efterfølgende til 172 kontroller i 2006. I Storbritannien er antallet af kontrollerede virksomheder ikke så højt. Dette må tilskrives, at det i USA er alle virksomheder som er involveret i en revision af børsnoterede virksomheder, der skal underlægges kontrol af PCAOB, inklusiv udenlandske revisorer. De udenlandske revisorer er ikke underlagt kontrol af AIU. Til gengæld er der i Storbritannien foretaget flere kontroller af de udførte revisioner for hver revisionsvirksomhed, hvilket viser, at der har været forskelligt fokus i de to lande grundet deres forskellige udgangspunkt.

I USA medførte de forskellige konkurser (herunder specielt Enron) og det manglende arbejde udført af selskabets revisorer, at der opstod en generel mistillid til revisorer. Dette førte til nedsættelsen af PCAOB og den meget omfattende kontrol med revisorer. Der har ikke på samme måde været ændring i reguleringen af tilsynet i Storbritannien, hvor der dog er blevet skelet til de amerikanske tiltag. Selvom der i de officielle rapporter ikke er gjort opmærksom på kravene fra EU, må disse også have påvirket vedtagelsen af POB.

10 Begivenheder efter opstart af Revisortilsynet

Den stigende interesse for revisorerens arbejde, som har medført vedtagelsen af obligatorisk kvalitetskontrol, har delvis været begrundet i ønsket om at forhindre fremtidige erhvervsskandaler. Der er dog i 2. halvår af 2008 kommet nye erhvervsskandaler i både Danmark og USA. Vi vil i dette kapitel derfor beskrive udvalgte sager og vurdere, om der er tale om forhold, som enten revisorer eller tilsyn burde have opdaget.



10.1 Erhvervsskandaler

Som tidligere behandlet i kapitel 5 har der gennem en årrække været en stigende opmærksomhed på revisorerens betydning for regnskabsaflæggelsen. Dette også har betydet, at kravene til revisorer og revisionsvirksomheder er blevet forøgede. Denne udvikling var præget af meget omfattende erhvervsskandaler i både EU og USA, der har understreget behovet for det øgede fokus på revisorer. Målet med det stigende fokus var at forbedre kvaliteten af det arbejde, som den enkelte revisor udfører. Dette har, skulle give sig udtryk i mere korrekte årsregnskaber, som derved skulle mindske omfanget af erhvervsskandaler.

Spørgsmålet var så, om det ville lykkedes at undgå de store erhvervsskandaler. I 2008 har der såvel i dansk og internationalt perspektiv været nogle alvorlige skandaler, som har lagt et større pres på revisorerne, såvel i de konkrete tilfælde som i al almindelighed.

10.1.1 Erhvervsskandaler i 2008

Hele verden var i 2008 været præget af en begyndende erhvervs- og finanskriser, som endnu ikke er afsluttet. Dette har haft den konsekvens, at revisorerens arbejde ikke er blevet mindre betydningsfuldt ved aflæggelsen af kommende regnskaber på verdensplan.

Herhjemme var den første større skandale krakket i Roskilde Bank. Roskilde Bank har i mange år ellers stået som en af de stærkeste og mest fremgangsrige banker. Den var på det tidspunkt, hvor skandalen for alvor tog fart blandt Danmarks ti største banker.

10.1.1.1 Roskilde Bank

Sagen om Roskilde Bank begyndte for alvor at rulle den 10. juli 2008, da Nationalbanken måtte udstede en likviditetsgaranti som en følge af bankens manglende beholdning af kapital. Dette medførte, at banken allerede den 11. juli 2008 blev sat til salg; det lykkedes dog ikke at finde en interesseret køber. Som følge af likviditetsgarantien blev der den 26. juli 2008 offentliggjort et halvårsregnskab, som viste, at banken stadig var solvent. Men allerede den 22. august 2008 viste en ny ekstern revisionsrapport, at der var yderligere tab i omegnen af 1 mia. kr. Dette har formentligt fjernet den sidste interesse fra mulige købere af Roskilde Bank.²⁶¹

Efterfølgende overtog Nationalbanken styringen af Roskilde Bank. Nationalbanken sørgede for, at dele af Roskilde Bank blev overtaget af andre danske banker, mens den resterende del er overført til et selskab, der står for afviklingen af banken.

Som en naturlig del af den verserende sag stillede offentligheden spørgsmålstegn ved revisors rolle. Dette skyldes især, at Ernest & Young den 8. februar 2008 godkendte årsrapporten for 2007 uden forbehold og supplerende oplysninger i deres påtegning.²⁶² Der er på nuværende tidspunkt ikke kommet en endelig afklaring på, om det udførte revisorarbejde var udført korrekt. Det er dog oplagt, at afmatningen på ejendomsmarkedet sammen med den globale finanskriser medvirkede til den hurtige tilbagegang for Roskilde Bank. Endvidere skal det

²⁶¹ Kilde: Qvortrup, 2008, side 12

²⁶² Kilde: Høberg, 2008, side 11

nævnes, at andelen af anlægs- og projektf finansiering for Roskilde Bank udgjorde 43 % for året 2007.²⁶³

Udover Ernest & Young blev der også stillet spørgsmålstegn ved den tidligere medunderskrivende revisor Ib Meinert Jensen, som har deltaget i et konsortiums køb af en grund, hvor den tidligere direktør for Roskilde Bank Niels Valentin Hansen også deltog. Der er i denne forbindelse stillet spørgsmålstegn ved revisors uafhængighed, hvilket fik FSRs Etikudvalg til at undersøge sagen nærmere.²⁶⁴ Konklusionen på denne undersøgelse blev, at udvalget ikke mente, at revisor havde overtrådt reglerne for uafhængighed.²⁶⁵

Da man i offentligheden var begyndt at lægge sagen om Roskilde Bank bag sig, opstod sagen om IT Factory. Denne viste sig mere kompliceret end sagen om Roskilde Bank i og med, at der her var tale om bevidst svindel.

10.1.1.2 IT Factory

Sagen om IT Factory begyndte for alvor at rulle i slutningen af november og starten af december 2008, hvor det kom frem, at IT Factory's direktør Stein Bagger var forsvundet i forbindelse med en kombineret forretnings og privatrejse til Dubai. Efterfølgende kontaktede hans kone Anette Uttenthal formanden for IT Factory Asger Jensby med meddelelsen om, at Stein Bagger var forsvundet. Kort efter fandt Asger Jensby sammen med resten af ledelsen i IT Factory ud af, at de gennem et stykke tid havde lejet et hemmeligt kontor. Da de får adgang til kontoret, finder de oplysninger, som viser sig at vidne om omfattende svindel. Det drejede sig angiveligt om leasingkontrakter med Asger Jensbys forfalskede underskrift. Dagen efter indgav Asger Jensby konkursbegæring på vegne af IT Factory og anmeldte Stein Bagger for svindel til bagmandspolitiet.²⁶⁶

Der har siden været gisninger om, hvorvidt Asger Jensby og de øvrige i ledelsen i IT Factory var bekendt med den svindel som Stein Bagger angiveligt har lavet. Det er dog på nuværende tidspunkt kun muligt at gisne om, hvorvidt dette er tilfældet.

²⁶³ Kilde: Gardel og Otkjær, 2008

²⁶⁴ Kilde: Jeppsen, 2008

²⁶⁵ Kilde: Business.dk, 2008

²⁶⁶ Kilde: Ritzau, 2008-1

Sagen gav i den brede offentlighed anledning til undren om, hvorfor revisor ikke var i stand til at opdage de forhold, som senere kom frem. IT Factory's revisor KPMG var selv hurtigt fremme med udtalelser om, at de ikke kunne forventes at have mistanke om, at der var tale om svindel i forbindelse med de regnskaber, de havde påtegnet. De påstod i stedet, at de også var blevet bedraget.²⁶⁷

I et interview med DR's Solveig Bjørnstad, sagde KPMG, at de har udført deres arbejde korrekt, og at de ikke burde have opdaget, hvad der foregik. Seniorpartner Jesper Kofoed sagde blandt andet: *"Vores interne undersøgelser viser, at det arbejde, vi har lavet i IT Factory, har været fuld ud i overensstemmelse med gældende love og regler. Det har vist sig, at det materiale, vi har fået, har været forfalskede dokumenter fra Stein Baggers side. Det er altså også KPMG, der er blevet bedraget i den her sag"*.²⁶⁸ KPMG gjorde alt for at fastholde, at de ikke direkte havde medvirket til svindlen i IT Factory. Om dette sagde direktør Stig Due: *"Vi har ingen indikationer på eller mistanke om, at partnere eller medarbejdere i KPMG har medvirket eller haft kendskab til økonomisk kriminalitet"*.²⁶⁹

Ovenstående udtalelser fra KPMG kom som et svar på, at flere eksperter udtrykte en kritik af den udførte revision og kritik af, at det ikke har været muligt for KPMG at opdage svindlen.

Kritikken omfattede flere alvorlige forhold. Af de væsentlige kan nævnes det påståede kendskab til udeladelsen af leasingkontrakter i regnskaberne for IT Factory.

Leasingkontrakterne blev ikke nævnt i regnskaberne, da de havde en kort bindingsperiode som var lavet som et såkaldt "side letter", hvilket revisorerne var vidende om. I disse "side letters" blev bindingsperioden fastsat til 3 måneder i stedet for de normale 3 år. Som følge deraf blev de ikke medtaget under gældsposter i årsrapporterne. Til KPMGs forsvar skal nævnes, at disse "side letters" var forfalskede, og at aktiverne for størstedelen af disse kontrakter ikke eksisterede, mens nogle af aktiverne indgik i flere forskellige leasingkontrakter. Forholdet vedrørende de mange side letters burde ifølge professor i

²⁶⁷ Kilde: Politikken.dk, 2008

²⁶⁸ Citat: Politikken.dk, 2008

²⁶⁹ Citat: Hansen, 2008

kapitalmarkedsret på Copenhagen Business School Morten Samuelsson have vakt undren hos revisorerne, og de burde derfor have undersøgt området nærmere.²⁷⁰

En anden vigtig kritik gik på undersøgelsen af KPMGs rolle i sagen. Det er nemlig deres nære samarbejdspartner Grant Thornton som skulle stå for undersøgelsen af dem. KPMG og Grant Thornton er revisorer sammen på to af Danmarks største virksomheder; A.P. Møller Mærsk og Danske Bank. Lektor i regnskab og revision ved CBS Kim Klarskov Jeppesen udtrykte bekymring for, hvorvidt Grant Thornton ville kunne lave en uafhængig undersøgelse af en samarbejdspartner. Han begrundede dette med at en eventuel sag mod KPMG, vil kunne føre til, at Grant Thornton mister to af deres største kunder. Kim Klarskov Jeppesen har udtalt; ”Hvis Danske Bank på baggrund af Grant Thorntons vurdering reelt fører sag mod KPMG, så fører de sag mod deres eget revisionsfirma og det er ikke holdbart. Derfor må de formentlig opsige aftalen med KPMG og Grant Thornton. Så kan de selvfølgelig hyre Grant Thornton igen, men der er en risiko for, at banken ikke gør det, og det betyder, at Grant Thorntons undersøgelse kan føre til at de mister to meget store kunder.”²⁷¹ A.P. Møller ejer 22 % af aktierne i Danske Bank.

Denne holdning deles hverken af kurator Boris Frederiksen eller professor Lars Bo Larsen fra Aalborg Universitet, som ikke ser nogen fare ved de to revisionsvirksomheder samarbejde.²⁷²

10.1.1.3 Madoff

I USA har den helt store skandale drejet sig om investeringsrådgiveren Bernard Madoff, som angiveligt skal have svindlet for op imod 50 mia. dollars. Dette har også berørt danske investorer, som har ca. 0,5 mia. kr. i klemme hos Madoff.

Sagen startede, da Madoff's egen søn meldte ham for svindel. Madoff havde kort for inden fortalt sønnen, hvordan han ved hjælp af en pyramidelignende struktur havde trukket en masse penge ud af folk. Den 11. december 2008 blev Madoff anholdt, hvorefter skandalen tog fart.²⁷³

²⁷⁰ Kilde: Thomsen, 2008

²⁷¹ Citat: Karkov, 2008

²⁷² Kilde: Karkov, 2008

²⁷³ Kilde: Ritzau, 2008-2

Omfanget af sagen kunne måske have været begrænset, hvis det amerikanske finanstilsyn, SEC havde valgt at lytte til de anklager, der kom fra markedet, og som kan spores helt tilbage til 1999. SEC vil nu foretage en dybdegående undersøgelse af sagen. Det har endvidere vist sig, at Bernard Madoffs niece er gift med en SEC inspektør. Undersøgelsen skal blandt andet kaste lys over, hvorvidt dette forhold har haft indflydelse.²⁷⁴

Denne sag stiller efter vores opfattelse for alvor revisorer i et dårligt lys, da faresignaler er blevet overset igennem længere tid, af mange revisionsvirksomheder; både store og små. Det har vist sig, at Madoff anvendte et meget lille revisionsfirma, som kun omfattede tre personer. Partneren i dette firma er en mand i 70'erne, som var bosiddende i Florida. Dette burde i sig selv give anledning til mistanke. Ikke mindst hos de revisionsvirksomheder der har revideret de investeringsforeninger, som har placeret penge i Madoffs virksomhed. Investeringsforeningerne har revisorer som omfatter blandt andet KPMG, PricewaterhouseCoopers, BDO Seidman og mange andre. Disse revisionsvirksomheder har i deres revision taget Madoffs egne erklæringer for tilstrækkeligt bevis for, at det som Madoff foretagende, var fuldt ud lovligt.²⁷⁵

10.1.2 Har Revisortilsynet levet op til sine forpligtelser?

Det er svært at bedømme, hvorvidt kvalitetsstyring og dermed kvalitetskontrol vil have så stor betydning, at skandalerne kunne være undgået. Vi vil dog forsøge at forholde os til de enkelte situationer.

Roskilde Bank

I sagen om Roskilde Bank er det svært at bedømme, hvorvidt det danske Revisortilsyn skulle have opdaget svigt hos revisor eller ej. Dette afhænger både af, om sagen Roskilde Bank har været udtaget til kontrol, og om revisor har lavet fejl eller svigt i forbindelse med sin revision.

Såfremt revisor ikke har lavet nogen fejl i forbindelse med revisionen, var det selvsagt ikke muligt for Revisortilsynet at forhindre krakket i Roskilde Bank. Hvis der derimod er begået fejl fra revisors side, er det et spørgsmål om, hvorvidt sagen har været udtaget til kontrol. Det

²⁷⁴ Kilde: Nyhedsbureauet Direkt, 2008

²⁷⁵ Kilde: Gandel, 2008

er svært at bedømme, om en sag af denne størrelse vil blive udtaget til kontrol; det er dog klart at muligheden foreligger, da der er tale om et børsnoteret selskab af en vis størrelse. Der er dog stadig ingen garanti for, at Revisortilsynet ville kunne afværge krakket såfremt sagen har været udtaget til kontrol. Der er også andre faktorer der spiller ind; herunder det tidspunkt Revisortilsynet har udført kontrollen med Ernst & Young. Vi mener derfor ikke man umiddelbart kan stille Revisortilsynet til ansvar for forholdene i Roskilde Bank.

IT Factory

KPMG er en meget stor organisation. Sandsynligheden for at kvalitetskontrollanterne har udvalgt IT Factory til kontroller derfor lille. Desuden foretager det danske Revisortilsyn ikke en ny revision, når der foretages kontrol af de udvalgte kunder, de undersøger i stedet, om der er en tilstrækkelig dokumentation for det udførte arbejde. Såfremt KPMG skulle have ret i, at de har udført deres arbejde i overensstemmelse med de gældende regler vil det derfor ikke være sandsynligt, at Revisortilsynet har kunnet opdage regnskabssvindlen.

Den amerikanske model om udvælgelse af udførte revisioner efter en risikovurdering ville kunne medvirke til, at kunder, som fx oplever en kraftig vækst i omsætningen, vil blive udvalgt til kontrol. Dette vil dog kræve, at Revisortilsynet har adgang til specifikke regnskabstal, som ikke nødvendigvis fremgår af de officielle årsrapporter.

Madoff

Umiddelbart havde det amerikanske Revisortilsyn ikke forudsætninger for at medvirke til at begrænse skandalen. PCAOB gennemgår kun de revisionsvirksomheder, der har børsnoterede kunder. Det har derfor ikke har gennemgået Madoffs revisor. De har dog gennemgået revisorerne for investeringsforeningerne. Det ville dog være mere end almindeligt heldigt, hvis de skulle have udtrukket netop en af investeringsforeningerne til gennemgang. Man må antage at de som udgangspunkt vil tage en børsnoteret kunde ud til kontrol.

Hvis PCAOB havde fungeret på samme måde som det danske Revisortilsyn, burde de have opdaget svindelen tidligere, idet at Madoffs revisor så ville have været udtaget til kontrol. Da Madoff formentlig har været den største kunde hos revisoren, ville der være en stor sandsynlighed for, at Madoff ville blive udtaget til kontrol.

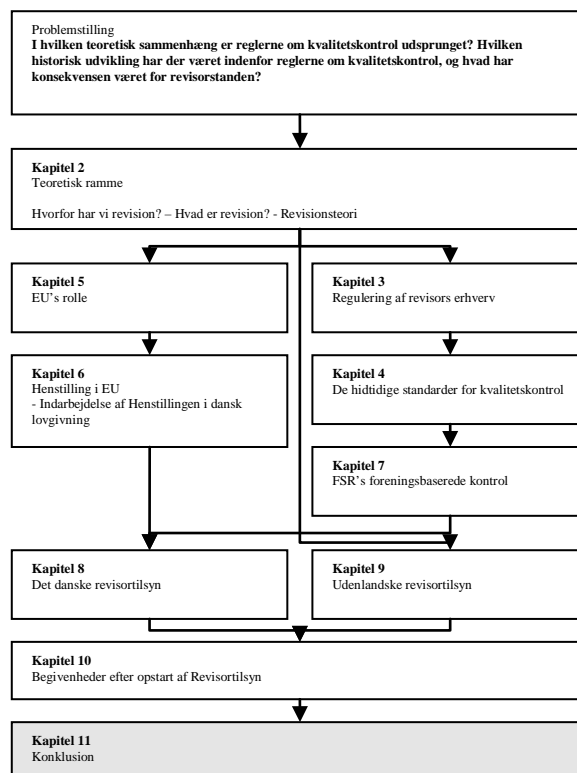
10.2 Sammenfatning af begivenheder efter opstart af Revisortilsynet

Ud fra ovenstående vurderer vi, at det er svært at gøre Revisortilsynet ansvarlig for erhvervsskandaler. Desuden vurderer vi, at det ikke er Revisortilsynets opgave at sørge for, at skandalerne undgås. Revisortilsynets opgave er at føre kontrol med revisorer og sørge for, at disse udfører deres arbejde i overensstemmelse med god revisorskik. Tilsynsmyndighederne skal desuden sørge for, og at lovgivningen overholdes, hvilket gerne skulle bidrage til at erhvervsskandalerne undgås.

Det er dog stadig i dette perspektiv svært at vurdere, hvorvidt Revisortilsynet har levet op til deres opgave, da der har været nogle store skandaler efter dets indførelse. Vi mener dog ikke det er deres arbejde, man skal sætte spørgsmålstegn ved; måske snarere hele organiseringen af kvalitetskontrol. Det er på nuværende tidspunkt svært at sige, hvilke strukturelle ændringer man kan foretage, og hvorvidt dette ville hjælpe. Det kan også være tilfældigt, at det er netop nu skandalerne kommer og at der er et tidsmæssigt sammenfald mellem de tre større skandaler. Dette kan måske skyldes finanskrisen eller de generelle konjunktursvinger. Det er dog sikkert, at der også vil forekomme i fremtiden vil komme erhvervsskandaler.

11 Konklusion

Vi vil hermed besvare afhandlingens problemformulering: *I hvilken teoretisk sammenhæng er reglerne om kvalitetskontrol udsprunget? Hvilken historisk udvikling har der været indenfor reglerne om kvalitetskontrol, og hvad har konsekvensen været for revisorstanden?*



11.1 Kvalitetskontrol i teoretisk sammenhæng

Samfundsteoretisk har det været forsøgt at begrunde brugen af revision via tre teorier: agentteori, informationshypotesen og forsikringshypotesen. Agentteorien begrunder revision med virksomhedsejernes behov for tilførsel af troværdighed til informationer fra ledelsen. Forsikringshypotesen begrunder revision med at brugerne af reviderede oplysninger kan opnå erstatning fra revisorer såfremt det valg brugerne træffer på baggrund af det reviderede medfører tab, mens informationshypotesen begrunder revision ved, at investorer har behov for troværdige oplysninger når de skal investere. De tre teorier kan ikke hver især forklare behovet for revision. Men tilsammen begrunder de den samfundsmæssige brug af revision således:

- *”Samfundets interesse i, at der aflægges retvisende, troværdige regnskaber*
- *Samfundets interesse i, at misligheder hindres, vanskeliggøres eller afsløres, og*

- *Samfundets interesse i, at der er kvalificeret bistand til rådighed for virksomhederne inden for revision, regnskabsassistance, skatteassistance og økonomisk rådgivning m.m.* „²⁷⁶

Mens samfundsteoretikere har forsøgt at begrunde brugen af revision, har revisionsteoretikere udviklet teorier for revision. Mautz og Sharaf kom i 1961 med det første væsentlige bidrag til en egentlig revisionsteori. Efterfølgende kom David Flint i 1988 med sin teori, som Pratt og Van Peurseem videreudviklede i 1993. Mautz og Sharafs teori består af fem koncepter udviklet på baggrund af otte postulater. Deres teori ser meget snævert på revision uden at tage særlig højde for, hvordan revision indgår i samfundet.

David Flints teori tager i langt højere grad højde for dette. Flint bygger sin teori på syv nye postulater, som danner baggrund for hans ni koncepter. Den nye samfundsmæssige betragtning vedrørende revision illustreres ved Flints postulat nr. 7, som siger, at revision medfører sociale eller økonomiske fordele. Dette bliver ikke inddraget i Mautz og Sharafs teori.

Flint følger op på dette ved at ophøje revisionsstandarder til et selvstændigt koncept. Han påpeger desuden, at revisionsstandarder skal tage højde for de samfundsmæssige forventninger til kvaliteten af revisorers arbejde, hvilket kun bliver berørt meget lidt af Mautz og Sharaf. Pratt og Van Peurseem understreger vigtigheden af dette ved at medtage standarder som det fjerde niveau i deres revisionsteori. De fire niveauer er følgende:

- Revisors rolle
- Postulater
- Koncepter
- Standarder

En anden vigtig del af Pratt og Van Peursems koncepter er kvalitetskontrol. Kvalitetskontrol dækker over to former for kontrol. Den ene er den kvalitetskontrol, som udføres i den enkelte virksomhed og som skal sikre, at det arbejde, der udføres, er af samme høje kvalitet. Flint siger om dette: *”Quality control is now concerned with the policies and procedures which are*

²⁷⁶ Citat: Andersen m.fl., 2000, side 22

designed to establish, monitor, review and secure adherence to professional standards in all aspects of the professional practice.”²⁷⁷

Den anden form for kvalitetskontrol er en ekstern kontrol, hvor eksterne parter kontrollerer revisionsvirksomhederne. Denne kontrol kan grundlæggende være organiseret på to måder; det kan enten være revisionsbranchen, der organiserer kontrollen, eller også kan det være samfundet, som organiserer kontrollen. Det afgørende for organiseringen af kontrollen er: *”As long as there is confidence in the profession there is likely to be confidence in practice inspection organised by the profession, which has safeguards to ensure the independence of the system and confidence in the capacity of that system to identify weaknesses and improve standards. If, however, there is a real crisis of confidence in auditing, standards and audit authority, there must be serious doubts whether confidence can be restored except by a more independent review system.”²⁷⁸*

11.2 Kvalitetskontrollens historiske udvikling

På nuværende tidspunkt er to revisionsstandarder for kvalitetsstyring i revisionsvirksomheder gældende; RS nr. 1 og RS nr. 220. RS nr. 1 gælder generelt for en virksomhed, mens RS nr. 220 er gældende for revision af finansielle oplysninger. Standarderne er udviklet fra den første vedtagelse af Revisionsvejledning nr. 4 fra 1981, som i 1994 blev opdateret således, at den blev mere omfattende. Det betød bl.a., at der skulle være skriftlige retningslinjer for kvalitetskontrol.

I 2002 blev den første RS nr. 220 vedtaget som et led i en generel udvikling, hvor standarder erstattede vejledninger. RS nr. 220 var gældende indtil 2005, hvor den blev opdelt til de to nuværende standarder. Der har generelt været en udvikling, hvor først vejledningerne og siden standarderne er blevet langt mere omfangsrige. Dette medførte føromtalt opdeling af RS nr. 220 fra 2002. Det er fra lovgivers side fastsat, at revisorer skal overholde gældende revisionsstandarder/vejledninger. Dette skete ved indsættelse af generalklausulen ”god revisorskik” i revisorlovene.

²⁷⁷ Citat: Flint, 1988, side 162

²⁷⁸ Citat: Flint, 1988, side 171

I Danmark har FSR siden 1994 foretaget foreningsbaseret kvalitetskontrol af dets medlemmer. Dette skete som en direkte konsekvens af den opdaterede version af Revisionsvejledning nr. 4. Kontrollen foregik på virksomhedsniveau og var obligatorisk for alle medlemmer, der ville blive ekskluderet, såfremt de ikke ønskede at få foretaget kontrol. I USA og England blev der også foretaget foreningsbaseret kontrol, Kontrollen i USA blev indstillet som følge af vedtagelsen af den lovpligtige kontrol, mens den er forsat i England.

Der har været stor forskel i tilgangen til vedtagelsen af lovpligtig kvalitetskontrol, når man sammenligner USA og Europa. I USA blev den lovpligtige kvalitetskontrol først vedtaget i 2002 som en direkte konsekvens af Enron skandalen, der rystede den amerikanske tillid til den eksisterende foreningsbaserede kvalitetskontrol.

I Europa var der over en længere årrække en stigende interesse for revisors rolle i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. Interessen fra Europa startede allerede med udgivelsen af en grøn bog i 1996. Dette påbegyndte en proces, som først førte til vedtagelsen af Henstilling om kvalitetssikring i år 2000 og kulminerede i 2006, hvor obligatorisk kvalitetskontrol blev indarbejdet i det nye 8. Selskabsdirektiv. Det er dermed obligatorisk for alle medlemmer af EU.

11.3 Konsekvensen for revisorstanden

I Danmark blev lovpligtig kvalitetskontrol indført ved vedtagelsen af Revisorloven den 30. april 2003. Dette medførte, at alle revisionsvirksomheder blev underlagt kvalitetskontrol minimum hver fjerde År. Ved vedtagelsen af Revisorloven blev EU-Kommissionens henstilling om kvalitetskontrol fuldt implementeret i den danske lovgivning. Den blev endda skærpet, da der ikke i praksis blev givet mulighed for at skelne mellem de virksomheder, der reviderede virksomheder med offentlig interesse og de øvrige. Dette gav Henstillingen ellers mulighed for.

Som følge af den gennemførte kontrol har 1357 virksomheder fået foretaget ordinær kontrol. 216 af disse har fået foretaget yderligere kontrol som følge af, at de ikke kunne godkendes ved den ordinære kontrol. Derudover er 482 virksomheder enten frivilligt eller tvunget blevet frataget muligheden for at udføre opgaver omfattet af Revisorloven. Der er over årene sket en

forbedring. Ved den sidste ordinære kontrol i 2007 blev 81 % af de kontrollerede godkendt med eller uden henstillinger, mens kun 72% blev godkedt ved den første kontrol i 2003/04.

Det har både hos os og Revisortilsynet vagt undren, at ikke flere virksomheder har kunnet godkendes, når der siden 1994 har været krav om et skriftligt kvalitetsstyringssystem; samtidig med, at der også har været foretaget en foreningsbaseret kontrol.²⁷⁹ Revisortilsynet har dog kunnet konstatere, at der over årene er sket en forbedring; kontrollanterne møder nu mangelfulde systemer, hvor de i starten konstaterede ikke-eksisterende systemer.

Revisortilsynet har indberettet virksomheden til Revisornævnet, såfremt virksomheden enten ikke har fået etableret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem og/eller ikke har taget tiltag til dette. Virksomheden har fået en standard bøde på 100.000 kr., såfremt at den blev dømt ved disciplinærnævnet. En smule overraskende er der ingen, som er blevet frataget retten til at fortsætte deres arbejde med at afgive erklæringer efter Revisorlovens § 1, stk. 2. Der har desuden ikke været nogen sanktioner for de virksomheder der har slettet deres registrering, når de blev udtaget til kontrol – selvom de hidtil havde fortsat deres virke. Dette kan undre, da det på denne måde har været muligt at drive virksomhed uden at leve op til de gældende regler. Vi anser muligheden for at slette sin registrering ved udtagelse til kontrol som et ønske fra politisk hold, om at første turnus skulle rydde op blandt de revisionsvirksomheder, som ikke ønsker at indføre et kvalitetsstyringssystem.

Vedtagelsen af lovpligtig kvalitetskontrol for revisionsvirksomheder, der reviderer børsnoterede virksomheder i USA, har også betydning for de danske revisorer, som medvirker til disses regnskaber. Dette har medført, at seks danske revisionsvirksomheder er underlagt kontrol fra det amerikanske tilsyn PCAOB. I USA bliver kontrollen foretaget af personer, som er ansat af PCAOB, hvor det i Danmark er praktiserende revisorer, der udfører kontrol. Dette er helt i tråd med Flints teori, hvor det som ovenfor nævnt er tilliden til revisorer, der er afgørende for i hvor høj grad, samfundet vil overtage kontrollen med revisorerne.

²⁷⁹ Revisortilsynet, 2005, side 8

11.4 Afrunding

Den væsentligste samfundsmæssige begrundelse for at indføre en lovpligtig kvalitetskontrol er ønsket om at forhindre, at der opstår erhvervsskandaler som Enron i USA og Parmalat i Europa. Det var håbet, at dette øget fokus på kvalitetsstyring ville medføre, at kvaliteten af det udførte revisorarbejde steg og dermed hindre erhvervsskandalerne. Når man ser på de seneste skandaler som Roskilde Bank og IT Factory i Danmark samt Madoff i USA, er det svært at vurdere, om dette ønske er blevet opfyldt.

Det er umiddelbart vanskeligt at vurdere, hvorvidt revisor burde have set de faresignaler, der måtte have været i disse sager. Det er dog vores opfattelse, at Revisortilsynet ikke kan drages til ansvar herfor. Det er ikke Revisortilsynets opgave at opdage fejl og advarselslamper hos klienterne hos de kontrollerede virksomheder. Revisortilsynets har derimod, til hensigt at tilse, at de kontrollerede revisionsvirksomheder har etableret retningslinier, som gør, at de er i stand til at opdage faresignalerne i de virksomheder der revideres. Selvom revisor opdager faresignaler, mener vi ikke nødvendigvis, at det gør revisor i stand til at forhindre erhvervsskandaler. Ligeledes mener vi, at det ikke er muligt for en revisor at forhindre, at der sker svig; revisor kan dog ved at opdage det i tide forhindre, at det fortsætter og derved mindske omfanget af en eventuel skandale.

Når erhvervsskandaler opstår, bliver de ofte kædet sammen med store og velrenommerede revisionsvirksomheder som har haft kvalitetskontrol i en årrække. Vi kan på denne baggrund fastslå, at kvalitetskontrol ikke er en garanti for at opdage erhvervsskandaler, men at kontrollen kan hjælpe revisorer i det daglige arbejde. Derved bliver de klædt bedre på til at opdage erhvervsskandaler og andre uregelmæssigheder.

Man kan så spørge sig selv, har det været spild af tid at indføre obligatorisk kvalitetskontrol. Det mener vi ikke. Omfanget af erhvervsskandaler i 2008 kan også skyldes tilfældigheder, som gør at der kommer tre store indenfor samme år. Årsagen herfor kan eventuelt henføres til den økonomiske afmatning, som er en konsekvens af den aktuelle finanskriser. Den obligatoriske kvalitetskontrol har alt andet lige været med til at højne standarden, hvad angår kvalitetsstyringssystemer i revisionsvirksomhederne og derigennem må det antages at kvaliteten af revisors arbejde er blevet forbedret.

12 Perspektivering

Her ved afslutningen på vores afhandling, vil vi give vores bud på hvilken udvikling vi kan forvente der vil ske inden for selve Revisortilsynet og dets virksomhed.

12.1 Fremtiden for Revisortilsynet

Det er selvsagt ikke muligt at redegøre for revisortilsynets fremtid. Vi kan kun gisne om, hvorvidt det vil fortsætte som det hele tiden har gjort, eller om det bliver ændret efterhånden som dets svagheder syner frem?

Det har været på tale, at ændre strukturen for kvalitetskontrollen, således at det ikke længere er revisorer, der kontrollerer revisorer. Forslaget er derimod at lade udefrakommende personer, stå for kontrollen som det sker i eksempelvis USA og England. I EU har der over de seneste år bredt sig en opfattelse af, at "peer-review" ikke længere anses som en uafhængig kontrol.²⁸⁰ Vi forventer, at Danmark også skal tilpasse sig dette, "*således at uafhængige tilsynsorganer fremover skal spille en mere aktiv rolle i kontrollen af revisorer og revisionsvirksomheder.*"²⁸¹ Denne rolle er blevet pålagt Erhvervs og Selskabsstyrelsen.²⁸²

Ovennævnte kan ses som et tegn på, at det danske revisortilsyn nærmer sig eksempelvis det amerikanske tilsyn. Kan det dermed også tolkes således, at andre områder inden for kvalitetskontrollen også er på vej mod amerikanske standarder. Hvis det er tilfældet, kan der ligeledes blive stillet krav om særskilte rapporter for hver enkelt af de kontrollerede revisionsfirmaer; om ikke andet i et omfang der dækker de revisionsfirmaer, der har public interest klienter. Dette vil dog øge den administrative byrde væsentlig for Revisortilsynet, og derfor er det måske ikke nært forestående.

Vi forventer, at ovenstående ikke vil blive iværksat inden for de førstkomende år. Der er tale om en stor ændring som kræver flere ressourcer. Så længe Revisortilsynet udfører sit arbejde og kontrollerne bliver foretaget, uden at der kan stilles spørgsmålstegn ved kompetence og uafhængighed, vil man formentlig fortsætte med samme metode. Det er dog

²⁸⁰ Kilde: Gath, 2008, side 23

²⁸¹ Citat: Gath, 2008, side 23

²⁸² Kilde: Englev, 2008, side 13

muligt, at der bliver suppleret op i form af eventuelle uafhængige kontroller som et tillæg til de ordinære kvalitetskontroller.²⁸³

²⁸³ Kilde: Gath, 2008, side 23

13 Litteraturliste

Artikler

Amsinck, Leif (1993), "Nyt disciplinærsystem for revisorer", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 4, 1993

Amsinck, Leif og Sparlund, Kim (1994), "Den nye revisorlovgivning", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 7, 1994

Barfoed, Vibeke Sylvest (2008) "Revisortilsynet og kvalitetskontrol", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 9, 2008

Bendtsen, Bendt (2003), "Dygtighed gør det ikke alene...", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003

Bjerre-Nielsen, Søren (1994), "Offentlighedens tillidsrepræsentant", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 7, 1994

Bjerre-Nielsen, Søren (2002), "Revisorlovgivningen - uafhængighed og liberalisering", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 4, 2002

Business.dk (2008), "Roskilde-revisor går fri af kritik", Business.dk 9/9-08

Bærentsen, Peter (2003), "Revisorloven – en tiltrængt modernisering og internationalisering", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003

Cairns, David, (2006), "Financial Reporting, International briefing, EU", June 2006
accountancymagazine.com

Davidson, Christina Maria (2008), "Introduktion til ny revisorlov", INSPI nr. 7/8, 2008

Downes, Daisy, (2006), "Revised 8th Directive approved by Council of the European Union, Accountancy Ireland June 2006 No. 3

Englev, Niels Henrik, (2008), "Den nye revisorlov – hvad er det væsentlige fokus", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 9, 2008

Erhardtson, Birgitte (2007), "Hovedrengøring i revisor-branchen", Berlinske Tidende 8/2 2007

Füchsel, Kim (2003), "Ny dansk revisorlov- Harmoni eller disharmoni", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003

Gandel, Stephen 2008, "The Madoff Fraud: How Culpable Were the Auditors?", time.com 17/12 2008

Gardel, Uffe og Otkjær, Tage (2008), "Kollaps under fuldt tilsyn", Berlinskes Nyhedsmagasin 12/9-08

Gath, Peter (2007), "Betænkning fra Revisorkommissionen om revisorlovgivningen i internationalt perspektiv", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 4, 2007

Gath, Peter (2008), "En kommentar til den nye revisorlov", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 9, 2008

Grant, Paul, (2005), "EU's 8th directive on the way", *Accountancy Age*, Sept 29, 2005

Haaning, Torben (1992), "Dobbelt-roller", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 1, 1992

Haaning, Torben (2003), "Den idealiserede uafhængighed", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003

Hansen, Bent (1994-1), "Fokus på revision – ny temaserie", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 10, 1994

Hansen, Bent (1994-2), "Foreningsbaseret kvalitetskontrol", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 6, 1994

Hansen, Bent (2001), "Revision og rådgivning for samme klient?", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 1, 2001

Hansen, Bent (2002), "På vej mod en ny revisorlov", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 4, 2002

Hansen, Kristian (2008), "IT Factory-revisor i politiets søgelys", *computerworld.dk* 11/12 2008

Høberg, Jesper (2008), "Revisor for en zombie", *Morgenavisen Jyllandsposten* 12/9-08

Jensen, Peter Kroglund (2008), "Erhvervs- og Selskabsstyrelsens syn på den nye revisorlov", *INSPI* nr. 7/8, 2008

Jeppesen, Morten (2008), "Roskilde Bank-revisor til møde i etisk udvalg", *Dagbladet Roskilde* 2/9-08

Jochumsen, Hans Ole (2002), "Ny revisorlov – set fra Fondsbørsen", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 4, 2002

Johansen, Aksel Runge og Kofoed, Henrik (1994), "Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant", *Revision og Regnskabsvæsen* nr. 10, 1994

Karkov, Rasmus (2008), "Samarbejdspartner efterforsker IT Factorys revisor", *Comon.dk* 19/12 2008

Kofoed, Ole (1994), "Kompetence, uafhængighed og etik", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 7, 1994

Koktvedgaard, Kristian (2008), "Perspektiverne i den nye revisorlov set med DI's Øjne", INSPI nr. 7/8, 2008

Langsted, Lars Bo (2001), "Revisors uafhængighed – myter og fakta?", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 1, 2001

Langsted, Lars Bo (2002), "Revisors uafhængighed – en ny reguleringsmåde", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 4, 2002

Langsted, Lars Bo (2003), "Balancens svære kunst – en ny revisorlov", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003

Lauridsen, Preben Stuer (1992), "Revisors etiske ansvar", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 1, 1992

Munch, Kim (2003), "Ny revisorlov giver bedre kundeservice", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003

Nyhedsbureauet Direkt (2008), "Madoff under mistanke i et årti", borsen.dk 17/12 2008

Politiken.dk (2008), "IT Factorys revisor: Vi er også blevet bedraget", politiken.dk 22/12 2008

Qvortrup, Mads (2008), "Finanstilsynet sov i timen", Information, 28/8-08

Ring, Niels Anker (2002), "Revisorlovgivningen - uafhængighed og liberalisering", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 4, 2002

Ritzau (2008-1), "Fakta: Tidslinje over IT Factory-skandalen", berlingske.dk, 7/12 2008

Ritzau (2008-2), "Svindler kan koste Europas banker 54 mia kr", borsen.dk 16/12 2008

Seheim, Lotte Wissendorff (2004), "Mens vi venter på kvalitetskontrollen", Revisorbladet 2004, nr. 3

Skovby, Jens (2008), "Den fremtidige kvalitetskontrol", INSPI nr. 7/8, 2008

The Economist Intelligence Unit Limited (2006), "Regulatory watch, Company law", Business Europe May 1st-15th 2006,

Thomsen, Claus Blok (2008), "Falske aftaler sår tvivl om IT Factorys revisor", politiken.dk 24/12 2008

Thomsen, Jens (2002), "Revisorloven set fra investor/analytikerside", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 4, 2002

Warming-Rasmussen, Bent (2001), "Revision og rådgivning for samme klient?", Revisions og Regnskabsvæsen nr. 1, 2001

Bøger

Allahwerdi, Helena m.fl. (1998), "Bertmark Respons", 1. udgave, Bertmark Danmark A/S

Andersen, Ib (2005), "Den skinbarlige virkelighed – om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, 3. udgave, Forlaget Samfundslitteratur

Andersen, John; Bærentsen, Jens Peter; Hansen, Carsten Høj; Hansen, Jørgen Valther; Holtug, Lars; Jensen, Svend Ørjan; Kiertzner, Lars; Lauritzen, Jes; Skovby, Jens og Warming-Rasmussen, Bent (2000), "Revision – koncept og teori", 2. udgave, Thomson/Forlaget FSR

Christensen, Mogens og Langsted, Lars Bo (1990), "Revisorer lovene om statsautoriserede og registrerede revisorer med kommentarer", 1. oplag, GAD

Darmer, Per og Freytag, Per V. (1996), "Erhvervsøkonomisk undersøgelsesmetodik", 2. udgave, Samfundslitteratur

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

Kruuse, Emil (2003), "Kvalitative forskningsmetoder – i psykologi og beslægtede fag", 5. udgave, Psykologisk Forlag A/S

Laursen, Peter Birkholm (2000), "En komparativ analyse af udviklingen i international revisionsregulering med hensyn til intern kontrol og IT-revision" 1. udgave, Handelshøjskolen i København

Mautz, R.K. og Sharaf, Hussein A. (1993), "The philosophy of auditing", 17. udgave, American accounting association

Pratt, Michael J. og Van Peurse, Karen (1993), "Towards a conceptual framework for auditing", Accounting Education 3, 1993

Revisorhåndbogen (1986), FSR

Revisorhåndbogen (1999), FSR

Wallace, Wanda A. (1980), The Economic Role of Audit in Free and Regulated Markets, Pensum fra CMA-studiet i faget Revision, Materialesamling 2004-2, Samfundslitteratur

Internet

www.disciplinaernaevnet.dk
www.eogs.dk
www.eu-oplysningen.dk
www.frc.org.uk
www.fsr.dk
www.iasplus.com
www.ifac.com
www.pcaobus.org
www.publicoversightboard.org/about.htm
www.retsinformation.dk
www.revisortilsynet.dk
www.webreg.dk

Publikationer

BEK nr. 54 af 02/02-2004, (2004), ”Bekendtgørelse om registrer over statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder (Revireg)”

BEK nr. 337 af 10/05-2004, (2004), ”Bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed”

Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, (2006-1), ”Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorerers kendelse af 23. november 2006 (sag nr. 43-2006-R)”

Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, (2006-2), ”Årsberetning 2006”

EU-kommissionen, (1996), ”Grønbog Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i den Europæiske union”

EU-kommissionen, (1998), ”Meddelelse fra Kommissionen lovpligtig revision i EU: vejen frem”

EU-kommissionen, (2000-1), ”Kommissionens henstilling af 15. november 2000 om kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU: Mindstekrav”

EU-kommissionen, (2000-2), ”Meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europaparlamentet EU's regnskabsstrategi: vejen frem”

FRC, (1991), “The state of financial reporting – a review, November 1991”

FRC, (2003), “2003 annual review”

FRC, (2005), “Audit Inspection Unit, 2004/5 Audit Quality Inspections, Public Report”

FRC, (2006), "Professional oversight board review of audit monitoring by the recognised supervisory bodies for audit in the uk july 2006"

FRC, (2007-1), "Annual Report 2006/07"

FRC, (2007-2), "Audit Inspection Unit, 2006/07 Audit Quality Inspections, Public Report"

FRC, (2008), "Audit Inspection Unit, 2007/8 Audit Quality Inspections, An overview"

FSR, (2000-1), "Foreningsbaseret kvalitetskontrol – beretning 1999/2000"

FSR, (2000-2), "FSR's vedtægter"

FSR, (2001), "Foreningsbaseret kvalitetskontrol – beretning 2000/2001"

FSR, (2002), "Foreningsbaseret kvalitetskontrol – beretning 2001/2002"

FSR, (2003-1), "Foreningsbaseret kvalitetskontrol – beretning 2000/2003"

FSR, (2003-2), "Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, lov nr. 302 af 30/4 2003; Lovforslagets almindelige bemærkninger og bemærkninger til lovforslagets enkelte bemærkninger"

FSR, (2004), "Foreningsbaseret kvalitetskontrol – beretning 2003/2004"

IAASB, (2007), Annual Report, "Clarity and beyond charting the course for the future"

IFAC, (2003), "News & Events: Latest news, 13. november 2003"

IFAC, (2008), "Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements, 2008 edition part 1"

Lov nr. 302 af 30/4 2003, (2003), "Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer"

Lov nr. 468 af 17/6 2008, (2008), "Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder"

PCAOB, (2003), Restoring confidence, 2003 Annual Report

PCAOB, (2004), Annual Report

PCAOB, (2005), Annual Report

PCAOB, (2006), Annual Report

PCAOB, (2007), Annual Report

Revisionsstandard nr. 1, (2007), Westlaw Danmark, Forlaget Thomson A/S

Kap 13: Litteraturliste

Revisionsstandard nr. 220, (2002), Westlaw Danmark, Forlaget Thomson A/S

Revisionsstandard nr. 220, (2005), Westlaw Danmark, Forlaget Thomson A/S

Revisorkommissionen, (2000), Revisorkommissionens betænkning 1411, "Revisorlovgivning – Uafhængighed og liberalisering", 1. udgave, 1. oplag, Schultz Grafisk A/S

Revisortilsynet, (2004), Redegørelse 2003-04

Revisortilsynet, (2005), Redegørelse 2005

Revisortilsynet, (2006-1), "Endelige retningslinier 13/6 2006 / Retningslinier for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom"

Revisortilsynet, (2006-2), Redegørelse 2006

Revisortilsynet, (2007), Redegørelse 2007

Sarbanes-Oxley Act (2002)

14 Bilagssamling

14.1 Spørgsmål til interview

- (NM) Kan du/I give en kort beskrivelse af Revisortilsynet?

(CT) Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er sekretariat for revisortilsynet som består af 8 medlemmer og en formand. Kontrollanterne indsender erklæringer til os som forestår sagsbehandlingen og så laver vi en indstilling til revisortilsynet som så træffer endelig afgørelse om sagerne.

(JL) Nej det er mere vi tænkte på at i forhold til jeres tidsplan kom den sidste beretning lidt senere var det så fordi omfanget var for stort i forhold til den bemanning I havde?

(CT) Der har været nogle ændringer over den måde man har valgt at strukturere sagsbehandlingen på, og sidste år der starter man op at indkalde mange flere arbejds papirer fra kontrollanterne og derfor så tog de også bare længere tid inden man havde været alle sagerne igennem. (AV) Det er jo spørgsmålet om, at man får de her erklæringer ind, og der kan jo være nogle yderligere spørgsmål i henhold til de erklæringer vi nu får som vi så derfor bliver nødt til at gå ned i arbejds papirerne for at se hvad det er kontrollanten har ment med det eventuelt forbehold eller supplerende oplysning som han nu har givet. Det er derfor vi i den proces har været meget mere udadventt i forhold til kontrollanterne og kræve arbejds papirer ind. Det har kommet lidt bag på os, hvor mange gange vi måske skulle indkalde arbejds papirer, men det giver os også et bedre grundlag for at kunne træffe en afgørelse. Det har så medført at der har været et større tidsmæssigt pres. Det er blevet lidt tungere i forhold til for et par år siden hvor det startede op. Men det har også været et spørgsmål om hvad vi har fokuseret meget på. I den første periode har det jo været et spørgsmål om for eksempel at se hvordan går det med kvalitetsstyringssystemet, har der været et kvalitetsstyringssystem og det har været meget let at se, er det der eller er det der ikke og anvendes det eller anvendes det ikke, og så har det udviklet sig hen over årene, så vi ser på mange flere ting nu end vi gjorde i starten.

(JL) Det vil sige, at I er ligesom kommet over de første børnesygdomme ude hos revisorne så det skal i ikke bekymre jer så meget om mere. (NM) Man kan sige at i har sorteret det værste væk ved at kigge bare, er der kvalitetskontrol, og nu går i så lidt dybere ned

(AV) Nu kan man jo sige, nu er den første fireårsperiode jo overstået, og så må vi jo formode at alle revisionsvirksomheder der har været udtaget en gang de har fået kvalitetsstyringssystemer, nu behøver vi ikke fokusere så meget på det fordi, hvis de ikke har det så undrede vi os nok også over hvorfor de ikke havde det dengang. Men det er jo spørgsmålet om at når vi nu for en ny periode begynder at fokusere på nogle andre ting end de oprindelige. (CT) Det kan vi da også godt løft sløret for, at her i 2007 kontrollen er vi indtil videre kun stødt på et tilfælde hvor der ikke var noget kvalitetsstyringssystem, hvor i 2004 kontrollen så det helt anderledes ud. *(JL) Man vil også kunne se det på alle dem der er frafaldet kan man sige, da de blev udtrukket til det, der var mange i starten, det vil der vel næsten ikke være nogen af denne gang.*

(AV) Nej altså man kan jo sige at det er jo det de går efterhånden som de bliver udtrukket så falder de jo fra dem som vurderer at det ikke er så fornuftigt at få en kvalitetskontrol, så er de faldet fra efterhånden og derfor i år har vi heller ikke oplevet at der er nær så mange der melder sig ud af Revireg eller lader sig slette i Revireg, det er jo det der er grundlaget for at vi udtager til kontrol. Men det er simpelthen fordi vi har henover den her 4-årige periode har vi også fået rensset lidt ud kan man sige i dem her som har stået i Revireg men som måske ikke som måske bare ventede på at nu blev de udtaget til kontrol og er jeg så blevet udtaget så må jeg hellere lade mig slette.

- (NM) Hvad er din/jeres rolle hos Revisortilsynet?

(JL) Er I sagsbehandlere? (CT) Ja vi er sagsbehandlere. (AV) Og så laver vi indstillinger på de enkelte kvalitetskontroller. Hvad de nu skal munde ud i.

- (JL): Da tilsynet i sin tid startede hvad var de største problemer? Var det med at få udarbejdet retningslinierne eller hvordan, da det ligesom blev fastsat at der skulle være et revisortilsyn?

(AV) Den gang i starten der var det jo at der skulle man jo bygge det hele op fra bunden, det er jo klart og derfor var det altså også at man lagde mere vægt på at få bygget systemet op og bekendtgørelserne skulle jo lægges på plads og så skulle der

laves retningslinier og så bare for at få de første udtaget og der var fokus jo også at starte med et sted og så se hvordan ser det ud med kvalitetsstyringssystemet og det var også det de lagde vægt på i starten, så det er da klart at det har da haft en udvikling hen over årene. Men oprindeligt var det jo at få hele systemet lagt på plads, tilbage i 2004. Det var sådan man strukturerede det dengang. *(JL) Kiggede I så også til andre lande, hvordan de også gjorde det der.* (AV) Altså, man kan jo sige hvis du lægger mærke til det, vi har jo vidt forskellige systemer i alle lande. Vi har jo det som man internationalt kalder for "Delegated inspections", hvor vi lader revisorer kontrollere revisorer. I de store lande der tager de selv ud i Frankrig, Storbritannien, USA, Canada, Tyskland er også gået med på det, der tager de jo selv ud og foretager kvalitetskontrol. Og der har vi jo så valgt at sige ud fra den holdning, altså den ide man nu havde til det her, også fra de forskellige organisationers holdninger så var det at vi skulle vælge at strukturere det på den måde her. Det minder jo nok også lidt om det foreningsbaserede kvalitetskontrol og det har man jo skelet godt til. Altså det at det bliver lagt over til at uafhængigt tilsyn, det er jo ikke organisationerne og revisorforeningerne der bestemmer det alene de er med i revisortilsynet men de er ikke ene om at bestemme det her. *(JL) Man har ligesom prøvet at høre dem hvad de syntes I skulle gøre og så har I prøvet og tænkt.* (CT) Nej man kan sige at man har bare fulgt henstillingen fra EU om kvalitetskontrol og den tillader de at Peer-review, og så har man valgt ikke at gå videre altså til at lave det ikke uafhængigt men altså lade andre kontrollere.

- (JL) Så de retningslinier, hvorledes, brugte I så foreningernes, brugte I dem til inspiration?

(AV) Vi har jo selvfølgelig taget udgangspunkt i dem, altså jeg mener at langt hen af vejen har vi da skelet til hvad gjorde foreningerne, det er jo klart i starten, men altså med tiden har vi jo udviklet på dem her i vores egen retning. (CT) Men i starten blev der faktisk nedsat en arbejdsgruppe bestående af revisorforeningerne og så folk fra E og S til at udarbejde de første retningslinier, hvor de er kommet input til. Og så kan man sige at så har revisortilsynet så udviklet dem over årene, hvor at de folk der kommer her, der repræsenterer foreningerne de sidder så i tilsynet og kan give deres bemærkninger derigennem. *(JL) Og så har I så brugt de indberetninger fra kontrollanterne til også at tilpasse det?* (CT) Ja. Det er klart over årets løb tager vi

imod alle kommentarer, forbedringsforslag. (NM) *Hvor længe har I arbejdet i revisortilsynet?* (CT) Jamen jeg startede med 2005-kontrollen, så har jeg så været ude i 2006 og så tilbage her i 2007-kontrollen. (AV) og jeg har så været her i 2006 og så i 2007.

- (JL) FSR har i deres beretninger tidligere skrevet det var hos de små virksomheder med 1 til 2 medarbejdere der var størst problemer, er det også det I har oplevet?

(CT) Ja. Jeg ved ikke om I har set vores redegørelse, men der laver vi faktisk sådanne nogle statistikker over hvem det er. Og der kan man se det er faktisk de mindre virksomheder og så er det så også de registrerede hvor der bliver givet flest påtaler og flest der bliver oversendt til disciplinærnævnet. (JL) *Der kan man så også se at der er en rimelig markant forskel på statsautoriserede og registrerede også.* (NM) *jeg syntes så jeg lagde mærke til i noget af jeres kontrol eller i de der kontroller I har lavet, at til gengæld er det så også de registrerede der forbedrer sig bedst over årene, det er der det går hurtigst fremad med at der er flere der får lavet noget kvalitetskontrol i forhold til de statsautoriserede, de er lidt længere tid om det, er det rigtigt?* (AV) jeg tror ikke der er nogen der (NM) *eller der det bare ren tilfældighed?* (AV) Det må være ren tilfældighed hvis det forholder sig sådan, der mener jeg ikke at der er nogen forskel på registrerede og statsautoriserede på det plan. (CT) Det er heller ikke noget vi har stående, det er bare vores personlige vurdering.

- (JL) De der checklister er de så de samme både statsautoriserede og registrerede bruger?

(AV) Ja. (JL) *Og der kan man så sige at det er jeres garanti for at det bliver det samme alle sammen kommer igennem?* (AV) Ja man kan jo sige at de kan udføre det samme arbejde og derfor skal de også kontrolleres på samme niveau, altså der skal ikke være nogen forskel på statsautoriserede og på registrerede revisorer i den forstand.

- (JL) Man vil altså ikke kunne krydse, altså få en statsautoriseret til at kontrollere en registreret?

(AV) Altså bekendtgørelsen siger at det forholder sig sådan at det er de statsautoriserede der kontrollerer de statsautoriserede og registrerede kontrollerer de registrerede, og sådan har det været lige siden man lavede bekendtgørelsen, det var det

der var lagt op til og sådan skulle det forholde sig. Det kan man jo så også sige at den registrerede revisor ved jo hvordan registrerede opererer og omvendt kan man sige.

(JL) Jeg var på kursus med en der sagde, at han syntes måske at de statsautoriserede kontrollanter gik lidt nemmere igennem kontrollen en de registrerede gjorde. Det er nok bare hans personlige fordom. (CT) Jamen det gør de jo også, hvis man kigger på statistikken kan man godt sige det, men det er der vel en årsag til. *(JL) Man kan sige der er jo også mange flere der var med i revisorforeningen og fik kontrol på den måde og som var blevet kvalitetskontrolleret i forvejen.* (CT) men du kan sige at i princippet så har de jo den samme uddannelse for at være kontrollanter, men det er jo nok også en politisk beslutning der blev truffet i sin tid, og jeg tror måske at der er nogen statsautoriseret der vil bryde sig om at blive kontrolleret af en registreret revisor. *(JL) Nej og på den anden måde kan man sige at der er nogen registrerede der vil syntes at nu kommer der en statsautoriseret og kontrollerer.* (CT) Ja så jeg tror den går begge veje. *(NM) Det er vel også for at holde arbejdsbyrden ligelig fordelt.* (CT) Det ved jeg ikke fordi der er utrolig mange der, altså det er vidt forskelligt hvor mange de her kontrollanter hvor mange opgaver de påtager sig, nogen har 50 kontroller, nogen har kun 5.

- (JL) De der kontrollanter, hvordan sikrer I jer så, at de har den rette ballast til at komme ud og kontrollere?

(CT) Men altså et af kravene for at kunne blive kvalitetskontrollant det er at man skal gennemgå et kursus som FSR og FRR arrangerer i samarbejde med os. Derudover så skal man så hvert år deltage i et informationsmøde med revisortilsynets formand, som ligesom løber de seneste ting, altså opdateringer af retningslinier igennem og hvad der blev opdaget i årets løb. *(JL) Har de der kurser været afholdt?* (CT) Ja de har været afholdt. *(JL) De har været afholdt, okay for jeg syntes bare ikke rigtig at jeg er stødt på noget.* (CT) De blev afholdt i august september hvert år. *(JL) Ja jeg har godt set, men det er så i forbindelse med det der møde kan man sige* (CT) Det er samme dag. Man kan vælge om man kun vil have mødet eller om man vil have hele kursusdagen. *(JL) Okay. Den havde jeg i hvert fald ikke lige fanget. Men der er ikke sådan nogen planer om kan man sige et mere storstilet, et mere længerevarende kursusforløb?* (CT) Altså vi skal jo til at ændre bekendtgørelsen om kvalitetskontrol i forbindelse med den nye revisorlov. Og der vil man da kigge på, hvor lang uddannelsen skal være, om den

skal være længere. (JL) *Men det er ikke noget der er nogen planer om.* (CT) Vi skal til at kigge på det.

- (JL) De retningslinier de så bruger kontrollanterne de er selvfølgelig tilpasset, men hvordan startede I med dem?

(CT) Nå men det var hvor man så på, hvordan gjorde FSR og FRR, altså de havde nogle retningslinier for deres foreningsbaserede kvalitetskontrol. Så lavede man nogle retningslinier og så fik man input også fra foreningerne til de her retningslinier. (JL) *Kan I sige noget om I brugte FSR mere end FRR* (AV) Nej det kan vi ikke. (CT) Nej det er ikke engang fordi vi ikke vil sige det, altså vi ved det ikke. (AV) Jeg tror ikke rigtig man kan huske det ej heller dem der var med i sin tid. (CT) Vi kan bare sige at begge foreninger har siddet med rundt om bordet.

- Hvad er baggrunden for, at man har valgt den eksisterende form for kvalitetskontrol i Danmark (revisorer kontrollerer revisorer)? (JL) Når man så valgte det der peer review er det så valgt fra politisk hold, er det der de har taget stilling til det?

(CT) Nej jeg tror da også man har set på at man udnytter den viden som statsautoriserede og registrerede revisorer har (JL) *I stedet for at skulle opbygge sit eget apparat.* (CT) Ja i stedet for at der var nogen herfra for eksempel der skulle ud og kontrollere.

- (JL) Har I så kigget efter om dem der har været omfattet af kontrol i foreningerne har ligget bedre end dem der ikke har været med i foreningerne?

Nej. Når vi får en erklæring ind, så aner vi ikke om de er med i en forening eller de ikke er. (AV) Nogen af dem kan være stemplede nogen af dem er ikke, men altså vi ved jo ikke om de er medlemmer af FSR eller FRR. (CT) Der bliver aldrig kørt nogen statistik på det og vi har ikke baggrunden for det. (JL) *Så det eneste I kan sige er, at de statsautoriserede sådan generelt ser ud til at være bedre til det end de andre?* (NM) *Det har vel også noget at gøre med at de måske i højere grad at der er større tillid til dem når de netop er statsautoriserede og ikke registrerede så føler de også at de har et større ansvar.* (AV) Det ved jeg ikke, altså man kan jo sige at de har jo en højere uddannelse og de har jo også nogle større kvalifikationskrav end der hidtil har været for registrerede revisorer, den er jo selvfølgelig blevet højnet en del for registrerede revisorer. Historisk har den statsautoriserede altid været mere krævende end den

registrerede. (JL) Man kan også sige der er også mange registrerede der har kommet fra merkonemvejen og de har ligesom ikke den uddannelse heller. (NM) Plus at det tidligere var sådan, at man nærmest med et fag på CMA så var du jo registreret revisor. Så der har man jo nok manglet en hel del i forhold til den uddannelse de får i dag, som jo nærmest efterhånden ikke er på højde med den statsautoriserede men i hvert fald kræver en hel del mere.

- (JL) Men hvor meget går kontrollanten så ind og ser på selve tilrettelæggelsen af arbejdet i virksomheden i forhold til kvaliteten af den enkelte revision og dermed arbejdsopgaven?

(CT) Altså du mener hvor meget tid man bruger på selve systemet og så hvor meget man bruger på enkeltsagerne. (JL) Om man er mere fokuseret på at der er et system der virker? (CT) De skal lave begge dele og man kan også godt sige at selvom de kommer ud og der så ikke er noget system, så skal man kontrollere enkeltsagerne også for det kan jo godt være at den enkelte sag er løst fint, men at man ikke har det her overordnede system, Så det er reimeligt vigtigt i for vores indstilling til revisortilsynet. Men jeg ved ikke om man kan sige hvor meget tid de bruger på hver, det kommer vel også an på om det fungerer, hvis det bare er et system, hvor man kan se at der bruger de et eller andet standardssystem og der kan man lynhurtigt se at der er alt der, det behøver man ikke at se mere på, så går man over til enkeltsagerne. (AV) Det afhænger jo også af for eksempel hvad for nogen det er han udtager til kontrol. Det kan være nogle rigtig simple nogen, det kan også være nogen der er rigtig besværlige, nogle store, nogle små, han skal mindst udtage 4 til stikprøvevis kontrol, og de kan fylde meget, de kan fylde lidt. Kvalitetsstyringssystemet, jamen der er mange forskellige former for kvalitetsstyringssystemer, altså den klassiske det er jo nærmest FRR's Revimentor, den er der rigtig mange der bruger, det er vores indtryk, og der kan man jo sige at hvis du får en ud der kender systemet FRR Revimentor og ved hvordan det bruges og ser at alle tingene er godkendt og det her, så kan man jo hurtigt sige at så er man hurtigere igennem systemet, hvorimod hvis man kommer ud til et system man ikke kender, det er vidt forskelligt ude i de konkrete situationer/kvalitetskontroller, det afhænger af forholdene kan man sige, hvor meget tid de bruger på hver sin ting. (JL) Kan det passe at I har øget antallet af sager de skal se på? (AV) Ja vi er gået fra, vi er gået til at sige at de skal udtage mindst 4 kontrolsager, og det er så for en, hvis der er 2

eksempelvis, registrerede revisorer eller statsautoriserede revisorer, så skal de udtage mindst 6 sager for at få sådan et, altså noget statistisk materiale, for at se at det ikke. Lad os nu sige at der er en han udtager en og den er rigtig, rigtig kritisabel, så gælder det om at udtage nogle flere for at være sikker på om er det kun et tilfælde eller er der noget gennemgående i de her sager som gør at det kritisabelt. (CT) Det er jo et minimum antal der er kommet ind, man skal jo stadig bruge sin væsentlighed og risikovurdering når man udtager sager. (JL) *Hvis man nu har en virksomhed med flere afdelinger, hvordan gør i så med udtrækninger?* (CT) Jamen der er også i vores retningslinier helt specifikke retningslinier for, efter hvor mange revisorer der er og efter hvor mange steder i landet de har afdelinger. (AV) Altså der er beskrevet i retningslinierne hvor mange kontorer du skal tage og hvor mange revisorer, hvor mange sager du så skal tage, hvis der er flere revisionskontorer. (JL) *Og hvis man nu kommer til næste turnus og man så bliver udtaget igen, skal man så se på dem som ikke blev kontrolleret første gang?* (AV) Det er sådan set helt op til kontrollantens egen beslutning. (NM) *Det kommer vel også an på hvordan kontrollen af det første sted er gået, hvis han har konstateret at her er ikke noget at komme efter, så er det vel mest naturligt at han så finder et nyt sted, og hvis der har været noget at komme efter så er det måske naturligt lige at vende tilbage og se om det er blevet bedre?* (CT) Det kommer vel også an på hvilke kontorer der er, for hvis det nu er KPMG der har hovedkontor i København, så vil man nok udtage den uanset om det er gået godt sidste år ikke, for det er ligesom der de fleste er. (NM) *Det er selvfølgelig rigtigt.* (CT) Så der er flere faktorer der spiller ind.

- (NM) Hvilke retningslinier har revisortilsynet så for at kontrollere kvaliteten af det kontrollanterne laver?

(CT) Jamen, i bekendtgørelsen der kan vi udtage, til hver en tid, kvalitetskontrollantens arbejds papirer i forbindelse med sagsbehandlingen og derudover så kan man også udtage arbejds papirer stikprøvevis. Og det er der blevet gjort. Her de tre sidste år har vi udtaget ca. 20 kontrollanters arbejds papirer rent stikprøvevis. (JL) *Men I er ikke gået videre og så taget med ud på nogen besøg?* (CT) Jo, hvad har der været, jeg kan kun sige for 2005 har jeg selv deltaget i 2 besøg, hvor der er uoverensstemmelser mellem kontrollanten og den kontrollerede om den erklæring der var kommet ind, de var simpelthen så meget uenige, at vi ikke kunne

finde ud af hvem der havde ret, så tog vi ud på besøg. (AV) Og jeg var af sted i sidste måned og så var jeg af sted, kan det passe det var 2 gange sidste år, 2007. Og der i de tilfælde der, altså der er vi gået ind og vurderet, jamen der er et eller andet her der gør at der er nogle forhold som gør at vi bliver nødt til at tage på kontrolbesøg. Der var en af dem hvor, ja han påstod jo godt nok at han ikke afgav erklæringer der var omfattet af revisorloven. Det har vi aldrig nogensinde oplevet før. En revisor der aldrig laver erklæringer der er omfattet af revisorloven, så det måtte vi ud og undersøge om det også var tilfældet. Og det var det altså ikke. Han havde godt nok underskrevet nogle årsrapporter, men han mente selv at det var til indehaverens eget brug, så det var ikke omfattet af revisorloven, men det måtte vi jo så forklare ham at det var det altså. Og så har der været andre sager hvor der har været, vi har vurderet at igen der har været uoverensstemmelser mellem hvad kontrollanten har sagt og revisionsvirksomheden har sagt, og kontrollanten har været meget uklar i sin korrespondance med os, hvor vi så også vurderede sagen, vi måtte tage ud på kontrolbesøg. Og så har der måske været nogle tilfælde hvor vi har set jamen det her det er særdeles grelt og der bliver vi nødt til at tage ud igen, for at være sikker på om vi nu også kan træffe den rigtige afgørelse. (NM) *har det så også haft konsekvenser for de eventuelle kontrollanter som, hvor I har konstateret det der?* (CT) De to kontroller jeg var med på havde kontrollanten ret, så det havde ikke nogen konsekvenser. Jeg ved ikke om vi har haft nogle tilfælde hvor vi har gået mod kontrollanten, det har vi vel ikke. (AV) Jo, den ene, det var den der hvor at kontrollanten han søreme også hopper med på at sige at han ikke afgiver erklæringer der er omfattet af revisorloven. Han har jo ikke tjekket, altså det medførte også en praksisændring der kræver at selv om, også hvis de nu siger, ”vi afgiver ikke erklæringer der er omfattet af revisorloven” så skal kontrollanten altså også være sikker på at det forholder sig sådan. Det er ikke nok bare at tage revisionsvirksomhedens ord for gode varer. Der bliver altså nødt til at kontrollanten undersøger, og det var derfor vi tog ud på kontrolbesøg hos en fordi kontrollanten havde selv sagt, jamen han afgiver ikke erklæringer omfattet af revisorloven, jamen den holder jo ikke. (NM) *Det skal vel også dokumenteres.* (AV) Det skal dokumenteres og når kontrollanten hopper med på galejen, jamen så er der ikke noget at gøre, så må vi undersøge det. (CT) Det er vel også den eneste sag vi har haft hvor der har været noget. Og det er vel heller ikke fordi han ikke har gjort noget forkert, jo

det kan man godt sige han har, han har bare taget virksomhedens ord for gode varer. (NM) *Det svarer vel til at komme ud på et revisionsbesøg hvor de står og siger ”der er ikke noget at komme efter, I kan godt gå hjem igen”, og så revisoren går hjem. Det er jo nogenlunde det samme.*

- Hvordan er det Revisortilsynets opfattelse, at kontrollanterne bliver mødt hos dem, som skal kontrolleres?

(AV) Jamen altså nogen steder er det meget godt, altså der er nogen der bruger det virkelig som en sparring. De har en god kommunikation intern. Der er nogen steder hvor de får at vide at de skal måske lige rette lidt op på et par småting hist og her i den faglige konsultation, måske lidt om procedurerne for efterfølgende kontroller lige for at rette nogle ting ind, og det tror jeg egentlig der er mange der er glade for. Og jeg har ikke rigtig oplevet sådan at, at der har måske været nogle undtagelsesvise tilfælde hvor det virkelig har været svært at kunne gennemføre kontrollen, hvor kontrollanten ikke har fået adgang til det han skulle. Der har været nogle enkelte tilfælde, men stort set så tror jeg det bliver modtaget godt, det er det indtryk jeg har haft af det blandt kontrollanterne. (JL) *I starten kan det være en stor hjælp kan man sige, for dem der først lige er kommet i gang med deres kvalitetsstyring.* (CT) Det er også mit indtryk at de erklæringer der kommer ind, det er noget de er enige om, de ved godt selv at der er noget galt. (AV) Og hvis de så er uenige i den erklæring der kommer ind jamen så plejer revisionsvirksomheden som regel at sende et brev med deres kommentarer til hvorfor de er uenige i erklæringen. Og det er jo så det vi kan også forholde os til. Fordi i sidste ende er det jo kontrollanten der har ansvaret for sine egne erklæringer, det er ham der skal underskrive dem, det er ham skal sige hvordan forholdene er, og så hvis revisionsvirksomheden er uenig, jamen så er de velkommen til at komme med deres synspunkter, og det tager vi så med i vores ??? og afgørelse.

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

(AV) Det afhænger af, fordi vi ved jo ikke hvem der er medlemmer og hvem der ikke er medlemmer, der er jo altid nogen der brokker sig kan man sige, der er altid nogen der er utilfredse uanset hvad. (CT) Altså jeg har hørt om nogle få på de her årlige

kontrollantmøder, der er nogen enkelte der sådan har skrappet lidt op, men jeg tror egentlig det er de færreste. Det er mit indtryk, jeg aner det ikke ellers.

- (NM) Nu ved jeg selvfølgelig ikke om I får de tilbagemeldinger og reaktioner der nu kommer fra revisortilsynet, hvordan er de ellers, syntes de godt om jer? Ja det har vi jo så været inde på flere gange, hvorfor har vi egentlig taget den, den stryger jeg. Det var bare det samme igen.
- Er det tilsynets opfattelse at revisionsvirksomhederne er blevet mere bevidste om deres egne interne kontroller og formålet med disse, efterhånden som kendskabet til kvalitetsstyring er steget?

(CT) Altså man kan jo se der er flere der har et system i hvert fald. (AV) Altså man kan jo sige at du ser mange hvor de får rettet ind på nogen ting, altså der er nogle procedurer der bliver lavet om, og det kan vi da også se i nogle af de svar vi får tilbage, hvis der har været et eller andet, det får de rettet med det samme og det vil de have rettet med det samme. Det kan da godt være at det har været noget kritisabelt, men så er de blevet opmærksom på det og så bliver rettet ind, altså vi kan da godt se, at der sker da en forbedring, men det er svært at måle hvor stort det er samlet set for det afhænger jo af de konkrete revisionsvirksomheder hvor der er problemer og hvad størrelse de her problemer er.

- Er det tilsynets opfattelse, at revisionsvirksomhederne føler, at omfanget af kontrol er ved at blive for omfattende? (JL) Man kunne forestille sig at de mindre virksomheder måske syntes at det...

(CT) Altså dem der brokker sig det er jo typisk dem der er problemer med. Dem hører vi om men resten hører vi jo ikke om. (AV) Dem der er fejlfrie, de brokker sig kun hvis at deres sag ikke er blevet behandlet allerede nu. Nej altså det er jo netop det her, det afhænger af om der er problemer med dem, de skal nok brokke sig, de skal nok pive lidt. (NM) *det er mere det når nu i kommer med jeres kontrol og foreningerne, jeg ved så ikke hvor omfattende deres er i dag, hvor I ligesom er kommet på banen og nogle er måske også medlem af nogle, hvad kan man sige grupper, grupperinger rundt om i landet af revisionsvirksomheder som også kører kontrol, og så har de deres egen interne kontrol, altså det er jo kontrol på kontrol på kontrol hele tiden.* (CT) så vidt

jeg ved så er den foreningsbaseret kontrol det kun det som falder uden for revisorlovens rammer. Det ved jeg ikke, det er ikke noget vi hører så meget om.

- (JL) Foretager I nogen kontrol med at alle dem der er valgt som revisorer også står i Revireg og så også på den måde bliver kontrolleret?

(AV) Jamen altså det er jo klart at dem der, det udtages jo på baggrund af Revireg det her, dem der er registreret i Revireg, det er jo dem der bliver udtaget til kontrol, det er jo det at bekendtgørelsen også siger. (CT) Men det er jo egentlig E og S der står for altså Revireg og vedligeholdelsen heraf. Altså Revisortilsynet sidder ikke og fører kontrol med om der er nogen der ikke står i Revireg. (JL) *Jeg kender i hvert fald to der har skrevet under på årsregnskaber uden at have været registreret i Revireg.* (CT) Det er sådan set Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bord. (JL) *Men der er ikke ligesom sat nogen procedurer i gang til at kontrollere det.* (AV) Det er ikke noget vi kan kontrollere. Det er jo ikke det systemet er sat op til, men det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen der har ansvaret for Revireg og det er derfor også dem der har ansvaret for få undersøgt. Og det er jo klart at, det hænder jo nogen gange at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen får anmeldelser om at kig lige på den årsrapport. Det har vi da nok set et par gange, det må vi da nok erkende. (NM) *Ellers så vil det være tilfældigheder hvis en jeres kontrollanter opdager det.* (AV) Ja helt tilfældigt. Altså vi, ovre i årsregnskabsloven, altså med hensyn til årsregnskaber, Der har vi jo, der skal vi udtage nogen til stikprøvevis kontrol hvert år og der fanger vi da også nogle af dem som ikke står i Revireg, på den måde. Men det er jo klart når du taler om, hvad er det 150.000 Årsrapporter om året, det er altså mange der skal kigges igennem, hvis vi skal fange dem. (NM) *Men altså, når jeres kontrollanter kommer ud, kontrollerer de så også, at de personer som egentlig er i virksomheden også står i Revireg, er det en del af kontrollen?* (CT) Ja, også fordi de bliver nødt til at finde ud af hvor mange revisorer er der i denne her virksomhed for at de kan finde ud af hvor mange sager de skal udtage. Og der er meningen i hvert fald at de skal tjekke op imod Revireg. (NM) *Nej det er jo klart nok at de ikke kan stå og bladre alle regnskaberne i gennem for at se om der er nogen der har skrevet uretmæssigt under. Det giver sig selv.* (AV) Men det er jo sådan, at der er jo også nogle procedurer internt i altså det afhænger af hvor store de er jo. Men der er jo nogle steder hvor de har procedurer for hvem må underskrive, og der er nogen af dem de håndhæver dem jo strikt. For eksempel er der jo nogle steder hos

de store statsautoriserede, hvor at det kun er statsautoriserede revisorer der må have lov til at skrive under. Hvis der er registrerede revisorer så skal de underskrive sammen med den statsautoriserede revisor. Men det er jo så interne procedurer ude i revisionsvirksomheden. (NM) *Jeg har også været et sted hvor jeg måtte skrive følgeskrivelser under, men aldrig et brev under, det var kun den statsautoriserede der måtte det. Så det tror jeg forekommer mange steder.* (CT) Men det der eksempel du nævner er det så hele revisionsvirksomheden der ikke står i Revireg eller er det bare en enkelt revisor? (JL) *Det var en enkelt mand, en revisor der havde et enkeltmandsfirma, så havde han to, han var faktisk regnskabschef et eller andet sted, og så havde han tre kunder eller sådan noget lignende, hvor han så lavede regnskab for så fik han så et stort honorar for det.* (AV) Du er velkommen til at nævne noget. (JL) *Jeg tror faktisk min chef har, jeg tror nok hun har sendt det videre.* (AV) For der kan jo også være problemer med honorar og omsætningsstørrelse. Det hænder da også at vi støder på det. (NM) *Er det også en del af kontrollen?* (AV) Ja, det er også en del af kontrollen. (NM) *Altså sagskontrollen?* (AV) Det her med omsætning, det er jo en del af det her med uafhængighedsreglerne, de etiske regler, som også skal kontrolleres i revisortilsynet. Det er jo også en del af det at sikre man har nogle retningslinier som gør at man overholder lovgivningen. Og hvis man så for eksempel overskrider de her omsætningsstørrelser, så er det jo vigtigt for revisortilsynet at vide det for så er der noget der tyder på at man ikke har et system, eller at kvalitetsstyringssystemet ikke har reguleret for det her. Og det kan være en brist i kvalitetsstyringssystemet eksempelvis. (NM) *Det var i hvert fald noget vi ikke var opmærksom på det her.* (CT) Det står nok ikke som et selvstændigt punkt men som procedurer på uafhængighed. Det må falde ind under der. (AV) Procedurer for uafhængighed. Ejerbestemmelser skal de også kontrollere. Ja det står faktisk også i retningslinierne med hensyn til kundesammensætning. Der har de det så, at de skal kontrollere det. (NM) *Altså det med at der ikke er nogen der må være over 25% i størrelse af honoraret og alt det der.* (AV) Ja, er det ikke 20% nu. (NM) *Er det 20%. Det kræver jo så også at man er...* (CT) Altså en overtrædelse af det, det koster 50.000 i disciplinærnævnet, det har vi haft en sag om. (NM) *Det kræver jo så også at man har over 3 eller over 5 kunder, for at det kan lade sig gøre.* (AV) Der har vi da også oplevet at disciplinærnævnet er hårde. Altså med hensyn til at omsætningen kan næsten ikke blive lille nok. Altså vi

har været nede i små beløb omsætningsmæssigt de er blevet knaldet. (CT) Så er det jo også op til den enkelte at søge dispensation for den her regel, hvilket man godt kan hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvis man for eksempel er under opstart eller afvikling. (NM) *Ja jeg kan godt forestille mig sådan en gammel en der, som er ved at gå på pension, han tager lige det sidste og følger til dørs, og så lader han de andre smutte, og så vil sådan nogle situationer opstå. Man kan jo heller ikke forvente som nystartet at kunne gå ud og sidde med de første fem kunder fra dag et af. Så de situationer vil selvfølgelig forekomme.*

- (JL) Er der nogen præventiv effekt som i kan mærke? (NM) Det at Revisortilsynet er opstartet, har det haft en præventiv effekt på nogen af virksomhederne?

(CT) Det tror jeg. Fordi man kan jo se at der er rigtig mange der er meldt ud, eller har valgt at gå på pension lige et år før. (AV) Eller samme år som de er blevet udtaget til kontrol så, finder de ud af, nu må vi hellere stoppe, eller sælge eller hvad de nu end gør. (NM) *Kan I gøre noget retsligt for at gå efter dem hvor I kan se hov der er et eller andet her, de går ud i det de bliver udtaget. Kan I gøre noget i sådan en situation eller er det bare, dem må vi lade løbe?* (AV) Altså det er jo Erhvervs- og Selskabs der har det ansvar. For hvis de melder sig ud af Revisreg, lader sig slette i Revireg og så fortsætter deres virksomhed, det er jo op til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at forfølge de eksempler. (NM) *Nu var det heller ikke så meget den situation, men hvis nu man siger man har en virksomhed, som ikke har et kontrolstyringssystem og de så har, ja hvad kan man sige, de har måske ikke været helt fine i kanten, der har været nogle til som ville blive fanget i kvalitetskontrol, specielt procesmæssigt, men også sagsmæssigt og de så melder sig ud og stopper helt, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen så gøre noget i sådan en situation eller er de bare væk?* (CT) Det kommer an på om de afgiver erklæringer så, for så fortsætter de jo. (NM) *Jamen hvis de stopper med at afgive erklæringer også?* (AV) Jamen så har de jo ladet sig deponere og så er det overstået for det vedkommende. (JL) *Man kunne jo godt sige at tilsynet skal jo gå tilbage og se på det der er sket året før går jeg ud fra at det er det man kigger på, hvis de har afgivet erklæringer der så skulle de vel også kunne...* (AV) Det de skal kontrollere, Det man skal kontrollere det er, når de tager ud, når vi tager ud for eksempel 15. oktober, er der et kvalitetsstyringssystem til stede i revisionsvirksomheden og anvendes det af dets medarbejdere og fungerer det tilfredsstillende. Det er sådan et

øjebliksbillede her og nu. Så skal de jo gå tilbage og se på nogle sager der er afsluttet, og se om de er udført i overensstemmelse med kvalitetsstyringssystemet med de krav der nu stilles, og om de er i overensstemmelse med lovgivningen, om revisor har fulgt den gode revisorskik der nu ligger altså revisionsstandarder. Altså det er jo klart for de der revisionsstandarder er det jo kun de to foreninger der har, hvor det er pligtigt. Det ligger jo underordnet i det at god revisorskik det siger jo også det henviser jo også tilbage til revisionsstandarderne. Men kvalitetsstyringssystemet det er et øjebliksbillede her og nu, hvor sagerne der skal du selv se, eller der skal revisoren se om de er i overensstemmelse med lovgivningen. Da de blev udført. (JL) *Man kan måske sige det er lidt unfair konkurrence for dem der overholder dem, hvis man så kan køre helt over og så udføre opgaver, så hvis du bliver udtrukket året efter så skal du bare stoppe og så har du kan man sige tjent pengene uden at leve op til de standarder som nogle andre...* (CT) Det kan du jo godt sige fordi dem der er udtrukket til kontrol her i 2008, de er udtrukket nu de kan nå at melde sig ud af Revireg inden 15. oktober for eksempel. Så kan de slippe for kvalitetskontrol. (NM) *Og hvis de så stadigvæk har lavet noget hvad kan man sige arbejde som ikke har været i orden så...* (CT) Der kan man sige hvis de når ud af Revireg inden indsendelsesfristen for erklæringen så er de ude af vores system. (AV) Du kan selvfølgelig argumentere og sige det er konkurrenceforvridende i den forstand eller hvad det nu end er, men det er jo ikke noget som revisortilsynet altså, vi skal bare udføre kontrollen kan man sige i den sammenhæng. Det er jo op til revisors egen moral at sørge for at tingene er i orden, at gøre tingene i overensstemmelse med lovgivningen og god revisorskik. Det er ikke noget vi skal forfølge dem med som melder sig ud. (JL) *Er der heller ikke fra lovgivers side nogen der har set på? Man kunne måske godt tænke sig nogen politikere der sagde at det skulle man ikke have lov til.* (AV) Altså det er jo ris til egen røv, hvis de har lavet noget der er direkte ulovligtog de så bliver slæbt ind i retssag omkring det her, så er det jo ris til egen røv at de ikke har systemer der, at de ikke kan fremlægge dokumentation og sige hvorfor har vi nu truffet de dispositioner, hvorfor har vi nu vurderet den situation til at være således. Der har de jo netop det, det er jo det blandt andet at kvalitetsstyringssystemet er med til at sikre at det bliver udført i overensstemmelse med lovgivningen. (JL) *Og så håber man på at fange hvad kan man sige de brodne kar på den måde?* (AV) Ja altså, nej jeg tror mere det er det hvis, at det

ikke er blevet gjort i overensstemmelse med lovgivningen, og der nu skulle komme sager, så er det deres eget ansvar, så står de måske også uden forsikring, i den sammenhæng, men det er ikke det kvalitetsstyringssystemet har til formål, det er bare at sørge for at det bliver udført i overensstemmelse med lovgivningen. Så det er ikke kun på grund af retssager eller sager, straffesager eksempelvis.

Kvalitetsstyringssystemet har et helt andet formål. (NM) *Har i oplevet nogen som har meldt sig ud når de er blevet udtaget og så efterfølgende meldt sig ind igen, enten med et nyt system eller bare for at komme i gang med at arbejde igen?* (AV) Ja det har vi, altså vi har da oplevet at der er nogen der går ud og så melder sig ind igen, men dem fanger vi også. (NM) *Men det er mere altså går de ud for at lave det eller går de ud for at melde sig ind bara for at fortsætte på den gamle måde?* (AV) Det er svært at sige. (NM) *Men der kan være nogen der siger; nu bliver vi udtaget, men vi er egentlig ikke klar til det, vi afmelder os for en stund i Revireg og så får lavet et kvalitetsstyringssystem og så vender vi tilbage igen.* (CT) Man kan vel sige, det er slet ikke vores opgave at forfølge de her altså man kan sige når de er ude af Revireg, så er de ude af Revisortilsynets bord. (NM) *Men det er mere når de så kommer tilbage igen så er det jo igen jeres.* (CT) Ja ja, og der bliver holdt øje med de personer der går ud, om de eventuelt kan komme ind igen. Det gør der.

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

(CT) Man kan jo ikke sige at resultatet af kvalitetskontrollen er blevet bedre i de her fire år, det har jo ligget på samme niveau, de tre foregående år, og det kan vi også godt røbe, at det bliver det også i år. (AV) Ja, at vi kommer til stort set det samme statistisk set, og det er stort set det samme antal fornyede kontroller, men der vil jo altid være en gruppe af revisorer, hvor vi skal kigge på igen og igen. (CT) Man kan jo også sige at så har alle selvfølgelig været igennem runden nu, så kunne man jo håbe på det blev bedre til næste år. (NM) *Men nu er det vel ligeså meget at det arbejde som revisor udfører altså sagsarbejde at I får måske, jeg ved ikke om I får færre sager, men I får måske en melding om, at det ser bedre ud og alt så noget. Det kunne være I fik sådan nogle indmeldinger fra de kontrollanter der er.* (AV) Nej for jeg tror det er jo svært for de kontrollanter der var ude i 2004 er jo ikke nødvendigvis de samme der er ude i 2008. Så de kan jo ikke se hvordan det så ud sidste gang. (NM) *Nej det er rigtigt, så er*

det svært at kontrollere det. (CT) Vi kan jo se på dem der er gået igennem en fornyet kontrol året efter om de så er blevet bedre. Det fremgår også af vores statistikker. Det går da fremad for størstedelen. (NM) *Og resten ender vel med at ryge helt ud i sidste ende, hvis ikke det bliver bedre, så er det vel den sidste konsekvens?* (JL) *Så ender de jo med at få de store bøder.* (CT) Vi har også smidt nogle i disciplinærnevnet der har været igennem tre kontroller, hvor det stadig ikke var i orden. (NM) *Ja vi har læst lidt om nogen af de helt store bøder der er kommet ud undervejs.* (CT) Der er i hvert fald en der lige har fået 100.000 i bøde fordi han for tredje år i træk, ikke har haft et ordentligt kvalitetsstyringssystem, på trods af, at han fik lavet det et året før. (JL) *Men er det så fordi at nu har han haft tre forsøg til at gøre det næsten perfekt?* (AV) Altså det er jo. Nu er det jo selvfølgelig en konkret sag men altså det man kan sige er, vi vurderer sagen år for år og så kunne vi jo, så kunne man jo sige at det første år så har der måske været nogle ting, andet år nogle andre ting og tredje år nogle ting, men det er jo en helt konkret situation der gør at vi så siger nu skal det være for, nu gider vi ikke blive ved mere, nu gider vi ikke fortsætte på det her. (CT) Det er ikke fast procedure. (AV) Der er ingen fast procedure. Mange af de sager vi har de er jo skønmæssigt. Det kan jo være svært at se og sammenligne to sager. Men altså vi har jo også over årene sagt; jamen i starten der fokuserer vi på kvalitetsstyringssystemet. Det er jo også det, nu forventer vi jo, at nu skulle det gerne være i orden, også for dem der bliver udtrukket igen, der burde ikke være nogen problemer der, for så har de forstået pointen. Nu må vi så fokusere på noget andet, det kunne være erklæringer, det kunne være, at sagerne bliver løst i overensstemmelse med lovgivningen eller hvad det nu end er. Vi har da for eksempel også retningslinier til hvordan de skal lave de her erklæringer. Det er jo ikke så svært at skrive erklæringer når det kommer til stykket. Du skal bare følge standarden og lovgivningen, så burde det ikke være så svært, men altså der er jo igen og igen nogen der ikke får fulgt op på de nyeste krav til en erklæring.

- Er der forskel på sanktioner ved eventuelle problemer (statsautoriserede contra registrerede revisorer)?

(CT) Nej. (NM) *De kan komme ud for nøjagtig de samme ting.* (AV) Ja.

- (JL) Har I prøvet at se på om man kan sammenligne, Nej jeg tror vi dropper det spørgsmål.
- Hvad gør Revisortilsynet for at promovere det arbejde, som udføres og resultaterne heraf? (JL) Hvad gør I så selv ligesom for ud over at I udgiver denne her ene årlige redegørelse, gør I andet for at promovere jeres arbejde?

(AV) Næ. Det skulle ikke være nødvendigt kan man sige altså. (NM) *Man kan jo også sige at I behøver jo ikke være et I skal jo ikke være et populært organ, I er der jo under alle omstændigheder. Det er ligesom skattevæsenet, de er heller ikke specielt populære, de gør heller ikke så meget for at reklamere.* (AV) Vi har da i nogen år skrevet artikler, men det har så været, hvad har resultatet været af kontrollen nu været. Som sådan sker der jo heller ikke så meget udvikling på det her område. Der sker nogen småjusteringer hist og her, men det er jo ikke noget nyt, graverende nyt, der virkelig rammer. (NM) *Nej, I henvender jer vel også mest til revisionsvirksomhederne når I endelig gør det. Det er vel sådan som revisions- og regnskabsvæsen den ryger i.* (NM) *Hvad, sprang du endegyldigt den der over eller overså du den?* (JL) *Den sprang jeg over.* (NM) *Den sprang du over. Okay, så dropper vi den.*

- (JL) Aviser og sådan noget, er det noget I bliver kontaktet af eller hører om, eller er det bare sådan; at nu er Revisortilsynet her, og så er det bare glemt igen.

(CT) Der i forbindelse med udgivelsen af den årlige redegørelse, der er nogen der kontakter os. Men så er det egentlig mere i forbindelse med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kører sager, der kan de godt spørge ind til om revisionsvirksomheden så har været igennem kvalitetskontrol. Men det er meget få pressehenvendelser vi har på Revisortilsynet alene. (NM) *Hvad når der har været en af jeres sager oppe for disciplinærnævnet og sådan noget?* (Begge) Nej. (NM) *Det gør I ikke. Nå men det kunne godt være at I blev kontaktet for at få en eller anden kommentar, som vel i øvrigt også er fortroligt, når det endelig kommer til stykket.*

(CT) Nej, det gør vi ikke. (NM) *Det gider de ikke bruge tid på.* (AV) Det er jo klart at den der lille revisor, henne om hjørnet, er der jo ingen der interesserer sig for i pressen. (CT) Så skulle det være hvis han fik en bøde så kunne det godt være. (JL) *Man kan jo sige, jeg læste noget omkring, der var nogen sager, i Fyns Stiftstidende omkring en eller anden revisorovre i England, hvor han var kan*

man sige, jeg tror også der står noget om revisortilsynet i den. (AV) Ja det ved vi alt sammen. (CT) Han er udtrukket i 08. (AV) Men det har jo været altså det kan jo godt være at den der avisartikel lyder lige lovlig dramatisk, det må man da nok indrømme. Altså han er bare udtaget til kontrol her i 2008 ligesom 5-600 andre revisionsvirksomheder så det er ikke noget. (CT) Men det er jo også ja lige netop den sætning kommer netop også i kraft af det en Erhvervs- og Selskabsstyrelsen sag den bliver undersøgt og som er lige til og for resten hvordan er det lige med kvalitetskontrol på ham her

- (JL) Hvad med fra folketinget og sådan noget lignende, har der efter de har vedtaget Revisortilsynet, er der så løbende interesse?

(AV) Nej (JL) Det er så kun her med den ny revisorlov der kommer lidt igen. (NM) Ja så er det vel jer selv der udarbejder det meste i forbindelse med de ændringer der eventuelt skal ske. (CT) Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen der laver bekendtgørelsen. Og retningslinierne bliver jo så lavet i samarbejde med revisortilsynet. (NM) Hvornår forventer i at der foreligger noget på de nye retningslinier og nye bekendtgørelse? (CT) Altså den nye bekendtgørelse om kvalitetskontrol den skal ikke træde i kraft samtidig med den nye revisorlov som er 1. juli 2008, hvis alt går vel. Derfor bliver den først udarbejdet henover 2008 fordi kvalitetskontrol i 2008 kører også efter det gamle regelsæt. Så i løbet af 2008 vil der komme en ny bekendtgørelse om kvalitetskontrol. Retningslinierne dem skal vi faktisk i gang med at kigge på meget snart. (AV) Ja, du har vist indkaldt til møde. (CT) Ja de skal jo gerne ligge klar inden vores møde i august/september, så vi kan sige hvad der er af opdateringer. (NM) Bliver de så også offentliggjort der? (CT) De bliver offentliggjort på vores hjemmeside, lige så snart de er godkendt af tilsynet. (NM) Og der bliver de formentlig der i august/september? (CT) Nej forhåbentlig før. Sidste år var det i juli 07. (AV) I år skulle det gerne være tidligere. (CT) Ja det skulle det gerne være. Ja det bliver nok måske, ja juni måske. (NM) Det er mere af hensyn til opgaven så vi ved om vi kan få noget af det med. (CT) Der er møde 13. juni eller sådan noget vi har. (AV) Ja. (CT) Jeg kunne forestille mig at det blev vedtaget der. (NM) Vi kan satse på retningslinierne. (CT) Deromkring vil jeg skyde på.

- (JL) Hvad forventer I så når nu vi når til næste turnus, når nu alle har været kontrolleret en gang?

(CT) Så vil vi jo gerne kunne sige at vi forventer noget bedre. (AV) Vi forventer i hvert fald ikke at det er det samme problem der opstår igen, at vi kan se en forbedring, det er jo klart. Det håber vi alle, at de tager vores afgørelse til efterretning og måske får rettet nogle af de ting vi påpeger, at der skal gøres. (CT) Jeg syntes også at man har, altså selv om statistikken viser at der ikke er nogen forbedring så er der, syntes jeg, er en forbedring på den måde at alle stort set har et kvalitetsstyringssystem nu, og det havde de absolut ikke i 04 og 05, jeg ved ikke med 06. At der skulle det gerne være mindre ting der. (AV) Det kunne jeg allerede mærke i 2006, at der var ikke så mange sager. I 2004 var det helt slemt, der var det den næsten alt overskyggende problem hos i de sager hvor det var at der var simpelthen ikke et kvalitetsstyringssystem eller at de havde det, men de brugte det ikke. Men i 2006 kunne vi allerede godt mærke at der var færre sager af den slags, så gik vi over og fokuserede mere på anvendelsen og enkeltsager og kontrolsager. Og i 2007 har det vist sig igen, at der er færre sager om manglende kvalitetsstyringssystem. *(JL) Men har man ligesom nået, hvad kan man sige fået luget de revisorer, antallet af revisorer ud der ligesom er og så forbliver det sådan nogenlunde på samme niveau.* (AV) Altså det kommer jo med at de efterhånden er røget ud i løbet af denne her første fire års turnus, så nu begynder vi på den næste turnus, og så er vi jo sluppet af med alle dem som af en eller anden grund føler at nu er det på tide at de gik på pension, eller stoppede med deres med at være revisorer. Så jo vi har da i den forstand fået luget ud på den måde. Men vi kan da også godt mærke at der stadig er nogen der melder sig ud igen, for nu skal de jo udtages igen og der er kommet nye regler. *(JL) Eller også kan man sige at der er flere og flere der når pensionsalderen så er der vel også.* (AV) Det er der, det er der, vi har da. Vi havde da en på et tidspunkt, hvad var det, han nåede da 87 eller 88 år. *(NM) Imponerende at man gider blive ved så længe.* (AV) Ja men det jeg var mest overrasket over, det var hvordan han kom ind i Revireg, for det kræver jo en digital signatur, og hvordan søren havde han fundet ud af at få den oprettet derinde. *(NM) Havde han så kvalitetsstyringssystemer.* (AV) Det ved jeg ikke,

det kan ikke huske. Jeg tror faktisk at han lod sig slette, da han blev udtaget til kontrol. Jeg tror, vi brugte rimelig, rimelig, rimelig meget tid på at forklare ham, at du er altså udtaget til kontrol, men han forstod ikke rigtig hvad det her gik ud på men langt om længe så fik en person herinde vist forklaret ham at du skal altså til kvalitetskontrol, så ville han ikke være revisor mere, jamen så skal du lade dig slette. Så det lykkedes efter et par måneder at forklare ham hvad det her det gik ud på, og så lod han sig slette. *(NM) Spørgsmålet er så hvor meget han fortsatte i det små ved siden af. Han havde i hvert fald erfaringen.* (AV) Det havde han.

- (JL) Hvordan med den nye revisorlov, hvordan kommer det til at ændre Revisortilsynet fremefter? Der var noget med man satte antallet af, intervallet op fra hvor mange år, inden for hvor mange år?

(CT) Fordi revisionsvirksomheder der reviderer virksomheder af offentlig interesse, altså børsnoterede og sådan noget, der bliver der et interval på tre år nu. For de øvrige bliver det seks år, så vidt jeg husker. *(JL) Så kommer man ikke til at kunne vælge sin egen kontrollant mere.* (CT) Nej. Det er så også en af de nye ting der sker. (AV) Og vi skal have betaling for det her og det skal gå, det skal vi jo stå for. *(JL) Okay. Så I skal opkræve det hos revisoren og så sende pengene videre?* (AV) Ja. Det er simpelthen nødvendigt. (CT) Jamen det er jo rent praktisk at det kommer ind i bekendtgørelsen, der kan I se endeligt hvordan det kommer til at se ud. (AV) Der har jo været kritik af den måde som det har fungeret på fordi, så kan man sige kontrollanter og revisionsvirksomhed de kan jo være tæt knyttet sammen på en eller anden måde så for at undgå de her uafhængighedsproblemer det skulle afstedkomme, jamen så har man valgt at strukturere på den måde, at de ikke kunne aftale noget hvor store beløb det skulle afhænge af. Nej det kommer til at gå via os. *(NM) Forventer I ellers at der så bliver nogen ændringer af jeres rolle i fremtiden som Revisortilsyn?* (AV) Nej altså vi får også, vi har jo aldrig set os, nu kommer jo det her med undersøgelsesinstituttet og det blev så Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvor de gå ud mere og kigger på enkelte sager, det er jo det der er måske lagt op til, hvis man har hørt noget om revisor, det skal vi jo ikke, det blander vi os ikke i, vi foretager mere ordinære kvalitetskontrol, altså den stikprøvevise kontrol, det bliver nok rollen, altså der er jo ingenting, vi har jo

ikke oplevet hvad det her undersøgelsesinstitut det helt skal afstedkomme endnu. Det skal være nogle grelle sager eksempelvis som revisor, hvor de så tager ud. Og det skal vi så ikke foretage. Men altså der bliver ellers også nogle småjusteringer hist og her, men ikke så noget alvorligt, ikke selve udførelsen af kvalitetskontrollen det vil ikke ændre, det vil være det samme. (NM) *Det var sådan set vores sidste spørgsmål. Vi siger mange tak fordi vi måtte tage jeres tid.* (AV) Velbekomme. Det er vist os der har været lidt langmodige. (CT) Ja I må undskylde den første aflysning. Sådan var det. (NM) *Vi har da i hvert fald fået en masse vi kan gå videre med.* (CT) Det håber vi da.

14.2 Bilag 2 Tabeloversigt redegørelser fra Revisortilsynet 2004-2007

Tabel 14.1: Resultat ordinær kontrol fordelt på virksomheder

År	Godkendte	Sanktioner		
		Påtale uden ny kontrol	Påtale med ny kontrol	Påtale med ny kontrol og oversendelse til Disciplinær-nævn
2004	69,0%	3,0%	20,0%	8,0%
2005	73,0%	6,0%	16,0%	5,0%
2006	73,0%	9,0%	10,0%	8,0%
2007	73,0%	8,0%	13,0%	6,0%

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af redegørelser fra Revisortilsynet 2004-2007

Tabel 14.2: Resultat fornyet kontrol fordelt på virksomheder

År	Godkendte	Sanktioner		
		Påtale uden ny kontrol	Påtale med ny kontrol	Påtale med ny kontrol og oversendelse til Disciplinær-nævn
2004	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
2005	79,0%	1,0%	16,0%	4,0%
2006	76,0%	7,0%	6,0%	11,0%
2007	61,0%	17,0%	13,0%	9,0%

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af redegørelser fra Revisortilsynet 2004-2007

Tabel 14.3: Resultat ordinær kontrol fordelt på Statsautoriserede virksomheder

År	Godkendte	Sanktioner		
		Påtale uden ny kontrol	Påtale med ny kontrol	Påtale med ny kontrol og oversendelse til Disciplinær-nævn
2004	79,0%	6,0%	12,0%	3,0%
2005	83,0%	8,0%	6,0%	3,0%
2006	82,0%	7,0%	5,0%	6,0%
2007	74,0%	6,5%	17,0%	2,5%

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af redegørelser fra Revisortilsynet 2004-2007

Tabel 14.4: Resultat ordinær kontrol fordelt på registrerede virksomheder

År	Godkendte	Sanktioner		
		Påtale uden ny kontrol	Påtale med ny kontrol	Påtale med ny kontrol og oversendelse til Disciplinær-nævn
2004	66,0%	2,0%	23,0%	9,0%
2005	69,0%	5,0%	20,0%	6,0%
2006	70,0%	9,5%	12,0%	8,5%
2007	73,0%	8,0%	12,0%	7,0%

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af redegørelser fra Revisortilsynet 2004-2007

Tabel 14.5: Resultat ordinær kontrol for virksomheder med kun en beskikket revisor

År	Godkendte	Sanktioner		
		Påtale uden ny kontrol	Påtale med ny kontrol	Påtale med ny kontrol og oversendelse til Disciplinær-nævn
2004	62%	4%	24%	10%
2005	67%	7%	19%	7%
2006	66%	10%	13%	11%
2007	66%	11%	15%	8%

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af redegørelser fra Revisortilsynet 2004-2007

Tabel 14.6: Resultat ordinær kontrol for virksomheder med flere beskikkede revisor

År	Godkendte	Sanktioner		
		Påtale uden ny kontrol	Påtale med ny kontrol	Påtale med ny kontrol og oversendelse til Disciplinær-nævn
2004	85,0%	1,0%	12,0%	2,0%
2005	83,0%	6,0%	9,0%	2,0%
2006	84,5%	7,0%	5,5%	3,0%
2007	83,5%	3,0%	10,5%	3,0%

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af redegørelser fra Revisortilsynet 2004-2007