

Kandidatafhandling

Revisoretik i relation til besvigelser

Retningslinjer for revisors etiske adfærd – Udvikling og betydning for revisorprofessionen

Auditor ethics in relation to fraud

The Code of Ethics for Professional Accountants – Development and impact on the audit profession



Kandidatafhandlingen er udarbejdet af:

Kasper Arvé Jensen

Vejleder:

Marianne Z. Svenningsen

Antal anslag/ sider:

182.000/ 80

Executive summary

In this executive summary are the most important parts in the thesis summarized.

The audit profession has in the recent decades been affected by major changes in the outside world because of the financial crisis and the corporate scandals. These occurrences have an impact on the legislation and the code of ethics.

The thesis deals with auditor ethics in relation to fraud in Danish conditions. On this basis the thesis examines the need of ethics and the development of the code for accountants in relation to fraud which may cause ethical problems.

The ethical problems arise in the area where the law is unclear or where the legislations are not fully developed with the same pace as the society, and thus no longer fully adequate.

The auditor's role in relation to ethics are clarified by selected ethical theories and the code of ethics - There is no universal theory or approach to these issues. The code of ethics constitutes the fundamentals of the auditor's behavior as the public's representative of trust and therefore the auditor need to be and understand the importance of independence to avoid conflict of interest.

According to the above the auditor's role in proportion to auditor ethics is analyzed by selected ethical theories and the code of ethics. The code of ethics and the theories are used in connection with "Revisornævnets" judgements in the period of 2006-2015. In the period "Revisornævnet" has given 662 judgements. These judgements are analyzed in relation to fraud. This resulted in 12 judgements where it was possible to analyze ethical problems in relation to fraud.

Based on the above the profession is dependent on the compliance of the code of ethics in proportion to be the public's representative of trust. It is further analyzed which impact the IESBA's additions from 2012 in the code of ethics will cause to the profession and the single auditor. The IESBA's exposure draft describes the circumstances where a professional accountant in public (Section 225) or business (Section 360) shall, or has a right to, override the fundamental principle of confidentiality and disclose a suspected illegal act to an appropriate external authority.

The confidentiality is one of the five fundamental principles of the auditor profession and the overriding has by the FEE and FSR – danske revisorer led to criticisms.

But no auditor can override the code of ethics in proportion to act like the public's representative of trust.

Indholdsfortegnelse

1.0 Indledning.....	1
1.1 Problemstilling.....	3
1.2 Problemformulering	4
2.0 Metode	5
2.3.1 Videnskabsteori	5
2.3.2 Metodologi og metodik	6
2.3.3 Kandidatafhandlingens struktur	9
2.4 Afgrænsning.....	10
2.5 Kildekritik	11
2.6 Begrebsdefinition	13
2.6.1 Definition af begrebet etisk problemstilling.....	13
2.7 Introduktion til Revisornævnet	14
3.0 Revisoretik	15
3.1 Definition af etik og moral.....	15
3.2 Ethiske teorier.....	16
3.2.1 Normative teorier	17
3.2.1.1 Pligtetikken	17
3.2.1.2 Konsekvensetik	18
3.2.1.3 Dydsetikken	18
3.2.2 Nærhedsetikken	19
3.2.3 Diskursetik	20
3.2.4 Områdeetik.....	20
3.3 Behovet for etisk adfærd i revisorprofessionen.....	21
3.4 IFAC's fem grundlæggende etiske retningslinjer.....	22
3.4.1 Integritet.....	22
3.4.2 Objektivitet	22
3.4.3 Professionel kompetence og fornøden omhu	23
3.4.4 Fortrolighed	23
3.4.5 Professionel adfærd.....	23
3.5 Uafhængighed	24
3.5.1 Agentteori.....	24
3.5.2 Revisors uafhængighed	25
3.6 Trusler mod revisors uafhængighed.....	26

3.6.1 Egeninteresse	27
3.6.2 Egenkontrol	27
3.6.3 Advokering.....	27
3.6.4 Familiaritet.....	28
3.6.5 Intimidering	28
3.7 Sikkerhedsforanstaltninger	29
3.7.1 Interne foranstaltninger	29
3.7.2 Eksterne foranstaltninger	29
3.8 Revisorprofessionens grundlag	30
3.8.1 Offentlighedens tillidsrepræsentant	30
3.8.2 God revisorskik	31
3.9 Etik i relation til besvigelser.....	33
3.9.1 Definition af besvigelser	33
3.9.1.1 Bevidst handling	33
3.9.1.2 Implicerede parter.....	34
3.9.1.3 Vildledning.....	34
3.9.1.4 Ubertettiget eller ulovlig fordel	34
3.9.2 Besvigelserformer.....	34
3.9.2.1 Regnskabsmanipulation	34
3.9.2.2 Misbrug af aktiver.....	35
3.9.3 Ethiske problemstillinger i situationer hvor der er besvigelser.....	36
4.0 Empiri.....	37
4.1 Revisornævnets kendelser – Generelle bemærkninger	37
5.0 Analyse	40
5.1 Revisornævnets kendelser – Ethiske problemstillinger.....	40
5.1.1 Analyse af kendelserne.....	41
5.1.1.1 Sag nr. 149-2013 og 111-2014 – Orientering af den daglige/ øverste ledelse.....	41
5.1.1.2 Sag nr. 75-2012 – Forventningskløft og erklæring med absolut sikkerhed.....	43
5.1.1.3 Sag nr. 5-2012 – Revisors ageren ift. nærtstående selskaber	46
5.1.1.4 Sag nr. 23-2010 – Mistillidsforhold mellem klient og revisor.....	48
5.1.1.5 Sag nr. 46-2009 – Revisor har udført mangelfuldt arbejde.....	50
5.2 Diskussion af revisors rolle i relation til god revisoretik.....	52
5.3 Delkonklusion	53
5.4 IESBA's udkast vedrørende tilføjelserne i retningslinjerne for revisors etiske adfærd.....	56

5.4.1 Gennemgang af tilføjelsen af kapitel 225 i retningslinjerne for revisors etiske adfærd	57
5.4.1.1 Revisor yder revisionsydelse til klienten	57
5.4.1.2 Revisor yder ikke revisionsydelse til klienten	58
5.4.1.3 Dokumentation.....	59
5.4.2 Gennemgang af tilføjelsen af kapitel 360 i retningslinjerne for revisors etiske adfærd	59
5.4.2.1 Dokumentation.....	60
5.4.3 Høringssvar	60
5.4.3.1 FSR – danske revisorer.....	60
5.4.3.2 FEE – Federation of European Accountants	61
5.5 Påvirkningen af Revisornævnets kendelser ved tilføjelsen i retningslinjerne for revisors etiske adfærd	63
5.6 Diskussion af tilføjelserne i retningslinjerne for revisors etiske adfærd	65
5.7 Delkonklusion	68
6.0 Konklusion	70
7.0 Perspektivering.....	74
8.0 Kildefortegnelse.....	76
9.0 Bilag	80
Bilag 1 – Rådata til analyse af Revisornævnets kendelser.....	80
Bilag 2 – Opsummering af revisors rolle i relation til god revisoretik	97

Figur- og tabeloversigt

Figur 1: Cirkulær kausalitet mellem afhandlingens afsnit	5
Figur 2: Kandidatafhandlingens struktur	9
Figur 3: Individets adfærd.....	21
Figur 4: Revisors adfærd i gråzonen	21
Tabel 1: Revisornævnets kendelser i relation til besvigelser i perioden 2006-2015.....	38
Tabel 2: Revisornævnets kendelser i relation til besvigelser og udledte etiske problemstillinger	41

1.0 Indledning

Revisorprofessionen har inden for de seneste årtier været påvirket af store forandringer i omverdenen. Dette skyldes, at professionen og herunder revisorvirksomhederne/ faglige revisororganisationer i stigende grad forholder sig til samfundet, da disse ikke blot lever af, men i samfundet¹. Dvs. revisorvirksomhederne eksisterer på markedet, men i lige så høj grad henter eksistensberettigelsen under henvisning til den nytte og relevans som professionen udgør for samfundet.

Mht. forandringerne i omverdenen, som efterhånden er blevet en permanent tilstand skal revisorprofessionen proaktivt tilpasse ressourcerne. Dvs. revisor skal agere i rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant i et virke mellem lovgivningen, klienten samt interessenterne og herunder offentligheden.

Derudover hører også revisors etiske retningslinjer, som den enkelte revisor og professionen ikke kan gå på kompromis med ift. at fastholde førnævnte rolle i samfundet.

IFAC's grundlæggende etiske retningslinjer udgør fundamentet for revisorprofessionens adfærd, og er tiltænkt som et hjælpemiddel i en mangfoldig og kompleks verden, hvor der kan opstå situationer og problemstillinger, hvor der ikke er et entydigt svar på, hvad der er rigtigt eller forkert. Dette belyser vigtigheden af, at revisor udvikler den etiske kompetence og stedssans ift., at revisors adfærd influerer på omverdenens tillid og troværdighed til hele professionen.

Der findes ikke en universel etisk teori eller tilgang til disse problemstillinger². Problemstillingerne opstår i den gråzone, hvor lovgivningen er uklar eller hvor lovgivningens bestemmelser ikke er fuldt med udviklingen i samfundet, og dermed ikke længere er fuldt dækkende³.

Revisor er som offentlighedens tillidsrepræsentant informationsafgiver af økonomiske informationer, og disse informationer tilføres revisionspåtegningen, hvor revisor konkluderer om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og dermed f.eks. høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation. Værdien af disse informationer baseres på revisors troværdighed og tillid fra interessenterne⁴. Revisorprofessionen har efter finanskrisen, samt en række erhvervsskandaler været udsat for kritik, som påvirker revisors tillid og troværdighed negativt⁵. Disse erhvervsskandaler udspringer f.eks. pga. at revisor jf. offentligheden ikke i tide har opdaget en besvigelse samt omfanget af denne. I relation til

¹ Strategisk ledelseskommunikation, s. 274

² Professionsetik for revisorer, s. 28

³ Revision – koncept & teori, s. 258

⁴ Revision – koncept & teori, s. 210

⁵ FSR: Leder i Revision & Regnskabsvæsen 2013, nr. 7: Finanskrisen har kostet på tillidskontoen hos virksomhederne

besvigelser er revisor at finde i en gråzone, hvor der ikke er udformet præcis lovgivning og retningslinjer for hvordan der skal ageres i en hver situation ved udførelsen af hvervet.

Jf. ovenstående mht. forringelsen af revisors troværdighed er dette ikke en ny problemstilling for revisorprofessionen. I sidste del af 1980erne blev der rettet kraftig kritik af revisors udførsel af hvervet i forbindelse med banksammenbrud, og den efterfølgende Nordisk Fjer-sag i starten af 1990erne medførte lovændringer i selskabslovgivningen og årsregnskabsloven⁶.

Ovenstående udvikling i revisorprofessionen er et læringsforløb der stammer tilbage fra første revisorlov af 1909 ift. datidens klienters behov for fagkyndig assistance i forbindelse med regnskabsaflæggelse⁷ og frem til i dag, hvor revisorlovgivningen er præget af, at styrke revisors uafhængighed og troværdighed⁸. Dvs. professionen lærer af konsekvenserne fra tidligere handlinger, som efterfølgende kan benyttes til, at ændre lovgivningen, retningslinjer mv. og påvirke den fremtidige revisorprofession.

Ændringerne og tilføjelserne i regeldannelsen og lovgivningen gennemføres via EU, og den revisionstekniske påvirkning af professionen sker gennem den internationale revisorsammenslutning, IFAC (The International Federation of Accountants), som FSR – danske revisorer er medlem af. Den internationale revisorsammenslutning udarbejder retningslinjerne for revisors etiske adfærd, og belyser her igennem den gældende opfattelse af revisors ideelle adfærd ved udførsel af hvervet. De seneste etiske retningslinjer vedrørende revisors uafhængighed blev implementeret i 2011 af FSR efter udarbejdelse af IESBA (The International Ethics Standards Board for Accountants), som er en institution under IFAC.

I 2012 fremlagde IESBA høringsudkastet *“Responding to a Suspected Illegal Act”* vedrørende tilføjelsen af to nye kapitler i *“Retningslinjer for revisors etiske adfærd”* (Code of Ethics for Professional Accountants). De nye tilføjelser vedr. revisors pligter ved mistanke om besvigelser begået af klienten. Herunder drejer det sig om kapitel 225 i relation til praktiserende revisorer og kapitel 360 for ikke-praktiserende revisorer.

Forslaget indeholder bl.a. retningslinjer vedrørende revisors tavshedspligt, og hvornår det forventes at denne bryder tavshedspligten og indberetter en mistanke om besvigelser til den relevante myndighed⁹.

⁶ Revisoransvar, s. 186-188

⁷ Revision – koncept & teori, s. 21

⁸ Revision – koncept & teori, s. 27

⁹ IESBA, ED, Responding to a Suspected Illegal Act, s. 14

Med henvisning til høringssvarerne til ovenstående udkast¹⁰, og med antallet af disse understreges det, at ændringen i de etiske retningslinjer kan få stor betydning for revisorvirksomhederne på globalt plan og ift. konkurrencesituationen mellem revisorprofessionen og andre professioner.

Jf. ovenstående er revisorprofessionen påvirket af en række faktorer i samfundet og omverdenen, som den lever i og af, og dette påvirker revisors udførsel af hvervet ift. den gældende lovgivning, etiske retningslinjer mv. samt til den fremtidige tilpasning af ressourcerne til omverdenens efterspørgsel.

1.1 Problemstilling

Kandidatafhandlingens omdrejningspunkt vedr. revisoretik i forbindelse med etiske problemstillinger, som både opstår når revisor opdager og ikke opdager besvigelser.

Jf. afsnit 1.0 er revisorprofessionen udfordret pga. forandringer i omverdenen, og dette øger revisors og revisorvirksomhedernes evne til, at tilpasse ressourcerne til omverdenens og den enkelte klients efterspørgsel. Dvs. revisor skal agere som offentlighedens tillidsrepræsentant i et virke mellem lovgivningen mv., klienten samt interessenterne og herunder offentligheden.

Det er ved udførelsen af ovenstående hverv, at revisor kan findes i en gråzone. Dvs. zonen mellem minimumsnormen for revisors korrekte adfærd, som er defineret i loven og den ideelle etiske adfærd, som er påvirket af professionens fælles etiske retningslinjer. Mht. revisors ageren i gråzonen kan der opstå differentierede etiske problemstillinger, hvor revisor skal træffe en beslutning ift. hvilken handling og adfærd der er den rigtige og ideelle i en situation, hvor der er besvigelser.

Den ideelle adfærd er i relation til god revisoretik et flydende begreb, som er under påvirkning af udviklingen i de etiske retningslinjer ift., at revisor skal agere som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Jf. ovenstående omhandler denne afhandling revisoretik og udviklingen i etikken i relation til besvigelser. Dette er yderligere præciseret nedenfor i afsnit 1.2.

¹⁰ <http://www.ifac.org/publications-resources/responding-suspected-illegal-act>

1.2 Problemformulering

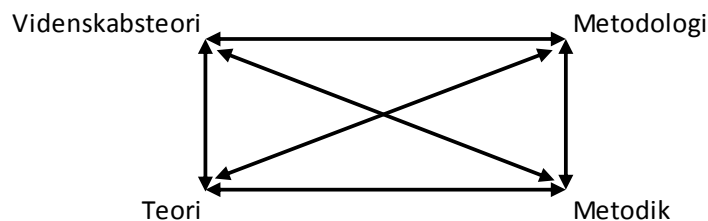
Hvad er revisors rolle i relation til god revisoretik i Danmark med særligt fokus på situationer, hvor der er besvigelser, og hvilken betydning vil IESBA's retningslinjer fra 2012 få for revisor, såfremt kapitel 225 samt 360 tilføjes i "*Retningslinjer for revisors etiske adfærd*"?

Problemformuleringen analyseres og besvares vha. følgende underspørgsmål:

- Hvad er revisoretik og hvilket behov er der for etik og etiske retningslinjer i revisorprofessionen?
- Hvordan påvirker kravene til revisors uafhængighed rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant?
- Hvad er revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant?
- Hvad kendetegner besvigelser, og hvorfor opstår der etiske problemstillinger i situationer, hvor der er besvigelser?
- Hvilke etiske problemstillinger kan udledes af Revisornævnets kendelser i relation til besvigelser i perioden 2006-2015?
- Hvordan skal revisor, som offentlighedens tillidsrepræsentant agere i ift. de belyste etiske problemstillinger, og hvad er ideel adfærd ift. god revisorskik og Revisornævnets afgørelser?
- Hvad består de overordnede tilføjelser af, og hvorfor skærpes der yderligere i revisors etiske retningslinjer mht. tilføjes af IESBA's retningslinjer fra 2012?
- Hvilken betydning vil tilføjes af IESBA's retningslinjer få for Revisornævnets kendelser i relation til de udledte etiske problemstillinger og for den danske revisorprofession generelt?

2.0 Metode

Dette afsnit har til formål, at klarlægge kandidatafhandlingens struktur og kvalitet ift. besvarelsen af problemformuleringen. Besvarelsen anskueliggøres vha. nedenstående figur 1, da det er visualiseret, hvorvidt der er cirkulær kausalitet mellem de enkelte afsnit.



Figur 1: Cirkulær kausalitet mellem afhandlingens afsnit

2.3.1 Videnskabsteori

I dette metodiske afsnit lægges vægt på den videnskabsteoretiske tilgang, og hvorledes denne påvirker valget af teoretikere/ teorier samt datamaterialer ift. analyse og konklusion.

Det videnskabsteoretiske ståsted danner som beskrevet baggrunden for hvordan konklusionen kan forstås, idet definitionen af virkeligheden har betydning for hvorledes en bestemt problemstilling (metodologi) undersøges¹¹. Dette afsnit vil afdække epistemologi¹² og ontologi¹³.

Kandidatafhandlingens videnskabsteoretiske tilgang tager udgangspunkt i hermeneutikken. Hermeneutikken betyder "fortolkningslære"¹⁴, og er den videnskabsteoretiske tilgang, da det er muligt, at fortolke og opnå forståelse af sociale handlinger af de aktører der indgår i og er fortolkere af verden.

Hermeneutik består af tre dele¹⁵: Forståelse, udlægning og anvendelse.

Den traditionelle hermeneutik blev ofte brugt inden for teologien, filologien og juraen, da formålet var, at forsøge at finde den sande mening med f.eks. et bibelstykke eller en lovtekst. I moderne tid fortolkes der ud over ovenstående også i: Menneskers adfærd, sociale roller og institutioners måde at fungere på.

Jf. ovenstående kan fortolkes hvilke motiver og forestillinger eller drifter, der ligger bag adfærden i forbindelse med, at revisor skal agere etisk korrekt i situationer hvor der er besvigelser. For at forstå denne

¹¹ Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne, s. 29

¹² Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne, s. 30 - Hvorledes vides det, at denne sandhed er den rigtige sandhed, dvs. hvordan kan genstandsfeltet undersøges.

¹³ Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne, s. 29 - Hvordan defineres virkeligheden i relation til genstandsfeltet.

¹⁴ Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne, s. 311

¹⁵ Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne, s. 311

videnskabsteori er det centralt at bearbejde den hermeneutiske cirkel¹⁶. Den hermeneutiske cirkel betegner den sammenhæng, der foregår mellem del og helhed. Herunder kan delene kun forstås, hvis helheden inddrages, og omvendt kan helheden kun forstås i kraft af delene. Det er sammenhængen mellem delene og helheden der er meningsskabende ift. at forstå og fortolke. Jf. ovenstående er det revisors rolle og adfærd i relation til etik, lovgivning mv., besvigelser og interessenter, som udgør dele af helheden.

Afhandlingen tager ontologisk udgangspunkt i, at forstå og fortolke samspillet mellem delen og helheden i den hermeneutiske cirkel. Epistemologien vedr. sandheden, dvs. intentionen med f.eks. lovteksten.

Ovenstående beskriver at virkeligheden påvirkes af hvordan den fortolkes gennem delene, og dette øver indflydelse på valget af teorier ift. metoden. Sandhedsværdien af konklusionen kan beskrives vha. slutningsformen¹⁷. I nærværende kandidatafhandling er denne slutningsform induktion, da der sluttes fra enkelte tilfælde i lovgivningen og Revisornævnets kendelser til generelle retningslinjer i forbindelse med revisors rolle i relation til god revisoretik i situationer hvor der er besvigelser.

2.3.2 Metodologi og metodik

Nærværende kandidatafhandling bygger på en eksplorativ undersøgelse¹⁸. Formålet med eksplorativ undersøgelse kan være, at frembringe spørgsmål til nærmere undersøgelse. Herunder omhandler afhandlingen, at identificere etiske problemstillinger i situationer hvor der er besvigelser ift. at foretage en vurdering af revisors rolle i relation til god revisoretik, samt betydningen IESBA's tilføjelser i de etiske retningslinjer. I denne undersøgelse er det vigtigt, at få en bred og generel beskrivelse af forholdene og dermed revisors rolle i relation til god revisoretik.

For at kunne frembringe og identificere de etiske problemstillinger mv. i henhold til problemformuleringen benyttes det komparative undersøgelsesdesign, som både kan indeholde kvantitative og kvalitative metoder. Ved at anvende den kvalitative metode under det komparative undersøgelsesdesign er det muligt, at benytte det multiple casestudy design. I den kontekst inddrages jf. afsnit 4.0 Revisornævnets kendelser, og nedenfor i dette afsnit inddrages IESBA's høringsudkast samt FSR's og FEE's høringssvar i henhold til at foretage et dokumentstudie. På den baggrund er det muligt, at foretage sammenligninger og redegøre for revisors rolle i relation til god revisoretik, og vurdere betydningen af IESBA's tilføjelser i de etiske retningslinjer.

¹⁶ Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne, s. 312

¹⁷ Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne, s. 30

¹⁸ Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, s. 22

På baggrund af overstående undersøgelsesdesign er det muligt, at indsamle dybdegående og detaljerede informationer vedrørende problemstillingen ift. at foretage analysen og derpå jf. afsnit 2.3.1 kunne drage en valid og generel konklusion¹⁹.

Jf. afsnit 4.0 er der indsamlet primære data i form af Revisornævnets kendelser for perioden 2006 til 01.12.2015. Kendelserne er offentlig tilgængelige på Erhvervsstyrelsens hjemmeside²⁰. Disse data er primære, da kendelserne oprindeligt er udarbejdet til et andet formål, end den kontekst de benyttes i, jf. problemformuleringen.

Revisornævnet er jf. afsnit 2.7 en uafhængig administrativ klageinstans. Derpå vurderes Revisornævnet som en troværdig kilde. Mht. de etiske problemstillinger der er udledt på baggrund af disse kendelser vurderes det, at afhandlingens reliabilitet²¹ og nøjagtighed ift. om den samme analyse kan gentages er under påvirkning af de problemstillinger som er fundet interessante og relevante ift. revisoretik i situationer hvor der er besvigelser. Derudover er afhandlingens validitet²² og gyldigheden af analysens konklusion ligeledes afhængig af de førnævnte problemstillinger. Dog er slutningsformen jf. afsnit 2.3.1 induktion, og derfor benyttes de udledte etiske problemstillinger ift., at kunne drage en generel konklusion i forbindelse med revisors rolle i relation til god revisoretik i situationer hvor der er besvigelser.

Derudover benyttes sekundære data, som yderligere kan grupperes som sekundær litteratur. Herunder hører beskrivelsen af de etiske teorier og begreber samt agentteorien. Disse etiske teorier er benyttet, da teorierne jf. afsnit 3.2 bl.a. øver indflydelse på revisors dyd, moral og uafhængighed i relation til, at kende revisorprofessionens skikke og traditioner ift., at efterleve eksisterende lovgivning.

De førnævnte teorier benyttes i relation til den relevante lovgivning og de etiske retningslinjer der er på området for etisk adfærd/ ideel adfærd i revisorprofessionen. Dvs. lovgivningen og de etiske retningslinjer er indsamlet som sekundærdata, primær litteratur. Herunder definerer revisorloven revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant i relation til god revisorskik jf. § 16. Yderligere er definitionen på besvigelser udledt af ISA 240.

Ovenstående teori, lovgivning og etiske retningslinjer danner fundamentet for denne afhandling og revisors rolle generelt i relation til god revisoretik og efterlevelsen af den ideelle adfærd.

¹⁹ Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, s. 120

²⁰ <https://erhvervsstyrelsen.dk/revisor-kendelser>

²¹ Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, s. 83

²² Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, s. 83

Lovgivningen er vedtaget i Folketinget og de etiske retningslinjer udarbejdes af IESBA, som er en institution under den internationale revisorsammenslutning, IFAC.

Dvs. ovenstående kilder vurderes troværdige og kompetente i forbindelse med at kunne levere data af høj kvalitet. Mht. IESBA's tilføjelser i de etiske retningslinjer og hvilken betydning disse vil få for den danske revisorprofession tages der udgangspunkt i den indsamlede sekundære data, primær litteratur i form af IESBA's høringsudkast, høringssvarerne fra FSR – danske revisorer og FEE. Høringsudkastet og høringssvarerne benyttes i et dokumentstudie, som suppleres med sekundære data i form af artikler udgivet af FSR. I artiklerne kommenterer FSR og FEE på høringssvarerne ift. hvordan en generel regulering i tavshedspligten vil ændre revisors rolle ift. klientforholdet.

Ifølge ovenstående vurderes det med baggrund i, at revisor jf. område- og pligtetikken skal agere efter lovgivningens og retningslinjernes anvisninger, at afhandlingens reliabilitet og validitet er høj, da analysen ift. gældende lovgivning og retningslinjer kan foretages igen med samme resultat under hensyntagen til afhandlingens slutningsform.

2.3.3 Kandidatafhandlingens struktur

Jf. figur 2 er kandidatafhandlingens struktur illustreret. Heraf fremgår de elementer der danner rammen for afhandlingen ift. relationen mellem problemformuleringen og konklusionen.



Figur 2: Kandidatafhandlingens struktur

Jf. ovenstående problemformulering og metodeafsnit tages der i afsnit 3.0 udgangspunkt i at definere begrebet etik og belyse de relevante etiske teorier, som kan knyttes til revisors hverv i relation til, at på et teoretisk grundlag, at kunne beskrive hvad revisors rolle er i relation til god revisoretik.

På den baggrund analyseres de etiske problemstillinger, som er udledt af Revisornævnets kendelser. Denne analyse omhandler hvad revisors rolle er i relation til besvigelser og hvordan de etiske retningslinjer og teorier praktisk kan hjælpe revisor til, at handle korrekt ved udførelsen af erhvervet som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Herefter analyseres hvilken betydning IESBA's tilføjelser i de etiske retningslinjer fra 2012 vil få for revisorprofessionen generelt i Danmark og Revisornævnets kendelser mht. at IESBA ønsker, at ændre hvornår revisor har pligt til at overskride tavshedspligten.

I afsnit 6.0 konkluderes på de resultater der er opnået på grundlag af ovenstående struktur ift. afhandlingens slutningsform.

2.4 Afgrænsning

I dette afsnit foretages der en afgrænsning af kandidatafhandlingens problemstilling og problemformulering.

Jf. problemformuleringen tages der udgangspunkt i danske forhold vedrørende revisors rolle i relation til god revisoretik i situationer hvor der er besvigelser.

Revisor kan både afgive erklæringsopgaver med sikkerhed samt erklæringsopgaver uden sikkerhed. Afhandlingen tager jf. Revisornævnets kendelser udgangspunkt i revisorloven § 1, stk. 2, hvor revisor afgiver erklæringsopgaver med sikkerhed. Derpå er god revisorskik og retningslinjerne for revisors etiske adfærd gældende for erklæringsopgaver med sikkerhed, og udgør grundlaget for alle praktiserende revisorer og revisorforeninger i arbejdet med at opstille etiske retningslinjer²³. Det bemærkes, at retningslinjerne gælder generelt, og er derfor i modsætning til revisorloven § 16, stk. 1 ikke alene er gældende for erklæringsopgaver med sikkerhed.

Etik er en systematisk refleksion over, hvad der er rigtigt og forkert, i samspillet mellem mennesker. Derpå er der ikke en universel etisk teori ift. hvordan en etisk problemstilling skal løses²⁴. I nærværende afhandling er der anvendt følgende etiske teorier: Normative teorier, samt nærheds-, diskurs- og områdeetik. Begrundelsen for valget af disse etiske teorier er beskrevet i afsnit 2.3.2. Dertil er problemstillingerne praktisk eksemplificeret vha. Revisornævnets kendelser i sammenhæng med IFAC's grundlæggende etiske retningslinjer. Revisornævnet afgør kendelserne i henhold til gældende god revisorskik, og tager ikke stilling til erstatningskrav, honorarspørgsmål, rådgivning eller andre former for adfærdsklager.

Dataene indsamlet via Revisornævnet er begrænset til perioden 2006 til 01.12.2015, og vedr. kun offentliggjorte kendelser i denne mellemliggende periode, som kan relateres til afhandlingens problemformulering vedrørende besvigelser. Dvs. afhandlingen ikke behandler problemstillingen vedrørende revisorvirksomhedens og revisors utilstrækkelige kvalitetsstyringssystem samt de situationer, hvor revisor mangler at afgive en supplerende oplysning i påtegningen vedrørende et ulovligt kapitalejerlån.

Definitionen vedrørende besvigelser følger jf. afsnit 3.9 den internationale revisionsstandard ISA 240:

"En bevidst handling udført af en eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter, der benytter vildledning til at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel"

Jf. ISA 240 sondres der overordnet mellem to besvigelserformer: Fejlinformation som følge af regnskabsmanipulation og fejlinformation som følge af misbrug af aktiver.

²³ Revisor – Regulering & rapportering, s. 169

²⁴ Professionsetik for revisorer, s. 28

Jf. IESBA's høringsudkast fra 2012 benyttes termen "ulovligheder" begået af klienten. I relation til denne afhandling præciseres disse ulovligheder med henvisning til IESBA's høringsudkast samt afsnit 5.4 til at omhandle revisors pligter ved mistanke om besvigelser begået af klienten.

Derudover behandler afhandlingen ikke motiverne til, at begå besvigelser jf. ISA 240, afsnit A1, samt revisors ansvar for at opdage besvigelser.

IESBA's høringsudkast vedr. en regulering af de etiske retningslinjer med tilføjelsen af kapitlerne 225 og 360. Problemstillingen ift. tilføjelsen vedr. tavshedspligten jf. høringssvarene fra FSR – danske revisorer og FEE. Det er på baggrund af disse høringssvar, suppleret med artikler udgivet af FSR, at betydningen af udviklingen i de etiske retningslinjer analyseres.

Revisorprofessionen er tæt reguleret gennem en række differentierede instrumenter. I denne afhandling er benyttet revisorloven, internationale revisionsstandarder (ISA 200, 240, 250 og 265), Retningslinjer for revisors etiske adfærd samt retspraksis jf. Revisornævnets kendelser.

2.5 Kildekritik

I dette afsnit vurderes de kilder, som er grundlæggende for afhandlingens analyse og konklusion. Dvs. kildernes troværdighed vurderes ift. objektivitet, og om de er primære eller sekundære kilder.

De etiske retningslinjer og høringsudkastet udgør bl.a. de primære kilder i afhandlingen. Disse kilder er begge udarbejdet af IESBA, som er den internationale standardudsteder af god revisoretik. IESBA er yderligere en institution under den internationale revisorsammenslutning, IFAC. På den baggrund vurderes det, at de data som førnævnte kilder frembringer er af høj kvalitet og øger afhandlingens reliabilitet og validitet.

Derudover benyttes der i afhandlingen primære kilder vedrørende høringssvarerne til IESBA. Disse er udarbejdet af FSR og FEE. Kildernes troværdighed er på samme høje niveau som IFAC's, da FSR ud over at være medlem af IFAC, også er en brancheorganisation for danske revisorer. Dvs. FSR's høringssvar er påvirket af et ønske om, at opnå den bedst mulige situation for Danmarks revisorer under den pågældende lovgivning. Dette fremgår også af de benyttede artikler, som FSR har udgivet i forbindelse med høringssvaret.

Revisornævnet er en primær kilde og er jf. afsnit 2.7 en uafhængig administrativ klageinstans. Dvs. der er tale om et klagenævn, som ikke er undergivet instruktionsbeføjelser. På den baggrund er Revisornævnet en troværdig kilde, som ligeledes som de øvrige primære kilder øger afhandlingens reliabilitet og validitet. Dog er Revisornævnets kendelser af meget forskellig indhold og informationsniveau. Herunder er der ikke identiske hændelsesforløb, selvom opbygningen af en kendelse generelt indeholder de samme

grundlæggende træk igennem analyseperioden. Dvs. en kendelse består af en generel skrivelse, sagsfremstilling, klagen, parternes bemærkninger samt Revisornævnets begrundelse og afgørelse.

Derudover bemærkes det, at analyseperioden afdækker 10 år, men sagerne kan være indbragt forud for 2006.

I forbindelse med teori afsnittet og dermed definitionen af begrebet etik og belysningen de relevante etiske teorier er anvendt sekundære kilder mht. faglitteratur i form af bøger. Denne litteratur kan være præget af forfatterens egne holdninger, hvorfor den enkelte litteratur og forfatter er vurderet kritisk inden anvendelse af kilden. De anvendte forfattere er inden for etisk teori og revisors hverv specialister på det enkelte område mht. uddannelsesniveau og praktisk erfaring.

Mht. anvendelsen af agentteorien fremføres nedenfor de kritikpunkter, som teorien har medført²⁵. Et kritikpunkt vedr., at agentteorien er for simpel og kunstig, da den antager at principalerne har et fuldstændigt kendskab til nyttefunktionerne hos agenten. Fra organisationssociologisk side er det fremført, at teorien er snæversynet, da det eneste motiv for menneskelig handlen er individuel nyttemaksimering. Derudover er agentteorien blevet kritiseret for, at se bort fra markedsmekanismens konkurrence mellem forskellige principaler og agenter. Modsat argumenteres for, at teoriens styrke findes i, at den præciserer forudsætningerne for ræsonnementerne ved, at gøre opmærksom på, at teorien bygger på individuel nyttemaksimering. Dette betyder, at teorien er egnet til anvendelse ved belysning af revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant ift. at agere mellem interesser fra ejeren, ledelsen, men også fra offentligheden.

²⁵ Revision i agentteoretisk belysning, Larsen, Rolf Elm

2.6 Begrebsdefinition

Nærværende kandidatafhandling omhandler revisoretik i relation til besvigelser, og derpå analyseres etiske problemstillinger, som udledes af Revisornævnets kendelser. Nedenfor defineres begrebet etisk problemstilling ift. hvad der i denne kontekst skal tillægges dette begreb.

2.6.1 Definition af begrebet etisk problemstilling

En etisk problemstilling opstår i relation til revisor i den situation, hvor der ikke er et entydigt svar på hvad der er rigtigt og forkert. Dette skyldes, at revisor befinder sig i en gråzone mellem bl.a. lovgivningen, etiske retningslinjer og den personlige moral.

Dertil kan samtlige af revisors arbejdsopgaver ikke reguleres gennem lovbestemmelser, og derfor vil det i nogen udstrækning overlades til den enkelte revisor ift. IFAC's etiske retningslinjer, at vurdere hvorledes der bør ageres i den enkelte situation.

Derudover findes der ikke findes en universel teori for ideel adfærd mv. Da der ikke findes en universel teori er det derfor relevant, at revisor opøver den etiske stedsans ved, at reflektere, vurdere og begrunde valget mellem handlingsmulighederne ift. hvad der er rigtigt og forkert.

Såfremt revisor står over for en etisk problemstilling i gråzonen skal denne afveje og reflektere mellem handlingsmulighederne ved, at benytte IFAC's etiske retningslinjer for herunder, at kunne efterleve god revisorskik. Disse handlingsmuligheder skal opstilles med baggrund i ovenstående ideelle adfærd således, at problemstillingen løses på den mest hensigtsmæssige og korrekte måde.

2.7 Introduktion til Revisornævnet

Revisorprofessionen er reguleret gennem en række differentierede instrumenter. Disse instrumenter og regler omhandler bl.a. international og national lovgivning. Foruden lovgivning har revisionsstandards, etiske retningslinjer, retspraksis mv. hver en retlig status, som kan resultere i en regelkonflikt i relation til hvilken retskilde der har forrang ift. en anden retskilde.

Herunder har de nationale retskilder generel forrang, når spørgsmålet om hvad der er gældende ret opstår.

I dette afsnit beskrives Revisornævnets rolle som retspraksis for revisor, da Nævnet fortolker og udvider/begrænser forståelsen af god revisorskik²⁶. I den kontekst analyseres de etiske problemstillinger i afsnit 5.1.

Revisornævnet er en uafhængig administrativ klageinstans. Dvs. der er tale om et klagenævn, som ikke er undergivet instruktionsbeføjelser²⁷. Nævnets uafhængighed sikres jf. nedenfor via sammensætningen af medlemmer²⁸. Derudover er Nævnet den øverste administrative instans på området. Klager kan ikke anke Revisornævnets domme, men sagen kan indbringe for domstolene.

Revisornævnet behandler disciplinæresager over for registrerede og statsautoriserede revisorer, der agerer som offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelsen af opgaver, jf. revisorloven § 1, stk. 2, men som ikke har udført opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorloven § 16.

Revisornævnet tager ikke stilling til erstatningskrav, honorarspørgsmål, rådgivning eller andre former for adfærdsklager. Nævnet har efter revisorloven § 43, stk. 3, jf. § 1, stk. 2 og 3 kompetence til, at behandle klager over revisor, når denne udfører erklæringsopgaver som offentlighedens tillidsrepræsentant efter revisorloven. Dvs. revisors afgivelse af revisionspåtegning på regnskaber, samt udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Revisornævnet træffer afgørelser, der fungerer som retskilder for revisor. Jf. revisorloven § 44, stk. 1 kan Nævnet sanktionere revisors tilsidesættelse af de pligter som stillingen medfører.

Revisornævnets uafhængighed sikres ved, at det består af en formand og 4 næstformænd, der skal være dommere og 12 andre medlemmer. Af disse 12 medlemmer skal 3 være statsautoriserede revisorer, 3 skal være registrerede revisorer og 6 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne.

Yderligere udpeges Nævnets formand, næstformænd og medlemmer af Erhvervsstyrelsen for 4 år ad gangen.

²⁶ Revisor – Regulering & rapportering, s. 34

²⁷ <https://erhvervsstyrelsen.dk/om-revisornaevnet>

²⁸ <https://erhvervsstyrelsen.dk/revisornaevnet-1>

3.0 Revisoretik

Jf. afsnit 1.0 stilles der pga. den forøgede kompleksitet i samfundet større krav til revisors troværdighed i forbindelse med afgivelsen af økonomiske informationer. Disse krav vedr. revisors kompetence og uafhængighed. Kompetencen erhverves gennem uddannelse og praktisk erfaring (Eksterne sikkerhedsforanstaltninger jf. afsnit 3.7.2), hvorimod revisors uafhængighed og troværdighed bygger på, at denne lever op til interessenterne definition af begreberne²⁹.

Retningslinjerne for revisors etiske adfærd danner grundlaget for, at omverdenen har tillid til revisors arbejde. Retningslinjerne tager udgangspunkt i, at revisorprofessionen overholder de højeste professionelle standarder for, at opnå de ypperste resultater og generelt imødekommer offentlighedens interesser og efterspørgsel³⁰.

Med baggrund i ovenstående behandles i dette afsnit revisoretik og dermed retningslinjerne for revisors etiske adfærd samt revisors uafhængighed – dets baggrund og betydning for professionen. Derudover vurderes professionens grundlag mht. god revisorskik og besvigellesbegrebet defineres jf. ISA 240.

Indledningsvis gives i afsnit 3.1 en generel definition på begreberne etik og moral, og efterfølgende behandles de etiske teorier der har relevans for revisorprofessionen. Da der ikke findes en universel teori er det relevant, at revisor opøver den etiske stedsans ved, at reflektere, vurdere og begrunde valget mellem handlingsmulighederne ift. hvad der er rigtigt og forkert.

3.1 Definition af etik og moral

I en dansk kontekst er det normalt, at omtale etik og moral som pseudonymer, når det enkelte individ vurderer egen eller andres etik og moral – eller mangel på samme.

Grundlæggende er der tale om to begreber, hvorpå der ikke findes én klar definition³¹.

Etik stammer fra det græske ethika, som har rod i ēthos (god karakter) og er forbundet med ethos (sædvane).

Moral udspringer af det latinske moralis, som er blevet brugt til, at oversætte det græske ethika, og som for romerne betegnede det, at opføre sig i overensstemmelse med samfundets normer. Herunder er det forstået, at moral som udgangspunkt omfattede et større fokus på etikkens samfundsmæssige dimension, end dens tilknytning til menneskets karakter.

²⁹ Revision – koncept & teori, s. 210-211

³⁰ Revisor – Regulering & rapportering, s. 169

³¹ Filosofisk etik, s. 7

I et nutidigt perspektiv kan etik indeholde en refleksion over det gode eller en personlig motiveret opfattelse af hvad der er rigtigt eller forkert.

Moral betegner det, det enkelte individ undersøger i den etiske refleksion. Dvs. en refleksion af moralske normer og en konkret opfattelse af hvad der er rigtigt og forkert. Almindelige accepterede regler for rigtig opførsel er således en del af moralen³².

Det sker undertiden, at revisor befinder sig i en etisk problemstilling, hvor der ikke er et entydigt svar på, hvad der er rigtigt eller forkert. De valg der træffes i situationen kan medføre uønskede konsekvenser i form af uetisk adfærd, som ikke blot påvirker interessenternes tillid til den enkelte revisor, men til hele professionen.

Baggrunden for at revisor kan findes i en etisk problemstilling skyldes, at etik omhandler de retningslinjer, der ligger forud for lovgivningen, og som evt. ikke har nået at påvirke lovene endnu. Etik vedr. som udgangspunkt i højere grad individets holdning og samvittighed, hvorimod lovgivningen først og fremmest er beregnet til, at regulere individets ydre adfærd.

Dertil kan samtlige af revisors arbejdsopgaver ikke reguleres gennem lovbestemmelser, og derfor vil det i nogen udstrækning overlades til den enkelte revisor ift. de etiske retningslinjer, at vurdere hvorledes der bør ageres i den enkelte situation.

Med udgangspunkt i førnævnte kan dette opsummeres i følgende definition på etisk adfærd³³:

”Den afvejningsmekanisme der træder til i mangel af detaljerede og fuldstændige love og regler. Etik er læren om den ideelle adfærd med fokus på identifikation af godt og dårligt – rigtigt og forkert”

Jf. ovenstående er der ingen universel etisk teori, og derfor kan afvejningsmekanismen være differentierede i den enkelte etiske teori. Derfor vil nedenstående afsnit 3.2 omhandle de etiske teorier der kan knyttes til revisorprofessionen.

3.2 Etiske teorier

I dette afsnit gennemgås de udvalgte etiske teorier, som kan relateres til revisorprofessionen. Disse etiske teorier udgør en refleksion over, hvad der er rigtigt eller forkert adfærd og handlemåde. Den enkelte teori opstiller retningslinjer, som skal være retningsgivende for revisors valg af handlinger. Retningslinjerne kan f.eks. vedr., at revisor skal handle i overensstemmelse med eksisterende lovgivning, og at lovgivningen

³² Filosofisk etik, s. 8

³³ Revision – koncept & teori, s. 211

legitimerer handlingen eller at det er den moralske opfattelse der er gældende, og handlingen bedømmes ud fra de normer der gælder inden for revisorprofessionen.

Nedenfor gennemgås de normative teorier samt nærheds-, diskurs- og områdeetik.

3.2.1 Normative teorier

De normative teorier kan yderligere grupperes i pligt-, konsekvens- og dydsetik.

Teorierne opstiller metoder, hvorpå individet og herunder revisor kan undersøge, hvad der er moralsk tænkning ift. hvilke faktorer der tæller positivt og negativt i moralske domme. Dvs. hvad professionen vurderer moral er ift. moralsk retfærdiggørelse³⁴. Derpå skal revisor forsøge, at finde frem til, hvad der er etisk rigtigt/ forkert ift. hvad etikken kræver af revisor i situationen, da teorierne legitimerer revisors handlinger³⁵.

3.2.1.1 Pligtetikken

Pligtetikken (Deontologisk etik) er et udtryk for, at revisors handlinger skal være i overensstemmelse med den gældende pligt. Dvs. det at følge reglerne er, at gøre det rigtige.

Immanuel Kant har formuleret det kategoriske imperativ³⁶:

"Jeg skal aldrig handle anderledes, end at jeg også kan ville, at min maksime skal blive almen lov"

Dvs. fornuften kræver, at der kun udføres handlinger, som falder under et princip, som det enkelte individ også kan acceptere, at andre følger. Ifølge Kant kan forhold som egeninteresse i anerkendelse og personlig gevinst ikke være et motiv for den rigtige handling.

Med baggrund i ovenstående har pligtetikken relevans ift. revisorprofessionen, da professionen har opstillet et fælles kodeks for hvad det betyder, at være offentlighedens tillidsrepræsentant med baggrund i retningslinjerne for revisors etiske adfærd samt i relation til revisors uafhængighed.

Derudover sker reguleringen af professionen via revisorloven og EU's 8. direktiv. Retningslinjerne er pga. ovenstående domineret af pligtetikken, og denne etiske retning står i kontrast til konsekvensetikken jf. afsnit 3.2.1.2.

³⁴ Filosofisk etik, s. 27-28

³⁵ Filosofisk etik, s. 27-28

³⁶ Filosofisk etik, s. 42

3.2.1.2 Konsekvensetik

Konsekventialisme er en etisk teori, som generelt dikterer, at individet skal gøre verden så god, som den kan³⁷. Teorien afhænger af en handlingens værdi, som også tæller en undladelse som en handling, uagtet hvilket udfald denne handling fører til. Jf. ovenstående er det målet der helliger midlet³⁸. Dvs. en hvilken som helst handling, der realiserer det bedst mulige resultat er påkrævet, uanset hvad den handling så end består i.

Nyttemaksimering ift. resultatet fremgår også af ovenstående, og er grundlæggende for teorien. Jf. afsnit 3.5.1 belyser agentteorien, hvordan aktørerne ud fra egeninteresse forsøger, at maksimere aflønningen ud fra en betragtning om, at minimere indsatsen hertil. Dette gælder også for revisor i situationer, hvor denne undlader, at udføre arbejdet i overensstemmelse med gældende retningslinjer og lovgivning på området for i stedet, at handle ud fra egeninteresse ift. evt. at kunne konkurrere på prisen og opretholde indtjeningen, såfremt dette er målet³⁹.

3.2.1.3 Dydsetikken

Dydsetikken beskæftiger sig med det gode menneske og hvad der gør, at nogle individer handler rigtigt eller følger de rigtige retningslinjer. Begrebet om det dydige menneske er grundlæggende for etikken således, at hvis individet ikke forstår, hvad der kendetegnes ved det dydige menneske, og hvordan det motiveres, så kan individet slet ikke forstå, hvad det vil sige at handle etisk⁴⁰. Dydsetikken kan hjælpe med, at udvikle det enkelte individ ift. det der er godt/ ondt og som er knyttet til de værdier, som danner rammerne for fællesskabet, og herunder revisorprofessionen.

Dyden kan defineres som en prisværdig form for karaktertræk. Aristoteles definerer dyden som en sjæleven med fornuft⁴¹. Dvs. individet skal handle ud fra de rigtige grunde, og være i stand til at redegøre for grundene til handlingen. Dyden er omfattet af følelserne, og individets følelser har stor magt over dennes handlinger, og såfremt følelserne er knyttet til dyden vil individet blive ledt mod, at handle rigtigt eller følge de rigtige retningslinjer⁴². Endvidere vil de dydige karaktertræk jf. Aristoteles ikke være nær så stabile hos det individ, der skal kæmpe mod sin lyst til at gøre det rigtige. Derpå er det muligt for nogle individer, at handle korrekt, da disse ikke blot udfører gode handlinger, men samtidig finder en personlig glæde og tilfredshed heri. Med denne tilfredshed følger, at dyden er en del af individets karakter⁴³.

³⁷ Filosofisk etik, s. 77

³⁸ Filosofisk etik, s. 90-91

³⁹ Professionsetik for revisorer, s. 30

⁴⁰ Filosofisk etik, s. 99

⁴¹ Filosofisk etik, s. 107

⁴² Filosofisk etik, s. 109

⁴³ Filosofisk etik, s. 109

Jf. de etiske retningslinjer fremgår det, at revisors integritet er relateret til denne etiske retning, idet revisor skal være redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser, jf. afsnit 3.4.1. Dertil er det nødvendigt for, at de etiske retningslinjer skal fungere i praksis, at den professionelle adfærd og dermed den personlige dyd og moral er grundlæggende elementer, som er rodfastet i den enkelte revisor. Det drejer sig ud over integritet og troværdighed om ansvarlighed, retfærdighed og loyalitet⁴⁴.

Yderligere har begrebet *den fornuftige velinformerede tredjemand* baggrund i dydsetikken, da fornuft jf. ovenstående er at betegne, som en dyd. Dvs. enhver velinformeret tredjemand, der har kendskab til alle relevante oplysninger i relation til trusler og sikkerhedsforanstaltninger vil kunne udlede den samme konklusion.

3.2.2 Nærhedsetikken

Nærhedsetikken behandler forholdet mellem f.eks. forældre og deres børn, samt revisor og klient. Dvs. alle individer indgår i en social sammenhæng med andre, og moralske værdier er knyttet til dette fællesskab. Nærhedsetik handler om, at individet opfører sig menneskeligt i de situationer, hvori denne er den rette til at hjælpe og støtte⁴⁵. Med baggrund i førnævnte er det afgørende, at individet lærer at forstå egne handlingers direkte betydning i andres liv (Næstekærlighed⁴⁶).

Den danske fænomenologiske filosof og teolog K.E. Løgstrup mener, at jo bedre det lykkes, at være optaget af en fælles sag eller jo mere selvforglemmende individet kan være af natur, jo rigere vil verden fremstå⁴⁷. Dvs. nærheden vil kvalificeres som en åbenhed af følelsesmæssig og erkendelsesmæssig art, hvor moralen bedst kommer til udtryk, når den udtrykkes ægte og spontant, da der ikke er tale om en vilje hos individet, men en åbenhed for de vilkår, som menneskelivet leves inden for⁴⁸.

I relation til revisorprofessionen indgår revisor i en sammenhæng med kollegaer og klienter (fællesskab), hvor den enkelte revisor bærer ansvaret ift. en etisk bevidsthed og en forretningsmæssig moral.

Revisors indlevelse og forståelse for klientens og andre interessenters behov en vigtig del af de egenskaber revisor skal besidde. I forbindelse med det indgået fællesskab mellem revisor og klienten skal revisor være opmærksom på trusler mod uafhængigheden, jf. afsnit 3.6. Dvs. revisor skal kunne forvalte sammenspillet med den enkelte klient uden, at få et for nært forhold⁴⁹. Uafhængigheden skal revisor demonstrere igennem

⁴⁴ Professionsetik for revisorer, s. 23-24

⁴⁵ Filosofisk etik, s. 121

⁴⁶ Professionsetik for revisorer, s. 31

⁴⁷ Filosofisk etik, s. 132-133

⁴⁸ Filosofisk etik, s. 133

⁴⁹ Professionsetik for revisorer, s. 31

adfærden, når denne fungere som offentlighedens tillidsrepræsentant ift. at vælge mellem hvad der er rigtigt og forkert.

3.2.3 Diskursetik

Diskursetikken omhandler jf. den tyske filosof Jürgen Habermas om kommunikationsbaseret etik ift. at opstille fælles gyldige normer for en samtale og den åbne dialog, da det igennem kommunikationen er muligt at fremme forståelsen. Denne teori anvender revisor i forbindelse med, at mindske forventningskløften mellem det offentligheden forventer, revisor udfører, og det revisor skal udføre for at leve op til god revisorskik. Derfor er det relevant, at revisor indgår i en dialog med væsentlige interessenter såsom pressen, kreditrådgivere, aktionærer og det offentlige for, at skabe forståelse for hvad revisors rolle er i relation til at agere som offentlighedens tillidsrepræsentant⁵⁰.

Revisor skal evne, at kunne kommunikere på et niveau, hvor der skabes en fælles forståelse for emnet. Dette emne kunne f.eks. være revisors ansvar for opklaring af besvigelser.

3.2.4 Områdeetik

Områdeetik sidestilles med fagetik, som omhandler revisors kendskab til de traditioner og skikke, som gælder for professionen. Dermed er fagetikken retningsgivende for den gode adfærd i revisorprofessionen⁵¹, og efterlevelsen af førnævnte bedømmes ud fra de grundlæggende etiske retningslinjer, som jf. afsnit 3.4 er afgørende for revisors troværdighed i relation til offentligheden.

Revisorer som agerer i og på baggrund af denne fagetik udtrykker generelt de samme værdier pga. de love, skikke og retningslinjer der er fastlagt.

Da revisorprofessionen agerer efter de samme værdier får hele professionen også et negativt image i offentligheden, i de situationer, hvor enkelte revisorer ser stort på regler samt standarder, og som derpå har flere sager ved Revisornævnet imod sig⁵².

Verden er blevet mere lokal pga. den teknologiske udvikling og dermed er offentligheden bl.a. med baggrund i Finanskrisen og de efterfølgende erhvervsskandaler blevet yderligere opmærksom på, hvad og hvordan revisor agerer i hvervet som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dvs. udviklingen i revisorprofessionen har været, at det er blevet mere afgørende hvordan revisor udfører arbejdet, da den forkerte fremgangsmåde kan være skadelig i sig selv, idet målet ikke altid helliger midlet – i kontrast til afsnit 3.2.1.2⁵³.

⁵⁰ Professionsetik for revisorer, s. 31-32

⁵¹ Professionsetik for revisorer, s. 32

⁵² FSR Leder: Nr. 7, 2013: Finanskrisen har kostet på tillidskontoen hos virksomhederne

⁵³ Professionsetik for revisorer, s. 34

3.3 Behovet for etisk adfærd i revisorprofessionen

Jf. ovenstående afsnit 3.2 kan der knyttes en række etiske teorier til revisorprofessionen i relation til opnåelse eller efterlevelse af den ideelle/ etiske adfærd ift. den konkrete arbejdsopgave samt ansvaret over for offentligheden.

Behovet for etisk adfærd i revisorprofessionen skal ses i kontekst med begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. revisorloven § 16, stk. 1, og afsnit 3.8.

Begrebet er tilføjet i revisorloven for at bidrage til, at øge tilliden til professionen ved at understrege revisors uafhængighed. I den sammenhæng knyttes også begrebet god revisorskik, da adfærden betegner den gode og omhyggelig faglige kompetente gennemsnitsrevisor, som opfylder de etiske retningslinjer samt gældende lovgivning.

Den etiske adfærd er jf. nedenstående figur 3 generelt influeret af individets adfærd. Dvs. individets adfærd styres af faktorer såsom lovgivning, etiske retningslinjer, holdninger og moralbegreber.

Moralbegreber <i>Individuelle</i>	Etiske retningslinjer Fælles
Holdninger Idealiser/ mål	
Love/ regler Minimumsnorm	

Figur 3: Individets adfærd⁵⁴

Den etiske adfærd skal med baggrund i områdeetikken og de etiske retningslinjer udfylde og øve indflydelse på de situationer, hvor minimumsloven i form af love og regler er utilstrækkelig.

I relation til ovenstående hvor lovgivningen er utilstrækkelig kan dette føre til, at revisor befinder sig i en etisk problemstilling eller en såkaldt gråzone. Gråzonen kan i nogle tilfælde være byrdefuld samt kompliceret, og vil blive behandlet med udgangspunkt i nedenstående figur 4.

Moralbegreber <i>Individuelle</i>	Etiske retningslinjer Fælles
Holdninger Idealiser/ mål	
Gråzone	
Love/ regler Minimumsnorm	

Figur 4: Revisors adfærd i gråzonen⁵⁵

⁵⁴ Revision – koncept & teori, s. 211

⁵⁵ Revision – koncept & teori, s. 215

Jf. figur 4 eksisterer gråzonen mellem den gældende lovgivning og individets adfærd mht. holdninger, moralbegreber og efterlevelsen af de etiske retningslinjer.

Gråzonen er flydende og forskubbes i takt med, at der jf. afsnit 5.4 sker ændringer og indføres skærper ved øget lovgivning ift. hvilke handlinger revisor skal udføre i den pågældende situation.

Skærperne i lovgivningen og de etiske retningslinjer sker løbende og i takt med den indledningsvis belyste Finanskrisen, samt de efterfølgende erhvervsskandaler, som ramte revisorprofessionen. Derudover har der fra mediernes side været rettet fokus på disse erhvervsskandaler og besvigelssager, og dermed revisors udførelse af hvervet, og hvorfor denne ikke har ageret anderledes. Denne mediekritik medfører generalisering i den brede offentlighed i relation til tilliden til revisors arbejde, og dette belyser den forventningskløft der jf. afsnit 5.1.1.2 eksisterer mellem revisor og offentligheden.

Jf. ovenstående tror offentligheden den forstår helheden af revisors arbejde, men denne kan kun forstås i kraft af delene og omvendt.

Nedenfor vurderes de fem grundlæggende etiske retningslinjer samt revisors uafhængighed, da disse faktorer er væsentlige i forståelsen og efterlevelsen af den etiske adfærd og revisors eksistensgrundlag.

3.4 IFAC's fem grundlæggende etiske retningslinjer

De grundlæggende etiske retningslinjer er formuleret af IFAC, og danner udgangspunktet for de nationale adfærdsregler, medmindre den enkelte nations regler er strammere formuleret. Retningslinjerne er indskrevet i revisorloven fra 2008, som en del af god revisorskik jf. § 16, stk. 1.

De grundlæggende etiske retningslinjer gennemgås nedenfor⁵⁶:

3.4.1 Integritet

Integritet⁵⁷ omhandler, at revisor skal være redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser. Dvs. revisor ikke bevidst må være forbundet med erklæringer, indberetninger mv., hvor revisor tror, at informationerne indeholder væsentlige urigtige eller tilslørede informationer.

3.4.2 Objektivitet

Objektivitet⁵⁸ er tæt forbundet med integritet og gælder for alle revisorer, uanset om der er tale om revision eller regnskabsmæssig assistance. Objektivitet indebærer at revisor ikke må være forudindtaget og have interessekonflikter eller være under påvirkning af andre, så den professionelle og forretningsmæssige

⁵⁶ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, s. 18-23

⁵⁷ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, kapitel 110

⁵⁸ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, kapitel 120

dømmekraft undertrykkes, og revisors troværdighed samt uafhængighed jf. afsnit 3.5 mindskes. Herunder må revisor ikke modtage gaver eller tjenester, som kan opfattes som en trussel mod revisors objektivitet.

3.4.3 Professionel kompetence og fornøden omhu

Retningslinjen⁵⁹ vedr. at revisor er forpligtet til løbende, at vedligeholde den faglige viden samt færdigheder på et niveau, der er nødvendigt for at sikre, at klienten mv. modtager en professionel ydelse baseret på den nyeste lovgivning og udvikling inden for god skik.

3.4.4 Fortrolighed

Fortrolighed⁶⁰ medfører, at revisor skal respektere fortroligheden af informationer opnået som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser. Revisor må ikke videregive disse informationer til tredjemand uden tilladelse, medmindre der er en juridisk eller professionel pligt hertil.

Derudover er revisor omfattet af straffelovens bestemmelser vedrørende særligt betroedes tavshedspligt.

3.4.5 Professionel adfærd

Revisor skal overholde relevant lovgivning og anden regulering samt undgå enhver form for adfærd, som miskrediterer revisorprofessionen⁶¹. Derudover skal revisor være ærlig og sandfærdig, og ikke tilbyde klienten ydelser, som revisor ikke har kvalifikationer eller erfaring til at udføre.

⁵⁹ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, kapitel 130

⁶⁰ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, kapitel 140

⁶¹ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, kapitel 150

3.5 Uafhængighed

I relation til revisoretik og revisors ideelle adfærd hører som nævnt i afsnit 3.0 og 3.6 også revisors uafhængighed, da revisor jf. revisorloven § 24 skal være uafhængig af den virksomhed som opgaven vedrører, og revisor må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Revisors uafhængighed danner i samspil med de førnævnte grundlæggende etiske retningslinjer fundamentet for revisorprofessionens eksistens. Dvs. uafhængigheden jf. ISA 200.A16 styrker revisors evne til, at handle med integritet, være objektiv og bevare en professionel adfærd/ skepsis. Dermed er der igennem uafhængigheden en grundlæggende større mulighed for, at revisor agere korrekt, når denne befindes i en etisk problemstilling.

Indledningsvis behandles revisors rolle i en agentteoretisk belysning. Herunder forstås, at revisor pga. dennes rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant skal agere ift. interesser fra ejeren, ledelsen, men også fra offentligheden. Derudover skal revisor som belyst agere inden for lovgivningens rammer, samt efterleve de etiske retningslinjer, som i dette afsnit omhandler revisors objektivitet og uafhængighed ift., at undgå interessekonflikter såsom, at følge personlige og/eller økonomiske interesser jf. afsnit 3.6.

3.5.1 Agentteori

Generelt er en virksomhed bestående af et sæt af kontrakter, der fastlægger aflønningen af de ressourcer, der medgår til produktionen af virksomhedens output⁶². Aktørerne forsøger ud fra egen interesse, at maksimere aflønningen ud fra en betragtning om, at minimere indsatsen hertil.

Principal-agent forholdet er defineret, som en relation mellem en person (Principalen/ ejeren), som antager en anden person (Agenten/ledelsen) til, at udføre en service eller et arbejde på dennes vegne.

Der opstår her på en interessekonflikt, da principalen ønsker, at virksomheden stiger i værdi, mens agenten ønsker at optimere dennes økonomiske situation ift. arbejdsindsats. Principalen forsøger at udligne interessekonflikten ved, at opstille incitamenter for agenten, som påvirker agenten til, at handle i overensstemmelse med principalens interesse.

Foruden førnævnte interessekonflikt er der før etableringen og under selve principal-agent relationen tale om et asymmetrisk informationsforhold mellem principal og agent. Dvs. virksomhedsledelsen har indsigt i produktion, markedsføring og driftsøkonomi mv. Dette er information, som virksomhedsejeren ikke nødvendigvis har til rådighed.

Revisor er ligeledes agent med egne økonomiske interesser at tilgodese ift. virksomhedens ejere og ledelse. Derfor er det med baggrund i konsekvensetikken ikke sikkert, at revisor optræder som agent for ejeren.

⁶² Revision i agentteoretisk belysning, Larsen, Rolf Elm

Det nærmere arbejde, som en generalforsamlingsvalgt revisor udfører skal rapporteres til principalen og honoræres uden påvirkning af virksomhedens resultat med henblik på, at revisor minimerer risikoen for fejlbehæftede oplysninger. Dvs. revisionen skal medføre en påvirkning af ledelsens finansielle rapportering, så det regnskab, som ledelsen aflægger, giver et retvisende billede af virksomhedens resultat og økonomiske stilling.

Jf. ovenstående er det relevant, at revisor er uafhængig af virksomhedens resultat mht. egeninteresse (honorar) samt undgår familiaritetstrusler mv., da revisor ellers ikke har et incitament til at rapportere urigtige informationer til interessenterne.

Herunder har revisor den løbende dialog med ledelsen, samt det er ledelsen der aflønner revisor.

Mht. principalen er det vigtigt, at revisor er uafhængig, og dermed forholder sig objektiv ift. ledelsen og dennes informationer, da principalen igennem revisionen har mulighed for, at undersøge hvilke incitament strukturer der påvirker agentens handlinger på en måde, som er i overensstemmelse med principalens interesser.

Jf. afsnit 1.0 og ovenstående er det ikke blot principalen, men offentligheden og det globale marked der har brug for troværdige finansielle informationer, da disse finansielle informationer danner grundlag for en række beslutninger hos bl.a. konkurrerende virksomheder, leverandører, långivere og offentlige myndigheder.

Derfor er det vigtigt, at offentligheden har tillid til revisor bl.a. igennem uafhængigheden i opfattelsen og fremtoningen jf. afsnit 3.5.2 og, at revisor efterlever lovgivningens krav samt udviser korrekt etisk adfærd.

3.5.2 Revisors uafhængighed

Revisorprofessionen bygger på fundamentet, at offentlighedens tillidsrepræsentant er uafhængig⁶³. Det betyder, at revisors adfærd skal kunne opfattes som objektiv og uvildig ved erklæringsafgivelser, da det som nævnt påvirker omverdenens syn på, og tillid til professionen ift. at regnskabsinformationerne tilføres troværdighed.

I det tilfælde hvor revisor er afhængig af klienten vil omverdenen ikke have mere tillid til revisors arbejde og erklæringer, end til klientens egne oplysninger. Derudover vil omverdenen og klienten ikke have tillid til revisor, såfremt denne var afhængig af en stor kreditor, som leverer ydelser til klienten.

Ovenstående eksemplificerer interessekonflikter, hvor der i sammenhæng med afsnit 3.5.1 er risiko for, at revisor mister objektiviteten, dvs. evnen til at løse opgaven uden at være forudindtaget af præferencer.

⁶³ Revision – koncept & teori, s. 112

Uafhængighed er defineret ud fra to punkter, jf. de etiske retningslinjer, kapitel 290.6: Uafhængighed i opfattelsen og i fremtoningen:

- *”Uafhængighed i opfattelse – Den tilstand, hvor revisor kan give en konklusion uden at være påvirket af indflydelse, der kompromitterer en professionel bedømmelse, og dermed gør det muligt for vedkommende at handle med integritet og udøve objektivitet og professionel skepsis”*
- *”Uafhængighed i fremtoning – At undgå forhold og omstændigheder, der er så betydelige, at en fornuftig og velinformret tredjemand, der har kendskab til alle relevante oplysninger, inklusive anvendte sikkerhedsforanstaltninger, med rimelighed ville kunne konkludere, at et revisionsfirmas eller et medlem af et erklæringsteams integritet eller professionelle skepsis var blevet kompromitteret”*

Jf. ovenstående definition er sondringen mellem opfattelsen og fremtoningen i uafhængigheden relevant, da den påpeger, at interessenternes tillid ikke blot afhænger af, at revisor er uafhængig i opfattelsen, men at revisor også skal fremtræde uafhængig. Dertil pointeres det, at både uafhængigheden i opfattelsen og fremtoningen skal være opfyldt, da revisor ikke er uafhængig, når der foreligger omstændigheder, der kan vække tvivl hos en velinformeret tredjemand.

De yderligere omstændigheder der er tilknyttet revisors hverv mht. særlige trusler mod overholdelsen af de grundlæggende etiske retningslinjer vil blive gennemgået i afsnit 3.6.

3.6 Trusler mod revisors uafhængighed

Etik og uafhængighed er jf. afsnit 3.5 tæt forbundet. Dette skyldes revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, samt revisor har ansvar for, at agere i offentlighedens interesse.

Pga. revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant samt revisors ageren jf. afsnit 3.5.1 i relation til virksomhedens ejere og ledelse er der en række omstændigheder, som kan føre til trusler mod overholdelsen af de grundlæggende etiske retningslinjer. Disse trusler kræver anvendelse af forskellige sikkerhedsforanstaltninger jf. afsnit 3.7. Ifølge de etiske retningslinjer, kapitel 100.6 er der etableret en principbaseret begrebsramme, som stiller krav til, at revisor identificerer, vurderer og imødegår trusler mod overholdelsen af de grundlæggende etiske retningslinjer ift., at eliminere eller reducere truslerne således, at overholdelsen af de etiske retningslinjer ikke kompromitteres.

Nedenfor gennemgås truslerne mod revisors uafhængighed.

3.6.1 Egeninteresse

Egeninteressetrusler kan jf. afsnit 3.5.1 opstå som følge af revisors egne eller nærmeste familiemedlemmers økonomiske interesser eller forbindelser. Derfor er denne trussel tilføjet i de etiske retningslinjer jf. afsnit 200.4. I dette afsnit gives der følgende eksempler på egeninteressetrusler:

- Økonomisk interesse
- Honorarafhængighed
- Nære økonomiske forbindelser til klienten, samt potentiel fremtidig ansættelse hos virksomheden
- Bekymring over at miste klienten
- Aftale om betinget honorar i forbindelse med en erklæringsopgave med sikkerhed

3.6.2 Egenkontrol

En trussel om egenkontrol kan forekomme, hvis en tidligere vurdering skal revurderes af den revisor, der er ansvarlig for vurderingen. Dvs. der er risiko for, at eventuelle fejl i vurderingen overses, da sådan en situation kan betegnes som selvrevision⁶⁴.

Ovenstående eksemplificeres ved, at revisor yder assistance med bogføring samt regnskabsopstilling og efterfølgende erklærer sig om regnskabet⁶⁵.

I de etiske retningslinjer, kapitel 200.5 er der bl.a. oplistet følgende eksempler på omstændigheder, hvor der er risiko for egenkontrol:

- Afgivelse af erklæring om funktionen af regnskabssystemerne efter forud at have været involveret i design og implementering af systemerne
- Et medlem af erklæringsteamet er eller har for nylig været bestyrelsesmedlem eller direktør hos erklæringsklienten

3.6.3 Advokering

Denne trussel kan forekomme, hvis revisor støtter en indstilling eller opfattelse så langt, at objektiviteten kan være kompromitteret.

I de etiske retningslinjer, kapitel 200.6 er oplistet eksempler på handlinger, som kan skabe en trussel om advokering:

⁶⁴ Revisor – Regulering & rapportering, s. 112

⁶⁵ Professionsetik for revisorer, s. 25-26

- Anbefaling af aktier i en børsnoteret virksomhed, som er revisorklient
- Optræden som advokat på vegne af en erklæringsklient i retssager eller tvister med tredjemand

3.6.4 Familiaritet

Familiaritet som trussel kan jf. afsnit 3.5.1 forekomme, hvis revisor pga. en tæt tilknytning bliver velvilligt indstillet over for andres interesser.

I de etiske retningslinjer, kapitel 200.7 er der bl.a. angivet følgende eksempler på familiaritetstrusler:

- Et medlem af opgaveteamet er nær familie eller nærmeste familie til et bestyrelsesmedlem eller direktør hos klienten
- Modtagelse af gaver eller andre fordele fra en klient, medmindre værdien er ubetydelig
- Et seniormedlem af erklæringsteamet har en længerevarende tilknytning til erklæringsklienten

3.6.5 Intimidering

En trussel mod revisors uafhængighed via intimidering kan forekomme, hvis revisor vil kunne afskrækkes fra, at optræde objektivt pga. faktiske eller fornemmede trusler.

I de etiske retningslinjer, kapitel 200.8 er der bl.a. eksemplificeret følgende trusler:

- Trussel om opsigelse eller udskiftning af klientopgave
- Trussel om sagsanlæg
- Pression med formål, at reducere det udførte arbejde i upassende omfang for at reducere honoraret

Ovenstående belyser truslerne jf. de etiske retningslinjer mod revisors uafhængighed. Truslerne kan afhjælpes vha. implementering af passende sikkerhedsforanstaltninger.

I nedenstående afsnit 3.7 behandles formålet med sikkerhedsforanstaltningerne, samt hvilke typer af foranstaltninger der kan reducere risikoen mod, at revisors uafhængighed kompromitteres.

3.7 Sikkerhedsforanstaltninger

Jf. ovenstående afsnit 3.6 skal revisor agere ift. trusler mod uafhængigheden således, at truslerne jf. de etiske retningslinjer, kapitel 100.12 og revisorloven § 24, stk. 3 elimineres eller reduceres til et acceptabelt niveau.

Truslerne kan elimineres med baggrund i de interne og eksterne sikkerhedsforanstaltninger.

3.7.1 Interne foranstaltninger

De interne foranstaltninger vedr. det miljø, som opgaven udføres i. Sikkerhedsforanstaltningerne kan jf. de etiske retningslinjer, kapitel 200.11 være af generel karakter i revisorvirksomheden og af opgavespecifik karakter.

Mht. sikkerhedsforanstaltninger af generel karakter er påtænkt en ledelse, som bl.a. kender til vigtigheden af overholdelsen af de etiske retningslinjer, uafhængighed mv., samt har opstillet procedurer, som identificerer mulige interessekonflikter og sikre mod upassende indflydelse på erklæringsteamet.

De interne foranstaltninger af opgavespecifik karakter vedr. inddragelse af yderligere revisorer eller en anden revisorvirksomhed til, at gennemgå opgaven, samt revisor oplyser klientens øverste ledelse om arten af de leverede ydelser og størrelsen af honoraret mv.

3.7.2 Eksterne foranstaltninger

Disse foranstaltninger er skabt af revisorprofessionen igennem lovgivning og øvrig regulering. Dvs. sikkerhedsforanstaltningerne stiller krav til revisors uddannelse, efteruddannelse, oplæring, erfaring mv.

Såfremt revisor ikke kan afhjælpe ovenstående trusler mod uafhængigheden jf. afsnit 3.6 ved implementeringen af tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger skal revisor afstå fra opgaven, jf. revisorloven § 24, stk. 3 samt uafhængighedsbekendtgørelsen § 1, stk. 2.

Jf. ovenstående afsnit 3.3 samt 3.4 er revisors adfærd og efterlevelsen af de etiske retningslinjer tæt forbundet med dennes rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. I nedenstående afsnit 3.8 redegøres for begrebet samt dets relation til god revisorskik og de etiske retningslinjer.

3.8 Revisorprofessionens grundlag

Dette afsnit omhandler begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant, og dets betydning for revisors rolle jf. revisorloven § 16, stk. 1, samt god revisorskik.

3.8.1 Offentlighedens tillidsrepræsentant

Begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant blev i 1994 indført i revisorloven. Det overordnede formål med indførelsen af begrebet var, at bidrage til at øge tilliden til revisorprofessionen, samt styrke revisors uafhængighed. I Danmark er begrebet indarbejdet i revisorloven § 16, stk. 1, som lyder:

”Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2”

Begrebet er ud fra en juridisk betragtning uden nogen form for retsvirkning eller selvstændig værdi, og udtrykket er tiltænkt, at være af pædagogisk værdi for revisor og interessenterne⁶⁶ og skal jf. nedenstående afsnit 3.8.2 ses i sammenhæng med god revisorskik.

Begrebet referer ikke til, at revisor herefter skulle være det offentliges repræsentant, men at ”offentligheden” skal ses i kontekst med det bagvedliggende ønske om, at styrke revisors uafhængighed, og dermed øge tilliden til revisorprofessionen. Derudover skal revisor ved erklæringsopgaver være interesseneutral, og aflægge et regnskab efter lovgivningens krav, som giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, samt af periodens aktiviteter og pengestrømme. Dvs. revisor ikke må tage særligt hensyn til en bestemt interessent.

Denne interessent kunne være ledelsen, aktionærerne, det offentlige eller en bestemt stor kreditor, som evt. ønsker regnskabet aflagt på en særlig forsigtig eller vidtløftig måde⁶⁷.

Det er evident, at lovgivningen vedrørende revisors hverv hviler på den grundlæggende tilgang, at revisors arbejde er en samfundsmæssig nødvendighed, da der er opstillet strenge lovfastsatte krav til revisors uddannelse og uafhængighed, jf. afsnit 3.5 og 3.7. Derudover eksisterer organet Revisornævnet, som har til opgave, at drage revisor til ansvar for forseelser, hvor ydelsen ikke er udført i overensstemmelse med god revisorskik. Dette organ ville ud fra en samfundsmæssig vinkel være overflødig, såfremt revisor ikke skulle imødekomme bestemte krav og forventninger fra samfundets side⁶⁸.

Med indførslen af revisorloven fra 2008 er begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant knyttet til revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed, jf. revisorloven § 16, stk. 1, 1. pkt. og § 1, stk. 2. Dertil fremgår det af bemærkningerne til lovforslaget, at begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant handler om revisors ansvar

⁶⁶ Revisor – Regulering & rapportering, s. 44

⁶⁷ Revisor – Regulering & rapportering, s. 45

⁶⁸ Revisor – Regulering & rapportering, s. 45

over for offentligheden, mens begrebet god revisorskik handler om revisors adfærd ved udførelsen af hvervet⁶⁹.

Nedenfor redegøres for begrebet god revisorskik, jf. revisorloven § 16, stk. 1, 2. pkt.

3.8.2 God revisorskik

Ifølge ovenstående afsnit 3.8.1 er offentlighedens tillidsrepræsentant sammenhængende med god revisorskik.

Revisorprofessionen er udviklet således, at der på mange områder eksisterer omfattende reguleringer og vejledninger, som udfylder begrebet god revisorskik⁷⁰. Dog finder det sted, at revisor befinder sig i en gråzone, hvor der ikke er udformet præcise retningslinjer for, hvordan revisor skal agere ved udførelsen af hvervet. I sådan en situation kan revisor træde et skridt tilbage, og benytte generalklausulen om god revisorskik ift. hvad der er god skik inden for de overordnede retningslinjer.

I et juridisk perspektiv er begrebet en retsstandard der udtrykker den kvalitet i udøvelsen af erhvervet, der må kunne forventes i en given situation og på et givet tidspunkt⁷¹.

Begrebet god revisorskik blev oprindeligt tilføjet i lov om statsautoriserede revisorer ved en lovændring i 1984, og er en samlet betegnelse for revisors adfærd ved udførelsen af erklæringsopgaver med sikkerhed.

I revisorloven fra 2008 er begrebet indføjet i § 16, stk. 1, 2. pkt., og lyder således:

”Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader”

Dvs. revisor i relation til offentlighedens tillidsrepræsentant skal overholde god revisorskik ved udførelsen af erklæringsopgaver med sikkerhed, jf. revisorloven § 1, stk. 2.

Det fremgår yderligere af revisorloven, at der ved god revisorskik forstås den adfærd, som den gode og omhyggelig faglige kompetente gennemsnitsrevisor udviser. Dvs. revisor skal opfylde de faglige krav og etiske retningslinjer, der opstilles med baggrund i lovgivningen.

⁶⁹ Revisor – Regulering & rapportering, s. 46

⁷⁰ Se side 32

⁷¹ Danske perspektiver på revisorer og revision, s. 218

Derpå er de grundlæggende etiske retningslinjer ifølge afsnit 3.4 indskrevet i god revisorskik jf. revisorloven § 16, stk. 1:

”God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne”

Derudover er god revisorskik ikke yderligere præciseret, da begrebet er flydende og fleksibelt ift. den enhver tid rådende opfattelse af kravet til revisors adfærd⁷². Dvs. revisors adfærd skal følge ændringerne i samfundsforholdene.

Nedenfor er oplistet de normsæt, som udfylder begrebet og som revisor skal agere inden for:

- *Lovgivning og bekendtgørelser*: Revisor skal overholde den lovgivning der er på det område, revisor specifikt bevæger sig inden for (RL §§ 18-23 samt kapitel 4 og 6 samt særlovgivning)
- *Standarder, etiske retningslinjer og vejledninger*: Revisor skal overholde de retningslinjer som f.eks. er udstedt af FSR ift. etisk adfærd
- *Retningslinjer*: Revisor skal overholde retningslinjer der afgives eller udledes af:
 - Responsumudvalget
 - Afgiver udtalelser, eller responsa, i forespørgsler vedrørende god revisorskik
 - Revisornævnet ved nævnskendelser
 - Behandler klager over, at en statsautoriseret eller registreret revisor ved udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører
 - Domspraksis
 - God revisorskik kan udledes fra domspraksis, herunder erstatnings- og straffesager

Jf. ovenstående er god revisorskik bl.a. at revisor skal overholde de etiske retningslinjer og dermed udvise en adfærd, som en god og faglig kompetent gennemsnitsrevisor ville udføre det tilsvarende arbejde – hverken mere eller mindre⁷³.

⁷² Danske perspektiver på revisorer og revision, s. 228

⁷³ Danske perspektiver på revisorer og revision, s. 227

3.9 Etik i relation til besvigelser

Nærværende afsnit omhandler etik i relation til besvigelser. Indledningsvis behandles besvigelsebegrebet mht., at opnå en forståelse for hvad der kendetegner en besvigelse, og hvorfor der opstår etiske problemstillinger i situationer hvor der er besvigelser.

Verdenen er et komplekst system, som er under konstant forandring. Dette gælder også typen af besvigelser. Udviklingen i besvigelserne og revisors pressede tillid påvirker jf. afsnit 5.4 revisorprofessionen ift. at udstede nye retningslinjer for den ideelle adfærd.

Der findes i teorien differentierede definitioner af begrebet besvigelser. I revisorloven § 22 anvendes ikke termen "besvigelser", da dette forhold omtales, som "økonomiske forbrydelser". I forbindelse med denne kandidatafhandling tages der udgangspunkt i ISA 240, som er den gældende standard i Danmark.

3.9.1 Definition af besvigelser

Jf. ovenfor defineres begrebet besvigelser efter den internationale revisionsstandard ISA 240⁷⁴:

"En bevidst handling udført af en eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter, der benytter vildledning til at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel"

Med udgangspunkt i ovenstående definition er der benyttet fire betingelser, som vil blive gennemgået nedenfor.

3.9.1.1 Bevidst handling

Jf. ISA 240, afsnit 2 er besvigelser karakteriseret ved en underliggende handling, der resulterer i væsentlig fejlinformation i regnskabet pga. en bevidst/tilsigtet handling. Det fremgår af afsnit 3.9.2 samt ISA 240, afsnit 3, at to typer af væsentlige fejlinformationer er relevante for revisor. Dvs. fejlinformation som følge af regnskabsmanipulation og misbrug af aktiver.

Derudover kan fejlinformation i regnskabet forekomme, hvor en handling, der resulterer i fejl, foretages ubevidst/utillsigtet.

Sædvanligvis gælder for fejl, som følge af besvigelser, at disse holdes skjult eller tilsløres, og derpå er der en forøget risiko for, at revisor ikke opdager disse væsentlige fejl.

⁷⁴ ISA 240, afsnit 11

3.9.1.2 *Implicerede parter*

Der kan i henhold til definitionen være tale om, at besvigelsen er begået af ledelsen, medarbejdere eller tredjeparter. Herunder forventes det, at det typisk er ledelsen der begår regnskabsmanipulation, da det oftest vil kræve en tilsidesættelse af de interne kontroller.

Misbrug af aktiver kan i lige så høj grad være foretaget af virksomhedens medarbejdere som ledelsen. Dog er medarbejdernes misbrug af aktiver af mindre økonomisk værdi end ledelsens. Denne type besvigelse leder sjældent til væsentlig fejlinformation i regnskabet.

3.9.1.3 *Vildledning*

Ved vildledning forstås, at besvigelsen giver anledning til væsentlig fejlinformationen i regnskabet, som medfører, at regnskabsbrugeren træffer en forkert beslutning heraf.

3.9.1.4 *Uberettiget eller ulovlig fordel*

Ved den økonomiske fordel forstås generelt, at en eller flere personer begunstiges økonomisk pga. en foretaget handling.

Jf. ovenstående gennemgang af ISA 240's definition af besvigelser, gennemgås nedenfor besvigelserne jf. ISA 240, afsnit 3.

3.9.2 *Besvigelser*

Dette afsnit behandler besvigelserne jf. ISA 240, hvor revisionsstandarden er afgrænset til, at behandle besvigelser der fører til væsentlig fejlinformation i regnskabet. Mht. denne fejlinformation skelnes mellem to typer af fejlinformationer, som opstår som følge af besvigelser⁷⁵:

- Fejlinformation som følge af regnskabsmanipulation
- Fejlinformation som følge af misbrug af aktiver

Disse to besvigelser gennemgås nedenfor.

3.9.2.1 *Regnskabsmanipulation*

Regnskabsmanipulation indebærer tilsigtet fejlinformation eller udeladelse af oplysninger i regnskabet for bevidst at vildlede regnskabsbrugeren⁷⁶.

⁷⁵ ISA 240, afsnit 3 – Uddybet afsnit A1-A6

⁷⁶ ISA 240, afsnit A2

Regnskabsmanipulationen består af fiktive eller fordrejede posteringer i regnskabet. Der kan herunder jf. ISA 240, afsnit A3 f.eks. være tale om:

- Manipulation, forfalskning eller ændring af bogføringen eller underliggende dokumentation, som danner grundlag for regnskabsudarbejdelsen
- Forkert præsentation eller bevidst udeladelse af begivenheder, transaktioner eller anden betydelig information i regnskabet
- Bevidst forkert anvendelse af regnskabspraksis vedrørende beløb eller klassifikation

Ovenstående handlinger i forbindelse med, at begå besvigelser indeholdende regnskabsmanipulation er pga. regnskabsmanipulationens karakter hovedsageligt forekommende blandt den daglige ledelse, da ledelsen har mulighed for, at tilsidesætte de interne kontroller, som i øvrigt fra revisors vinkel synes at fungere effektivt således, at det er lettere at begå besvigelsen.

3.9.2.2 Misbrug af aktiver

Den anden form for besvigelser vedr. misbrug af aktiver. Misbrug af aktiver betegner de situationer, hvor en medarbejder eller et medlem af ledelsen uberettiget tilegnes aktiver fra virksomheden. Der er ofte tale om små og uvæsentlige beløb. Dog er et medlem af ledelsen generelt i en bedre position end medarbejderen til, at tilsløre eller skjule denne handling.

Jf. ISA 240, afsnit A5 opstår risikoen for fejlinformation, som følge af misbrug af aktiver ved:

- Underslæb
- Tyveri af fysiske eller immaterielle rettigheder
- Foranledige en virksomhed til at betale for varer og tjenesteydelser der ikke er modtaget
- Privat benyttelse af virksomhedens aktiver

På baggrund af ovenstående udledes det, at besvigelser er kriminelle bevidste handlinger med formål, at skjule væsentlig fejlinformation i regnskabet. Dette øger kravene til revisors faglige kvalifikationer/ kompetencer samt opøvelse af den etiske stedsans, da revisor skal agere i den i afsnit 3.3 belyste gråzone.

Nedenfor i afsnit 3.9.3 vurderes, hvorfor der opstår etiske problemstillinger i situationer, hvor der er besvigelser.

3.9.3 Etiske problemstillinger i situationer hvor der er besvigelser

Jf. afsnit 3.3 er det belyst hvorledes de etiske problemstillinger opstår i gråzonen. Dette skyldes i relation til besvigelser ifølge afsnit 3.9.1 og ISA 240, at der indledningsvis er tale om en kriminel handling, som er udført bevidst og som benytter vildledning til, at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel.

Problemstillingen vedrørende besvigelser er bevidste handlinger der har til formål, at skjule væsentlig fejlinformation. Dette øger kravene til revisors faglige kvalifikationer/ kompetencer, samt opøvelsen af den etiske stedsans således, at problemstillingen løses på den mest hensigtsmæssige og korrekte måde, da revisor jf. ISA 240.10 skal identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet som følge af besvigelser.

Disse vurderinger omfatter bl.a. at:

- Revisor skal forespørge den daglige ledelse om dennes vurdering af risikoen for at regnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser
- Revisor skal vurdere, om usædvanlige eller uventede relationer, der er blevet identificeret ved udførelsen af analytiske handlinger kan indikere, at der er risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser
- Ved konstatering af en fejlinformation skal revisor vurdere om denne kan indikere besvigelser

Jf. ovenstående skal revisor vurdere risikoen for om besvigelser kan være begået af klienten. Mht. vurderingen skal der foretages faglige vurderinger og valg, som der ikke er lovgivet præcist for, og derfor skal revisor benytte de etiske retningslinjer, som er fælles for revisorprofessionen, jf. områdeetikken.

Professionens troværdighed er jf. afsnit 1.0 under pres pga. en række erhvervsskandaler, som omfatter besvigelser og hvorfor revisor ikke havde opdaget disse begået besvigelser. Herunder er det omverdenens opfattelse og forventning, at revisor skal opdage besvigelser og væsentlig fejlinformation, selvom der i revisionen findes iboende begrænsninger. Dvs. der er tale om en forventningskløft mellem det offentligheden forventer, revisor udfører, og det revisor skal udføre for, at leve op til god revisorskik og udfylde revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Førnævnte forventningskløft indeholder en etisk problemstilling, og denne vil blive behandlet i afsnit 5.1.1.2 i kontekst med sag nr. 75-2012.

I afsnit 5.0 foretages en analyse af de etiske problemstillinger der er udledt af Revisornævnets kendelser jf. afsnit 4.0.

4.0 Empiri

Empiriafsnittet har til formål, at redegøre for og beskrive de indsamlede primære data, som udgør grundlaget for analysen jf. problemformuleringen⁷⁷.

Jf. afsnit 2.3.2 benyttes i afhandlingen det komparative undersøgelsesdesign, som pga. den kvalitative tilgang er sammenfaldende med det multiple casestudy. Herunder er den empiriske data indsamlet med baggrund i Revisornævnets kendelser⁷⁸ i perioden 2006-2015. Det fremgår af bilag 1, at der i den analyserede periode er afgivet 662 kendelser. Med udgangspunkt i totalpopulationen er kendelserne/ dataene stratificeret ift. om den enkelte kendelse indeholder besvigelser.

Det fremgår af nedenstående tabel 1, at 12 kendelser indeholder en afgørelse, hvor der er begået besvigelser. Disse kendelser grupperes yderligere ift. undersøgelsesvariablen god revisoretik. I relation til undersøgelsesvariablen mht. analysen af revisors rolle i relation til god revisoretik er der jf. tabel 2 udledt fem etiske problemstillinger i situationer hvor der er besvigelser.

Jf. afsnit 2.3.2 er der redegjort for kendelsernes, og de udledte etiske problemstillings påvirkning af afhandlingens reliabilitet og validitet ift. slutningsformen. Derudover er der i afsnit 2.5 rettet kritik mod det differentierede informationsniveau, som hver kendelse indeholder ift. udledningen af de etiske problemstillinger.

Med udgangspunkt i ovenstående beskrivelse af undersøgelsesdesignet og dataindsamlingsmetoden er der nedenfor i afsnit 4.1 redegjort for Revisornævnets kendelser i relation til besvigelser.

4.1 Revisornævnets kendelser – Generelle bemærkninger

Revisornævnet træffer jf. afsnit 2.7 en afgørelse der fungerer som retskilde for revisorerne. I henhold til revisorloven § 44, stk. 1, kan Revisornævnet sanktionere revisors tilsidesættelse af de pligter, som stillingen medfører⁷⁹. Dvs. Revisornævnet træffer konkrete afgørelser ved, at fortolke og udfylde enkeltbestemmelser i revisorloven. I den analyserede periode 2006-2015 er der generelt få kendelser der vedr. god revisorskik i relation til besvigelser. Jf. nedenstående tabel gives et overblik over kendelserne, hvor klageren til de indbragte kendelser kan relateres til differentierede interessenter. Klagen er bl.a. indbragt af den private tandlæge, Ankestyrelsen og SØK.

⁷⁷ Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, s. 26

⁷⁸ <https://erhvervsstyrelsen.dk/revisor-kendelser>

⁷⁹ Revisor regulering & rapportering, s. 34

År	Sagsnr.	Klager	Anklaget	R/S	Indhold	Afgørelse	Overtrådt god skik	Sanktion
2015	149-2013 og 111-2014	Ankestyrelsen	Revisor	S	Fiktive bilag, manglende bogføring i 7 mdr. Revisors manglende underretning af ledelsen	Ansvarlig	Ja	Bøde: DKK 20.000
2014	81-2012	Koncern	Revisor	R	Selskabers betaling af privatudgifter	Afvist	-	-
2013	75-2012	Tandlæge B	Revisor	S	Tyveri af kassen	Frifindes	Nej	-
2013	5-2012	Kommune	Revisor	S	Selvejende institution betaler private udgifter, D betaler leje for ikke anvendt lejemål	Frifindes	Nej	-
2013	57-2011	Tandlæge A	Revisor	R	Revisors manglende videregivelse/ orientering om besvigelse	Frifindes	Nej	-
2011	23-2010	Bestyrelses-Formand	Revisor C og revisor D	S	Økonomisk kriminalitet, Undersøgelse af besvigelserisiko	Revisor C, afvist Revisor D, frikendt	Nej	-
2011	47-2008	Selvejende institution	Ledelsen	S	Forstanderens underslæb	Frifindes	Nej	-
2010	46-2009	Ukendt	Revisor	S	Revisors manglende afstemning af bank/ kasse ved bogføring og udarbejdelse af årsrapport	Ansvarlig	Ja	Bøde: DKK 50.000
2008	24-2006-R	Advokat ved B ApS	Revisor	R	Revisors medvirken til regnskabsmanipulation, Lejemellemværende	Frifindes	Nej	-
2007	73-2006-S	Ukendt	Revisor	S	Administratorens underslæb – Revisors manglende afdækning af besvigelse	Frifindes	Nej	-
2007	25-2006-S	Ukendt	Revisor	S	Revisors manglende indberetning om insiderhandel	Frifindes	Nej	-
2006	16-2004-S	SØK	Revisor	S	Fiktive fakturaer, aktivernes tilstedeværelse og værdiansættelse	Ansvarlig	Ja	Bøde: DKK 50.000

Tabel 1: Revisornævnets kendelser i relation til besvigelser i perioden 2006-2015

Jf. ovenstående tabel omhandler kendelserne bl.a. regnskabsmanipulation i relation til fakturering af fiktive bilag, revisors manglende undersøgelse af besvigelserisiko og utilstrækkelige revisionshandling, samt revisors manglende underretning af ledelsen.

Der er i 3 af de analyserede kendelser sanktioneret med bøde for overtrædelse af god revisorskik, mens revisor i 8 kendelser er frikendt, samt en klage er afvist.

Generelt fremgår det af bilag 1, at Revisornævnet behandler relativt mange sager fra Revisortilsynet, som omhandler spørgsmålet om revisor har tilsidesat god revisorskik ved ikke, at have anvendt og implementeret et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem. Dette vil jf. afgrænsningen ikke blive yderligere behandlet i denne afhandling, men derimod nævnes det blot, at revisor og revisorvirksomhederne bør have implementeret tilstrækkelige kvalitetsstyringssystemer, da dette er korrekt etisk adfærd jf. pligtetikken, og dermed optimeres muligheden for bl.a. at opdage besvigelser. Revisornævnet afgør sagerne med, at revisorvirksomhederne ved overtrædelse af ovenstående pålægges en bøde på DKK 100.000.

Der tages i afsnit 5.1 udgangspunkt i ovenstående tabel 1 mht., at udlede de etiske problemstillinger ift. revisors rolle i relation til god revisoretik.

5.0 Analyse

Analysen i denne kandidatafhandling tager jf. bilag 1 udgangspunkt i den indsamlede data i form af Revisornævnets kendelser i perioden 2006-2015. I nedenstående tabel 2 findes de kendelser, som ifølge afsnit 2.0 og 4.0 er relateret til afhandlingens problemstilling.

5.1 Revisornævnets kendelser – Etiske problemstillinger

Analysen tager jf. ovenstående afsnit 5.0 udgangspunkt i Revisornævnets kendelser i perioden 2006-2015, og i nedenstående tabel er det visualiseret hvilke kendelser hvori der jf. bilag 1 og tabel 1 kan udledes en etisk problemstilling.

År	Sagsnr.	Klager	Anklaget	R/S	Etisk problemstilling
2015	149-2013 og 111-2014	Ankestyrelsen	Revisor	S	Revisor har foretaget et uanmeldt beholdningseftersyn, hvor det blev konstateret, at der ikke var bogført efter bogføringslovens regler. Dvs. bogføringen var ca. 5 måneder bagud. Dette forhold blev ikke skifteligt videregivet til virksomhedens øverste ledelse. Hvornår og hvordan skal revisor orientere den daglige og/ eller øverste ledelse?
2013	75-2012	Tandlæge B	Revisor	S	Klager har indbragt revisor, fordi denne skulle have opdaget et påstået underslæb begået af bogholderen. Hvordan kan revisor og professionen mindske forventningskløften, og hvordan ville en erklæring med absolut sikkerhed være i strid med god revisorskik?
2013	5-2012	Kommune	Revisor	S	Indklagede fungerer som revisor for to nærtstående selskaber, hvor selskab D tilsyneladende lejer lokale hos selskabet I. Hvordan påvirker det revisors fortrolighed/ objektivitet, at denne er revisor for begge selskaber, og hvorvidt skal revisor inddrage informationer fra andre end den klient, hvis regnskab revisor skal påtegne?
2011	23-2010	Bestyrelses- formand	Revisor C og revisor D	S	Revisor er indklaget for at have udvist passivitet/ manglende agtpågivenhed ved ikke, at medvirke til opklaring af besvigelserforholdene. Hvordan skal revisor agere og kan revisor fortsætte som erklæringsafgiver for klienten eller hvornår og hvordan kan/ skal revisor fratræde som følge af mistillid i en situation hvor der er begået besvigelser?

2010	46-2009	Ukendt	Revisor	S	Revisor assisterer med bogføring, udarbejdelse af årsrapport og afgiver efterfølgende en blank revisorerklæring, men har ikke afstemt bank/ kasse eller besvaret en forespørgsel fra klienten vedrørende denne afstemning. Hvordan skulle revisors adfærd have været for, at kunne have ageret korrekt?
------	---------	--------	---------	---	---

Tabel 2: Revisornævnets kendelser i relation til besvigelser og udledte etiske problemstillinger

Disse ovennævnte kendelser og etiske problemstillinger vil blive analyseret nedenfor i afsnit 5.1.1.

5.1.1 Analyse af kendelserne

I dette afsnit analyseres de etiske problemstillinger der er udledt af Revisornævnets kendelser jf. afsnit 5.1.

Kendelserne analyseres således, at hver kendelse indledes med et resumé ift. at beskrive klagen, og dens etiske problemstilling. Derefter vurderes Revisornævnets begrundelse og afgørelse mht., at opnå en konklusion i den enkelte kendelse ift. hvordan revisor, som offentlighedens tillidsrepræsentant bør agere ift. at udvise ideel adfærd.

Derudover analyseres hvordan de etiske teorier og retningslinjer i sammenhæng kan hjælpe revisor til, at agere korrekt i en etisk problemstilling og dermed efterleve god revisorskik. Denne analyse er opsummeret i bilag 2.

5.1.1.1 Sag nr. 149-2013 og 111-2014 – Orientering af den daglige/ øverste ledelse

Revisor er indbragt for Revisornævnet, idet der i selskabet B har fundet en besvigelse sted i en periode på 10 måneder begået af en tidligere økonomimedarbejder. Medarbejderen havde fremstillet falske bilag, og overført penge til dennes private bankkonto. Besvigelsen har været mulig at begå, da der i en periode på 7 måneder af 2012 ikke var blevet bogført pga. problemer med implementeringen af et nyt IT-system. Da revisor den 19. november 2012 foretog et uanmeldt beholdningseftersyn blev det konstateret, at der blot var bogført frem til 30. juni 2012.

I forbindelse med ovenstående problemstilling har revisor anført, at udskydelsen af bogføringen var sket med bestyrelsens godkendelse. Revisor har pga. den tilsyneladende symmetriske information der eksisterede mellem aktørerne vurderet, at der ikke var behov for, at orientere den øverste ledelse skriftligt. Modsat fremhæver klager, at revisor straks i forbindelse med beholdningseftersynet burde have sendt en skriftlig orientering til den øverste ledelse med henblik på, at informere om de væsentlige fejl og mangler revisor måtte have konstateret.

Jf. ovenstående vedr. den etiske problemstilling i denne kendelse hvornår og hvordan revisor skal orientere den daglige/ øverste ledelse i forbindelse med konstatering af væsentlige fejl og mangler i intern kontrol på

trods af, at den øverste ledelse jf. revisor var orienteret om beslutningen vedrørende udskydelsen af bogføringen.

Den etiske problemstilling anskueliggøres ud fra begrebet god revisoretik, og derfor tages udgangspunkt i de etiske teorier, da revisor herigennem skal opøve den etiske stedsans, og dermed blive i stand til, at træffe den korrekte eller mest korrekte beslutning i den enkelte situation.

Ifølge ovenstående problemstilling er revisor at finde i en situation, hvor denne skal vurdere om en handling vurderes mere korrekt end alternativerne.

Disse handlemuligheder omhandler bl.a.:

- Revisor foretager ingen yderligere handlinger, da den øverste ledelse er bekendt med forholdet
- Revisor kommunikerer mundtligt forholdet til den øverste ledelse
- Revisor kommunikerer skriftligt forholdet til den øverste ledelse, samt
- Hvornår skal sådan et forhold kommunikeres til den øverste ledelse

Ved vurderingen af mulighederne skal revisor jf. dennes moral indledningsvis vurdere hvordan en god og kompetent gennemsnitsrevisor ville have udført hvervet.

Mht. overholdelse af traditioner mv. omhandler områdeetikken revisors faglige kompetence jf. afsnit 3.2.4. Dvs. revisor skal have kendskab til, og efterleve de traditioner og gode skikke, som gælder for revisorprofessionen ift. at vurdere hvilken handlingsmulighed og adfærd der er mest korrekt.

Ovenstående etiske problemstilling kan ligeledes analyseres vha. pligtetikken, da der for denne etiske teori gælder, at det at følge reglerne er, at gøre det rigtige. Dvs. revisor skal efterleve de etiske retningslinjer ift. hvad det betyder, at være offentlighedens tillidsrepræsentant.

Jf. de to ovenstående etiske teorier er der i forbindelse med beslutningen af valget af handlingsmulighed lagt vægt på, at revisor har kendskab til og efterlever professionens lovgivning samt traditioner mht. de etiske retningslinjer således, at revisor udviser den ideelle adfærd.

Adfærden de to etiske teorier refererer til i henhold til problemstillingen er, at revisor jf. afsnit 3.4.5 skal efterleve de grundlæggende etiske retningslinjer, hvorved revisor skal udvise professionel adfærd, og dermed overholde relevant lovgivning mv.

Nedenfor vurderes hvordan Revisornævnet har begrundet afgørelsen af sagen og problemstillingen i relation til handlingsmulighederne.

Revisornævnet indleder afgørelsen med, at henvise til ISA 265, som omhandler kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse. Det fremgår bl.a. af denne ISA jf. punkt nr. 9, at:

”Revisor skal rettidigt og skriftligt kommunikere til den øverste ledelse om betydelige mangler i intern kontrol, der er konstateret under revisionen”

Dvs. revisor skal kommunikere skriftligt til den øverste ledelse i forbindelse med konstateringen af den manglende bogføring på trods af, at den øverste ledelse tilsyneladende var bekendt med forholdet.

Derudover fremgår det, at beholdningseftersynet den 19. november 2012 afdækkede, at der var betydelige mangler i den interne kontrol, da der blot var bogført til 30. juni 2012.

Revisornævnet har begrundet afgørelsen med, at:

”... indklagede burde have udarbejdet en tillægsprotokol, der burde have været sendt til virksomhedens bestyrelse”

Ifølge ovenstående manglede revisor, at orientere den øverste ledelse, og derpå har revisor tilsidesat god revisorskik.

Revisors rolle er med udgangspunkt i, at være offentlighedens tillidsrepræsentant og jf. denne kendelse i relation til god revisoretik, at vurdere potentielle forestående handlinger ift. hvilken handling der opfattes rigtig eller forkert internt i revisorprofessionen, men også ift. omverdenen. Derpå vil lignende sager vedrørende revisors adfærd jf. afsnit 1.0 påvirke offentlighedens tillid til revisors ydelser negativt.

Derudover kunne problemstillingen være undgået, såfremt revisor havde handlet etisk korrekt og dermed udvist professionel adfærd. Revisors efterlevelse af områdeetikken i sammenhæng med pligtetikken ville have sat revisor i stand til, at tage en korrekt beslutning og dermed efterleve god revisorskik. Dvs. revisor havde efterlevet professionens værdier og udført opgaven efter gældende lovgivning, standarder mv., da Revisornævnet ligger til grund, at revisor jf. ISA 265 rettidigt og skriftligt skulle have orienteret selskabets øverste ledelse om fejl og mangler i den interne kontrol.

[5.1.1.2 Sag nr. 75-2012 – Forventningskløft og erklæring med absolut sikkerhed](#)

Revisor er indbragt for Revisornævnet, idet revisor i 2010 ikke havde opdaget, at selskabets bogholder havde begået underslæb ved, at udstede falske fakturaer. Revisor havde i perioden 2006-2012 afgivet en reviewerklæring vedrørende årsrapporten for selskabet.

Det er klagers opfattelse, at revisor i forbindelse med afgivelsen af reviewerklæringen skulle have opdaget og informeret klager om besvigelsen. På den baggrund har revisor anført, at der ikke foreligger dokumentation for, at bogholderen havde begået underslæb samt, at revisor ikke havde nægtet, at foretage yderligere handlinger i relation til opdagelsen af besvigelsen. Dertil havde revisor den 24. august 2011 gennemført interview med en ansat i selskabet vedrørende selskabets kassebeholdning og fakturering.

Revisornævnet har begrundet afgørelsen således, at der i enhver revision er iboende begrænsninger og derfor er der en uundgåelig risiko for, at en væsentlig fejl ikke opdages, selvom revisionen/ reviewet er omhyggelig planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsstandarderne.

Derfor lyder afgørelsen således:

”Revisornævnet finder det ikke godtgjort, at indklagede ved det udførte review var bekendt med eller burde være blevet bekendt med de påståede besvigelser og underslæb... Indklagede frifindes således for at have handlet i strid med god revisorskik”

Jf. ovenstående kendelse kan der udledes en etisk problemstilling der vedr. forventningskløften. Denne forventningskløft optræder mellem det offentligheden forventer revisor udfører, og det revisor skal udføre for at leve op til god revisorskik. Dvs. offentligheden lægger mere i revisionen og revisors påtegning af regnskabet, end der er grundlag for.

Jf. kendelsen agerer revisor i forventningskløften, da klager er af den overbevisning, at revisor skal opdag og informere om besvigelser. Kendelsens problemstilling vedr. hvordan forventningskløften i relation til revisoretik kan mindskes, samt hvorvidt revisor ift. at udføre hvervet som offentligheden forventer kan afgive en erklæring med absolut sikkerhed.

Mht. revisors handlemuligheder og ageren i forventningskløften er det for revisor og professionen nødvendigt, at forventningskløften mindskes således, at tilliden til revisors hverv opretholdes eller endda forbedres⁸⁰. Denne problemstilling kan bl.a. løses ved, at offentligheden har viden om revisors arbejde eller, at revisors pligter bringes i overensstemmelse med den brede offentligheds forventning.

Derudover fremgår det af afsnit 3.2.3, at forventningskløften kan mindskes vha. diskursetikken. Diskursetikken lægger vægt på den åbne dialog i samtalen. Den åbne dialog har der historisk set ikke været tradition for i revisorprofessionen, da denne i højere grad tidligere har fokuseret på relationen til klienten end den bredere offentlighed⁸¹. Derfor forsøger professionen jf. FSR, at handle proaktivt og dermed tilpasse

⁸⁰ Professionsetik for revisorer, s. 14

⁸¹ FSR – Vejen ud af forventningskløften: Kommunikation og handling

revisorprofessionen til omverdenens efterspørgsel efter information ved, at forklare fakta, vise handling og komme med konkrete forslag⁸². Dvs. revisor igennem den professionelle adfærd, og den åbne dialog med væsentlige interessenter såsom pressen, kreditgivere, aktionærer og det offentlige skal skabe en forståelse for, hvordan revisor skaber værdi for samfundet, samt hvad revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant er i forbindelse med besvigelser i relation til gældende lovgivning og revisionsstandarder mv.

I relation til ovenstående analyse af hvordan forventningskløften kan mindskes vha. diskursetik, analyseres nedenfor den etiske problemstilling vedrørende hvorvidt revisor ift. at udføre hvervet som offentligheden forventer kan afgive en erklæring med absolut sikkerhed.

Jf. kendelsen og ovenstående afsnit vedrørende forventningskløften forventer offentligheden, at revisors påtegning er et udtryk for, at revisionen giver absolut sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige fejl i regnskabet. Herunder forventer offentligheden ligeledes, at væsentlige fejl ikke forekommer som følge af besvigelser.

Revisor skal i forbindelse med at foretage review/ revision agere i forventningskløften ift. offentlighedens og professionens forventninger til det udførte arbejde. Dvs. revisors handlemuligheder vedr. hvordan revisionen skal udføres ift. at afgive en erklæring med absolut sikkerhed eller en erklæring med f.eks. høj grad af sikkerhed.

I relation til denne problemstilling skal revisor efterleve revisorloven, de etiske retningslinjer mv. med baggrund i pligtetikken. Dvs. det at følge reglerne, er at gøre det rigtige. Herunder er det i afsnit 3.2.4 beskrevet, at professionen har opstillet et fælles kodeks for hvad det betyder, at være offentlighedens tillidsrepræsentant ift. at efterleve god revisorskik og udvise en ideel adfærd. Normerne for god skik er i de seneste årtier reformeret, men disse pålægger i skrivende stund ikke entydigt revisor igennem den lovpligtige revision at opklare besvigelser. Derudover kan revisor forholde sig til revisorlovens § 16 mht. at revisor skal udføre hvervet i overensstemmelse med god revisorskik, og herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavens beskaffenhed tillader. Revisors erklæring vil ikke give en absolut sikkerhed, da dette vil kræve en ressourceindsats, som ikke vil kunne retfærdiggøres rent samfundsmæssigt⁸³ ift. at revisor skulle følge hver enkelt transaktion der blev gennemført.

Det fremgår af lovgivningen, samt herunder de etiske teorier og retningslinjer, at revisor ikke kan afgive en erklæring med absolut sikkerhed.

⁸² FSR – Vejen ud af forventningskløften: Kommunikation og handling

⁸³ Revisor regulering & rapportering, s. 173

Såfremt revisor afgiver en erklæring med absolut sikkerhed under hensyntagen til ressourceindsatsen er der jf. de etiske teorier taget udgangspunkt i konsekvensetikken. Dvs. revisor jf. teorien ikke vurderer om handlingen er den rigtige, men udelukkende bedømmer resultatet. Denne handling er pga. ressourceindsatsen jf. ovenstående i strid med god revisorskik og dermed de grundlæggende etiske retningslinjer, da revisor ikke overholder relevant lovgivning og udviser manglende professionel adfærd i relation til efterlevelsen af revisorprofessionens værdier og traditioner jf. områdeetikken.

Ifølge kendelsen og de udledte problemstillinger er det belyst, at revisor og professionen skal lære, at føre en åben dialog med offentligheden vedrørende revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Denne dialog skal foregå i et sprog, som modtagerne forstår. Herigennem den åbne dialog kan forventningskløften mindskes således, at ovenstående problemstilling ikke opstår.

Derudover må revisor i forbindelse med afgivelse af en erklæring i henhold til forventningskløften ikke udelukkende fokusere på resultatet af handlingen og benytte ekstra tid og ressourcer for, at efterleve offentlighedens forventninger. Dette skyldes, at denne handling er i strid revisorprofessionens etiske retningslinjer og dermed god revisorskik mht. at revisor skal være redelig, ærlig samt udvise professionel adfærd således, at opgaverne løses med den nøjagtighed og hurtighed, som deres beskaffenhed tillader.

5.1.1.3 Sag nr. 5-2012 – Revisors ageren ift. nærtstående selskaber

Indklagede fungerer som revisor for to selskaber, hvor det ene medlem af ledelsen i selskabet D agerer som direktør i selskabet I.

Revisor er indbragt for Revisornævnet, da selskabet D har betalt husleje for et lejemål udlejet af selskabet I. Det fremgår yderligere af klagen, at selskabet D ikke har anvendt lejemålet samt, at selskabet I havde udlejet lejemålet til en tredje person. Klager vurderer pga. at indklagede agerer som revisor for begge selskaber, at revisor via revisionen har været vidende om, at selskabet I havde modtaget dobbelt husleje for samme lejemål fra henholdsvis selskabet D og en tredje person.

Med baggrund i ovenstående problemstilling har Revisornævnet begrundet afgørelsen ud fra følgende faktorer:

Revisor havde den 19. maj 2011 afsluttet revisionen for selskabet D med en påtegning, og revisionen af selskabet I blev påbegyndt på et senere tidspunkt. Derudover har revisor ikke adgang til Folkeregisterets oplysninger vedrørende lejemålets registrerede beboere.

På den baggrund lyder kendelsen således:

”Nævnet finder ikke, at det er godtgjort af [kommune], at indklagede i forbindelse med sin revision af D’s årsregnskab for 2010 burde eller kunne have gennemskuet, at der blev betalt husleje for lokaler, D ikke havde rådighed over – heller ikke selv om den indklagede også var revisor for både interessentskabet L og selskabet I... Heller ikke den omstændighed, at indklagede ved, der er personsammenfald mellem udlejer og D, kan føre til et andet resultat”

Jf. ovenstående kendelse kan der udledes en etisk problemstilling der vedr. hvorvidt revisor skal inddrage informationer fra andre end den klient, hvis regnskab revisor skal påtegne. Derpå tages der jf. kendelsen indledningsvis udgangspunkt i den etiske problemstilling vedrørende, at være revisor for to nærtstående selskaber (Personsammenfald) eller to klienter der er tilknyttet samme branche.

Ovenstående problemstilling kan medføre trusler mod revisors fortrolighed, jf. afsnit 3.4. Revisors fortrolighed kan generelt blive udsat for en trussel, såfremt revisor har indhentet informationer som følge af de professionelle og forretningsmæssige forbindelser⁸⁴ der eksisterer mellem revisor og klient, og benytter disse informationer i forbindelse med revisionen af en tredjemand. Dvs. revisor i forbindelse med revisionen af tredjemandens regnskab skal vurdere handlemulighederne ved, at skulle agere i en problemstilling ift. om den kendte information skal medtages i dette regnskab eller om revisor skal afgive en påtegning, som denne ved ikke er retvisende. Herunder er revisor omfattet af bestemmelserne i straffeloven om tavshedspligt jf. revisorlovens § 30 og ISA 250. Denne tavshedspligt gælder dog ikke ved afgivelse af lovpligtige erklæringer.

I forbindelse med hvorvidt revisor skal inddrage informationer fra andre end den klient, hvis regnskab revisor skal påtegne, skal revisor være opmærksom på, at bevare objektiviteten. Dette skyldes, at informationerne ikke må påvirke revisor således, at denne besidder en forudindtaget holdning eller være under påvirkning af andre således, at den professionelle skepsis og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes. Dette kan resultere i, at revisor ikke opstiller de nødvendige handlingsmuligheder for, at kunne træffe den mest korrekte beslutning ift. hvordan en information skal benyttes i relation, at regnskabet skal udvise et retvisende billede.

Jf. ovenstående skal revisor løse problemstillingen objektivt. Problemstillingen tager afsæt i nærhedsetikken jf. afsnit 3.2.2. Ifølge denne etiske teori skal revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant fungere uafhængigt, og dermed demonstrere dette igennem uafhængighed i opfattelsen og fremtoningen jf. afsnit 3.5.2, samt udvise en passende professionel adfærd.

⁸⁴ Retningslinjer for revisors etiske adfærd, kapitel 140.1

Revisor er frikendt forholdet vedrørende, at denne skulle have været vidende om betalingen af huslejen til selskabet I, selvom revisor fungerede som revisor for begge selskaber. Revisornævnet har ved vurderingen lagt vægt på tidspunktet for hvornår revisor havde bilagsmaterialet til kontrol. Dvs. revisor afsluttede revisionen af årsregnskabet for selskabet D inden denne havde modtaget bilagsmaterialet for selskabet I.

Revisor kunne have haft viden om forholdet, såfremt tidspunktet for bilagsmaterialets kontrol var i omvendt orden. På den baggrund ville revisor have været vidende om en information der havde indflydelse på regnskabet. Jf. områdeetikken skal revisor vurdere hvorvidt informationen og dens relevans ville øve indflydelse på revisionen og dermed revisionspåtegningen. Kendelsen giver ikke noget konkret svar på dette forhold, men det vurderes, at en god og kompetent gennemsnitsrevisor med baggrund i områdeetikens traditioner og efterlevelse af de etiske retningslinjer ville kunne løse problemstillingen på den mest korrekte måde i relation til, at årsregnskabet jf. årsregnskabsloven § 11 skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet.

Revisors rolle i relation til god revisoretik er ift. de belyste etiske problemstillinger i denne kendelse, at revisor skal agere uafhængigt samt objektivt, og revisor kan jf. sikkerhedsforanstaltningerne eliminere truslerne mod uafhængigheden ved, at inddrage en kollega ift., at træffe den korrekte beslutning i forbindelse med om revisor skal inddrage informationer opnået fra andre klienter, end den klients regnskab revisor skal påtegne. I relation til denne problemstilling skal revisor være opmærksom på truslen mod fortroligheden ift. at benytte et selskabs følsomme informationer i en anden kontekst.

Uafhængigheden og objektiviteten udgør grundlaget for revisors forståelse som offentlighedens tillidsrepræsentant, og derfor skal revisor agere uafhængigt i opfattelse og fremtoning ift. tredjemand. Dette forhold indgår i teorien vedrørende nærhedsetikken, hvor revisor igennem adfærden skal demonstrere uafhængigheden⁸⁵.

5.1.1.4 Sag nr. 23-2010 – Mistillidsforhold mellem klient og revisor

To revisorer er indbragt for Revisornævnet, da disse ifølge klagen har medvirket til, at B ApS's efterforskning af en besvigelse begået af selskabets direktør og samarbejdspartner blev 6 måneder forsinket. Besvigelsen omhandler bl.a. at direktøren har bortskaffet og slettet det meste af selskabets aktiver.

Klager har anført, at revisorerne har udvist passivitet og manglende agtpågivenhed, idet revisorerne ikke har medvirket til opklaring af besvigelsesforholdene. Jf. Revisornævnets afgørelse har revisorerne udført revisionen i overensstemmelse med god revisorskik.

⁸⁵ Professionsetik for revisorer, s. 31

Revisorerne findes med baggrund i ovenstående i en problemstilling vedrørende hvorvidt disse kan forsætte som erklæringsafgiver eller hvornår og hvordan revisor kan/ skal fratræde som revisor for klienten.

Klager har indbragt revisorerne for Revisornævnet for, at have udvist passivitet, men jf. kendelsen har revisorerne ageret korrekt ift. at afdække besvigelserfaktorerne igennem planlægningen, som Revisornævnet påpeger er anbefalet i revisionsstandarderne. Dvs. at der mellem klager som er bestyrelsesmedlem i B ApS og revisorerne er opstået et mistillidsforhold.

Revisorerne har jf. kendelsen beskrevet og begrundet dette mistillidsforhold således, at der var:

”Uenighed omkring samarbejdet, hvilket kan henføres til manglende samarbejdsvilje fra og tillid til bestyrelsesmedlem A, som følge af at denne har udvist mistillid og fremført ukorrekte påstande vedrørende vores arbejde og samarbejde samt fremsat trusler om erstatningsansvar”

Ovenstående mistillid til revisor og dennes udførsel af hvervet skal vurderes i kontekst med forventningskløften jf. sag nr. 75-2012, afsnit 5.1.1.2.

Mistilliden opstår i forventningskløften og påvirker klientforholdet negativt, da der er risiko for, at der ikke eksisterer fuld åbenhed og fuld information mellem revisorerne og klienten. Mistilliden skal mindskes på samme måde, som forventningskløften. Dvs. vha. diskursetikkens åbne dialog.

Problemstillingen vedrørende om revisorerne skal fratræde hvervet som klientens revisor kan jf. afsnit 3.2.4 og ovenstående kendelse, afsnit 5.1.1.1 behandles med udgangspunkt i områdetikken ift. opbygningen af faglig kompetence, som er retningsgivende for den ideelle adfærd, som revisor og professionen skal udvise og efterleve.

Såfremt den uafhængige og objektive revisor jf. afsnit 3.4.2 har vurderet, at der ikke kan stoles på klientens ledelse skal revisorerne agere med en professionel adfærd, som i relation til denne problemstilling betyder, at revisorerne skal efterleve lovgivningen ifølge pligtetikken, og kan dermed fratræde hvervet som revisor.

Revisorerne kan jf. revisorloven § 18, stk. 2 til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratrædelsen strider mod god revisorskik. Herudover fremgår det af § 18, stk. 1, at revisors hverv forstærker indtil ny revisor er tiltrådt, medmindre andet følger af lovgivningen, vedtægterne eller af anden aftale.

I nærværende kendelse har revisorerne ved fratrædelsen oplyst, at dette er sket pga. et opstået mistillidsforhold mellem revisor og et medlem af B ApS's øverste ledelse. Revisorerne har derfor meddelt fratrædelsen mundtligt og skriftligt med angivelse af førnævnte begrundelse. Det bemærkes, at Revisornævnet ikke har taget stilling hertil.

Revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant er i relation til denne kendelse og ovenstående etiske problemstilling, at revisor skal udvise ideel adfærd således, at der ikke opstår mistillid til revisors adfærd, som miskrediterer hele revisorprofessionen.

Revisor har jf. Revisornævnet overholdt god revisorskik, og har dermed udvist en ideel adfærd over for klienten. Problemstillingen er opstået pga. forventningskløften.

Men i de tilfælde hvor der opstår mistillid mellem revisor og klienten skal offentlighedens tillidsrepræsentant foretage en fagligvurdering jf. førnævnte etiske teorier ift. det samfundsmæssige ansvar af hvorvidt forholdet kan forbedres eller om revisor kan fratræde i overensstemmelse med god revisorskik jf. revisorlovens § 18, stk. 2⁸⁶.

5.1.1.5 Sag nr. 46-2009 – Revisor har udført mangelfuldt arbejde

Revisor er indbragt for Revisornævnet, da revisor har tilsidesat god revisorskik i forbindelse med revision og bogføringsassistance. Indklaget har været revisor for klager i forbindelse med regnskabsårene 2007 og 2008. I den periode har klager ønsket, at få afklaret en række kassedifferencer, men revisor har jf. en mailkorrespondance med klager hverken be- eller afkræftet, at denne skulle afklare kassedifferencer samt afstemme ind- og udbetalinger på bank.

Revisor afgav den 14. juni 2009 en blank revisorerklæring på årsrapporten for 2008 vedrørende selskabet A ApS. I august 2009 opdagede klager, at en medarbejder i perioden 2007 til 2009 havde udført tyveri fra kassebeholdningen på i alt DKK 678.000. Besvigelsen var skjult ved, at medarbejderen bogførte indkomne kontante beløb i banken i stedet for kassen. Dvs. at kassen stemte ift. bogføringen, men ikke ift. banken.

På grundlag af ovenstående kan der udledes etiske problemstillinger vedrørende revisors adfærd ift. at agere passivt over for besvarelsen af klientens spørgsmål, samt hvorvidt revisor skal foretage afstemning af klagers bank.

Revisornævnet har foretaget følgende afgørelse på ovenstående vedrørende revisors manglende afstemning af bank, samt besvarelse på klagers spørgsmål vedrørende afklaring af kassedifferencer.

Revisornævnet begrundet afgørelsen således, at:

”... indklagede, der var klar over at der kunne være problemer ved to adskilte systemer, ved at påtage sig bogføring for klager og ved ikke – på trods af anledning hertil i forbindelse med klagers mail vedrørende afstemninger – at have klargjort for klager, at indklagede ikke foretog sådanne afstemninger, har handlet i strid med god revisorskik.

⁸⁶ Revisorlovens § 22 omhandler revisors rapportering og fratrædelse som følge af besvigelser

Den manglende afstemning har endvidere bevirket, at selskabets omsætning ikke har været afstemt til patientsystemet, hvorved årsrapporterne ikke er retvisende”

Dvs. revisor har handlet i strid med god revisorskik, og de belyste etiske problemstillinger vil blive behandlet nedenfor i henhold til god revisoretik.

Jf. ovenstående problemstilling er klager i god tro mht., at revisor afklarer og afstemmer bank- og kassebeholdningen, men revisor har jf. kendelsen ikke reageret på klagers henvendelser.

Det er ved denne adfærd revisor har handlet i strid med god revisorskik, og dermed har revisor ifølge områdeetikken mht. bl.a. integritet og troværdighed ikke efterlevet de etiske retningslinjer.

Dette fremgår af dydsetikken i afsnit 3.2.1.3, at såfremt individet ikke forstår, hvad der kendetegnes ved det dydige menneske, og hvordan det motiveres, så kan individet slet ikke forstå, hvad det vil sige at handle etisk. Dertil er det belyst i afsnit 3.3, at revisors adfærd udover lovgivningen og etiske retningslinjer mv. er styret af et individuelt moralbegreb. Det er ift. dette moralbegreb kontra de etiske retningslinjer og lovgivningen det enkelte individ og revisor vurderer hvordan der skal ageres. Revisors moralbegreb øver indflydelse på de handlingsmuligheder, som bl.a. pligt- og områdeetikken fremfører for, at revisor agerer med den gode og rigtige adfærd.

Det er nødvendigt for, at de etiske retningslinjer og revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant skal fungere i praksis, at den professionelle adfærd og dermed de personlige dyder er grundlæggende elementer og rodfastet i den enkelte revisor. Disse personlige dyder omhandler ud over integritet og troværdighed om ansvarlighed, retfærdighed og loyalitet⁸⁷.

Adfærden skabes igennem individets opvækst samt lovpligtige uddannelse (Eksterne sikkerhedsforanstaltninger). Dvs. revisors professionelle kompetencer skabes igennem den opnået uddannelse og praktiske erfaring. Herunder menes, at offentlighedens tillidsrepræsentant skal levere en professionel ydelse, som er baseret på den seneste udvikling indenfor god skik, lovgivning mv.

Jf. ovenstående analyse er det belyst, at selvom revisorprofessionen har opstillet love og retningslinjer på væsentlige områder ift. at efterleve begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant og god revisorskik, så øver de personlige dyder en stor indflydelse på den enkelte revisors handlemåde – også ift. hvorvidt revisor skal besvare en forespørgsel fra en klient.

⁸⁷ Professionsetik for revisorer, s. 23-24

5.2 Diskussion af revisors rolle i relation til god revisoretik

I dette afsnit diskuteres revisors rolle i relation til god revisoretik. Revisors rolle i samfundet er defineret ud fra begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant, som i sammenhæng med god revisorskik skal sikre, at revisor udfører opgaven ud fra en ideel adfærd og handlemåde. Derudover er de grundlæggende etiske retningslinjer implementeret i revisorloven, som derpå beskriver revisors efterlevelse af den ideelle adfærd. Dvs. revisors rolle i relation til god revisoretik er, at benytte de etiske retningslinjer for god adfærd i kombination med, at besidde de faglige kompetencer, og have kendskab til de traditioner der gælder for professionen ift. at løse problemstillingen på den mest korrekte måde.

Jf. nærværende afhandling skal professionsetikken med baggrund i de behandlede etiske teorier – område- og pligtetikken udfylde og øve indflydelse på de situationer, hvor minimumsloven i form af love og retningslinjer er utilstrækkelig og ufuldkommen.

Revisor skal agere indenfor lovgivningen og retningslinjerne mv. for at udvise den ideelle adfærd, men jf. agentteorien i afsnit 3.5.1 er revisor agent med egne økonomiske interesser at tilgodese. Denne nyttemaksimering er jf. afsnit 3.2.1.2 grundlæggende i konsekvensetikken. Den førmentalte egeninteresse kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed jf. nærhedsetikken og dermed hele professionens grundlag. Dette belyser i kontekst med de analyserede problemstillinger i afsnit 5.1 og specifikt afsnit 5.1.1.5, at fundamentet for rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant og dennes samfundsmæssige nytte i form af f.eks. at tilføre revisionspåtegningen troværdighed er afhængig af den enkelte revisors personlige dyd.

Professionen kan vedtage og implementere ny lovgivning og jf. afsnit 5.4 nye etiske retningslinjer i forsøget på, at vise revisor den rigtige vej igennem dagligdagens etiske problemstillinger. Men såfremt revisor ikke efterlever dydsetikken kan denne ikke udvikles inden for rammerne af professionens fællesskab, og så mister professionen fundamentet og rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Jf. ovenstående er det nødvendigt for, at de etiske retningslinjer skal fungere i praksis, at den professionelle adfærd og dermed den personlige dyd og moral er grundlæggende elementer, som den enkelte revisor besidder ift. at agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dvs. revisor er ansvarlig for, at optræde i offentlighedens interesse, og derpå kan revisor ikke gå på kompromis med efterlevelsen af de etiske retningslinjer og de højeste professionelle standarder. På trods af at den enkelte revisors personlige dyd er vigtig for revisorprofessionens rolle i samfundet, så er dette kun en del af helheden. Helheden som i denne afhandling vedr. revisors ageren ift. etik og besvigelser kan kun forstås via de dele, som afhandlingen er opdelt i, og delene kan kun forstås, hvis helheden inddrages. Dermed er det sammenhængen mellem delene og helheden der er meningsskabende ift., at forstå og fortolke revisors rolle i relation til god revisoretik.

5.3 Delkonklusion

Revisor og revisorprofessionen skal agere i offentlighedens interesse. Dette betyder, at revisor skal agere i et omskifteligt miljø, hvor professionen skal adaptere ressourcerne ift. omverdenens forandrede efterspørgsel og krav til revisors ydelser som offentlighedens tillidsrepræsentant. Derudover skal revisor leve op til professionens egne krav i relation til uddannelse, uafhængighed, adfærd mv. for, at skabe en troværdig profession, som efterlever de højeste professionelle standarder.

For at kunne skabe en troværdig revisorprofession skal revisor jf. revisorloven § 16 agere i rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det betyder at revisor er ansvarlig for, at optræde i offentlighedens interesse samt iagttage og overholde de etiske retningslinjer. Dertil skal revisor, jf. revisorloven § 16, stk. 1 udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik. God revisorskik er den adfærd, som den gode og omhyggelig faglige kompetente gennemsnitsrevisor udviser. God revisorskik består bl.a. af de grundlæggende etiske retningslinjer, og dermed skal revisor opfylde de faglige krav og etiske retningslinjer, der opstilles for revisors efterlevelse af det ideelle adfærd.

Den ideelle adfærd udvikles i den enkelte revisors dyd ift. at opøve den etiske stedsans. Dette sker ved at revisor benytter retningslinjerne for revisors etiske adfærd i kombination med, at besidde de faglige kompetencer, og have kendskab til de traditioner der gælder for professionen ift. at løse problemstillingen på den mest korrekte måde.

Derudover skal revisor bl.a. være uafhængig af klienten, og undgå interessekonflikter som f.eks. egeninteresse i klienten, da dette påvirker revisors objektivitet samt overholdelsen af begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant. Derfor er revisors uafhængighed i både opfattelse og fremtoning grundlæggende faktorer for, at revisor kan udvise et ideel adfærd. Revisors uafhængighed og troværdighed kan modsat den faglige kompetence ikke opøves ved uddannelse og praktisk erfaring, og derfor stilles der ifølge de etiske retningslinjer krav til revisors adfærd.

Retningslinjerne for revisors ideelle adfærd er grundlagt i professionsetikken. Revisor skal som offentlighedens tillidsrepræsentant forstå professionens grundlæggende opgave. Denne opgave består i ud fra et uafhængigt grundlag, at tilføre troværdighed til økonomisk information til brug for klienten og interessenterne. Dvs. etik er læren om den ideelle adfærd med fokus på identifikation af godt og dårligt – rigtigt og forkert. Jf. de etiske teorier findes der ikke en universel teori ift. løsningen af en etisk problemstilling. Derfor er de etiske teorier og retningslinjer styrende ift., at revisor gør det rigtige ud fra de rigtige motiver. Hertil betegner moral det den enkelte revisor undersøger i den etiske refleksion. Dvs. en refleksion af moralske normer og konkret opfattelse af hvad der er rigtigt og forkert.

Baggrunden for at revisor kan findes i en etisk problemstilling i relation til hvad der er rigtig og forkert ageren i en situation hvor der er besvigelser skyldes, at etik omhandler de retningslinjer, der ligger forud for lovgivningen, og som evt. ikke har nået at påvirke lovgivningen endnu. Derudover er det umuligt, at lovgive for samtlige situationer der kan relateres til besvigelser.

Etik vedr. som udgangspunkt i højere grad individets holdning og samvittighed, hvorimod lovgivningen først og fremmest er beregnet til, at regulere individets ydre adfærd.

Offentlighedens tillidsrepræsentant kan som nævnt findes i en gråzone, hvor der ikke er udformet præcise retningslinjer for, hvordan revisor skal agere i enhver situation ved udførelsen af hvervet. Jf. afsnit 5.1 er der udledt etiske problemstillinger i situationer, hvor der er besvigelser. Disse etiske problemstillinger opstår, hvor der er besvigelser, da der er tale om kriminelle bevidste handlinger der har til formål, at skjule væsentlig fejlinformation. Dette øger kravene til revisors professionelle adfærd mht. faglige kvalifikationer og kompetencer i forbindelse med, at opstille handlingsmulighederne således, at problemstillingen løses på den mest hensigtsmæssige og korrekte måde i relation til god revisorskik.

Revisornævnet har vurderet kendelserne ift. om revisor har overholdt god revisorskik. Dvs. om revisor i relation til god revisorskik har handlet og udvist den korrekte adfærd.

Ifølge Revisornævnets kendelser i afsnit 5.1 fremgår det, at de grundlæggende etiske retningslinjer har stor indflydelse på revisors ageren og adfærd i situationer hvor der er besvigelser.

Jf. kendelse 149-2013 og 111-2014 i afsnit 5.1.1.1 kan det konkluderes, at såfremt revisor havde udvist adfærd efter område- og pligtetikken teori, så havde revisor været i stand til, at foretage en korrekt handling og dermed efterleve god revisorskik ift. hvornår og hvordan revisor skal orientere den daglige/ øverste ledelse. Dette skyldes, at Revisornævnet ved kendelsens afgørelse begrundede denne med, at revisor skulle have handlet efter ISA 265. Dvs. det at følge lovgivningen er at gøre det rigtige, og revisor skal udføre opgaverne efter professionens fælles retningslinjer, som bl.a. betyder, at revisor skal udføre den enkelte opgave i overensstemmelse med de grundlæggende etiske retningslinjer.

Det fremgår yderligere af kendelse 75-2012 i afsnit 5.1.1.2, at revisor i forbindelse med, at agere i forventningskløften ikke kan afgive en erklæring med absolut sikkerhed. Dette skyldes, at ressourceindsatsen for, at opnå den absolutte sikkerhed er i strid med god revisorskik, og dermed de grundlæggende etiske retningslinjer, da revisor ikke overholder relevant lovgivning jf. pligtetikken. Derudover udviser revisor ikke professionel adfærd i relation til efterlevelsen af professionens værdier og traditioner jf. områdeetikken.

Jf. kendelse 23-2010 i afsnit 5.1.1.4 er det analyseret hvorvidt revisor kan fratræde hvervet, når der imellem klientens ledelse og revisor er opstået mistillid pga. at klager har anført, at revisor har udvist passivitet og manglende agtpågivenhed i forbindelse med opklaringen af besvigelserforholdene. I denne situation skal revisor i relation til god revisorskik vurdere om forholdet mellem klienten og revisor kan forbedres. Dvs. revisor skal foretage en fagligvurdering jf. områdeetikken ift. handlingsmulighederne.

Generelt gælder der for kendelserne, at revisors adfærd er påvirket af område- og pligtetikken. Dette skyldes, da der for revisorprofessionen i Danmark er implementeret lovgivning eller retningslinjer inden for store dele af området vedrørende hvordan revisor skal agere i situationer hvor der er besvigelser.

Dog er der enkelte broдне kar i professionen, som ikke handler efter professionens fælles værdier, men efter egen moral og personlig dyd, jf. afsnit 5.1.1.5, sag nr. 46-2009. Ifølge denne kendelse har revisor ageret passivt ift. besvarelsen af klientens spørgsmål, og Revisornævnet har vurderet at adfærden er i uoverensstemmelse med god revisorskik. Det er disse revisorer der miskrediterer professionen, da de ikke lever op til god revisorskik og dermed heller ikke god revisoretik. Derpå er det dybest set den enkelte revisor der sætter grænserne for efterlevelsen af de etiske retningslinjer ift. dennes personlige dyd, som er en del af individets og dermed revisors karakter.

Såfremt revisor efterlever dydsetikken og det gode menneske vil dyden være omfattet af følelserne, og individets følelser vil have stor magt over dennes handlinger. Såfremt følelserne er knyttet til dyden vil individet blive ledt mod at handle rigtigt eller følge de rigtige retningslinjer.

Jf. ovenstående er det nødvendigt for, at de etiske retningslinjer skal fungere i praksis, at den professionelle adfærd og dermed den personlige dyd og moral er grundlæggende elementer og rodfæstet i den enkelte revisor ift. at agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dvs. revisor er ansvarlig for, at optræde i offentlighedens interesse, og derpå kan revisor ikke gå på kompromis med overholdelsen af de etiske retningslinjer og de højeste professionelle standarder ift. efterlevelsen af den til en hver tid gældende opfattelse af ideel adfærd.

5.4 IESBA's udkast vedrørende tilføjelserne i retningslinjerne for revisors etiske adfærd

Jf. ovenstående afsnit 3 og 5.1 er revisors rolle i relation til god revisoretik og de etiske retningslinjer belyst. De etiske problemstillinger er behandlet ift., at analysere revisors rolle i relation til god revisoretik, og dermed hvordan de etiske retningslinjer og teorier kan hjælpe revisor til, at agere korrekt i en situation hvor der er besvigelser.

I dette afsnit 5.4 analyseres IESBA's høringsudkast fra august 2012. Udkastet vedr. tilføjelsen af kapitel 225 i relation til praktiserende revisorer og kapitel 360 i relation til ikke-praktiserende revisorer i retningslinjerne for revisors etiske adfærd. Udkastet vedr. revisors pligter ved mistanke om "ulovligheder" begået af klienten eller arbejdsgiveren. IESBA præciserer indledningsvis i udkastet, at en besvigelse er en ulovlig handling og, at kapitlerne alene omhandler mistanke om handlinger der er ulovlige, og ikke handlinger der er uetiske⁸⁸.

Pga. IESBA's definition på ulovlige handlinger og denne afhandlings fokus på besvigelser benyttes i dette afsnit termen besvigelser i relation til definitionen jf. ISA 240.

Baggrunden for tilføjelserne kan bl.a. relateres til, at tilliden og troværdigheden til revisor i den brede offentlighed er mindsket pga. de i afsnit 1.0 anførte erhvervsskandaler⁸⁹, samt den i afsnit 5.1.1.2 omtalte forventningskløft der eksisterer i forbindelse med revisors ansvar for, at opklare besvigelser. Offentligheden har derfor et behov for et endnu højere niveau for professionel adfærd i revisorprofessionen, og derpå kan tilliden til revisor øges, når der inden for professionen gennemføres kvalitetskontroller, samt stilles nye og højere standarder for adfærd⁹⁰.

Der er i tilknytning til dette udkast jf. afsnit 1.0 stor interesse for udformningen, og implementeringen af de nye etiske retningslinjer ift. hvordan disse vil påvirke revisorprofessionen. Tilføjelsen af kapitlerne kan jf. høringsudkastet bl.a. have indflydelse på fem øvrige etiske kapitler⁹¹. De væsentligste ændringer findes i kapitel 140 vedrørende revisors fortrolighed. I dette kapitel er tilføjet kapitel 140.8, som henviser til kapitlerne 225 og 360 ift. hvornår revisor skal eller har pligt til, at overskride tavshedspligten. Derudover kan der ligeledes ske ændringer i kapitel 100, 150, 210 og 300.

Kapitel 300 vedr. den ikke-praktiserende revisor ift. de i virksomheden etableret etiske politikker, og hvornår revisor skal indberette et forhold på et passende ledelsesniveau.

Endelig kan tilføjelserne øve indflydelse på ISA 250's udformning, og derfor kan der blive behov for tilpasning af denne internationale revisionsstandard.

⁸⁸ Responding to a Suspected Illegal Act, Exposure Draft, August 2012, s. 6

⁸⁹ Revisors opklaring af besvigelser – Læren af praksis, s. 12

⁹⁰ Revision – koncept & teori, s. 219

⁹¹ Responding to a Suspected Illegal Act, Exposure Draft, August 2012, s. 21-28

I forbindelse med høringsudkastet er der indsendt 73 høringssvar⁹² til IESBA. Heriblandt findes også kommentarer fra FSR – danske revisorer og FEE. Disse høringssvar benyttes i afsnit 5.4.3 til, at vurdere hvilken betydning tilføjelsen af kapitlerne i de etiske retningslinjer vil have for den danske revisorprofession.

5.4.1 Gennemgang af tilføjelsen af kapitel 225 i retningslinjerne for revisors etiske adfærd

Kapitel 225 omhandler som tidligere nævnt i afsnit 5.4 hvordan praktiserende revisorer skal agere ved mistanke om besvigelser begået af klienten. Kapitlet er opdelt i to afsnit ift. om revisor yder en revisionsydelse eller ej.

5.4.1.1 Revisor yder revisionsydelse til klienten

Kapitel 225 indledes med, at beskrive en situation hvor revisor opdager eller modtager information om, at der af klienten er begået besvigelser. Revisor skal foretage de nødvendige handlinger (Konsultere med øvrige kollegaer i revisorvirksomheden mv.) i relation til, at be- eller afkræfte mistanken. Dette betyder at det forventes, at revisor anvender viden, faglighed og ekspertise, når mistanken skal vurderes. Dette forudsættes pga. område- og pligtetikken påvirkning af revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Derfor skal revisor have kendskab til de love og retningslinjer, som professionen agerer i henhold til⁹³.

Såfremt revisor ikke er i stand til hverken, at kunne be- eller afkræfte mistanken skal revisor drøfte dette på et relevant ledelsesniveau. Valget af relevant ledelsesniveau fastlægges ud fra en faglig vurdering, som jf. områdeetikken påvirkes af revisors kendskab til professionen i form af skikke samt dydsetikken, da det er i dyden ift. integritet og ærlighed de grundlæggende faktorer til det ideelle adfærd findes⁹⁴. Dvs. den faglige vurdering fastlægges ud fra faktorer, såsom sandsynligheden for en sammensværgelse samt arten og størrelsen af de formodede besvigelser.

Derudover ligger det relevante ledelsesniveau mindst et niveau over de personer, som tilsyneladende er involveret i de formodede besvigelser.

I den situation hvor revisor vurderer, at det relevante niveau ligger over den daglige ledelse, skal revisor drøfte forholdet på øverste ledelsesniveau. Såfremt hverken den daglige eller øverste ledelse kan give tilstrækkelige oplysninger der understøtter, at virksomheden overholder lovgivningen og øvrige reguleringer samt, hvis mistanken om besvigelserne efter revisors vurdering kan have væsentlig indvirkning på

⁹² <https://www.ifac.org/publications-resources/responding-suspected-illegal-act>

⁹³ Reference til område- og pligtetik jf. afsnit 3.2 ift. at efterleve de højeste professionelle standarder og udvise professionel adfærd jf. afsnit 3.4

⁹⁴ Reference til område- og dydsetik jf. afsnit 3.2 ift. at udvise professionel dømmekraft igennem objektivitet og integritet jf. afsnit 3.4 og 5.1.1.1 sag nr. 149-2013 og 111-2014 – Orientering af den daglige/ øverste ledelse

regnskabet, skal revisor overveje behovet for, at søge juridisk bistand⁹⁵ i forbindelse med, at fastlægge passende handlinger ift. at kunne be- eller afkræfte mistanken.

Såfremt revisor ud fra en professionel tilgang har vurderet, at mistanken er i en velinformeret tredjemands interesse, skal revisor indberette dette til den relevante myndighed. Med baggrund i denne indberetning vil revisor overskride tavshedspligten og dermed påvirke revisors fortrolighed, jf. de grundlæggende etiske retningslinjer⁹⁶. Derfor fremgår det af kapitel 225.15, at revisor skal agere i god tro og udvise forsigtighed ift. udtalelser der vedrører sagen.

5.4.1.2 Revisor yder ikke revisionsydelse til klienten

Indledningsvis skal revisor agere i god tro mv. i forbindelse med indberetningen af mistanken om besvigelser begået af klienten.

Såfremt revisor ikke yder revisionsydelser til klienten, men alligevel tilegnes viden om, at besvigelser begås af klienten skal revisor agere efter kapitlerne 225.5-225.9, som er beskrevet ovenfor ift. hvilket ledelsesniveau mistanken skal drøftes på. Derudover forventes det, at revisor anvender viden, faglighed og ekspertise, når mistanken skal vurderes.

Derpå skal revisor vurdere hvorvidt mistanken om besvigelsen begået af klienten er i offentlighedens interesse. I den situation hvor revisor med baggrund i en faglig vurdering har vurderet, at mistanken er i offentlighedens interesse skal revisor råde klienten til, at indberette sagen til den relevante myndighed.

Hvis mistanken kan relateres til revisors ydelser er revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant ansvarlig for, at agere i offentlighedens interesse, og hvis klienten ikke har indberettet forholdet til en relevant myndighed inden for en rimelig periode, så har revisor pligt til, at indberette forholdet.

I den situation hvor klienten er en person, og revisor ikke kan afkræfte mistanken, skal revisor drøfte forholdet med klienten. Såfremt klienten indrømmer besvigelserne, skal revisor rådgive denne ift. at indberette forholdet til den relevante myndighed. Modsat findes situationen, hvor klienten nægter at indberette forholdet eller ikke vil vedkende, at der er begået besvigelser. I forhold til denne situation skal revisor fratræde stillingen.

Revisors pligt er at indberette besvigelsen, såfremt det ud fra en faglig vurdering vurderes, at forholdet er i offentlighedens interesse.

⁹⁵ Responding to a Suspected Illegal Act, Exposure Draft, August 2012, kapitel 225.7+8 og ISA 250, afsnit 19

⁹⁶ Reference til revisors fortrolighed jf. afsnit 3.4, hvor revisor skal respektere fortroligheden af informationer som er opnået som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser

5.4.1.3 Dokumentation

Revisor skal dokumentere hvordan der er ageret ift. mistanken om besvigelser begået af klienten. Dokumentationen skal omhandle de personer som revisor har konsulteret, de tilbagemeldinger revisor har fået fra klienten, dvs. ledelsen mv. og eventuel juridisk bistand samt indberetningen til den relevante myndighed.

5.4.2 Gennemgang af tilføjelsen af kapitel 360 i retningslinjerne for revisors etiske adfærd

Dette kapitel 360 omhandler hvordan ikke-praktiserende revisorer skal agere ved mistanke om besvigelser hos dennes arbejdsgiver ift., at bryde tavshedspligten og indberette mistanken til den relevante myndighed.

Kapitel 360's udformning er i mange henseender i overensstemmelse med kapitel 225, jf. afsnit 5.4.1, og derfor bliver tilføjelsen af dette kapitel kort omtalt nedenfor.

Kapitel 360 indledes med, at beskrive en situation hvor revisor opdager eller modtager informationer om, at arbejdsgiveren/ virksomheden har begået besvigelser og, at revisor på denne baggrund har ret til, at bryde tavshedspligten og indberette mistanken til den relevante myndighed.

Revisor skal også vurdere på baggrund af fakta og omstændighederne om dennes stilling i virksomheden skal opsiges pga. besvigelserne. Revisor må ikke opsig stillingen som substitut for at undlade, at indberette mistanken til den relevante myndighed.

I forbindelse med vurderingen af ovenstående skal den ikke-praktiserende revisor på samme måde som den praktiserende revisor identificere og vurdere truslerne i relation til, at kunne be- eller afkræfte mistanken. Efter kapitel 360.5 skal revisor såfremt mistanken ikke kan be- eller afkræftes vurdere de forestående arbejdshandlinger ift. om virksomheden har etableret en etisk politik. Dvs. hvorvidt revisor først skal indberette mistanken inden for virksomhedens retningslinjer ved at rapportere til en overordnet.

I den situation hvor revisor har vurderet, at dennes overordnede eller ledelsen kan være involveret i besvigelserne, skal revisor f.eks. underrette øverste ledelse eller følge virksomhedens etiske politikker. Det er forventet af revisor, at denne jf. de etiske retningslinjer, kapitel 110.1 agerer i offentlighedens interesse. Det betyder at såfremt virksomheden inden for en rimelig periode ikke har offentliggjort forholdet, så skal revisor indberette mistanken til den eksterne revisor – Såfremt virksomheden anvender nogen.

5.4.2.1 Dokumentation

Revisor skal dokumentere hvordan der er ageret ift. mistanken om besvigelser hos arbejdsgiveren. Dokumentationen skal omhandle de personer, som revisor har konsulteret, og de tilbagemeldinger revisor har fået fra den relevante myndighed.

Såfremt revisor har vurderet, at mistanken var ubegrundet skal det fremgå af dokumentationen hvorfor og hvordan revisor er fremkommet til denne konklusion, samt baggrunden for valget om hvorvidt revisor fortsat ønsker ansættelse i virksomheden.

5.4.3 Høringssvar

Jf. ovenstående afsnit 5.4.2 er IESBA's høringsudkast gennemgået. Dette udkast har som tidligere nævnt medført stor interesse fra en række revisororganisationer, idet disse organisationer – herunder FSR – danske revisorer og FEE – Federation of European Accountants har opdaget og vurderet problemstillinger, som tilføjelsen af de etiske kapitler kan medføre.

I relation til ovenstående gennemgås nedenfor høringssvarerne fra FSR og FEE.

5.4.3.1 FSR – danske revisorer

FSR støtter generelt initiativet til, at der skal udvikles præventive foranstaltninger ift. problemstillingen vedrørende revisors pligter ved mistanke om besvigelser og bekæmpelsen af lovovertrædelser begået af klienten. FSR's tilslutning ophører dog i relation til tilføjelsen af kapitlerne 225 og 360 i retningslinjerne for revisors etiske adfærd. Dette skyldes, at tilføjelserne bl.a. vil skabe usikkerhed om i hvilke situationer revisor skal reagere på den i de etiske retningslinjer anførte måde kontra den anførte måde i revisorloven.

FSR deltager i FEE's etikudvalg, og som det fremgår nedenfor af afsnit 5.4.3.2 er FSR på linje med den europæiske revisororganisation⁹⁷.

FSR's høringssvar er nedenfor nærmere beskrevet i relation til hvilken betydning denne tilføjelse i de etiske retningslinjer vil få for den danske revisorprofession.

Det fremgår af høringssvaret, at FSR ikke finder det hensigtsmæssigt, at pålægge en bestemt profession og herpå medlemmer af IFAC disse nye krav, da dette ikke vil sikre lige vilkår for de respektive professioner. Dette kan medføre, at klienten bliver mere opmærksom og forsigtig ift., hvilke informationer denne deler med revisor kontra andre professioner. Derudover er der risiko for, at den pågældende klient bliver opmuntret til, at erhverve professionelle tjenesteydelser fra andre professioner. Derpå påvirker de etiske retningslinjer konkurrencesituationen professionerne imellem. FSR påpeger i relation til denne

⁹⁷ FSR artikel: FSR – danske revisorer er kritisk over for etikforslag om ulovlige handlinger

problemstilling, at der på internationalt niveau vedrørende hvidvaskning mv. samarbejdes på tværs af professioner og grænser. Såfremt kravene til tavshedspligten var ensrettet for de relevante professioner var det ikke kun revisorprofessionen, og dennes fortrolighed der blev påvirket.

FSR har yderligere i høringssvaret fremført, at sådanne krav skal behandles i lovgivningen af institutioner som f.eks. Europa Kommissionen foruden i national lovgivning. De etiske retningslinjer er ikke et juridisk instrument, og derfor kan retningslinjerne ikke yde revisor retligbeskyttelse, såfremt revisors ageren bliver et søgsmål for klienten.

Jf. ovenstående afsnit mener FSR, at problemstillingen bør behandles i de nationale lovgivninger, via direktiver på EU-niveau, samt via fælles internationale indsatser. Dertil henviser og referer FSR til den danske revisorlov § 22, som omhandler revisors rapportering om økonomiske forbrydelser. Dvs. hvornår og hvordan revisor skal rapportere i den enkelte situation mht. underretning af ledelsen, indførslen i revisionsprotokollatet, underretning af Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet samt evt. fratrædelse af hvervet⁹⁸.

Nedenfor gennemgås FEE's høringssvar.

5.4.3.2 FEE – Federation of European Accountants

Generelt støtter FEE ikke de overordnede forslag, som IESBA har udarbejdet i høringsudkastet. FEE har identificeret en række problemstillinger, som kan have en utilsigtet negativ konsekvens for professionen, og de interessenter der interagerer med revisor og dennes professionelle ydelser.

Jf. ovenstående problemstillinger påpeger FEE bl.a. på samme måde som FSR jf. afsnit 5.4.3.1, at de etiske retningslinjer ikke er et juridisk instrument samt, at tilførslen af nye krav til professionen vil påvirke revisors fortrolighed og loyalitet ift. en samarbejdspart.

FEE fremfører yderligere, at revisororganisationen vedkender vigtigheden i, at agere i offentlighedens interesse, men finder det kritisabelt, at der ikke eksisterer en fælles definition på begrebet. Dvs. det af den enkelte revisor kræves, at denne på baggrund af område- og pligtetikken⁹⁹ i relation til, at udvise professionel adfærd igennem kendskab til professionens skikke mv. skal vurdere om en mistanke er i offentlighedens interesse.

⁹⁸ 5.1.1.4 sag nr. 23-2010 – Mistillidsforhold mellem klient og revisor

⁹⁹ Reference til område- og pligtetik jf. afsnit 3.2 ift. at efterleve de højeste professionelle standarder og udvise professionel adfærd jf. afsnit 3.4

Såfremt revisor vurderer, at mistanken er i offentlighedens interesse skal revisor indberette forholdet til den relevante myndighed. Dette jf. FEE tvetydige begreb vil pga. subjektive og kulturelle forskelle medføre, at der kan være differentierede tærskler for hvornår en besvigelse skal indberettes.

FEE foreslår pga. ovenstående problemstillinger, at IESBA's tilføjelser behandles af institutioner såsom G20, og herunder EU mv. ift. at udvikle lovgivningen på området.

5.5 Påvirkningen af Revisornævnets kendelser ved tilføjelsen i retningslinjerne for revisors etiske adfærd

I dette afsnit vurderes hvordan tilføjelsen af kapitel 225 og 360 i retningslinjerne for revisors etiske adfærd påvirker Revisornævnets kendelser, jf. afsnit 5.1.

Jf. revisorloven § 22 er revisor forpligtet til, at reagere, når denne i forbindelse med udførelsen af erhvervet indser, at ledelsen begår eller har begået besvigelser. Hvis revisor har en begrundet formodning om, at besvigelsen vedr. væsentlige beløb eller i øvrigt er af grov karakter, skal revisor underrette hvert enkelt medlem af ledelsen. Derpå har ledelsen 14 dage til, at få dokumentet over for revisor, at de fornødne skridt er taget ift. at få rettet op på skaderne. Såfremt revisor vurderer, at underretningen af ledelsen vil være uegnet til, at forhindre besvigelser skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet.

Ovenstående afsnit beskriver hvordan revisor skal agere efter revisorloven § 22, og nedenfor beskrives tilføjelsernes indflydelse på Revisornævnets kendelser i relation til overskridelsen af tavshedspligten. Derudover bemærkes det, at revisor jf. revisorloven § 22 indledningsvis skal indse, at besvigelsen er begået, hvorimod revisor jf. de etiske retningslinjer blot skal have en mistanke.

Tilføjelserne i de etiske retningslinjer, som er belyst i afsnit 5.4 vil jf. afsnit 5.1.1.1 øve indflydelse på sag nr. 149-2013 og 111-2014, hvor revisor efter Revisornævnets kendelse skal kommunikere om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse. Dvs. revisor skal drøfte forholdet på det relevante ledelsesniveau. Såfremt kapitel 225 implementeres i de etiske retningslinjer skal revisor, som er centralt i problemstillingen vedrørende dette kapitel ud fra en professionel tilgang vurdere om mistanken er i en velinformeret tredjemands interesse. Hvis revisor vurderer, at mistanken er i den velinformerede tredjemands interesse, så skal revisor indberette forholdet til den relevante myndighed, og dermed tilsidesættes tavshedspligten.

Problemstillingen som sag nr. 149-2013 og 111-2014 belyser er gældende for samtlige af de analyserede kendelser, da disse vedr. situationer, hvor der er begået besvigelser. I forhold til de øvrige kendelser skal revisor indledningsvis have kendskab eller som minimum have mistanke til, at der er begået besvigelser i virksomheden. Denne mistanke kan ifølge afsnit 3.9 og 5.1.1.2 være problematisk at opnå pga., at der i enhver revision er iboende begrænsninger samt, at besvigelser er bevidste kriminelle handlinger, som har til formål at skjule væsentlig fejlinformation.

På baggrund af ovenstående er det blot førnævnte sag nr. 149-2013 og 111-2014, hvor revisor og klienten påvirkes af tilføjelsen af kapitel 225 i de etiske retningslinjer. Dette skyldes, at nærværende tilføjelse i de etiske retningslinjer behandler hvordan revisor skal agere efter at besvigelserne er opdaget samt, at Revisornævnets kendelser med baggrund i den enkelte klage ofte vedr. at revisor må have tilsidesat god revisorskik, siden denne ikke har opdaget og forhindret, at besvigelsen har fundet sted.

I relation til ovenstående analyseres påvirkningen af Revisornævnets øvrige kendelser ift. hvordan revisor skal agere ved opdagelsen af den pågældende besvigelsestype.

Jf. afsnit 5.1.1.2 sag nr. 75-2012 og afsnit 5.1.1.5 sag nr. 46-2009 er besvigelserne begået af en medarbejder i økonomiafdelingen, som dermed har haft adgang til bogføringsmodulet. Såfremt revisor har mistanke eller har opdaget førnævnte besvigelser, skal revisor følge kapitel 225 i de etiske retningslinjer. For at kunne bekræfte mistanken skal revisor drøfte dette på det relevante ledelsesniveau. Dvs. det relevante ledelsesniveau ligger mindst et niveau over de personer, som tilsyneladende er involveret i de formodede besvigelser. Jf. disse to kendelser er det relevante ledelsesniveau den daglige ledelse. Den daglige ledelse skal dermed medvirke til opklaringen, og opgive oplysninger der understøtter revisors mistanke om den begået besvigelse.

Derudover skal revisor ud fra en professionel tilgang vurdere hvorvidt mistanken er i en velinformeret tredjemands interesse, da revisor på den baggrund skal indberette forholdet til den relevante myndighed.

Vedrørende afsnit 5.1.1.3 sag nr. 5-2012 og 5.1.1.4 sag nr. 23-2010 er der tale om besvigelser begået af direktøren, og dermed et medlem af den daglige ledelse i forbindelse med overførsel af likvider mellem selskaber og bortskaffelse af virksomhedens aktiver.

Jf. denne situation skal revisor drøfte forholdet på øverste ledelsesniveau ift. om der på dette niveau kan indhentes tilstrækkelige oplysninger der bekræfter revisors mistanke. Derudover skal revisor vurdere hvorvidt besvigelserne kan have væsentlig indvirkning på regnskabet, og om mistanken/ besvigelsen er i en velinformeret tredjemands interesse, da revisor skal indberette dette til den relevante myndighed. Dermed tilsidesætte tavshedspligten med de negative påvirkninger til følge, som er udledt af høringsvarerne i afsnit 5.4.3.

Med baggrund i ovenstående er det kun i den ideelle verden, hvor revisor opdager alle besvigelser således, at disse evt. bliver indberettet til den relevante myndighed efter kapitel 225 og 360, men ikke desto mindre er vigtigt, at den enkelte revisor får opøvet den etiske stedsans således, at revisor med relation til områdeetikken kan foretage de korrekte skøn og faglige vurderinger generelt.

Nedenfor diskuteres hvordan tilføjelsen i de etiske retningslinjer i relation til tavshedspligten påvirker professionen generelt, da revisors rolle ift. efterlevelsen af den ideelle adfærd bliver ændret.

5.6 Diskussion af tilføjelserne i retningslinjerne for revisors etiske adfærd

I dette diskussionsafsnit vurderes tilføjelsen af kapitlerne 225 og 360 i de etiske retningslinjer, samt hvilken betydning disse vil få for den danske revisorprofession. I diskussionen inddrages de belyste problemstillinger fra de ovenstående høringssvar, samt artikler udgivet af FSR. Artiklerne kommenterer på IESBA's høringssudkast samt FSR's og FEE's høringssvar.

Jf. høringssvarene i afsnit 5.4.3 er den centrale problemstilling i dette høringssudkast, at det i nogle tilfælde forventes, at revisor bryder tavshedspligten, og indberetter den opståede mistanke om besvigelser begået af klienten til den relevante myndighed. I relation til at revisor bryder tavshedspligten opstår der jf. ovenfor en række problemstillinger, og disse diskuteres nedenfor.

Indledningsvis bør det nævnes, at der i Danmark eksisterer regler om revisors oplysnings- og indberetningspligter. Dvs. revisor er underlagt regler i revisorloven om rapportering om økonomiske forbrydelser (RL §22), hvidvaskloven samt bestemmelser om hvorvidt revisor skal/ kan fratræde et hverv ved mistanke om besvigelser¹⁰⁰. Disse nationale love har forrang kontra de etiske retningslinjer, hvor der måtte være tale om skærper i dansk lov¹⁰¹, samt de nationale regler yder revisor beskyttelse således, at denne ikke kan ifaldes straf for at bryde tavshedspligten. Disse beskyttelsesregler kan ikke fastlægges i de etiske retningslinjer, da disse ikke er bindende for nationale myndigheder.

I den situation hvor revisor bryder tavshedspligten, kommer denne i konflikt med de aktuelle reguleringer såsom ISA 250 (Overvejelser vedrørende love og øvrige regulering ved revision af regnskaber) og revisorloven § 22. Dette vil jf. FSR og FEE skabe usikkerhed om, i hvilke situationer revisor skal agere på den i de etiske retningslinjer anførte metode frem for den i revisorloven anførte metode. Dermed er det jf. FEE tvivlsomt om de etiske retningslinjer, der skal fungere parallelt med de eksisterende nationale love skaber klarhed og harmonisering¹⁰².

FSR har yderligere i artiklen¹⁰³ fremført, at:

”De nye krav og byrder, som IESBA vil pålægge praktiserende såvel som ikke-praktiserende revisorer er ude af proportioner”

¹⁰⁰ 5.1.1.4 sag nr. 23-2010 – Mistillidsforhold mellem klient og revisor

¹⁰¹ FSR artikel: Hvordan skal revisor agere ved mistanke om ulovligheder - oplæg til etiske retningslinjer fra IESBA

¹⁰² FSR artikel: Betænkeligheder over forslag til etikkrav vedrørende ulovlige handlinger

¹⁰³ FSR artikel: FSR - danske revisorer er kritisk over for etikforslag om ulovlige handlinger

Denne kommentar fra FSR er på linje med FEE's holdning, og kan begrundes med, at revisororganisationerne ikke finder det hensigtsmæssigt, at revisorprofessionen, som den eneste profession pålægges sådanne nye krav, som påvirker revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Derudover kan tilføjelserne være konkurrenceforvridende ift. andre professioner og revisorer, som ikke er medlemmer af IFAC. Revisororganisationerne mener, at kravet til at overskride tavshedspligten vil kunne forringe samarbejdsforholdet og fortroligheden mellem klienten og revisor. Dermed er der risiko for, at klienten mister tilliden til revisor. Dette skyldes pga. at revisor ud fra en professionel tilgang ift. tredjemands interesse, skal vurdere om forholdet skal indberettes til den relevante myndighed. Dermed kan der opstå en situation, hvor klienten bliver mere opmærksom og forsigtigt ift. hvilke informationer denne deler med revisor kontra andre professioner.

Men hvilke forhold der skal indberettes ift. offentlighedens interesse skal den enkelte revisor vurdere. Dvs. definitionen af hvad der er i offentlighedens interesse kan være under påvirkning af subjektive og kulturelle faktorer, og derpå kan der være forskellige tærskler for, hvornår en besvigelse skal indberettes til den relevante myndighed¹⁰⁴. Dvs. det ikke er alle besvigelser der er af sådan en væsentlig karakter, at forholdet skal indberettes til den relevante myndighed.

Jf. ovenstående problemstillinger i relation til revisors overskridelse af tavshedspligten stiller FEE spørgsmål ved, om tilføjelsen af de etiske kapitler er det rigtige sted, at foretage skærpelsen af revisors pligter¹⁰⁵. FSR argumenterer yderligere for, at problemstillingen bedre reguleres i national lov, via direktiver på EU-niveau, end i form af etiske retningslinjer¹⁰⁶.

Med baggrund i ovenstående afsnit vedrørende FSR og FEE's belysning af hvordan tilføjelsen af kapitlerne i de etiske retningslinjer vil påvirke revisorprofessionen kan det yderligere fremføres, at tilføjelsen af kapitlerne er udarbejdet i relation til, at styre den menneskelige adfærd. Mht. den menneskelige adfærd skal revisor jf. god revisorskik, og derudover de etiske retningslinjer udvise en korrekt professionel adfærd og dermed handlemåde, når denne agerer som offentlighedens tillidsrepræsentant. Disse etiske retningslinjer for revisors adfærd er som det fremgår af afsnit 3.3 normalt forudgående ift. lovgivningen på området i relation til revisors ageren i gråzonen. Men som det er belyst i afsnit 5.4.3, så er Danmark og de danske revisorer allerede underlagt regler i revisorloven og hvidvaskloven. Dvs. tilføjelserne i de etiske retningslinjer i højere grad er udarbejdet til revisorer i nationer, hvor lovgivningen ikke er udviklet på samme niveau som den danske og europæiske lovgivning er på området. Dvs. de etiske retningslinjer er udarbejdet til revisorer,

¹⁰⁴ FSR artikel: Betæneligheder over forslag til etikkrav vedrørende ulovlige handlinger

¹⁰⁵ FSR artikel: Betæneligheder over forslag til etikkrav vedrørende ulovlige handlinger

¹⁰⁶ FSR artikel: FSR - danske revisorer er kritisk over for etikforslag om ulovlige handlinger

som i højere grad ift. de danske forhold agerer i gråzonen mellem gældende lovgivning og den menneskelige adfærd mht. holdninger, etiske retningslinjer og moralbegreber.

Da Danmark har lovgivning på området er det tvivlsomt, at retningslinjerne vil skabe klarhed og harmonisering på området, og i stedet for vil medføre usikkerhed, og udvide gråzonen mht. i hvilke situationer revisor skal agere på den i de etiske retningslinjer anførte måde, frem for den i revisorloven anførte måde¹⁰⁷.

Jf. ovenstående har høringssvarerne medført megen kritik af IESBA's høringsudkast. Dog kan en positiv udledt effekt af tilføjelsen af de etiske kapitler være, at offentligheden med baggrund i forventningskløften kommer tættere på revisor og revisorprofessionen. Dette skyldes da professionen jf. diskursetikken åbner op og kommunikere med offentligheden på en ny måde¹⁰⁸. Derudover kan offentlighedens tillid til kvaliteten af de ydelser revisor leverer øges, når der inden for professionen gennemføres kvalitetskontroller, og stilles nye og højere standarder for adfærd¹⁰⁹. Tilliden til revisor vil derfor øges pga., at revisor vil være synlig for offentligheden mht. indberetningen til den relevante myndighed af mistænkelige forhold i relation til besvigelser. Denne synlighed kan mindske forventningskløften, og dermed isoleret set øge tilliden til revisors arbejde jf. afsnit 5.1.1.2.

Hvorvidt tilliden generelt kan øges i offentligheden og ift. revisors klienter, og om denne kan opveje de førnævnte negative konsekvenser er tvivlsomt.

Mht. revisors rolle i samfundet, som offentlighedens tillidsrepræsentant og efterlevelsen af god revisorskik vil denne både før som efter, at tilføjelserne er blevet implementeret bestå i, at agere i offentlighedens interesse, og tilføre troværdighed til erklæringer og anden økonomisk information på grundlag af de faktorer der er gennemgået i afsnit 3.8. Men den ideelle adfærd i relation til revisoretik er et flydende begreb, som er under påvirkning af de etiske retningslinjer ift., at revisor skal agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Denne ideelle adfærd vil med implementeringen af de nye etiske kapitler betyde, at revisor skal og har pligt til, at tilsidesætte tavshedspligten ved mistanke om, at besvigelser er begået af klienten – Såfremt der måtte være tale om skærper i de etiske retningslinjer kontra dansk lov. Dermed påvirkes den fortrolighed, som skal eksistere mellem klienten og revisor jf. afsnit 3.4.4 pga. de problemstillinger, som FSR og FEE har fremstillet i høringssvarerne.

¹⁰⁷ FSR artikel: FSR - danske revisorer er kritisk over for etikforslag om ulovlige handlinger

¹⁰⁸ Reference til diskursetik jf. afsnit 3.2 ift. den åbne dialog i samtalen

¹⁰⁹ Revision – koncept & teori, s. 219

5.7 Delkonklusion

Jf. ovenstående analyse af tilføjelsen af kapitel 225 og 360 i de etiske retningslinjer kan det konkluderes, at de overordnede tilføjelser vedr. revisors tavshedspligt, og dermed ændres revisors rolle ift., at agere og udvise ideel adfærd i relation til dennes pligter ved mistanke om, at besvigelser er begået af klienten.

Dette skyldes at revisors adfærd påvirkes med baggrund i, at skulle agere som offentlighedens tillidsrepræsentant, men også at skulle agere på grundlag af den til en hver tid gældende opfattelse af den ideelle adfærd. Dvs. revisor skal handle i offentlighedens interesse, og dette skal ske på baggrund af den ideelle adfærd, som er styret af de grundlæggende etiske retningslinjer.

Nedenfor konkluderes hvad de overordnede tilføjelser består af, samt hvilken betydning tilføjelsen får for den danske revisorprofession.

Det fremgår af IESBA's høringsudkast, at revisor ved mistanke om besvigelser begået af klienten skal have pligt til, at overskride tavshedspligten med baggrund i revisors faglige viden og ekspertise ift. offentlighedens interesse.

Tilføjelserne vil jf. afsnit 5.1.1.1 og 5.5 øve indflydelse på Revisornævnets kendelser ift. hvordan og hvornår revisor skal kommunikere om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse. Dvs. revisor ved implementeringen af kapitel 225 i de etiske retningslinjer ud fra en professionel tilgang skal vurdere om mistanken er i en velinformeret tredjemands interesse. Såfremt revisor kan bekræfte forholdet, så skal revisor indberette dette til den relevante myndighed, og dermed tilsidesætte tavshedspligten.

Baggrunden for at IESBA ønsker, at foretage denne tilføjelse i de etiske retningslinjer fremgår ikke af høringsudkastet udover, at der er tale om retningslinjer for revisors ageren ved mistanke om besvigelser begået af klienten. Dog er det i afsnit 3.3 beskrevet, at offentlighedens tillid til kvaliteten af de ydelser revisor leverer øges, når der inden for professionen stilles nye og højere standarder for adfærd.

Men som det er belyst i høringssvarerne fra FSR og FEE er disse revisororganisationer kritiske over for høringsudkastet til de nye etiske retningslinjer. FSR beskriver høringsudkastet, som *ude af proportioner*.

Dette skyldes da der skabes usikkerhed om, i hvilke situationer revisor skal agere efter de etiske retningslinjer eller revisorloven. Problemstillingen opstår i den situation, hvor revisor bryder tavshedspligten, da retningslinjerne kommer i konflikt med gældende ISA 250 og revisorloven § 22.

Mht. hvordan revisor skal agere, så kan der være forskellige tærskler for, hvornår en besvigelse skal indberettes til den relevante myndighed, da definitionen af hvad der er i offentlighedens interesse kan være under påvirkning af subjektive og kulturelle faktorer.

Implementeringen af de nye etiske retningslinjer vil ligeledes påvirke konkurrencesituationen professionerne imellem, da det blot er en profession, som derunder er medlem af IFAC der pålægges kravene.

Revisororganisationerne mener, at kravet til at overskride tavshedspligten vil være konkurrenceforvridende, da det vil kunne forringe samarbejdsforholdet, og fortroligheden mellem klienten og revisor. Derudover er der risiko for, at klienten mister tilliden til revisors arbejde og dermed belastes fortroligheden, da revisor ud fra en professionel tilgang ift. tredjemands interesse skal vurdere om forholdet skal indberettes til den relevante myndighed. Dermed kan der opstå en situation, hvor klienten bliver mere opmærksom og forsigtigt ift. hvilke informationer denne deler med revisor kontra andre professioner.

Endelig har FSR og FEE påpeget, at de etiske retningslinjer ikke er et juridisk instrument, og derfor kan disse retningslinjer ikke yde revisor samme retligbeskyttelse, som er tilfældet efter den danske lovgivning, når revisor efterlever reglerne om indberetning.

Jf. ovenstående høringssvar og diskussionsafsnittet er IESBA's høringsudkast forbundet med en række kritikpunkter. Derfor mener FSR, at eventuelle nye tiltag med restriktioner over for revisor på dette område bør ske i form af lovregler på EU-niveau. I Danmark eksisterer der på dette område allerede regler for revisors oplysnings- og indberetningspligter. Dvs. revisor er underlagt regler jf. revisorloven § 22 om rapportering om økonomiske forbrydelser, hvidvaskloven samt bestemmelser om hvorvidt revisor skal/ kan fratræde et hverv ved mistanke om besvigelser. Disse nationale love har forrang kontra de etiske retningslinjer, hvor der måtte være tale om skærper i dansk lov.

6.0 Konklusion

I dette afsnit konkluderes på problemformuleringen jf. afsnit 1.2 ift. delene: Teori, empiri, analyse og tolkninger. Det er sammenhængen mellem delene og helheden der er meningsskabende. Dvs. revisors rolle i relation til god revisoretik forstås med baggrund i de gennemgået delkomponenter, men samtidig forstås delene ud fra revisors rolle i relation til god revisoretik.

Jf. ovenstående beskrives konklusionen nedenfor vha. slutningsformen induktion.

Problemstillingen i denne kandidatafhandling har i en dansk kontekst vedrørt revisors rolle i relation til god revisoretik i situationer hvor der er besvigelser, samt hvilken betydning udviklingen i de etiske retningslinjer har for revisor i forbindelse med, at udføre hvervet som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Med baggrund i og efterlevelsen af god revisoretik kan professionen skabe en troværdig revisorprofession, hvor revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant udfører hvervet i overensstemmelse med god revisorskik. God revisorskik består bl.a. af de grundlæggende etiske retningslinjer, da disse er indskrevet i revisorloven. Dvs. revisor i relation til god revisorskik skal efterleve den til enhver tid gældende opfattelse af ideel adfærd.

Den ideelle adfærd udvikles i den enkelte revisors dyd, da dyden er en del af individets karakter ift. at opøve den etiske stedsans. Dette sker ved, at revisor benytter de etiske retningslinjer ift. at udvise den ideelle adfærd ved, at besidde de faglige kompetencer, og have kendskab til de traditioner der gælder for revisorprofessionen ift. at løse problemstillingen på den mest korrekte måde og i henhold til gældende lovgivning.

Ovenstående tolkning af revisors rolle i relation til god revisoretik konkluderes yderligere nedenfor.

Retningslinjerne for revisors ideelle adfærd og den gode karakter er grundlagt i professionsetikken. Etik er læren om den ideelle adfærd med fokus på identifikation af godt og dårligt – rigtigt og forkert. Jf. de etiske teorier findes der ikke en universel teori ift. løsningen af en etisk problemstilling. Derfor er de etiske teorier og retningslinjer styrende ift., at revisor gør det rigtige ud fra de rigtige motiver kontra revisors egen moral.

Nedenfor er beskrevet de analyserede dele, som begrundet behovet for god revisoretik i professionen.

Jf. ovenstående skal revisor udvise korrekt etisk adfærd, og dette hænger sammen med, at revisor skal agere i rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant efter revisorloven § 16. Herunder skal revisor forstå professionens grundlæggende opgave, som består i ansvaret over for offentligheden. Dvs. revisor ud fra et uafhængigt grundlag jf. nærhedsetikken samt god revisorskik skal tilføre den økonomiske information i form af revisionspåtegningen troværdighed til brug for klienten og interessenterne.

For at revisor kan udfylde rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant, og dermed udvise en ideel adfærd skal revisor grundlæggende være uafhængig af klienten i både opfattelsen og fremtoningen. Dvs. revisor skal undgå interessekonflikter som f.eks. egeninteresse i klienten, da dette påvirker revisors objektivitet pga. revisors incitament til nyttemaksimering jf. agentteorien. Nyttemaksimeringen og dermed at målet helliger midlet er grundlæggende for konsekvensetikken, og er modsætningen til pligtetikken. Derfor er de etiske retningslinjer og revisorloven domineret af pligtetikken, da revisor skal udføre nogle bestemte handlinger uanset resultatet af handlingen.

Egeninteresse er blot en af de etiske problemstillinger, som revisor kan befinde sig i. De etiske problemstillinger opstår i gråzonen mellem gældende lovgivning og den menneskelige adfærd mht. holdninger, etiske retningslinjer og moralbegreber. Dvs. de etiske problemstillinger opstår i situationer, hvor lovgivningen, som styrer revisors ydre adfærd er ufuldkommen.

I sammenhæng med ovenstående gråzone opstår der etiske problemstillinger i situationer hvor der er besvigelser. Besvigelser er bevidste handlinger der har til formål, at skjule væsentlig fejlinformation, og dette øger kravene til revisors faglige kvalifikationer og kompetencer i forbindelse med, at opstille handlingsmulighederne således, at problemstillingen løses på den mest hensigtsmæssige og korrekte måde.

Jf. Revisornævnets kendelser er det analyseret, at revisor er afhængig af de grundlæggende etiske retningslinjer samt, at det er væsentligt, at tænke de etiske teorier ind i revisors hverv og efterlevelsen af den ideelle adfærd.

Ifølge afsnit 5.1.1.1 er det analyseret, at problemstillingen og kendelsen kunne være undgået, såfremt revisor havde handlet etisk korrekt og udvist professionel adfærd. Dvs. revisors efterlevelse af områdeetikken i sammenhæng med pligtetikken ville have sat revisor i stand til, at tage en korrekt beslutning og dermed efterleve god revisorskik. Med yderligere kendskab til revisorprofessionen og dermed hvordan hvervet udføres med den korrekte dyd, kunne revisor have efterlevet professionens værdier og udført hvervet efter gældende lovgivning, standarder mv. Revisornævnet ligger til grund for kendelsen, at revisor jf. ISA 265 rettidigt og skriftligt skulle have orienteret selskabets øverste ledelse om den manglende bogføring.

Generelt gælder der for kendelserne, at revisors adfærd er påvirket af område- og pligtetikken. Dette skyldes, da der for professionen i Danmark er implementeret lovgivning eller retningslinjer inden for store dele af området vedrørende hvordan revisor skal agere i situationer hvor der er besvigelser.

Derudover er det nødvendigt for, at de etiske retningslinjer skal fungere i praksis, at den professionelle adfærd og dermed de personlige dyder jf. dydsetikken og i modsætning til afsnit 5.1.1.5 er grundlæggende elementer som er rodfæstet i den enkelte revisor ift. at agere som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Dvs. revisor er ansvarlig for, at optræde i offentlighedens interesse, og derpå kan revisor ikke gå på kompromis med efterlevelsen af de etiske retningslinjer og de højeste professionelle standarder. Selvom den enkelte revisors personlige dyd er vigtig for den ideelle adfærd, så er dette kun en del af helheden, som omhandler de øvrige etiske teorier, grundlæggende etiske retningslinjer, lovgivningen og interessenterne.

IESBA's høringsudkast fra 2012 vedr. ligeledes revisors ideelle adfærd, da tilføjelserne i form af kapitel 225 og 360 i de etiske retningslinjer overordnet vedr. revisors tavshedspligt mht. hvordan revisor skal agere ved mistanke om, at en besvigelser er begået af klienten. Tilføjelserne medfører ændringer i revisors ideelle adfærd, og dette skyldes, at revisor skal agere ift. den enhver tid gældende opfattelse af den ideelle adfærd.

I den situation hvor revisor skal vurdere mistanken om en besvigelser er begået af klienten, så forventes det, at revisor foretager de nødvendige handlinger ift. at anvende viden, faglighed og ekspertise. Dette er i overensstemmelse med både dyds-, område- og pligtetikken. Derudover skal revisor ud fra en professionel tilgang vurdere om mistanken er i en velinformeret tredjemands interesse. Såfremt dette er tilfældet, skal revisor indberette forholdet til den relevante myndighed. Det er i forbindelse indberetningen, at revisor vil overskride tavshedspligten og dermed påvirke revisors fortrolighed, jf. de grundlæggende etiske retningslinjer.

Generelt mener FSR, at tilføjelserne pga. nedenstående påvirkning og betydning for revisorprofessionen er ude af proportioner.

Tilføjelserne i de etiske retningslinjer vil ifølge høringssvarene fra FSR og FEE, skabe usikkerhed om i hvilke situationer revisor skal reagere på den i de etiske retningslinjer anførte måde kontra den anførte måde i revisorloven. Derudover er der pga. subjektive og kulturelle forskelle differentierede definitioner for hvad der er i offentlighedens interesse i relation til, hvornår en besvigelser skal indberettes til den relevante myndighed. Dvs. det er op til den enkelte revisor og dennes personlige dyd og kendskab til revisorprofessionen ift. om en mistanke skal indberettes.

I den kontekst vurderer revisororganisationerne, at implementeringen af de nye etiske retningslinjer vil påvirke konkurrencesituationen professionerne imellem, da kravene blot pålægges en profession. Samtidig er kravene kun gældende for medlemmer af en organisation under IFAC.

På den baggrund mener revisororganisationerne, at implementeringen af retningslinjerne vil forringe samarbejdsforholdet og fortroligheden mellem klienten og revisor samt, at der er risiko for, at klienten mister tilliden til revisor. Modsat kan tilføjelserne have en positiv indflydelse ift. offentligheden generelt, da det i afsnit 3.3 er beskrevet, at offentlighedens tillid til kvaliteten af de ydelser revisor leverer øges, når der inden for revisorprofessionen stilles nye og højere standarder til revisors adfærd. Derudover er det jf. afsnit 5.1.1.2

analyseret med baggrund i diskursetikken, at forventningskløften mindskes, når professionen åbner op og kommunikerer med offentligheden på en ny måde.

Ifølge ovenstående vil overskridelsen af tavshedspligten have betydning for revisorprofessionen generelt. Men i Danmark eksisterer der i forvejen regler for revisors oplysnings- og indberetningspligter. Dvs. revisor er underlagt reglerne i revisorloven jf. § 22 og hvidvaskloven samt bestemmelser om hvorvidt revisor skal/ kan fratræde et hverv ved mistanke om besvigelser. Disse nationale love har forrang ift. de etiske retningslinjer, hvor der måtte være tale om skærper i dansk lov. Derudover yder de nationale regler revisor beskyttelse således, at denne ikke kan ifaldes straf for at bryde tavshedspligten. Beskyttelsesreglerne kan ikke fastlægges i de etiske retningslinjer, da disse ikke er bindende for nationale myndigheder.

I relation til Revisornævnets kendelser over IESBA's høringsudkast indflydelse på samtlige af de analyserede kendelser pga. besvigelseselementet. Dog er det kun i sag nr. 149-2013 og 111-2014 jf. afsnit 5.1.1.1, hvor tilføjelserne i de etiske retningslinjer får en direkte betydning, da revisor indledningsvis skal have kendskab og mistanke til, at der er begået besvigelser i virksomheden. Jf. kendelsen skal revisor kommunikere de opdagede mangler i den interne kontrol til den øverste ledelse. Efterfølgende skal revisor ud fra en professionel tilgang vurdere om mistanken er i en velinformeret tredjemands interesse. Såfremt revisor kan bekræfte forholdet, så skal revisor indberette dette til den relevante myndighed, og dermed tilsidesættes tavshedspligten.

Mht. de øvrige kendelser har revisor ikke opdaget eller haft mistanke om, at en besvigelse var blevet begået, og dette skydes evt. at der i enhver revision er iboende begrænsninger samt, at besvigelser er bevidste kriminelle handlinger, som har til formål at skjule væsentlig fejlinformation. Disse kendelser er behandlet generelt ift. besvigelsestypen. Dvs. de øvrige kendelser er vurderet på baggrund af den viden, faglighed og ekspertise, som jf. områdeetikken er relevant ift. at bestemme det rette ledelsesniveau, hvor revisor skal drøfte mistanken, samt vurdere hvorvidt tavshedspligten skal overskrides.

Jf. denne afhandling er det nødvendigt for, at de etiske retningslinjer skal fungere i praksis, og revisor skal beholde rollen i samfundet som offentlighedens tillidsrepræsentant, at den professionelle adfærd og dermed den personlige dyd og moral er grundlæggende elementer, som er karakteriseret ved og i den enkelte revisor. Dvs. revisor er ansvarlig for, at optræde i offentlighedens interesse, og derpå kan revisor ikke gå på kompromis med efterlevelsen af de etiske retningslinjer og de højeste professionelle standarder ift. efterlevelsen af den til en hver tid gældende opfattelse af ideel adfærd.

7.0 Perspektivering

I dette afsnit perspektiveres til den fremtidige udvikling i revisors ideelle adfærd ift. god revisorskik jf. afsnit 3.8.2. God skik øver indflydelse på revisors rolle i samfundet i relation til, at fremstå som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Begrebet er flydende og fleksibelt ift. den enhver tid rådende opfattelse af kravet til revisors adfærd¹¹⁰. Dvs. revisors adfærd skal følge ændringerne i samfundsforholdene og de etiske retningslinjer.

Det er i forbindelse med efterlevelsen af ovenstående adfærd revisor skal agere efter den til enhver tid herskende vurdering af god revisorskik. Vurderingen af hvad der er god revisorskik er ikke op til revisors egen holdning, men fastlæggelsen af hvad der i en konkret situation er god revisorskik sker først efterfølgende, når Revisornævnet træffer afgørelsen jf. afsnit 5.1. Dvs. ingen revisorer på forhånd med sikkerhed kan vurdere, om en given handling vil være en disciplinærforseelse, som revisor kan drages ansvar for¹¹¹.

Ovenstående problemstilling er belyst i revisorlitteraturen ift. Advokatnævnets udfyldning af begrebet god advokatskik. Herunder har Jørgen Hansen fremført følgende¹¹²:

”Grundlaget findes i nævnsmedlemmernes hjernebatter på det tidspunkt, hvor en nævnskendelses indhold besluttet... nævnet (er) bragt i en rolle, som biernes i Peter Plys, hvor Plysbjørn beklager, at det er svært at vide, hvad bierne tænker. En sådan mangel på viden om, hvad bierne tænker, er et vilkår for livet i skoven, men den er uacceptabel, når den gælder en domsmyndighed for en stand”

Ifølge ovenstående og de udledte etiske problemstillinger jf. Revisornævnets kendelser kan det for revisor være kompliceret, at agere i gråzonen. Ændringerne i retningslinjerne påvirker revisors ideelle adfærd, og dermed hvordan god revisorskik forstås. På den baggrund ville det være interessant såfremt IESBA's høringsudkast jf. afsnit 5.4 bliver en realitet, at foretage en undersøgelse af de kritikpunkter, som FSR og FEE har fremført. Dvs. der skulle foretages en undersøgelse blandt danske revisorer ift., at analysere om revisors overskridelse af tavshedspligten reelt påvirker revisor fortrolighed samt forholdet til klienten, og om offentlighedens tillid til professionen forstærkes eller svækkes, når revisor indberetter mistanken om en besvigelser begået af klienten.

Revisors ideelle adfærd er som nævnt påvirket af udviklingen i samfundet. I et historisk perspektiv ift. den danske revisorlov, internationale revisionsstandarder samt de analyserede etiske retningslinjer

¹¹⁰ Danske perspektiver på revisorer og revision, s. 228

¹¹¹ Revisoransvar, s. 480

¹¹² Revisoransvar, s. 480 jf. Advokatgerningen, s. 109

udvikles/ strammes der kontinuerligt op. Denne udvikling fortsætter også fremover pga. globaliseringen, og dermed medfører udviklingen nye muligheder og problemstillinger for revisors hverv, som påvirker god revisorskik.

I relation til ovenstående udvikling af de fremtidige etiske retningslinjer forventes det, at de relevante implicerede parter fokusere på hvad der er bedst for professionen ift. på hvilket niveau retningslinjerne skal implementeres. FSR har foreslået¹¹³, at de nærværende etiske retningslinjer jf. IESBA's høringsudkast implementeres i de nationale lovgivninger, via direktiver på EU-niveau samt via fælles internationale indsatser.

Uanset på hvilket niveau de etiske retningslinjer implementeres, så påvirkes god revisorskik samt revisors ideelle adfærd. Men revisors efterlevelse af adfærden er grundlagt i dennes personlige dyd og moral.

¹¹³ FSR artikel: FSR - danske revisorer er kritisk over for etikforslag om ulovlige handlinger

8.0 Kildefortegnelse

Bøger

- Andersen, Ib (2008), *Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne*, (4. udgave), Forlaget Samfundslitteratur
- Andersen, Paul Krüger et al. (2012), *Revisoransvar*, (7. udgave, 3. oplag), Karnov Group
- Bordum, Anders & Hansen, Jacob Holm (2005), *Strategisk ledelseskommunikation*, (1. udgave), Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Bøg, Christian Kjeld & Kiertzner, Lars (2007), *Professionsetik for revisorer*, (1. udgave, 3. oplag), Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
- Christensen, Anne-Marie S. (2014), *Filosofisk etik, Introduktion til normativ etik, praktisk etisk og metaetik*, (2. oplag), Aarhus Universitetsforlag
- Christensen, Mogens et al. (2000), *Revision – koncept & teori*, (2. udgave, 1. oplag), Forlaget Thomson A/S
- Davidsen, Christina et al. (2011), *Danske perspektiver på revisorer og revision*, (1. udgave, 1. oplag), Karnov Group
- Fuglsang, Lars & Olsen, Poul Bitsch (2007), *Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne*, (2. udgave, 3. oplag), Roskilde Universitetsforlag
- Füchel, Kim et al. (2010), *Revisor Regulering & Rapportering*, (2. udgave, 1. oplag), Thomson Reuters
- Institut for Regnskab og Revision (2012), *Cand.merc.aud. Materialesamling*, Academic books
 - Larsen, Rolf Elm, *Revision i agentteoretisk belysning*
- Sudan, Sumit et al. (2012), *Revision i praksis*, (1. udgave, 1. oplag), Karnov Group
- Warming-Rasmussen, Bent et al. (2015), *Revisors opklaring af besvigelser – Læren af praksis*, (2. udgave, 1. oplag), Karnov Group

Artikler, FSR – danske revisorer

- 29.08.2012: Hvordan skal revisor agere ved mistanke om ulovligheder - oplæg til etiske retningslinjer fra IESBA
 - o http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Revisors%20etiske%20adfaerd%20og%20uafhaengighed/IESBA/Revisors%20respons%20ved%20mistanke%20om%20ulovlige%20handling%20-%20oplaeg%20til%20retningslinjer
- 07.09.2012: Vejen ud af forventningskløften: Kommunikation og handling
 - o <http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Vi%20mener/Ugens%20kommentar/Ugens-kommentar-2012/Ugens-kommentar-7-september>
- 26.11.2012: Betænkeligheder over forslag til etikkraft vedrørende ulovlige handlinger
 - o http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Revisors%20etiske%20adfaerd%20og%20uafhaengighed/IESBA/Betaenkeligheder%20over%20forslag%20om%20Illegal%20Acts
- 04.01.2013: FSR - danske revisorer er kritisk over for etikforslag om ulovlige handlinger
 - o http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Revisors%20etiske%20adfaerd%20og%20uafhaengighed/IESBA/FSR%20%20danske%20revisorer%20er%20kritisk%20over%20for%20etikforslag%20om%20ulovlige%20handling
- 01.02.2013: Leder i Revision & Regnskabsvæsen 2013, nr. 2: Værdien af revision
 - o http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Vi%20mener/Ledere%20i%20Revision%20_%20Regnskabsvaesen/2013/Nr%202-Varrdien-af-revision
- 20.02.2013: FEE-analyse af forskelle mellem EU-regler og det internationale etikkodeks
 - o http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Revisors%20etiske%20adfaerd%20og%20uafhaengighed/IESBA/FEEanalyse%20af%20forskelle%20mellem%20EU%20regler%20og%20det%20internationale%20etikkodeks
- 01.07.2013: Ledere i Revision og Regnskabsvæsen nr. 7: Finanskrisen har kostet på tillidskontoen hos virksomhederne
 - o http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Vi%20mener/Ledere%20i%20Revision%20_%20Regnskabsvaesen/2013/Nr_7finanskrisen_har_kostet_paa_tillidskontoen_hos_virksomhederne

Etiske retningslinjer

- IESBA: Retningslinjer for revisors etiske adfærd, 2014
 - o http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Om%20revisor/Etik/EtiskeRegler2014_oktober_260914_ENDELIG_nyhed%20271014_lkr.ashx

Høringssvar

- FEE – Federation of European Accountants
 - o http://www.fee.be/images/Siong_121211_IESBA_ED_Responding_to_a_Suspected_Illegal_Act.pdf

- FSR – danske revisorer
 - <https://www.ifac.org/system/files/publications/exposurerafts/comments/Exposure%20Draft%20RespondingSuspectedIllegalAct.pdf>
- IESBA: Generel side med link til publikationen "*Responding to a Suspected Illegal Act, Exposure Draft August 2012*" og høringsvar
 - <https://www.ifac.org/publications-resources/responding-suspected-illegal-act>

Love og standarder

- Bogføringsloven: Lovbekendtgørelse nr. 648 af 15. juni 2006
- ISA – Internationale revisionsstandarder: Om revision og kvalitetsstyring samt yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning
 - ISA 200, 240, 250 og 265
- Revisorloven: Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, Lov nr. 468 af 17. juni 2008
- Uafhængighedsbekendtgørelsen, Lov nr. 663 af 26. juni 2008
- Årsregnskabsloven: Lovbekendtgørelse nr. 1580 af 10. december 2015
 - § 11

Publikation

- IESBA – Responding to a Suspected Illegal Act, Exposure Draft, August 2012
 - <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Code-of-Ethics-Illegal-Acts-Exposure-Draft.pdf>

Revisornævnets kendelser (<https://erhvervsstyrelsen.dk/revisor-kendelser>)

Revisornævnets kendelser 2006-2015 (01.12.2015):

- Sag nr.: 149-2013 og 111-2014
 - https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/media/revisor/1492013_og_1112014_22._april_2015.pdf
- Sag nr.: 81-2012
 - https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/media/revisor/812012_4._december_2014.pdf
- Sag nr.: 75-2012
 - https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/75-2012_%2831oktober_2013%29.pdf

- Sag nr.: 5-2012
 - https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/5-2012_%2823maj_2013%29.pdf
- Sag nr.: 57-2011
 - https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/57-2011_%2813maj_2013%29.pdf
- Sag nr.: 23-2010
 - <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/23-2010.pdf>
- Sag nr.: 47-2008
 - <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/47-2008.pdf>
- Sag nr.: 46-2009
 - https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/media/revisor/462009_22oktober_2010.pdf
- Sag nr.: 24-2006-R
 - <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/24-2006-R-18-juli-2008.pdf>
- Sag nr.: 73-2006-S
 - <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/73-2006-S-11-juli-2007.pdf>
- Sag nr.: 25-2006-S
 - <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/25-2006-S-30-januar-2007.pdf>
- Sag nr.: 16-2004-S
 - <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/16-2004-S-01-februar-2006.pdf>

Øvrige internethjemmesider

- Om Revisornævnet
 - <https://erhvervsstyrelsen.dk/om-revisornaevnet>
 - <https://erhvervsstyrelsen.dk/revisornaevnet-1>
- Forside, billede
 - <http://www.sundoghed.dk/16293/min-moral-er-bedre-end-din/>

9.0 Bilag

Bilag 1 – Rådata til analyse af Revisornævnets kendelser

Nedenfor findes rådataen til analyse af Revisornævnets kendelser i kontekst med besvigelser og revisors rolle i relation til god revisoretik.

De kendelser der omhandler besvigelser i den analyserede periode 2006-2015, og som er benyttet i den videre analyseproces er markeret med X i den højre kolonne. (X) referer til, at der er i kendelsen er begået en anden ulovlig handling i form af f.eks. ulovligt aktionærlån.

Antal	År	Sagsnr.	Klagen	Yderligere handlinger, X
1.	2015	102-2014	Mangelfuld dokumentation for revision og going concern	
2.	2015	116-2014	Mangelfuld dokumentation for revision	
3.	2015	027-2015	Manglende supplerende oplysninger om overtrædelse af momsloven	
4.	2015	110-2014	Manglende supplerende oplysninger om overtrædelse af momsloven	
5.	2015	011-2015	Manglende forbehold for usikkerhed for going concern	
6.	2015	81-2014	Manglende forbehold for usikkerhed for going concern mv.	
7.	2015	86-2014	Afgivet supplerende oplysning i situation, hvor der skulle have været taget forbehold	
8.	2015	101-2014	Manglende forbehold for manglende afskrivninger på bygninger	
9.	2015	65-2014	Manglende optimering af skattepligtiges indkomst omfattet af VSL	
10.	2015	100-2014	Mangelfuld dokumentation vedrørende going concern	
11.	2015	1-2015	Manglende forbehold i revisionspåtegningen vedrørende værdiansættelsen af kapitalinteressen i associerede virksomhed	
12.	2015	119-2014	Manglende vurderingsberetning ved stiftelse af selskab	
13.	2015	108+109-2014	Årsrapport aflagt efter forkert regnskabsklasse	
14.	2015	070-2014	Mangelfuld dokumentation af revision	
15.	2015	79-2014	Mangelfuld dokumentation for skatteaktiv og revision af efterfølgende begivenheder	
16.	2015	99-2014	Manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL vedrørende tilbageførsel af tidligere foretagne afskrivninger	
17.	2015	183-190-2013	Mangelfuldt kvalitetsstyringssystem og utilstrækkelig planlægning	
18.	2015	106+107-2014	Mangelfuldt kvalitetsstyringssystem	
19.	2015	6-2015	Utilstrækkelig dokumentation vedrørende revision af varebeholdninger, debitorer mv.	
20.	2015	97-2014	Manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL i reviewerklæringen, planlægning mv.	
21.	2015	35-2014	Årsrapporten er ikke aflagt i overensstemmelse med foreningens vedtægter	
22.	2015	39-2013	Utilstrækkeligt revisionsbevis for oplysningerne i ledelsesberetningen mv.	
23.	2015	93-2014	Utilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende udskudt skatteaktiv	

24.	2015	122-2014	Kvalitetsstyringssystem	
25.	2015	121-2014	Uafhængighed	
26.	2015	2-2015	Uafhængighed ved afgivelse af vurderingsberetning	
27.	2015	66-2014	Eksistensen af to forskellige årsrapporter for samme selskab	
28.	2015	88-2014	Uafhængighed	
29.	2015	87-2014	Uafhængighed	
30.	2015	33-2014	Revisors adfærd ved regnskabsaflæggelsen	
31.	2015	73-2014	Manglende forbehold for going concern	
32.	2015	72-2014	Manglende forbehold for going concern	
33.	2015	114-2014	Forbehold i revisionspåtegningen er ikke tilstrækkeligt tydeligt begrundet, muligt ulovligt kapitalejer lån	
34.	2015	89-2014	Manglende kompetence og omhu ift. retlig indlevering af årsrapporter mv.	
35.	2015	75+76-2014	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
36.	2015	113-2014	Mangelfuld dokumentation og manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL	
37.	2015	68-2014	Utilstrækkelig dokumentation vedrørende going concern	
38.	2015	84-2014	Manglende forbehold for at udlån til ledelsen ikke er særskilt præsenteret i årsregnskabet	
39.	2015	57+58-2014	Planlægning, udførelse og konklusion er mangelfulde samt utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
40.	2015	54-2014	Utilstrækkelig dokumentation vedrørende going concern og værdiansættelse af investeringsejendomme	
41.	2015	83-2014	Fejlbehæftet balance	
42.	2015	82-2014	Mangelfuld dokumentation vedrørende revision, der ikke er afgivet supplerende oplysninger om muligt ledelsesansvar som følge af ulovligt kapitalejerlån	
43.	2015	96-2013	Uafhængighed	
44.	2015	14-2014	Revisors arbejde kontra honorar	
45.	2015	149-2013+111-2014	Besvigelse – En økonomimedarbejder havde fremstillet falske bilag og overført penge til medarbejderens private bankkonto	X
46.	2015	42-2014	Manglende supplerende oplysning vedrørende selskabets overtrædelse af indberetningspligt	
47.	2015	77-2014	Manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL	
48.	2015	39+40-2014	Manglende dokumentation for revision ift. planlægning	
49.	2015	144-2013	Udlevering af konkrete oplysninger	
50.	2015	96-2014	Revisionspåtegning ej aflagt i overensstemmelse med ÅRL	
51.	2015	60-2014	Revisionspåtegning ej aflagt i overensstemmelse med ÅRL vedrørende sikkerhedsstillelser	
52.	2015	37-2014	Habilitet	
53.	2015	11-2014	Utilstrækkelig planlægning og udførsel af revisionshandling vedrørende going concern	
54.	2015	101+109+110-2013	Uafhængighed	
55.	2015	53-2014	Manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL	
56.	2015	80-2012	Manglende forbehold	
57.	2015	28-2012	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
58.	2015	29-2012+103-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
59.	2015	27-2014	Forvasket bevisførelsen i Byretten i forbindelse med Revisornævnets afgørelse	

60.	2015	19-2014	Opstilling af note vedrørende pantsætning	
61.	2015	9+30-2014	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
62.	2015	122-2013	Mangelfuld påtegning fra alle registreret bestyrelsesmedlemmer	
63.	2015	50-2014	Uafhængighed	
64.	2014	55-2014	Manglende supplerende oplysninger om ulovligt kapitalejerlån	(X)
65.	2014	56-2014	Manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL	
66.	2014	41-2014	Utilstrækkeligt revisionsbevis mv.	
67.	2014	20-2014	Periodisering, nedskrivning af varelager mv.	
68.	2014	2-2014	Honorar, manglende selvangivelse	
69.	2014	160-2013	Fejlagtig opgørelse af omsætning, lønsumsafgift mv.	
70.	2014	45-2014	Opskrivning af datterselskab	
71.	2014	25+26-2014	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
72.	2014	81-2012	Privatudgifter foretaget af hovedaktionæren	X
73.	2014	32-2014	Manglende supplerende oplysning vedrørende overtrædelse af momsloven	
74.	2014	168-2013	Utilstrækkelig planlægning og dokumentation af revisionen	
75.	2014	94-2013	Manglende forbehold i reviewerklæring	
76.	2014	135+136-2013	Ulovligt aktionærlån	(X)
77.	2014	38-2014	Manglende forbehold for manglende note vedrørende et tilgodehavende hos medlemmer af ledelsen	
78.	2014	107-2013	Selvangivelse	
79.	2014	44-2014	Forbehold kontra konklusion (ordlyd)	
80.	2014	164-2013	Manglende dokumentation vedrørende going concern, overtrædelse af ÅRL mv.	
81.	2014	12-2014	Utilstrækkelig planlægning og dokumentation vedrørende revision	
82.	2014	162-2013	Manglende afkræftende konklusion	
83.	2014	13-2014	Manglende afkræftende konklusion	
84.	2014	29-2014	Manglende registrering i Revireg	
85.	2014	28-2014	Manglende registrering i Revireg	
86.	2014	21-2014	Evt. manglende forbehold for posten i gangværende arbejder	
87.	2014	8-2014	Klientkontoerklæringer	
88.	2014	10-2014	Disponering af overskud i virksomhedsskatteordningen	
89.	2014	129-2013	Indsendelse af selvangivelse	
90.	2014	23+24-2014	Mangelfuld dokumentation for revision og dokumentation for going concern	
91.	2014	36-2014	Mangelfuld dokumentation for revision af værdiansættelsen af grunde og bygninger	
92.	2014	1-2014	Uafhængighed	
93.	2014	150-2013	Ikke udført tilstrækkelige og egnet revisionshandling	
94.	2014	74-2013	Utilstrækkelig udtalelse om ledelsesberetningen	
95.	2014	181+182-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, mangelfuld planlægning og dokumentation	
96.	2014	130-2013	Afgivet erklæring med sikkerhed uden at revisorvirksomheden var godkendt efter revisorlovens § 13	
97.	2014	125+126-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, mangelfuld planlægning og dokumentation	
98.	2014	137-2013	"Dårlig" rådgivning	

99.	2014	155+156-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, mangelfuld planlægning og dokumentation	
100.	2014	157-2013	Manglende forbehold, da de supplerende beretninger ikke er udarbejdet i overensstemmelse med lov om finansiel virksomhed	
101.	2014	141-2013	Utilstrækkelig dokumentation for udførelsen af revision	
102.	2014	151-2013	Uafhængighed, utilstrækkelig dokumentation	
103.	2014	176-2013	Manglende dokumentation for going concern	
104.	2014	177+178-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
105.	2014	139-2013	Afgivet blank påtegning, hvor der skal være taget forbehold	
106.	2014	152-2013	Manglende supplerende oplysning vedrørende overtrædelse af skattelovgivningen	
107.	2014	153-2013	Manglende supplerende oplysning vedrørende overtrædelse af skattelovgivningen	
108.	2014	175-2013	Manglende modifikation af revisionspåtegningen	
109.	2014	68-2009	Uafhængighed, nærtstående parter, ulovligt aktionærlån mv	(X)
110.	2014	66-2009	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
111.	2014	69-2009	Uafhængighed, manglende dokumentation for going concern	
112.	2014	70-2009+63-2013	Manglende udarbejdelse af koncernregnskab, ej vurderet risikoen for fejlinformation	
113.	2014	67-2009+64-2013	Uafhængighed, ulovligt aktionærlån	(X)
114.	2014	11-2011	Habilitet	
115.	2014	46+47-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
116.	2014	173-2013	Manglende afkræftende konklusion på revisionspåtegningen	
117.	2014	111-2013	Ikke taget forbehold for manglende afskrivning på ejendom	
118.	2014	154-2013	Årsregnskabet er underskrevet af en medarbejder der ikke er en godkendt revisor	
119.	2014	84-2013+127-2013	Afgivelse af stiftelsesdokument	
120.	2014	17-2013	Uafhængighed	
121.	2014	16-2013	Uafhængighed	
122.	2014	158-2013	Andelsboligforening, Vaskeriregnskab kontra revisors væsentlighedsniveau mv.	
123.	2014	138+159-2013	Anvendt forkert påtegning	
124.	2014	167-2013	Mangelfuld dokumentation vedrørende going concern	
125.	2014	147+148-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem og mangelfuld planlægning og dokumentation	
126.	2014	132-2013	Mangelfuld dokumentation vedrørende varebeholdning	
127.	2014	98+99-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
128.	2014	142+143-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
129.	2014	121-2013	Forvaltningsrevision af kommunalt boligtilbud	
130.	2014	97-2011	Rådgiver ved omstrukturering af selskaber	
131.	2014	17-2014	Udlevering af bilagsmateriale	
132.	2014	134-2013	Manglende planlægning og dokumentation af værdiansættelse af goodwill mv.	
133.	2014	72-2012	Manglende revisionsbevis vedrørende ejendomsretten, tilstedeværelsen og værdiansættelsen	

134.	2014	123-2013	Manglende dokumentation for going concern, planlægning mv.	
135.	2014	82-2013	Manglende tilmelding i råstofloven og afregning	
136.	2014	165+166-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
137.	2014	169-2013	Mangelfuld planlægning og udførelsen af revision	
138.	2014	179+180-2013	Personlig utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet	
139.	2014	161-2013	Manglende dokumentation for going concern	
140.	2014	115+117-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
141.	2014	105+106-2013	Ulovligt aktionærlån	(X)
142.	2014	131-2013	Uafhængighed	
143.	2014	163-2013	Manglende forbehold vedrørende manglende afskrivning på ejendomme	
144.	2014	172-2013	Manglende dokumentation for going concern	
145.	2014	174-2013	Manglende forbehold vedrørende usikkerhed omkring going concern	
146.	2014	140-2013	Udformning af revisionspåtegning	
147.	2014	128-2013	Afklaring vedrørende forbehold for swap aftale	
148.	2014	61-2013	Opgørelsen af mellemregninger	
149.	2014	85-2013	Anvendelse af indtægtskriterium	
150.	2014	113-2013	Manglende dokumentation ift. indhentning af eksterne bekræftelser	
151.	2014	133-2013	Uafhængighed, mangelfuld og utilstrækkelig planlægning og dokumentation	
152.	2014	12-2013	Uafhængighed	
153.	2014	116-2013	Ulovligt kapitalejerlån	(X)
154.	2014	51-2013	Afgivelse af blank revisionspåtegning	
155.	2014	77-2013	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, modarbejdelse af kvalitetskontrollen mv.	
156.	2014	114-2013	Udformning af revisionspåtegning	
157.	2014	102-2013	Udformning af revisionspåtegning	
158.	2014	99-2012	Undladt af føre kontroller som gælder på friskoleområdet	
159.	2014	112-2013	Manglende afskrivning på ejendom	
160.	2014	68-2013	Manglende forbehold for mellemregning, going concern mv.	
161.	2014	22-2013	Manglende forbehold for going concern mv.	
162.	2014	38-2013	Ej udvist den fornødne professionelle omhu med angivelse af renteudgifter vedrørende budgetforslag	
163.	2014	70-2013	Revisionspåtegning for koncern uden indhold vedrørende kautionsforpligtelse	
164.	2014	87-2013	Manglende forbehold for manglende note oplysninger om pantsætning	
165.	2014	81-2013	Revisor har påtaget sig rollen som valuar	
166.	2014	42-2012	Manglende overholdelse af afgifts- og skattelovgivningen	
167.	2014	53+54-2012	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
168.	2014	34-2013	Ej registeret i Revireg, uafhængighed	
169.	2014	57-2012	Uafhængighed	
170.	2014	57-2013	Manglende forbehold for at ejerforeningens fællesudgifter ikke var fordelt i overensstemmelse med vedtægterne	
171.	2014	72-2013	Mangelfuld dokumentation af immaterielle anlægsaktiver, going concern mv.	
172.	2014	54-2013	Uafhængighed	

173.	2014	94-2012	Udarbejdelse af indkomstopgørelse	
174.	2014	86-2013	Manglende forbehold vedrørende manglende angivelse af nettoomsætning	
175.	2014	6-2013	Forkert sammentælling af kortfristede gældsforpligtelser mv.	
176.	2014	97-2012	Udlevering af regnskabsmateriale	
177.	2014	2-2013	Langsommelig og utilstrækkelig revisorbistand	
178.	2014	56-2013	Vedrørende regnskabsposten tilgodehavender	
179.	2013	8-2013	Manglende dokumentation vedrørende sammentælling af omsætningsaktiverne mv.	
180.	2013	42-2013	Manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL	
181.	2013	25-2013	Manglende revision af going concern samt planlægning og dokumentation for den udførte revision	
182.	2013	31-2013	Manglende forbehold for manglende anvendt regnskabspraksis	
183.	2013	33-2013	Manglende modificeret konklusion	
184.	2013	43-2013	Manglende forbehold vedrørende overskridelse af ÅRL	
185.	2013	44-2012	Manglende forhold for usikkerhed omkring driftsomkostninger mv.	
186.	2013	44-2013	Manglende dokumentation kontra den afgivne revisionspåtegning	
187.	2013	45-2013	Manglende dokumentation kontra den afgivne revisionspåtegning	
188.	2013	66-2013	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
189.	2013	96-2012	Rådgivning vedrørende ejerlejlighed lægges ind i ApS	
190.	2013	90-2012	Redegørelse for forvaltningsrevision mv.	
191.	2013	41-2013	Ulovligt aktionærlån	(X)
192.	2013	40-2013	Manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL	
193.	2013	69-2013	Manglende dokumentation for going concern, konklusion mv.	
194.	2013	100-2013	Manglende egenkapitalopgørelse, anvendt regnskabspraksis mv.	
195.	2013	55-2013	Utilstrækkelig planlægning af revision	
196.	2013	29-2013	Utilstrækkelig dokumentation for deltagelse og prøvelse af revision, da denne blev udført af et andet revisionsfirma	
197.	2013	20-2013	Udlevering af bilag regnskabsmateriale	
198.	2013	78-2013	Utilstrækkelig dokumentation for going concern, ulovligt aktionærlån	(X)
199.	2013	112-2011	Utilstrækkeligt revisionsbevis for de angivne revisionspåtegninger	
200.	2013	92-2013	Manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL, beskrivelse af anvendt regnskabspraksis mv.	
201.	2013	18-2013	Opgørelse af balancen	
202.	2013	48-2013	Manglende revisionsdokumentation for varelager going concern mv.	
203.	2013	86-2010+105-2011	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
204.	2013	19-2013	Bistand vedrørende rådgivning og bogføring	
205.	2013	32-2013	Utilstrækkelig dokumentation for going concern	
206.	2013	68-71-2012	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, mangelfuld planlægning og udførsel af revision	
207.	2013	89-2012	Omdannelse af virksomhed – Rådgivning	

208.	2013	66-2012	Overtrædelse af tavshedspligt	
209.	2013	101-2012	Manglende afstemning af bank	
210.	2013	30-2013	Manglende forbehold for manglende afskrivning på bygninger, anvendt regnskabspraksis mv.	
211.	2013	53-2013	Manglende dokumentation for uafhængighed og utilstrækkelig/ ingen dokumentation for revision	
212.	2013	75-2012	Besvigelse/ underslæb – Tyveri fra kassen	X
213.	2013	76-2012	Manglende afstemning af konti	
214.	2013	88-2013	Utilstrækkelig dokumentation for going concern	
215.	2013	86-2012	Standsnings af bogføring i 4. kv., manglende indberetning af selvangivelse mv.	
216.	2013	82-2010	Uafhængighed, manglende forbehold	
217.	2013	79-2012	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, manglende uafhængighed	
218.	2013	63-2012	Dokumentation for going concern	
219.	2013	36-2012	Behandling af pension og virksomhedssalg	
220.	2013	33-2012	Periodisering, ulovligt aktionærlån	(X)
221.	2013	28-2013	Manglende forbehold for overtrædelse af ÅRL	
222.	2013	2-2012	Forbehold for manglende indregning af forpligtelse	
223.	2013	21-2012	Ej sikret tilstedeværelsen, ejendomsretten og værdiansættelsen af aktiv der er brugt som apportindskud	
224.	2013	14-2012	Utilstrækkeligt revisionsbevis for ejendommens værdi	
225.	2013	23-2012	Udbytteskat	
226.	2013	60-2012	Utilstrækkelig dokumentation, assistance og review-erklæring er blandet sammen	
227.	2013	84-2012	Rapportering af manglende overholdelse af kapitalkrav jf. lov om finansiell virksomhed	
228.	2013	26-2010	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
229.	2013	50-2012	Utilstrækkeligt brug af IFRS-reglerne	
230.	2013	72-2009	Krydsende revision	
231.	2013	95-2012	Stiftelse af selskab – Apportindskud	
232.	2013	65-2012	Langsommelig sagsbehandling vedrørende åbningsstatus, selvangivelse mv.	
233.	2013	4-2013	Reviewerklæringer, udkast	
234.	2013	10-2013	Uafhængighed	
235.	2013	9-2013	Uafhængighed	
236.	2013	30+32+35-2012	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, ulovligt lån til ledelsen	(X)
237.	2013	6-2012	Habilitet	
238.	2013	41-2012	Manglende dokumentation for posternes tilstedeværelse og værdiansættelse	
239.	2013	73+74-2012	Krydsende revision	
240.	2013	34-2012	Revisionspåtegningen er ikke udformet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen	
241.	2013	61-2010+61-2012	Ej registreret i Revireg	
242.	2013	19-2012	Mellemregnskonto	
243.	2013	55-2012	Utilstrækkelig planlægning og dokumentation vedrørende revision	
244.	2013	62-2012	Forbehold vedrørende manglende oplysninger om anvendt regnskabspraksis	
245.	2013	104-2011	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, ulovligt anpartshaverlån	(X)

246.	2013	36-2011	Manglende revisionsbevis vedrørende efterfølgende begivenheder	
247.	2013	9-2012	Manglende skattepligtigavance i selvangivelse	
248.	2013	129-2011	Krydsende revision	
249.	2013	13-2012+15-2012	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
250.	2013	20-2012	Indregning af fri bil for hovedaktionær	
251.	2013	128-2011	Krydsende revision	
252.	2013	52-2012	Manglende forbehold vedrørende going concern	
253.	2013	7-2012	Krydsende revision	
254.	2013	8-2012	Krydsende revision	
255.	2013	22-2012	Stiftelse af selskab – Vurderingsberetning	
256.	2013	5-2012	Besvigelse – Selvejende institution betaler private udgifter	X
257.	2013	93-2011	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
258.	2013	120-2011	Forbehold vedrørende going concern	
259.	2013	131-2011	Inhabilitet og krydsende revision	
260.	2013	130-2011	Inhabilitet og krydsende revision	
261.	2013	122-2011	Forbehold vedrørende going concern	
262.	2013	59-2012	Vurderingsberetning	
263.	2013	57-2011	Besvigelse – Manglende information til ejeren/klageren vedrørende de foretagne besvigelser	X
264.	2013	119-2011	Manglende opgørelse af bruttoværdien vedrørende i gangværende arbejder for fremmed regning	
265.	2013	116-2011	Inhabilitet	
266.	2013	113-2011	Manglende betaling af moms	
267.	2013	123-2011	Taget forbehold kontra bekræftende konklusion	
268.	2013	127-2011	Inhabilitet	
269.	2013	121-2011	Manglende dokumentation for at kunne afgive en revisionspåtegning under forudsætning for going concern	
270.	2013	126-2011	Inhabilitet	
271.	2013	125-2011	Inhabilitet	
272.	2013	53-2010	Krydsende revision	
273.	2013	52-2010	Krydsende revision	
274.	2013	88-2011	Utilstrækkeligt dokumenteret arbejde vedrørende going concern	
275.	2013	111-2011	Manglende tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis	
276.	2013	10-2012	Utilstrækkeligt revisionsbevis vedrørende værdiansættelsen af pantebreve	
277.	2013	107-2011	Udformningen af revisionspåtegning	
278.	2013	114-2011	Utilstrækkelig dokumentation for planlægning, udførsel af handlinger, konklusion mv.	
279.	2013	99-2011	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
280.	2012	95-2012	Manglende påtegning vedrørende ikke angivet udbytteskat	
281.	2012	74-2011	Manglende registrering i Revireg	
282.	2012	67-2011	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
283.	2012	115-2011	Inhabilitet	
284.	2012	92-2011	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
285.	2012	90-2011	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
286.	2012	87-2011	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
287.	2012	53-2011	Rådgivning vedrørende kørebog og fri bil	
288.	2012	86-2011	Tilstedeværelse og værdiansættelse af aktiv, som er afstemt til klients registreringssystem	

289.	2012	16-2011	Fejlagtig opgørelse af tilgodehavende, manglende revision af årsberetningen	
290.	2012	88-2010	Pligter ved blank revisionspåtegning	
291.	2012	89-2011	Erklæringsfejl	
292.	2012	85-2011	Kvalitetsstyringssystem	
293.	2012	55-2011	Erklæringsafgivelse for et børsnoteret selskab	
294.	2012	42-2011	Kvalitetsstyringssystem	
295.	2012	100-2011	Forbehold for forkert indregning af ejendom	
296.	2012	79-2011	Kvalitetsstyringssystem	
297.	2012	81-2011	Kvalitetsstyringssystem og mangler ved erklæringsafgivelse	
298.	2012	101-2011	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
299.	2012	79-2010	Kvalitetsstyringssystem	
300.	2012	82-2011	Tilsidesat god revisorskik	
301.	2012	102-2011	Mangelfuld dokumentation	
302.	2012	78-2011	Kvalitetsstyringssystem	
303.	2012	69-2011	Tilsidesættelse af god revisorskik	
304.	2012	7-2011	Manglende registrering af Revireg	
305.	2012	35-2011	Kvalitetsstyringssystem	
306.	2012	58-2011	Kvalitetsstyringssystem	
307.	2012	91-2010	Kvalitetsstyringssystem	
308.	2012	38-2011	Uafhængighed	
309.	2012	77-2011	Kvalitetsstyringssystem	
310.	2012	9-2011	Dokumentation for revisionshandling	
311.	2012	16-2008-S	Krydsende revision	
312.	2012	65-2011	Manglende dokumentation og beregning af væsentlighedsniveau	
313.	2012	59-2011	Kvalitetsstyringssystem	
314.	2012	15-2008-S	Krydsende revision	
315.	2012	51-2011	Kvalitetsstyringssystem	
316.	2012	33-2011	Honorar	
317.	2012	10-2011	Kvalitetsstyringssystem og inhabilitet	
318.	2012	32-2011	Registrering i Revireg	
319.	2012	75-2011	Udlevering af klagers regnskabsmateriale	
320.	2012	49-2011 og 1-2011	Vurderingsberetning	
321.	2012	72-2011	Tilsidesat god revisorskik ved erklæringsafgivelse vedr. opdeling af jord og jordforbedring	
322.	2012	41-2011	Kvalitetsstyringssystem	
323.	2012	80-2011	Dokumentation/ revisionsbevis	
324.	2012	46-2011	Mangler ved erklæringsafgivelse (Planlægning/ dokumentation)	
325.	2012	45-2011	Ulovlig selvfinansiering	(X)
326.	2012	66-2011	Kvalitetsstyringssystem	
327.	2012	48-2011	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
328.	2012	47-2011	Ulovligt aktionærlån	(X)
329.	2012	83-2011	Stiftelse af selskab uden at anpartskapitalen var tilstede	
330.	2012	29-2010	Habilitetskrav	
331.	2012	73-2011	Inhabilitet	
332.	2012	26-2011	Håndtering af regnskabsbilag (opbevaring / udlevering)	
333.	2012	30-2011	Regnskabsnote (anpartshaver)	
334.	2012	19-2011	Inhabilitet	

335.	2012	30-2010 og 32-2012	Honorar, habilitet	
336.	2012	29-2011	Revisorpåtegningen overholder ikke erklæringsbekendtgørelsens regler mht. afgivelse af forbehold, placering og udformning af konklusion	
337.	2011	71-2009	Mangler ved erklæringsarbejde vedr. varelager	
338.	2011	90-2010	Habilitetskrav	
339.	2011	34-2011	Indkomst- og formueopgørelse	
340.	2011	18-2011	Kvalitetsstyringssystem	
341.	2011	20-2011	Kvalitetsstyringssystem	
342.	2011	21-2011	Kvalitetsstyringssystem	
343.	2011	84-2011	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
344.	2011	3-2011	Udlevering af arbejds papirer og værdiansættelse af varelager	
345.	2011	71-2010	Manglende dokumentation	
346.	2011	17-2011	Klassifikation og ledelsesberetning	
347.	2011	89-2010	Erklæring til SKAT vedrørende frist	
348.	2011	72-2010	Manglende registrering i Revireg	
349.	2011	8-2011	Manglende registrering i Revireg	
350.	2011	52-2011	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
351.	2011	57-2010	Tilbageholdelse af materiale	
352.	2011	6-2011	Kvalitetsstyringssystem	
353.	2011	28-2011	Uafhængighed, integritet, kompetence	
354.	2011	63-2011	Manglende afsluttende revision	
355.	2011	78-2010	Uafhængighed, planlægning, dokumentation	
356.	2011	39-2010	Stiftelse af selskab og vurderingserklæring	
357.	2011	55-2010	Inhabil	
358.	2011	71-2008	Revisor har forfalsket sin chefs underskrift	
359.	2011	77-2010	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
360.	2011	81-2010	Kvalitetsstyringssystem	
361.	2011	87-2010	Tekstmæssige udfærdigelse af erklæring	
362.	2011	76-2010	Kvalitetsstyringssystem, ulovligt aktionærlån og udlodning	(X)
363.	2011	73-2010	Manglende registrering i Revireg	
364.	2011	36-2010	Mangler færdiggørelse af årsrapporten	
365.	2011	66-2010	For sen selvangivelse	
366.	2011	23-2011	Inhabilitet	
367.	2011	35-2010	Inhabilitet og kvalitetsstyringssystem	
368.	2011	51-2010	Udformning af revisionspåtegning	
369.	2011	4-2010	Kvalitetsstyringssystem og manglende registrering i Revireg	
370.	2011	65-2010	Revision af igangværende arbejder	
371.	2011	80-2010	Kvalitetsstyringssystem og manglende registrering i Revireg	
372.	2011	23-2010	Manglende agtpågivenhed vedrørende afdækning af besvigelserisiko	X
373.	2011	37-2009	Forhandling om skatterestance	
374.	2011	28-2010	Erklæring om kvalitetskontrol uden at oplyse om ledelsesforholdene i revisionsvirksomheden	
375.	2011	31-2010	Forsinkelse ved udarbejdelse af årsregnskab	
376.	2011	83-2008	Uafhængighed	
377.	2011	17-2010	Tilbageholdelse af bilag samt ej færdiggjort revisorarbejder	

378.	2011	56-2010	Manglende angivelse af lagerbeholdning, fradrag for udgifter i enkeltmandsvirksomhed mv.	
379.	2011	34-2010	Ej stille materiale til rådighed for klager	
380.	2011	48-2010	Krydsende revision	
381.	2011	46-2010	Krydsende revision	
382.	2011	44-2010	Kvalitetsstyringssystem og ulovligt aktionærlån	(X)
383.	2011	56-2009	Inhabil	
384.	2011	45-2007-S, 64-2008-S, 24-2010	Kvalitetsstyringssystem, mangelfuld planlægning, utilstrækkelig dokumentation	
385.	2011	47-2010	Ulovligt aktionærlån	
386.	2011	45-2010	Kvalitetsstyringssystem	
387.	2011	49-2010	Manglende information om momsrestance	
388.	2011	44-2009	Årsrapport ej afsluttet og ej afleveret til Erhvervsstyrelsen rettidigt	
389.	2011	13-2009-R	Fejl i anlægskartotek	
390.	2011	13-2010	Forkert afregning af pensionsbidrag	
391.	2011	19-2010	Udbetaling af midler fra støtteordning	
392.	2011	3-2009-S	Bogføringsfejl og forkert anvendt regnskabspraksis	
393.	2011	47-2008	Forstander har foretaget besvigelser – kritik af revisors arbejde	X
394.	2011	22-2009-S	Uafhængighed og opgørelse af igangværende arbejder	
395.	2010	22-2010	Rådgivning vedrørende restskat	
396.	2010	60-2009	Kvalitetsstyringssystem	
397.	2010	6-2010	Forsøg på at spærre bankkonto i et aktieselskab, som indklagede var aktionær i	
398.	2010	63-2009	Værdiansættelse af ejendom mv.	
399.	2010	8-2010	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
400.	2010	21-2010	Vurderingsberetning	
401.	2010	26-2009	Manglende tilgængelighed for klienten, momsregistrering af holdingselskab mv.	
402.	2010	2-2010	Inhabil	
403.	2010	12-2008-S	Uafhængighed, ændring i ultimo balance mv.	
404.	2010	12-2010	Kvalitetsstyringssystem	
405.	2010	65-2009	Uafhængighed, bogføringsassistance	
406.	2010	52-2009	Mangler ved erklæringsarbejde	
407.	2010	46-2009	Besvigelse – Undladt at afstemme konto for bank og kasse	X
408.	2010	57-2009	Undladt at registrere en RR i Revireg	
409.	2010	31-2009-R	Fejl i varmeregnskab	
410.	2010	49-2009	Planlægning og udførelse af revision	
411.	2010	21-2009-R	Moms og skatteforhold	
412.	2010	41-2009	Kvalitetsstyringssystem	
413.	2010	42-2008, 46-2009, 50-2009, 51-2009, 59-2009	Revisionspåtegningen overholder ikke ÅRL og Erklæringsbekendtgørelsen, revisionsvirksomheden er ikke registreret i Revireg, mv.	
414.	2010	68-2010	Formulering af revisorerklæring	
415.	2010	10-2009-S	Manglende dokumentation for udført revision	
416.	2010	7-2008-S	Undlod at gøre opmærksom på selskabets direktørs høje honorar	
417.	2010	20-2009-S	Manglende undersøgelse af going concern, immaterielle anlægsaktiver mv.	
418.	2010	78-2008-S	Revisionspåtegning vedrørende en ikke tegningsberettiget har underskrevet årsrapporten	

419.	2010	65-2008-S	Vurderingsberetning, benytte inhabil advokat	
420.	2010	43-2009	Honorarkrav	
421.	2010	5-2010	Revisorerklæring	
422.	2010	38-2009-S	Ulovligt aktionærlån	(X)
423.	2010	29-2009	Skatteregnskab	
424.	2010	50-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
425.	2010	31-2007 og 51-2008	Kvalitetsstyringssystem og utilstrækkelig dokumentation for revision	
426.	2010	47-2009	Udfærdigelse af selvangivelse	
427.	2010	55-2009-R	Inhabil	
428.	2010	60-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
429.	2010	85-2008	Påtegning på selvangivelser	
430.	2010	9-2009-S	Klientkontoerklæring	
431.	2010	86-2008-S	Tilbageholdelse af årsrapport kontra opnåelse af honorar	
432.	2010	1-2009-S	Uafhængighed	
433.	2010	28-2009-R	Kvalitetsstyringssystem, planlægning mv.	
434.	2010	25-2009	Revisorerklæring uden forbehold	
435.	2010	26-2008-R	Kvalitetsstyringssystem og planlægning	
436.	2010	70-2007-R	Udførelsen af kvalitetskontrol	
437.	2010	69-2008-R	Revisorerklæring og manglende fysisk kontrol af varelager	
438.	2010	75-2008	Revisionspåtegning	
439.	2010	61-2009	Skatteregnskab, anskaffelsessum af mælkekvoter mv.	
440.	2010	56-2008-S	Uafhængighed og årsrapport ej aflagt efter IFRS	
441.	2010	40-2009	Revisionspåtegning uden begrundelse for forbehold	
442.	2010	44-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
443.	2010	61-2008-R	Kvalitetsstyringssystem og manglende planlægning og dokumentation	
444.	2010	18-2009-R	Kvalitetsstyringssystem	
445.	2010	39-2009	Kvalitetsstyringssystem	
446.	2010	34-2009-S	Habilitet og medvirket til krydsende revision	
447.	2010	35-2009-S	Habilitet og medvirket til krydsende revision	
448.	2010	68-2008-R	Anpartshaverlån	(X)
449.	2010	8-2009-R	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
450.	2010	56-2007-R	Kvalitetsstyringssystem	
451.	2010	35-2008-R	Udarbejdelse af selvangivelse og indlevering	
452.	2010	19-2009-R	Kvalitetsstyringssystem	
453.	2010	72-2008-S	Kvalitetsstyringssystem og væsentlige fejl og usikkerheder vedrørende driftsomkostninger, skattetilsvær mv.	
454.	2010	64-2009	Mellemregningsopgørelse i udkast	
455.	2009	79-2008-R	Manglende konstatering af anlægsaktiver, datering af erklæring forud for ledelsespåtegningen mv.	
456.	2009	59-2008-R	Kvalitetsstyringssystem og tiltrædelsesprotokollat mv.	
457.	2009	5-2009	Tilbageholdelse af regnskabsmateriale	
458.	2009	45-2009	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
459.	2009	30-2009-R	Kvalitetsstyringssystem	
460.	2009	84-2008-S	Revisorerklæring vedrørende tilskud til el produktion	
461.	2009	19-2008-R	Fejl i årsrapport vedrørende køb af aktier	
462.	2009	80-2008	Krydsende revision	
463.	2009	81-2008	Krydsende revision	
464.	2009	43-2008-S + 24-2009-S	Kvalitetsstyringssystem og mangelfuld dokumentation	
465.	2009	15-2009-R	Rådgivningen vedrørende likvidering af selskab, selvangivelse mv.	

466.	2009	16-2009-R	Kvalitetsstyringssystem	
467.	2009	70-2008-S	Uafhængighed	
468.	2009	10-2008-S	Revisorpåtegning uden forbehold, udjævningshensættelser mv.	
469.	2009	77-2008-S	Vurderingsberetning	
470.	2009	39-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
471.	2009	54-2008-R	Revisionspåtegning	
472.	2009	58-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
473.	2009	30-2008-SR	Mellemregningskonto	
474.	2009	38-2008-R	Kvalitetskontrol – kvalitetsstyringssystem	
475.	2009	2-2009-R	Honorar	
476.	2009	32-2008-S	Kvalitetsstyringssystem	
477.	2009	40-2008-R	Revisionspåtegning og protokollater overholder ikke kravene i erklæringsbekendtgørelsen	
478.	2009	57-2008-S	Manglende uafhængighed og integritet	
479.	2009	45-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
480.	2009	27-2009-S	Afvisning af klage	
481.	2009	62-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
482.	2009	46-2007-R	Kvalitetsstyringssystem	
483.	2009	74-2008-R	Revisionspåtegning	
484.	2009	18-2008-S	Skatteansættelse	
485.	2009	49-2007-R	Kvalitetsstyringssystem	
486.	2009	40-2004-S	Revisionsbevis	
487.	2009	59-2007-R	Vurderingsberetning	
488.	2009	52-2004-S	Planlægningsnotat, ulovligt aktionærlån, værdiansættelse af værdipapirer mv.	(X)
489.	2009	1-2008-S	Tilskudsregnskab	
490.	2009	53-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
491.	2009	62-2007-R	Fejl og mangler i årsrapport vedrørende layout, uafhængige revisors erklæring mv.	
492.	2009	7-2009-R	Ej funktionsadskillelse mellem erhverv og privatøkonomi	
493.	2009	25-2008-R	Revisionspåtegning	
494.	2009	33-2008-S	Honorar	
495.	2009	10-2007-R	Inhabil	
496.	2009	52-2007-S	Revisionspåtegning	
497.	2009	31-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
498.	2009	49-2008-R	Kvalitetsstyringssystem	
499.	2009	36-2008-R	Tavshedspligt: Videregivelse af oplysninger til indklages advokat vedrørende inkassosag om honorar	
500.	2009	52-2008-R	Kvalitetsstyringssystem, utilstrækkelig planlægning og dokumentation	
501.	2009	3+4-2008-R	Fejl i varelager	
502.	2009	22-2008-R	Stikprøve af varelager, kassefunktion	
503.	2009	34-2007-S	Kvalitetsstyringssystem	
504.	2009	23-2008-R	Revisionspåtegning –Omsætningsopgørelse	
505.	2008	8-2007-S	Nedskrivning på valutaudlån	
506.	2008	3-2007-R	Manglende indberetning af fri bolig for anpartshaveren	
507.	2008	29-2008-R	Kvalitetsstyringssystem, utilstrækkelig planlægning og dokumentation	
508.	2008	38-2007-R	Ej kontrolleret tilstedeværelsen af varelageret, fortjeneste på anlægsaktiver mv.	
509.	2008	5-2008-R	Afgivet blank revisionspåtegning – Egenkapitalen eksisterede ikke, Ulovligt anpartshaverlån	(X)

510.	2008	60-2007-R	Bankafstemning – Difference på 1,9 mio. DKK	
511.	2008	58-2007-R	Honorar og tilbageholdelse af regnskabsmateriale	
512.	2008	14-2005-S	Fondsmidler – Skattesvig	
513.	2008	51-2007-S	Undladt af udfærdige et skriftligt aftalebrev og tiltrædelsesprotokol, honorar mv.	
514.	2008	19-2007-S	Manglende indregning af udviklingsomkostninger, virksomhedsoverdragelse efter IFRS	
515.	2008	2-2007-R	Utilstrækkelig kontrol af aktiverens tilstedeværelse og værdiansættelse	
516.	2008	67-2007-R	Manglende henvendelse til tidligere revisor ved tiltrædelse, ulovligt aktionærlån	(X)
517.	2008	20-2007-S	Manglende indregning af udviklingsomkostninger, virksomhedsoverdragelse efter IFRS	
518.	2008	18-2007-S	Manglende indregning af udviklingsomkostninger, virksomhedsoverdragelse efter IFRS	
519.	2008	7-2007-S	Manglende kritisk sans vedrørende banks gruppevis nedskrivninger	
520.	2008	6-2007-S	Manglende kritisk sans vedrørende banks gruppevis nedskrivninger	
521.	2008	53-57-2006-S	Manglende forbehold vedrørende moderselskabs lån af midler fra datterselskab til finansiering af datterselskab	
522.	2008	32-2007-R	Inhabil	
523.	2008	21-2007-S	Ejendomsret og tilstedeværelse af aktiv	
524.	2008	68-2007-R	Utilstrækkelig dokumentation for debitorer/ kreditorer primo, opgørelse af afskrivningsberettigede saldoværdi mv.	
525.	2008	24-2006-R	Mulig regnskabsmæssig manipulation – Opgjort lejeværdi over en årrække mellem to selskaber, hvor revisor ikke har dokumenteret værdiansættelsen	X
526.	2008	62-2006-R	Utilstrækkeligt revisionsbevis af igangværende arbejde, kontante hævnninger	
527.	2008	66-2007-S	Manglende udarbejdelse af koncernregnskab	
528.	2008	22-2007-R	Uafhængighed, inhabil, manglende registrering i Revireg	
529.	2008	64-2007-S	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
530.	2008	75-2005-S	Revisionsvirksomheden blev drevet fra anden adresse end opgiver hos Erhvervsstyrelsen	
531.	2008	50-2006-R	Afgivet revisionspåtegning uden, at have kendskab til virksomheden	
532.	2008	53-2007-S	Andelsboligforenings hensættelse kontra vedtægter	
533.	2008	44-2007-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
534.	2008	50-2007-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
535.	2008	55-2007-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
536.	2008	23-2007-R	Krydsende revision, manglende registrering hos Revireg	
537.	2008	24-2007-R	Krydsende revision	
538.	2008	71-2006-R	For sen indsendelse af årsrapporter samt tilbageholde af regnskabsmateriale	
539.	2008	S-9-2002	Børsprospekt	
540.	2008	40-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
541.	2008	15-2007-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
542.	2008	42-2007-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
543.	2008	48-2007-R	Mangelfuld dokumentation vedrørende planlægning, konklusion og sags løsning	
544.	2008	17-2007-S	Manglende udarbejdelse af protokol og specifikationer	

545.	2008	54-2007-R	Afgivelse af revisionspåtegninger på kopier af regnskaber fra tidligere år	
546.	2008	51-2006-S	Revisionsberetning	
547.	2008	27-2007-S	Andelsboligforening – Salg af lofts areal og specifikation	
548.	2008	36-2007-R	Manglende dokumentation for planlægning, konklusion mv.	
549.	2008	11-2007-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
550.	2008	39-2007-R	Dokumentation vedrørende planlægning, udførelse og konklusion	
551.	2008	28-2007-S	Selvrevision	
552.	2007	2-2006-R	Færdiggørelse af årsrapport og selvangivelse inden for rimeligt tid	
553.	2007	9-2007-S	Vurderingsberetning	
554.	2007	52-2006-S+R	Børsnoteret selskab har ikke aflagt koncernregnskab efter IFRS	
555.	2007	43-2007-S	Kvalitetsstyringssystemet er ikke benyttet vedrørende planlægning, udførsel, og konklusion	
556.	2007	27-2005-S	Kontrol af varmeopgørelse	
557.	2007	30-2007-R	Opbevaring af arbejdsoplysninger på en sikret betryggende måde	
558.	2007	58-2006.S+R	For sen indlevering af selvangivelse	
559.	2007	41-2007-S	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
560.	2007	33-2007-R	Ulovligt aktionærlån	(X)
561.	2007	29-2007-R	Utilstrækkelig planlægning og dokumentation	
562.	2007	74-2006-R	Afgivet blank revisionspåtegning på trods af, at der var medtaget fakturaer på 2,10 mio. DKK som i gangværende arbejder	
563.	2007	35-2007-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
564.	2007	72-2006-S	Andelsboligforenings opgørelse af andelskronen	
565.	2007	75-2006-R	Fratrædelse og efterfølgende besvarelse af spørgsmål fra klienten	
566.	2007	5-2007-R	Manglende fremsendelse af udbedt materiale	
567.	2007	39-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
568.	2007	1-2007-R	Tilbageholdelse af klientens bilag	
569.	2007	40-2007-S	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
570.	2007	64-2006-R	Skattemæssige opgørelse af indkomst	
571.	2007	49-2006-S	Manglende besvarelse af spørgsmål fra klient	
572.	2007	14-2007-S	Kontrol af tilstedeværelse og værdiansættelse af aktiv	
573.	2007	33-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
574.	2007	65-2005-S	Optagelse af lån der er i strid med vedtægterne	
575.	2007	40-2006-R	Ulovligt anpartshaverlån	(X)
576.	2007	S-35-2002	Udførte arbejde, going concern mv.	
577.	2007	10-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
578.	2007	48-2006-R	Underskrivende revisor er ikke RR eller SR	
579.	2007	27-2006-S	Syns- og skønsrapport, habilitet mv.	
580.	2007	73-2006-S	Besvigelse begået af klientens administrator	X
581.	2007	69-2006-S	Honorar	
582.	2007	3-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
583.	2007	60-2006-R	Kontrol af ejendomsret, tilstedeværelse, værdiansættelse af aktiv	
584.	2007	7-2006-S	Indregning og periodisering	
585.	2007	31-2006-R	Tilbagelevering af regnskabsmateriale, personlig indkomst mv.	

586.	2007	65-2006-R	Fejl i årsrapport vedrørende for lav angivet huslejeafgift	
587.	2007	47-2006-S	Manglende vurdering af interne forretningsgange og kontrolsystemer	
588.	2007	3-2005-R	Uafhængighed – økonomiske interesser	
589.	2007	59-2006-S	Honorar	
590.	2007	56-2006-R	Besvarelse af henvendelser for klienten	
591.	2007	25-2006-S	Insiderhandel	X
592.	2007	41-2006-S	Selvangivelse	
593.	2007	44-2006-R	Krydsende kvalitetskontrol	
594.	2007	45-2006-R	Udførsel af kvalitetskontrol i samme virksomhed som indklagede var ansat	
595.	2006	38-2005-R + 34-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
596.	2006	77-2005-R	Værdiansættelse af varebeholdning og igangværende arbejder	
597.	2006	71-2005-R	Fejl i virksomhedens interne kontrol	
598.	2006	47-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
599.	2006	67-2005-R	Revisor dobbeltkontering af fakturaer	
600.	2006	23-2006-S	Utilstrækkelig deltagelse på generalforsamlinger	
601.	2006	46-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
602.	2006	30-2006-S	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
603.	2006	16-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
604.	2006	35-2006-S	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
605.	2006	15-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
606.	2006	57-2006-R	Uafhængighed	
607.	2006	43-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
608.	2006	30-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
609.	2006	33-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
610.	2006	36-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem samt dokumentation for planlægning	
611.	2006	38-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
612.	2006	41-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
613.	2006	44-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
614.	2006	45-2005-R	Manglende skriftlige retningslinjer for kvalitetsstyringssystemet	
615.	2006	32-2005-S	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
616.	2006	37-2006-S	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
617.	2006	36-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
618.	2006	29-2006-R	Udført opgaven med den hurtighed og beskaffenhed som opgaven tillader	
619.	2006	21-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
620.	2006	63-2005-R	Undladt at udvise omhu, nøjagtighed ved erklæringsopgave	
621.	2006	42-2006-S	Afgivet to forskellige påtegninger på samme årsrapport	
622.	2006	70-2005-S	Udlevering af anlægs- og værdipapirkartotek	
623.	2006	31-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
624.	2006	12-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
625.	2006	21-2005-R	Manglende supplerende oplysninger vedrørende overtrædelse af afgiftsloven	
626.	2006	18-2005-R	Vurdering af apportindskud	
627.	2006	5-2006-R	Manglende kundeaftale	
628.	2006	60-2005-S	Anvendt regnskabspraksis	
629.	2006	32-2006-R	Honorar	

630.	2006	79-2006-S	Kompetence og specifikation	
631.	2006	26-2006-R	Afgivelse af oplysninger vedrørende verserende sag	
632.	2006	58-2004-R	Drevet anden virksomhed	
633.	2006	73-2005-R	Valg af revisor	
634.	2006	78-2005-R	Revisionspåtegning	
635.	2006	4-2006-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
636.	2006	54-2004-R	Manglende omhu og nøjagtighed vedrørende budget	
637.	2006	8-2005-R	Manglende underskrift af årsrapport, valuar, personsammenfald	
638.	2006	35-2004-R	Fratrædelse som revisor	
639.	2006	74-2005-R	Manglende udførsel af aftalt arbejde	
640.	2006	19-2005-S	Planlægningen af revisionen	
641.	2006	24-2005-R	Honorar, omhu vedrørende bogføringsassistance	
642.	2006	16-2005-S	Revisor har kontaktet bank vedrørende likviditet og going concern	
643.	2006	S-2-1999	Manglende forbehold for sikkerhedsstillelse, revisions af datterselskab, revisionsprotokol	
644.	2006	4-2005-R	Manglende afstemning af årsrapport, mellemregning mv.	
645.	2006	72-2005-R	Manglende påtegning	
646.	2006	26-2005-R	Afgivet revisionspåtegning uden forbehold på et ikke-revideret regnskab	
647.	2006	28-2005-R-S	Udvist utilstrækkelig omhu, nøjagtighed og hurtighed vedrørende for sen indlevering af selvangivelse	
648.	2006	3-2004-R	Manglende kassebeholdningseftersyn, afstemning af bank	
649.	2006	66-2005-R	Klientkontoerklæring	
650.	2006	56-2005-S	Ej medtaget skyldigt bestyrelseshonorar	
651.	2006	54-2005-S	Rådgivning mv.	
652.	2006	33-2004-R + 12-2005-R	Manglende revisionsprotokollat, tilgodehavender	
653.	2006	50-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
654.	2006	37-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
655.	2006	34-2005-R	Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem	
656.	2006	6-2004-R	Blanke revisionspåtegninger selvom det er konstateret, at selskabets bogføring og regnskabsgrundlag var mangelfuldt	
657.	2006	6-2005-R + 7-2005-R	Fratrædelse som revisor og besvarelse af spørgsmål	
658.	2006	17-2005-R	Baseret revision på ubekræftede oplysninger fra selskabets direktør	
659.	2006	16-2004-S	Besvigelse – Fiktive fakturaer	X
660.	2006	68-2005-R	Assistance ved udarbejdelse af årsrapport	
661.	2006	5+2005-S	Manglende godkendelse fra bestyrelsen vedrørende udbetaling af ekstra vederlag til selskabets direktør	
662.	2006	55-2004-R	Fejl i I/S årsrapport – Sagen er ikke yderligere behandlet	

Bilag 2 – Opsummering af revisors rolle i relation til god revisoretik

Dette bilag opsummerer revisors rolle i relation til god revisoretik med baggrund i de udledte etiske problemstillinger ift. Revisornævnets afgørelser og lovgivningen samt de etiske retningslinjer og teorier.

År	Sagsnr.	Etisk problemstilling	Ideel adfærd jf. Revisornævnet og god revisoretik
2015	149-2013 og 111-2014	Revisor har foretaget et uanmeldt beholdningseftersyn, hvor det blev konstateret, at der ikke var bogført efter Bogføringslovens regler. Dvs. bogføringen var ca. 5 måneder bagud. Dette forhold blev ikke skifteligt videregivet til virksomhedens øverste ledelse. Hvornår og hvordan skal revisor orientere den daglige og/ eller øverste ledelse?	-Områdeetik: Revisors faglige kompetence. Dvs. revisor skal have kendskab til, og efterleve professionens traditioner og gode skikke. -Pligtetik: Det at følge reglerne er, at gøre det rigtige. Dvs. revisor skal efterleve de etiske retningslinjer ift. hvad det betyder, at være offentlighedens tillidsrepræsentant. -Etiske retningslinjer: Udvide professionelt adfærd, og dermed overholde relevant lovgivning mv. -Revisornævnet: Revisor skal jf. ISA 265 rettidigt og skriftligt orientere virksomhedens øverste ledelse om den manglende bogføring.
2013	75-2012	Klager har indbragt revisor, fordi denne skulle have opdaget et påstået underslæb begået af bogholderen. Hvordan kan revisor og professionen mindske forventningskløften og hvordan ville en erklæring med absolut sikkerhed være i strid med god revisorskik?	-Diskursetik: Den åbne dialog i samtalen – FSR forsøger, at handle proaktivt og dermed tilpasse professionen til omverdenens efterspørgsel efter information. -Pligtetik: Normerne for god skik er i de seneste årtier reformeret – De pålægger ikke entydigt revisor igennem den lovpligtige revision, at opklare besvigelser. -Områdeetik: Efterlevelse af professionens værdier og traditioner betyder, at en gennemsnitsrevisor jf. god revisorskik skal udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgaven tillader. -Revisornævnet: Der er i enhver revision iboende begrænsninger og derfor er der en uundgåelig risiko for, at en væsentlig fejl ikke opdages.
2013	5-2012	Indklagede fungerer som revisor for to nærtstående selskaber, hvor selskab D tilsyneladende lejer lokale hos selskabet I. Hvordan påvirker det revisors fortrolighed/objektivitet, at denne er revisor for begge selskaber, og hvorvidt skal revisor inddrage informationer fra andre end den klient, hvis regnskab revisor skal påtegne?	-Nærhedsetik: Revisor skal kunne forvalte samspillet med klienten uden, at få et for nært forhold. -Etiske retningslinjer: Fortrolighed og objektivitet – Revisor må ikke besidde en forudindtaget holdning eller være under påvirkning af andre således, at den professionelle skepsis og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes. -Revisornævnet: Begrunder afgørelsen med tidspunktet for bilagskontrollen af selskaberne.

			Dvs. revisor afsluttede revisionen af årsregnskabet for selskabet D inden den havde modtaget bilagsmaterialet for selskabet I. Derfor vurderes det, at en gennemsnitsrevisor vil kunne træffe den korrekte beslutning ift. om revisor skal inddrage informationer opnået fra andre klienter, end den klients regnskab revisor skal påtegne.
2011	23-2010	Revisor er indklaget for at have udvist passivitet/ manglende agtpågivenhed ved ikke, at medvirke til opklaring af besvigelserforholdene. Hvordan skal revisor agere og kan revisor fortsætte som erklæringsafgiver for klienten eller hvornår og hvordan kan/ skal revisor fratræde som følge af mistillid i en situation hvor der er begået besvigelser?	-Områdeetik: Revisor skal med kendskab til professionen vurdere om denne skal fratræde hvervet – Hvordan har en lignende situation resulteret? -Pligtetik: Fratrædelse efter revisorlovens § 18, stk.2, medmindre fratrædelsen strider mod god revisorskik -Ethiske retningslinjer: Integritet og objektivitet – Revisor skal vurdere om der er mulighed for, at mistillidsforholdet kan mindskes således, at forholdet mellem klienten og revisor kan karakteriseres af fuld åbenhed og fuld information.
2010	46-2009	Revisor assisterer med bogføring, udarbejdelse af årsrapport og afgiver efterfølgende en blank revisorerklæring, men har ikke afstemt bank/ kasse eller besvaret en forespørgsel fra klienten vedrørende denne afstemning. Hvordan skulle revisors adfærd have været for, at kunne have ageret korrekt?	-Områdeetik: Er retningsgivende for den gode adfærd i revisorprofessionen. -Dydsetik: De personlige dyder øver stor indflydelse på den enkelte revisors handlemåde. Etikken skal hjælpe med til, at udvikle den enkelte revisor indenfor fællesskabets rammer. Adfærd skabes igennem individets opvækst samt lovpligtige uddannelse. -Revisornævnet: Revisor skulle for, at have handlet i overensstemmelse med god revisorskik have klargjort for klager, at der ikke blev foretaget afstemninger.