

Revisionskvalitet

Professionel skepsis

Kandidatafhandling

Cand.merc.aud.-studiet
Copenhagen Business School 2018
Aflevering: 14. maj 2018

Forfattere:

Kristian Ødegaard Knudsen	_____	Studienummer 70545
---------------------------	-------	--------------------

Stefan Bay Lauridsen	_____	Studienummer 59912
----------------------	-------	--------------------

Vejleder:

Karsten Andersen

Antal anslag: 272.650

Antal normalsider: 120

1. EXECUTIVE SUMMARY

This thesis examines, if the introduction of the concept of professional skepticism to the Danish Audit Act¹ can raise the quality of auditing. The auditing industry is undergoing a transformation process, where analytical data driven tools increasingly replace more of the auditor's previous responsibilities, and at the same time, companies continue to grow in complexity.

Auditors increasingly have to deal with data derived from managerial estimates in their reviews. The concept of professional skepticism and the regulators desire to implement professional skepticism into the Audit Act, is a direct consequence of the public's interest in ensuring trust in the work that goes into the auditor's statement. The purpose of this paper is therefore to examine the development and attainment of auditing quality, with a particular focus on areas where professional skepticism has relevance.

Auditing quality is explained through the theoretical aspects of the development of auditing quality, the auditing process and the auditor's responsibility for performing quality audits of financial statements from a stakeholder view/perspective. In addition, we explain the concept of good auditing practice, as auditors can be sanctioned for violations in rulings. Danish Business Authority's perspective on, and focus areas in regards to auditing quality will also be described. This thesis describes different threats and biases that auditors' are exposed to during an auditing process, with a particular focus on conditions that influence auditors' objectivity and hereby the quality of the audit.

This thesis limits its focus to rulings, where auditors are found guilty of breaching good auditing practice, and conditions that are included in the RL § 16, stk. 2. Firstly 131 rulings where auditors are sanctioned are analyzed and then follows an analysis of 30 rulings, where this thesis examines the easing of sanctions of auditors after the introduction of the revised Audit Act on the 17th of June 2016. Lastly, 5 rulings are more thoroughly analyzed in terms of the conditions and discrepancies that created the foundation for the auditors' sanctions. For the analysis of the rulings, a theory described in the chapter relating to auditing quality is used, as well as references to other regulations that are found relevant and necessary.

The main question of the thesis is solely answered based on a theoretical analysis of the selected rulings. The conclusion of the analysis found that there are clear indications that professional skepticism can assist in raising the auditing quality in the auditor's work.

¹ Act no. 1167 of 9 Sep. 2016 on state authorized public and registered public accountants

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1.0 Indledning	3
1.1 Problemformulering	4
1.2 Afgrænsning	5
1.3 Begrebsafklaring	7
1.4 Teori og metode	9
1.5 Opgavens struktur	12
1.6 Kildekritik	12
Kapitel 2.0 Teori revisionskvalitet	13
2.1 Udvikling og retlig regulering af professionel skepsis	13
2.2 Revision koncept eller teori	18
2.3 Revisionsprocessen	32
2.4 Revisors rolle	45
2.5 God revisorskik	53
2.6 Styrelsens perspektiv på kvalitet	60
2.7 Truslen	66
Kapitel 3.0 Analyse	77
3.1 Revisionskvalitet og professionel skepsis i et samfundsperspektiv	77
3.2 Nationale sanktioner og regulering for hævet revisionskvalitet ved professionel skepsis	82
3.3 Detailanalyse	87
3.4 Sammenfatning af detailanalyserne	110
Kapitel 4.0 Konklusion	115
4.1 Undersøgelsesspørgsmål	115
4.2 Hovedspørgsmål: Kan indførsel af professionel skepsis i revisorloven hæve revisionskvalitet?	118
4.3 Kvalitetsvurdering	118
4.4 Perspektivering	120
Litteraturliste	121
Bilag 1	124
Bilag 2	130
Bilag 3	131

Kapitel 1.0 Indledning

Revisionskvalitet er et nøgleord for revisor. For erhvervslivet er revisor en vigtig aktør, da revisorens funktion i sit virke er at være offentlighedens tillidsrepræsentant og offentligheden skal kunne stole på finansielle informationer, hvor revisor afgiver sin erklæring. For virksomhedernes interessenter er de finansielle informationer afgørende, da de danner grundlag for vigtige beslutninger.

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant og der påhviler revisor et samfundsansvar for at varetage denne opgave med den fornødne omhu, kompetence og objektivitet, for at kunne levere høj revisionskvalitet i offentlighedens interesse.

Virksomhedernes forretningstransaktioner er i en udvikling, hvor de bliver mere og mere komplekse og ofte forbundet med mere subjektive vurderinger. Især når vi ser på værdiansættelse af skønsmæssige transaktioner. Den øgede kompleksitet medfører derfor flere og større krav til revisors faglige kvalifikationer, teoretisk kunnen og personlige egenskaber.

Den teknologiske udvikling er også i gang med at sætte sit præg på revisionsbranchens måde at revidere på. Den substansbaserede revision vil i fremtiden ikke anses som den primære revisionsstrategi, da anvendelsen af intelligente it-værktøjer, som analyseværktøjer, gør revisionen mere effektiv og hæver revisionskvaliteten.

I målsætningen om at hæve kvaliteten, tyder det ikke på at den teknologiske udvikling alene kan løse dette, da kompleksiteten og ledelsesmæssige skøn kræver anvendelse af skepsis. Regulatorerne ønsker revisionsbranchen skal øge den professionelle skepsis, og af udsagn fra tilsynsmyndigheder er fejl i erklæringerne ofte udtryk for manglende iagttagelse af professionel skepsis.

Begrebet professionel skepsis har dannet ramme for meget forskning tidligere, desværre stadig uden at give et uddybende og konkluderende svar på om en "øget professionel skepsis" i revisionen egentlig kan hæve revisionskvaliteten.

Derfor er det relevant at undersøge om indførelse af professionel skepsis i revisorloven vil hæve revisionskvaliteten.

Problemstilling

Problemet ved professionel skepsis er, at begrebet er vanskeligt at dokumentere og begrebet kan opfattes og fortolkes forskelligt blandt revisorer. I ISA200² fremgår følgende definition: *"Professionel skepsis – en holdning, som omfatter en kritisk indstilling, at være opmærksom på forhold, der kan indikere mulig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, og en kritisk vurdering af revisionsbevis".*

Hvad vil det sige at være skeptisk, og hvordan kan det medvirke til at hæve kvaliteten?

1.1 Problemformulering

Formål

Formålet med denne afhandling er, at gennemføre en analyse af udvalgte nævnskendelser, med henblik på at kunne udtrykke en konklusion der indikerer om øget anvendelse af professionel skepsis kan hæve revisionskvaliteten. Yderligere skal afhandlingen bidrage til et øget kendskab til revision og professionel skepsis i teori. Afhandlingen har til formål, at give et forstående og forklarende indblik i revision og professionel skepsis, ved hjælp af en detaljeret gennemgang af begreberne og virkningen i revisionsprocessen. Denne gennemgang skal forbindes til RL § 16, stk. 1 & stk. 2, hvor afhandlingen skal redegøre for om øget anvendelse af professionel skepsis i planlægning og udførsel kan hæve revisionskvaliteten.

Hovedspørgsmål

Kan indførsel af professionel skepsis i revisorloven hæve revisionskvalitet?

Underspørgsmål

U1: Hvad er revision, herunder begrebsdannelsen for revisionsprocessen?

U2: Hvordan kan revisors rolle sikre kvalitet?

U3: Hvad er målestokken for god revisionskvalitet?

U4: Hvilke trusler kan knyttes til professionel skepsis?

U5: Hvor kan anvendelsen af professionel skepsis hæve revisionskvaliteten?

² ISA200 Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision.

1.2 Afgrænsning

I relation til ovenstående undersøgelsesspørgsmål er denne afhandling afgrænset til at redegøre for professionel skepsis ud fra et teoretisk perspektiv. Det indebærer at der redegøres for revisionskvaliteten teoretisk og ved en analyse af udvalgte nævnskendelser. Da begrebet revisionskvalitet er meget omfattende, oplyses der om hvilke områder i revisionskvaliteten denne afhandling har til hensigt at redegøre for.

Hvorfor er professionel skepsis blevet indført i revisorloven, hvad skyldes udviklingen i revisionskvalitet, og hvad ønsker lovgiver at opnå med indførsel af begrebet professionel skepsis?

Hvad er revision og hvilke begreber indeholder det? Denne viden afdækkes med henblik på, at læseren skal modtage nyttige informationer om væsentlige begreber inden for revisionen, for at kunne bedømme om der er gennemført revision af høj kvalitet.

Afhandlingen skal søge efter viden om begrebsdannelsen af revisionens indhold, herunder hvorledes disse begreber kan forbindes til professionel skepsis og revisionskvalitet. Afhandlingen skal undersøge hvorfor yderligere inddragelse af professionel skepsis i planlægning og udførsel skal hæve kvaliteten set fra et teoretisk perspektiv. Branchen og revisionsteoretikeres bidrag af viden gennem årene, er afgørende for at forstå, hvorfor begreberne i revisionsprocessen er opstået og kan bidrage til indsigt i effekten af øget skepsis.

Afhandlingen afgrænses til den teoretiske begrebsdannelse og formålet med revision, og har et særligt fokus på professionel skepsis og faglig vurdering, da de anvendes i analysen som et af grundelementerne i revisionsprocessen, med henblik på at bedømme om øget anvendelse heraf hæver kvaliteten.

Til gennemgang af nævnskendelserne er basisviden om væsentlighed, risikovurdering og indsamling af revisionsbeviser nødvendige for, at kunne foretage en saglig bedømmelse og analyse. En gennemgang skal konstatere om der revideres i overensstemmelse med god revisorskik, hvoraf viden om revisionsbegreber er en forudsætning.

Afhandlingen vil behandle revisors rolle i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. Her er det selskabsloven og årsregnskabsloven der regulerer dette, hvorfor der afgrænses til udvalgte paragrafer relateret til dette område. Hvilken rolle har revisor i denne forbindelse, og hvor og hvorfor bliver revisor sat ind til at yde revision på erklæringsopgaver? Hvilke forhold er vigtige, hvad skal revisor iagttage og hvordan kan revisor få adgang til finansielle data? Denne viden skal afdækkes således

læseren informeres om revisorpligter og rettigheder, så regnskabsbrugeren kan vurdere om revisors rolle bidrager til at hæve kvaliteten.

Revisionskvalitet spænder bredt og derfor fremhæver afhandlingen hvad målestokken for kvalitet er i revisionsmæssige sammenhæng. God revisorskik er professionens norm for kvalitet, der også anvendes i bedømmelsen af revisors ansvar og herunder særligt disciplinærsansvaret, hvoraf afhandlingens analyse baserer sig på. Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for revisortilsynet og udsteder retningslinjer for kvalitetskontrollen og indstiller revisorer og virksomhed til revisornævnet. I Erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer seneste beretning redegør tilsynet for resultaterne af kvalitetskontrollen, og tilsynet har særlige fokusområder relateret til RL § 16, stk. 2 hvorfor disse undersøges.

I erkendelse af at revisorerne kan fejle i deres faglige vurdering af revision af regnskabsmæssige skøn, vil afhandlingen afdække hvorfor revisor ikke reviderer i overensstemmelse med ISA'erne. Der findes flere trusler og begreber for bias, hvorfor udvalget i denne afhandling ikke kan anses for udtømmende, men afdækker væsentlige trusler og bias.

Analysen behandler overordnet revisionskvalitet og professionel skepsis af kendelser fra perioden omkring indførslen af den nye revisorlov pr. 17. juni 2016, hvoraf der samlet er foretaget en gennemgang af 131 kendelser.

I forbindelse med en dybdegående analyse (*fremover benævnt som detailanalyse*) er der forsøgt at skabe et overblik over, hvordan revisor dømmes i forhold til revisionskvalitet. Ved at opnå den største relevans og validitet i detailanalysen, er der anvendt tre pejlemærker til udvælgelsen af disse kendelser.

- a) Kendelsen skal være nutidig og derfor ikke ældre end 3 år fra d. 31. dec. 2017
- b) Udvalget af kendelser skal indeholde sager fra både før og efter d. 17. juni 2016
- c) Kendelsen skal indeholde bemærkning omkring professionel skepsis

Heraf er der udvalgt fem kendelser, der skal bidrage til forståelsen af fejl ved anvendelsen af professionel skepsis og revisionskvalitet i al almindelighed. Analysens fokus er på forhold der henfører til anvendelsen, og i særdeleshed mangel på anvendelse, af professionel skepsis, samt hvad revisor skulle gøre for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Analysen vil målrettet søge efter svar på, om et øget fokus på de fejl der dømmes for i kendelserne kan hæve den generelle revisionskvalitet.

Afslutningsvis skal det nævnes, at afhandlingen ikke er en juridisk opgave, som vil tage stilling til udviklingen af lovgivning eller processen for opdateringer af ISA'er, regnskabsvejledninger eller gennemgang af juridisk metode i afviklet disciplinærsager.

Alt materiale publiceret efter den 31. januar 2018 er ikke inddraget i afhandlingen.

1.3 Begrebsafklaring

Grundlæggende:

Definitioner:

Professionel skepsis er et begreb der kræver, at revisor har en skeptisk holdning til de informationer revisor præsenteres for i en revision. Revisor skal have en kritisk indstilling til information, hvor der er væsentlig risiko for fejlinformationer. Denne opmærksomhed for en revisor, kan være et værktøj til at hæve revisionskvaliteten.

Operationalisering:

Revisionskvalitet er et omfattende begreb og påvirkes af mange faktorer, hvoraf professionel skepsis er en af de faktorer, der kan medvirke til at hæve revisionskvaliteten. For at revisor kan anvende professionel skepsis tilstrækkeligt skal revisor kende kravene i reguleringer, og forstå hvilke mekanismer der truer professionel skepsis. Denne viden er offentligt tilgængelig, og er forankret i gældende lovgivning under god revisorskik. I nævnets kendelser kan der måles overtrædelse af god skik og manglende revisionsdokumentation. Afhandlingens undersøgelsesspørgsmål skal forsøge at sammenkæde krav, trusler og nævnskendelser til et svar på om professionel skepsis kan hæve revisionskvaliteten.

U1: Hvad er revision, herunder begrebsdannelsen for revisionsprocessen?

Definitioner:

Hvad indeholder revision af begreber, hvordan er de dannet og hvilke begreber er essentielle for planlægning og udførsel.

Operationalisering:

Når en teori og begreber udvikles, er det nødvendigt at have kendskab til videnskabsteorien, valget af begreber til revisionsprocessen, og begrebernes indhold.

U2: Hvordan kan revisors rolle sikre kvalitet?

Definitioner:

Hvordan bidrager revisors tilstedeværelse til øget kvalitet for regnskabsbrugerne.

Operationalisering:

Hvordan har revisor adgang til at afgive en revisionspåtegning, hvilke formål har revisor som mellemmand, og hvilke rettigheder og pligter medfølger en generalforsamlingsvalgt revisor.

U3: Hvad er målestokken for god revisionskvalitet?

Definitioner:

Hvilke krav stilles der til revisors anvendelse af god revisorskik, og hvilken betydning har dette for revisionskvaliteten og omfanget heraf?

Operationalisering:

Redegørelse af god skik og den retlige regulering i tilknytning til professionel skepsis, hvordan efterlever revisor god skik og hvad er konsekvensen for tilsidesættelse af god skik. Hvordan kontrolleres dette og hvad er omfanget og resultaterne fra revisortilsynet.

U4: Hvilke trusler kan knyttes til professionel skepsis?

Definitioner:

En trussel til professionel skepsis kan beskrives som når revisor ubevidst lader sig underkaste eksterne påvirkninger, og samtidig glemmer at tage stilling til om forudsætninger for at anvende sin professionelle dømmekraft er til stede.

Operationalisering:

Fælder mod revisors professionelle dømmekraft kan operationaliseres som trusler eller bias, i afhandlingen vil professionel dømmekraft og faglig vurdering blive anvendt med samme betydning, hvoraf valget i en givende sammenhæng påhviler sætningens ordlyd.

U5: Hvor kan anvendelsen af professionel skepsis hæve revisionskvaliteten?

Definitioner:

Revisionsdokumentation er et middel der i skriftlig form redegør for revisionsbeviset, som opstår på baggrund af revisors arbejdshandlinger.

Operationalisering:

Områder hvor revisor ikke dokumenterer sine arbejdshandlinger tilstrækkeligt, med særligt fokus på forhold der beskrives i RL§16, stk. 2. Revisors dokumentation analyseres ved kendelser udstedt af revisornævnet.

1.4 Teori og metode

1.4.1 Videnskabsteori

Afhandlingens videnskabsteoretiske position tager afsæt i et neo-positivistisk paradigme i den erkendelse af, at der for nærværende problemformål kun kan opnås en modificeret objektivitet. Erkendelsen er taget ud fra, at det målbare felt behandles objektivt, men da subjektet omhandler menneskers ageren vil der aldrig kunne opnås en fuldstændig objektivitet og heraf den modificerede objektivitet.

Positivismen har det udgangspunkt, at der kun kan skabes eksakt viden om virkeligheden, hvor neo-positivismen reelt set betvivler om man reelt kan finde den eksakte sandhed. Ifølge neo-positivismen eksisterer virkeligheden uafhængigt af vores erkendelse. Afhandlingens hovedspørgsmål kan reelt set falde ind under begge nævnte paradigmer, men idet neo-positivismens egenskab giver mulighed for at besvare hovedspørgsmål med en modificeret løsning, egner den neo-positivistiske videnskabs-teoretiske position sig bedre end positivismen. Årsagen hertil er, at der for afhandlingen ikke vælges en logisk deduktiv hypotesetest, hvoraf afhandlingen kan svare ja eller nej til hovedspørgsmålet.

Neo-positivismen tilskynder stadig at undersøgeren skal være objektiv og neutral, men undersøgerens opfattelse er at det ideelle billede ved fuldstændig objektivitet anses som praktisk umuligt for mennesker at opretholde, da man i forbindelse med et studie vil komme tæt på studiets genstandsfelt og objektiviteten og subjektiviteten kan være vanskelig at adskille. Det neo-positivistiske tankesæt gør det muligt for afhandlingen at komme med et kvalificeret svar på hvorvidt øget professionel skepsis kan hæve revisionskvaliteten.

Den ontologiske konsekvens for undersøgerens virkelighedsopfattelse afgøres ved hvilken linse undersøgeren anskuer genstandsfeltet med, hvor afhandlingen klassificerer neo-positivismen som begrænset realistisk. Den epistemologiske konsekvens for hvordan undersøgeren opnår viden om et genstandsfelt kan forklares ved, hvordan man erkender ny viden, i dette tilfælde er neo-positivismen modificeret objektiv. Metodologiske konsekvenser er de antagelser omkring fremgangsmåden til skabelsen af viden som f.eks. valg af undersøgelsesdesign, hvorved neo-positivismen kan karakteres som værende modificeret eksperimentel og manipulerende. Denne modifikation er velegnet for afhandlingen, da friheden til valg af undersøgelsesdesign er afgørende, når afhandlingen baseres på en egenudviklet analysestruktur af udvalgte nævnskendelser.

Det ontologiske afsæt i afhandlingen tager udgangspunkt i revision og dennes begreber. For afhandlingens formål søges der besvarelse på om indførsel af professionel skepsis kan hæve revisionskvaliteten, derfor skal der redegøres for hvilken teori der anvendes i forbindelse med analyserne af nævnskendelser. Når kriterierne for bedømmelse af god revisionskvalitet ifølge teorien er kendt for undersøgeren, vil virkelighedsopfattelsen af revisionskvalitet hermed fremtvinge de epistemologiske konsekvenser for hvordan vi erkender viden.

Epistemologien vil sætte kriterier for indsamling af empiri og valg af analyse, og hvornår den indsamlede viden kan være sand ifølge revisionsteoriens begreber. På baggrund af dette vil disse omstændigheder forklare genstandsfeltet, og om denne er i overensstemmelse med kriterierne for god revisionskvalitet. Epistemologien skal understøtte valg af metode under metodologien således, at undersøgelsesdesignet kan besvare problemstillingen i afhandlingen. Epistemologiens konsekvens skal være, at der kun kan opnås viden ved, at kende teorien og herved analysere nævnskendelser, for dernæst at kunne konkludere om, hvorvidt en øget professionel skepsis kan hæve kvaliteten for revisionsprofessionen. Først her kan den indsamlede viden fra analyserne sammen med teorigennemgangen skabe viden. Resultatet forventes at blive en modificeret objektiv viden, som f.eks. et neo-positivistiske udsagn om *"at revisor kontrollerer at regnskabet er aflagt i overensstemmelse med anerkendte kriterier"*, eller et udsagn med tilknytning til afhandlingens problemstilling *"ved at revisor øger sin skepsis, er der indikationer på en hævet revisionskvalitet"*. Epistemologien skal redegøre for om der er kausalitet mellem anvendelse af professionel skepsis og kvalitet.

Epistemologiens konsekvenser vil medføre at metodologien tager afsæt i en kvalitativ analyse af revisornævnskendelser med afsæt i ontologiens syn på, hvorledes viden kan fortolkes ud fra det neo-positivistiske paradigme. Der vil være indsamling af kvalitative data til analysen og tolkning med de forventninger epistemologien stiller til opnåelsen af viden. Undersøgelsesdesignet skal forklare og bekræfte, at afhandlingens samlede undersøgelse af teori og nævnskendelser vil være fremgangsmåden, hvorpå der opnås læren om genstandsfeltet i problemstillingen.

Metodologisk er der indhentet data fra nævnskendelser som i sin egenskab af sanktionering mod revisor har et kendt output. Der er undersøgt for revisors sanktionering, fejl og mangler i et neutralt analyserende perspektiv, hvor der konkluderes på udfaldet.

1.4.2 Teori

I denne afhandling ønsker vi at undersøge, hvorvidt revisors anvendelse af professionel skepsis vil øge revisionskvaliteten. Jævnfør ovenstående gennemgang af det neo-positivistiske paradigme, foretages der en induktiv slutning fra det empiriske felt til teoriafsnittet, for at vurdere om der er indikationer på en hævet revisionskvalitet ved øget professionel skepsis.

Med udgangspunkt i revision som teoretisk referenceramme herunder særligt revisionsteoretikerne Mautz og Sharaf's bidrag til dannelsen af begreber for revisionen, vil fokus være rettet på udvalgte begreber i revisionsprocessen, her vil teorien fra et ontologisk niveau understøtte, hvorledes revisors ageren skal iagttages på det epistemologiske niveau. For epistemologien er erkendelsen og forudsætningen for opnåelse af viden, at afhandlingen undersøger revisionens udvalgte begreber og revisors tilstedeværelse, når det tages ud fra en betragtning om hævet revisionskvalitet. Den teoretiske referenceramme fra revisionen vil sammen med indsamlet viden om begreber og tilstedeværelsen af revisor anvendes i analysen af revisornævnskendelser. Herved kommer teorien til sin ret i forhold til afhandlingens formål ved, at der ved revisors oplyste adfærd i nævnskendelserne kan vurderes om indførelsen af professionel skepsis i revisorloven kan hæve revisionskvaliteten.

Derfor starter afhandlingen med en induktiv tilgang til empirien, og med en perspektiverende vinkel på begrebet professionel skepsis i sammenhæng med revisionskvalitet. Afhandlingens formål er, at undersøge genstandsfeltet revisionskvalitet og professionel skepsis i eksisterende empiri for at kunne danne belæg for om der er en teoretisk sammenhæng mellem anvendelse af professionel skepsis i revision i praksis, og hævet revisionskvalitet.

1.4.3 Metodeovervejelser

Valg af undersøgelsesdesign til besvarelse af afhandlingens hovedspørgsmål foretages ved en gennemgang af begrebsdannelsen i revisionen. Udvalgte begreber videreføres i afhandlingen med hovedvægt på revisionsbeviset og heraf den faglige vurdering og professionel skepsis.

Dataindsamlingen for afhandlingen rettes mod nævnskendelser hvoraf der sanktioneres for revisors tilsidesættelse af god revisorskik for ikke tilstrækkelig anvendelse af den faglige vurdering og professionel skepsis i planlægning og udførsel af revisionen af regnskabsmæssige skøn. Analysen vil have tre trin, hvoraf der indledningsvist analyseres bredt på en gennemgang af 131 kendelser, og efterfølgende et mindre antal udvalgte nævnskendelserne, der opfylder kriterierne benævnt i afgrænsningen. Til sidst behandles særligt udvalgte indsamlede nævnskendelser dybdegående og forudsætningen for kendelser, der indgår i denne analyse vil kræve en direkte kobling til RL § 16, stk. 2.

Analysen laves med henblik på at kunne foretage en dataindsamling, der giver mulighed for at kunne transskribere indholdet fra gennemsigthedsrapporter og nævnskendelser, således der kan skabes tilstrækkelig empiri til at danne grundlag for at besvare hovedspørgsmålet i problemformuleringen.

Til at supplere teoridelen med videnskabelig viden, er der anvendt litterærstudie af videnskabelige artikler, anerkendt faglitteratur og analyser af gennemsigthedsrapporter, lovgivning, ISA'er, samt nævnskendelser til dannelsen af afhandlingens teoriafsnit. Der vil udelukkende gøres brug af sekundære data, herunder register- og forskningsdata. Beslutningen om at fravælge primære data baseres på, at der er lav sandsynlighed for at revisionshusene besvarer spørgeskemaer og stiller op til interview i statusperioden.

1.5 Opgavens struktur



1.6 Kildekritik

I denne afhandling er der primært anvendt sekundære datakilder som love, lovbemærkninger, direktiver, ISA regulering, gennemsigthedsrapporter, nævnskendelser, faglitteratur samt videnskabelige artikler.

Disse kilder vurderes alle at være objektive og meget aktuelle til besvarelsen af denne afhandlings problemstilling.

I vurdering af objektiviteten og subjektivitet i de anvendte kilder er der udvalgt kilder der er relevante for besvarelsen af afhandlingen med henblik på at opnå høj validitet og reliabilitet.

I udvælgelsen af videnskabelige artikler har der været særligt opmærksomhed på, at der kunne fremkomme bias i forskernes konklusioner. Derfor inddrages også kun kilder, der ikke drager subjektive konklusioner om afhandlingens genstandsfelt.

Kapitel 2.0 Teori revisionskvalitet

2.1 Udvikling og retlig regulering af professionel skepsis

Begrebet revisionskvalitet spænder bredt og det er derfor nødvendigt at sætte rammerne for hvad der er relevant i nærværende afhandling, når vi gennemgår udviklingen af revisors retlige regulering. Denne afhandling sigter særligt på at belyse, hvorvidt anvendelse af professionel skepsis kan hæve revisionskvaliteten, og afhandlingen vil derfor ikke kunne bære en gennemgang af alle elementer i revisionskvaliteten. Det er dog alligevel nødvendigt at opridses revisors retlige regulering lidt bredt indledningsvist. Politisk er der samfundsinteresse i at hæve revisionskvaliteten, og et af de værktøjer der anses for at kunne bidrage i denne sammenhæng er professionel skepsis.

Ordet kvalitet forbindes i revisionsmæssig sammenhæng med en egenskab, hvor udfaldet af en revision kan opfattes som enten positiv eller negativ. Det afhænger af modtagerens opfattelse, interesse og præferencer for god revisionskvalitet, hvilket henleder til at revisionskvalitet fra et brugerperspektiv kan anskues som subjektivt, hvor der aldrig kan sættes to streger under resultatet.

Revision udføres af revisionsvirksomheder omfattet af RL § 1, stk. 2 på regnskaber der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Det betyder, at der i denne konstellation er en klient, en revisionsvirksomhed og en tredjemand der læser revisionspåtegningen. Revisor udfører en revision og indsamler beviser, der gør revisor i stand til at udtrykke en konklusion i en erklæring. Revisor skal indsamle tilstrækkelig og egnet dokumentation for, at revisor kan føle sig overbevidst om, at regnskabet er retvisende.

Ovenstående er ret forsimplet, men når man kæder kvalitet sammen med revision, er det nødvendigt at afdække hvilke oplysninger man bør have, for at kunne tage stilling til, om en forøget anvendelse af professionel skepsis kan medvirke til at hæve revisionskvaliteten.

Afhandlingen vil i kapitel 2 behandle centrale emner som revisionsteori, revisionsprocessen, revisors rolle, god revisorskik, Erhvervsstyrelsens syn på revisionskvalitet og trusler mod professionel skepsis. Denne viden skal danne grundlag for analysen af danske domskendelser i revisornævnet.

De danske retlige reguleringer af revisors virksomhed er ændret tre gange siden år 2000, hvilket hovedsageligt skyldes EU-retlige reguleringer, som er direkte påvirket af det internationale samfunds udvikling og retlige interesse i revisors rolle. EU udgav i 1996 den Grønne bog ³ der igangsatte arbejdet med kvalitetssikring i revisionsbranchen. I starten af nullet skete der to betydningsfulde begivenheder. Den ene var EU-kommissions henstilling til kvalitetssikring i den lovpligtige revision

³ The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor

inden for EU⁴ som medførte en implementering af kvalitetssikring RL 2003, og der indførtes hermed en tilsynsfunktion af statsautoriseret og registreret revisorer.

Den anden regulering skyldes konkursskandalerne i USA af blandt andet energikoncernen Enron, der gik i betalingsstandsning i 2001 og efterfølgende endte i en konkurs. Daværende revisionsvirksomhed Arthur Andersen, et big five revisionshus, havde været for "tæt på" klienten og regnskaberne havde været kunstigt oppustet. Bekymringer om, at revisorerne ikke var uafhængige og tilstrækkelige kritiske i deres revision blev et omdiskuteret emne, og herfra opstod den såkaldte Sarbanes Oxley Act (SOA). I EU delte man samme bekymringer og EU undersøgte om dagældende henstilling om uafhængighed skulle revurderes set i lyset af Enron, men dette blev ikke vurderet nødvendigt. EU fortsatte arbejdet med deres 8. selskabsdirektiv⁵ der blev færdigt i 2006.

På baggrund af det 8. selskabsdirektiv blev der i 2008 vedtaget en ny revisorlov, som fik særlig betydning for revisor samt revisionsvirksomheden. Det reviderede 8. selskabsdirektiv stillede krav til f.eks. efteruddannelse, revisors registrering i revireg, honorering, tavshedspligt, uafhængighed og kvalitetssikring som i øvrigt allerede var implementeret i dansk retspraksis jævnfør RL 2003.

I 2010 udgiver EU en "ny" grøn bog⁶ som et modsvar på, hvordan revisorerne kunne medvirke til at genoprette tilliden til kapitalmarkedet efter finanskrisen i 2008. Den grønne bog offentliggjorde det fremtidige arbejde med revisionsbranchen, og samtidig fik branchen mulighed for at kommentere på fremsatte forslag, hvilket medførte en ændring af det oprindelige forslag i 2011⁷.

EU-kommissionens forslag indeholdte to forslag. Det første forslag vedrørte revision af virksomheder med særligt offentlig interesse, som i dag betegnes som PIE-revisioner. Det andet forslag vedrørte en ændring af det 8. selskabsdirektiv gældende både for PIE- og ikke PIE-revisioner. Dette forslag bringer os frem til den bagvedliggende udvikling af den nuværende revisorlov.

Den 19. maj 2016 vedtog folketetinget ændringer til den eksisterende revisorlov, der var en afledt effekt af implementeringen af EU Audit Reform, som omfatter EU's ændringsdirektiv til 8. selskabsdirektiv⁸ og EU-forordning⁹ af 16. april 2014. Implementeringen af EU Audit Reformen medførte en del

⁴ Kommissionens henstilling nr. 2001/256/EF (EF-tidende L 091, 31.3.2001) om kvalitetssikring fra 15. november 2000.

⁵ Europa-Parlamentets og rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006

⁶ Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i den Europæiske Union

⁷ Reguleringen af den lovpligtige revision i EU

⁸ Europa-Parlamentets og rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber.

⁹ EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) Nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2005/909/EF.

ændringer i revisorloven, hvoraf der herunder også blev udstedt en del bekendtgørelser til revisors regulering.

Formålet med disse ændringer var at hæve revisionskvaliteten ved at sætte fokus på områder, der vil styrke revisoren som offentlighedens tillidsrepræsentant. Heri rettes fokus særligt på revisors anvendelse af professionel skepsis. I fremsatte forslag LFF 2016-03-02 nr. 146, som senere bliver til "LBK nr. 1167 af 9/9 2016 – Revisorloven", indsættes følgende krav i RL § 16, stk. 1, pkt. 3, "*God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis*"

I revisorlovens § 16 stk. 2 indsættes et uddybende afsnit, der beskriver hvad kravet indebærer og hvordan revisor skal efterleve professionel skepsis i praksis.

Stk. 2. Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet. Ved udførelse af revision skal revisor navnlig udvise professionel skepsis ved gennemgangen af ledelsens skøn vedrørende dagsværdier og nedskrivning af aktiver, hensættelser og fremtidige pengestrømme, der har betydning for den reviderede virksomheds mulighed for at fortsætte driften."

I artiklen RR.2015.12.0024 skrevet af Jan Bo Hansen, kommenterer han på det 8. selskabsdirektiv inden implementeringen, og redegør for at RL 2008 ikke indeholder et specifikt krav om, at revisor skal udvise professionel skepsis under udførsel af sin revision. Det var på daværende tidspunkt allerede Revisionskommissionens opfattelse, at begrebet professionel skepsis var en del af god revisorskik, samt at professionel skepsis også var angivet i gældende ISA'er¹⁰, men for at opfylde direktivet og eftersom et direktiv skal implementeres i dansk ret, ansås det for hensigtsmæssigt at indføre et direkte krav om at revisor skulle udvise professionel skepsis.

Af artikel 21, b, stk. 2 i det 8. selskabsdirektiv førstes afsnit anføres der vedrørende professionel skepsis følgende:

"revisoren eller revisionsfirmaet, når de udfører lovpligtig revision, udviser professionel skepsis under hele revisionen og erkender muligheden for, at der forekommer væsentlig fejlinformation som følge af forhold eller adfærd, der vidner om uregelmæssigheder, herunder svig eller fejl, uanset revisorens eller revisionsfirmaets tidligere erfaringer med den reviderede virksomheds ledelses og de ledende medarbejderes ærlighed og integritet"

¹⁰ Internationale revisionsstandards.

Grundet historikken om diverse konkursskandaler, hvor revisor ikke har kunnet vurdere ledelsens skjulte agenda tilstrækkeligt, benævnes særligt ledelsen og ledende medarbejders ærlighed og integritet som et fokusområde, hvor revisor bør opdage besvigelsermotiver, der vil medføre fejl i regnskabet. Besvigelser ligger uden for afhandlingens rammer og sigte, men væsentlig fejlinformation er et vigtigt udsagn, der bringes med videre i afhandlingen.

"Revisoren eller revisionsfirmaet skal navnlig udvise professionel skepsis i gennemgangen af ledelsens overslag vedrørende dagsværdier og nedskrivning af aktiver, hensættelser og fremtidige pengestrømme af relevans for enhedens mulighed for at fortsætte som going concern."

Dette svarer til bestemmelsen i RL § 16, stk. 2, anvendelsen af professionel skepsis i forhold til ledelsens regnskabsmæssige skøn.

"I denne artikel betyder »professionel skepsis« en holdning, der indbefatter en kritisk tilgang, og hvor revisor skal være opmærksom på omstændigheder, som kan indikere mulig fejlinformation som følge af fejl eller svig, samt en kritisk vurdering af revisionsbeviset."

Da væsentlighed og risiko er afgørende i revisionen, herunder særligt revisionsbeviset der danner grundlag for konklusionen, hvad menes der så med *"en holdning"* og hvad omfatter en *"kritisk tilgang"*.

I bemærkning til fremsatte lovforslag LFF 2016-03-02 nr. 146 til pkt. 18 og 19 blev der yderligere kommenteret på hensynene og formålet med indførslen af professionel skepsis i RL 2016. Da 8. direktiv artikel 21 omhandler faglig etik er det mest nærliggende at placere professionel skepsis under god revisorskik i RL § 16, da begrebet skulle gælde på alle erklæringsopgaver med sikkerhed, hvoraf god revisorskik er omfattet. I bemærkning til fremsatte lovforslag redegøres der for, hvad det indebærer at udvise professionel skepsis. Der refereres til et uddrag af den internationale begrebsramme hvoraf følgende er beskrevet:

- *"Beviser, der modsiger andre beviser"*
- *Information, der rejser tvivl om pålideligheden af dokumenter og svar på forespørgsler, som påtænkes benyttet som revisorbevis*
- *Forhold, der kan være tegn på mulige tilfælde af besvigelser*
- *Omstændigheder, der kan medføre behov for at udføre yderligere handlinger."*

Til ovenstående kommenteres i bemærkning til fremsatte lovforslag, at revisor må gå ud fra at dokumenter og registreringer er ægte, dvs. ikke planlægge en revision efter besvigelsesteori, selvom der nævnes forhold som indikerer tilfælde af besvigelser. Revisor skal særligt være kritisk og vurdere pålideligheden af præsenteret revisionsbevis uanset nyt eller eksisterende klientforhold. Revisor skal

under hele revisionen udvise professionel skepsis for at mindske risikoen for at revisor overser betydningsfulde forhold, der kan medføre uhensigtsmæssigt planlægning, udførsel og rapportering. Når der for erklæringsemnet er omstændigheder, som øger risikoen for at revisor overser betydningsfulde forhold, kan revisor jævnføre sin revisionsrisikomodel kun nedbringe den generelle risiko ved at øge sine revisionsmæssige handlinger, for at nedbringe opdagelsesrisikoen og hermed samtidig øge sin professionelle skepsis.

Kravet om øget professionel skepsis kun for den lovpligtige revision, hvoraf denne præcisering kun benævnes i 8. selskabsdirektiv og ikke i internationale standarder, og hermed understreges det, at revisor ikke uden supplerende handlinger kan lægge ledelsens regnskabsmæssige skøn til grund som revisionsbevis. Revisor er nu forpligtet til at "revidere" ledelsens grundlag og metoder i relation til deres regnskabsmæssige skøn. Den kritiske vurdering af et revisionsbevis, hvor revisor skal anvende faglig vurdering, der danner grundlag for revisors beslutning om beviset er tilstrækkelig egnet, kræver i den grad at revisor formår at anvende sin skepsis.

Når behovet for at skepsis hæver revisionskvaliteten er vigtig, er det nødvendigt at forstå begreberne i revisionen. Når en formodning om revisors professionel skepsis kan hæve revisionskvaliteten, kræver det indsigt i konceptet revision. Hvad er de bærende elementer, der danner grundlag for en revision og gør revisor i stand til at afgive en konklusion på et erklæringsemne. Når der i en revisionspåtegning anføres under grundlag for konklusion *"Vi mener, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion"*, skal man kunne forstå begreberne omkring revisionsprocessen, men særligt med revisionsbeviset som omdrejningspunktet.

2.2 Revision koncept eller teori

Er revision en teori eller er det bare et koncept, der er udviklet løbende i takt med samfundets behov og krav til kontrol af virksomheder?

2.2.1 Videnskabsteoretisk perspektiv

For at afgøre dette, er det nødvendigt at kende til teorien og udviklingen af teorien. Teori er en videnskabelig disciplin, der på baggrund af sætninger indeholder generelle udsagn om fænomener i virkeligheden, som enten udtrykkes ved sprog eller matematik. En teori skal være sand og skal kunne tåle den videnskabelige bevisførelse. Ib Andersens "den skinbarlige virkelighed" skriver at en teori i metodesammenhæng ser således ud: *"Et sæt af elementer/begreber/variabler med angivelse af hvordan og i hvilken grad disse hænger sammen, samt med angivelse af under hvilke omstændigheder teorien kan siges at være gyldig"*.

Ib Andersen beskriver teori som en formaliseret model, hvor man kan karakterisere teorien som et billede af den virkelighed man forsøger at fortolke gennem dataindsamling. Teori kan altså være en eksisterende teori eller en konstrueret teori som anvendes og testes sand eller falsk. Teorier er altså ikke andet end ens egne eller andres konstruerede teorier, som anvendes til at skabe viden. Kim Buch Madsen skriver i "Valg der skaber viden, 2006"; at teori er et system af antagelser, som forsøger at forklare et fænomen modsætningsvis empiri, som alene er en konstatering af fænomenet eller kendsgerningen. Det betyder at når der foreligger en teori, bør denne teori sætte en bruger af teorien i stand til at forstå den virkelighed de begår sig i. Drager man dette ræsonnement over i revisionen, så giver en teori mening, når brugeren af teorien kan vurdere om f.eks. en revision faktisk lever op til sin teori.

Lad os afprøve teorien om det retvisende billede af regnskabet. Ud fra en positivists tilgang vil brugeren af teorien forsøge deduktivt at verificere teorien ved, at verificere at regnskabet er i overensstemmelse med virkeligheden, og at der kun findes en rigtig virkelighed der kan fortolkes på. Foranstående er en logisk tilgang til det, at skabe viden, altså en logisk-deduktion, hvis formål er at teste en eksisterende teori.

Modsætningen til den logiske deduktion er induktion, hvor man observerer empirien, analyserer empirien for så til sidst at formulere en teori.

En anden variant er den hypotetisk-deduktive metode, der ofte anvendes af positivister¹¹.

Udgangspunktet for den hypotetisk-deduktive metode vil være at opstille en eller flere hypoteser

¹¹ Torsten Thuren, Videnskabsteori for begyndere, s. 29

(deduktiv tilgang) og dernæst forsøge at teste den/dem op imod empiri og enten verificere eller falsificere disse, for så til sidst at tilnærme sig en teori. Denne tilgang til vidensdannelse, hvor der opstilles mange hypoteser for efterfølgende at teste om teorien er verificerbar eller ej, udstikker i Karl Poppers teori om falsifikation.

Karl Poppers teori baserer sig på at ingen teorier er verificerbare, men i stedet falsificeres som falske og forkastes. Karl Poppers postulat var, at man aldrig kunne bevise at en hypotese var sand og at ingen empiriske sandheder er 100 procent sikre¹². Falsifikationisme betyder altså, at en teori skal kunne testes falsk, og jo flere gange en teori kan testes falsk, desto større informationsværdi indeholder den. Henrik Preben Perregaard, "*Videnskabsteori for økonomer*" skriver at, når en teori har modstået gentagne forsøg på falsifikation er denne teori ifølge Karl Popper bestyrket eller med andre ord verificeret, men da Karl Poppers postulat byggede på, at man reelt aldrig kunne vide om en teori er sand, anvendes falsificering som en slags modsat verificering.

For nærmere præcisering af ovenstående, kan der opstilles to sondringer for det retvisende billede af regnskabet mellem to paradigmer. Her er det afgørende hvor brugeren placerer sig, altså med hvilken linse anskuer brugeren teorien på, hvoraf udfaldet for om teorien kan falsificeres eller verificeres finder sted. Eksemplet kan illustreres således, at regnskabet aflægges efter generalklausulen om et "retvisende billede" og når revisor udtrykker en konklusion om at regnskabet giver et retvisende billede med udgangspunkt i en positivistisk position, vil *revisor verificere at regnskabet er i overensstemmelse med virkeligheden*. For en neo-positivistisk tilgang vil *revisor kontrollerer at regnskabet er aflagt i overensstemmelse med anerkendte kriterier f.eks. gældende begrebsramme*.

En revisor der induktivt afdækker empirien ved at indsamle beviser (fakta/data) for at kunne danne en konklusion, samler efterfølgende beviserne som ved et puslespil, så der til sidst mangler meget få brikker, og revisor er i stand til at udtrykke en konklusion med meget høj grad af sikkerhed for at regnskabet er retvisende. På et tidspunkt i denne proces kan der opstå scenerier, hvor de indsamlede brikker ikke passer ind i puslespillet og der grundlæggende tvivles på paradigmet, altså hvorvidt regnskabet er i overensstemmelse med virkeligheden eller regnskabet bare er aflagt efter anerkendte kriterier. Denne sontring er vigtig for dannelsen af en teori, og på baggrund af ovenstående, kan man deraf betvivle om revision er en teori eller revision er et koncept der læner sig op ad andre videnskaber i natur-, samfunds eller humanistisk videnskab.

¹² Torsten Thuren, Videnskabsteori for begyndere, s. 148

2.2.2 Revisionsteori

Ovenstående gennemgang af teori drejer interessen hen mod, hvad der lægger til grund for revision og hvorvidt man kan kalde det "at revidere" og "påtegne et erklæringsemne" for teori. I søgen efter svar på dette henvises der til to litterære værker, som blandt flere har haft betydning for udviklingen af revision på et teoretisk niveau.

1. The Philosophy of Auditing, R.K. Mautz and Hussein A. Sharaf (Mautz and Sharaf) 1961
2. Philosophy and principles of auditing, David Flint (Flint) 1988

Formålet med bøgerne har været at danne ramme for en teori om revision. Efterfølgende har Michael J. Pratt og Karen van Peursem med deres artikel "Toward a conceptual framework for auditing" i forlængelse af de foregående værker, bygget videre på deres arbejde og kommet noget nærmere revision anno 2018. Denne videnskabelige artikel er dog skrevet i 1993, hvorfor Ian Dennis bog om Audit Theory er velegnet til at illustrere revisionen med udgangspunkt i gældende international vejledning da bogen er udgivet i 2015.

Revisionen kan inddeles i klientaccept, planlægning, udførelse, konklusion/rapportering og for at få et dybere indsigth i revisionsprocessens indhold, skal der være en fællesramme, f.eks. et framework der beskriver et koncept og hvilke begreber det indeholder.

2.2.2.1 Filosofien

For at få indsigth i hvorfor indholdet i revisionen er opstået, gjorde Mautz og Sharaf, som de første en indsats i at forklare meningen med revisionen ud fra et teoretisk perspektiv. For Mautz og Sharaf var det grundlæggende formål, at påbegynde arbejdet med at skabe en teori, som skulle give løsninger til de udfordringer revisionen havde på daværende tidspunkt. Mautz og Sharaf fandt det derfor nødvendigt at søge inspiration i filosofien, fordi revisionen ikke havde opnået tilstrækkelig avanceret videnskabeligt niveau som f.eks. hos historikken, juraen eller forskningen. I stedet bar revisionens udvikling præg af praksis og havde ikke samme metodiske tilsnit som videnskaben. For revisionen var det nødvendigt at rette blikket i retningen af filosofien, idet dens funktion som kritisk og konstruktiv vil være velegnet for revisionen. Derfor opstillede Mautz og Sharaf følgende udsagn (Egen oversættelse):

1. Filosofien går tilbage til de første principper og danner et rationalt baggrund for ens handlinger og tanker, som man ellers ville tage for givet.

2. Filosofien retter sig mod en systematisk indsamling af viden på en sådan måde, at den bliver mere nyttigt og mindre tilbøjelig til at være selvmodsigende.
3. Filosofi giver et grundlag for at sociale relationer kan udformes og forstås.

For at drage nytte af filosofiens elementer anså Mautz og Sharaf det nødvendigt at kigge på revisionens egne begreber som revisionsbevis, fornøden omhu, oplysningskrav/rapportering og uafhængighed. Med udgangspunkt i egne begreber åbnede denne tilgangsvinkel op for en mere forstående og sammenhængende fortolkning af revisionen. Mautz og Sharaf anså en filosofisk tilgang for mere egnet, end en regelbaseret tilgang til revisionen. Den filosofiske tilgang ville kunne redegøre for revisionsbegrebernes grundforudsætninger, natur, svagheder og udfordringer. I filosofien anvendes anerkendte metoder som en analyse- og værdibaseret tilgang til frembringelse af viden. Dette indebærer at man forholder sig kritisk til opdagelser, og reflekterer over det undersøgte ved sammenligning af udvalgte målattributter. Da revisionen indebærer handlinger af samme karakter, nemlig at revisor indsamler beviser for at kunne udtrykke en holdning, vurderede Mautz og Sharaf at metoden fra den filosofiske tilgang var anvendelige.

Da revisionsbeviset underbygger revisors holdning, som udtrykkes i konklusionen, er revisionsbeviset essentielt. For at udvikle revisionen fandt Mautz og Sharaf det nødvendigt at lade sig inspirere af andre fagområder. Når f.eks. ingeniører og matematikere delte samme formler og teorier, ville det være nærliggende at jura, forskere og revisionen gjorde det samme i forhold til at danne beviset. Dog er måden forsker og revisor indsamler beviser på forskellig.

Hos forskeren er bedømmelsen af et bevis hårdere end hos revisoren, hvor en revisor f.eks. godkender et bevis vil en forsker muligvis forkaste det. Mautz and Sharaf skriver, at forskeren har vigtige grundegenskaber som at være vedværende, nysgerrig og skeptisk, det er alle egenskaber der bidrager til at stræbe efter nøgleviden. Mautz og Sharaf mente at revisionen kunne drage nytte af denne egenskab, dog er de opmærksomme på revisoren arbejder under andre betingelser. Revisoren skal f.eks. indhente de tilgængelige data og på baggrund af dette foretage en bedømmelse og udtrykke en konklusion, hvor forskeren, med modifikationer, kan blive ved indtil styrken af beviset er signifikant nok. Revisoren er underlagt klientforhold, og skal være effektiv, hvilket betyder at arbejds handlingerne skal være rimelige, da klienten betaler for arbejdet. Når revisor herefter ender med et mindre stærkt bevis end forskeren, stiller det krav til revisorens faglige vurdering og anvendelse af professionel skepsis.

I forbindelse med Mautz og Sharafs gennemgang af en forskers kontra en revisors tilgang til sit virke, bringer Mautz og Sharaf en vigtig opdagelse frem i lyset. Mautz og Sharaf kommer frem til at

revisionens metodologi ikke bygger på valide grundantagelser og postulater til at understøtte dens metodiske arbejde. På baggrund af dette udvikler Mautz og Sharaf 8 postulater til at danne grundlag for en ramme der skulle hjælpe til udvikle og teste revisionsteorien.

2.2.2.2 Postulat

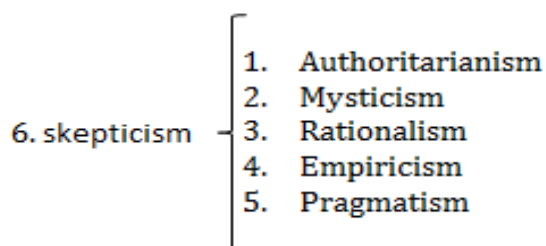
Årsagen til at Mautz og Sharaf inddrager postulater til dannelsen af en teori, skyldes at i filosofien og videnskabsteorien er et postulat en grundsten. Her defineres postulat som et udgangspunkt i enhver sammenhæng, hvori man ønsker at frembringe viden. Det betyder, at i en videnskabelig proces, hvor man hele tiden skal vurdere, fortolke og anskue udsagn forskelligt, og hvor nye betragtninger åbner for nye analyser og fortolkningsmuligheder, så er et postulat endestationen. Der ligger ikke noget "under" denne. For at kunne opfylde kriterierne skal et postulat netop ikke have eller åbne op for samme egenskab som et udsagn. Et postulatet må heller ikke kunne verificeres direkte som sand eller falsk, og dets egenskab skal danne grundlæg for en teori.

Det første postulat er "Financial statements and financial data are verifiable" s. 51 og baseres på en teori om, at revisor indsamler beviser om de finansielle informationers ægthed. På baggrund af opstillede postulater, skal der udvikles revisionsbegreber. Disse begreber udvælges til at danne en teoriramme og et revisionskoncept, som skal understøtte revisors viden, teknikker og metoder til udførelsen af en revision. For definitionen af et begreb udtrykker Mautz og Sharaf, at begreber er afledt af observationer, erfaringer og generelle ideer, der hjælper til at kunne forstå et genstandsfelt, dvs. uden begreberne vil forskning forblive uholdbare observationer. Øvelsen i udviklingen af begreber består i, at kunne generalisere og skabe viden der bidrager til professionen på baggrund af observationer og opfattelser, s. 63, hvoraf Mautz og Sharaf nøje udvalgte 5 begreber, nemlig:

1. Uafhængighed 2. Etik 3. Revisionsbevis 4. Fornøden omhu 5. Retvisende billede

Punkt 3. revisionsbeviset er essentielt, det er revisors anvendelse af sin faglige vurdering af, om beviset er egnet, her skal revisor udvise tilstrækkelig skepsis. Kapitlet om revisionsbeviset fylder mest i bogen og det mest interessante i dette kapitel er afsnittet om filosofisk viden og logik om revisionsbevis. Rationalet bag den logiske tilgang for opnåelse af viden bygger på, at eftersøge et bevis der kan understøtte og give tilstrækkelig overbevisning om at viden kan verificeres. Vedrørende revisionsbeviset fremhæver Mautz og Sharaf s. 109, at når revisor vurderer om beviset er tilstrækkelig og egnet skal den faglige vurdering anvendes. Vigtige egenskaber for den faglige vurdering er kompetencer, erfaringer og anvendelse af skepsis, og særligt skal den professionelle skepsis sætte

revisor i stand til søgen efter andre alternative beviser. I rollen som professionel beslutningstager, skal regnskabslæseren kunne sætte sin lid til revisors beslutninger i kraft af revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Mautz og Sharaf forklarer, at forudsætninger for den logiske teori til opnåelse af viden gennem indsamlingen af et revisionsbevis kræver udvælgelse af 6 ismer (Se forneden).



Beviser i relation til punkterne 1-5 vil i revisionsmæssige sammenhæng være:

1. **Authoritarianism** er indhentelse af tredjemands arbejde, f.eks. ved en ekspert som revisor ofte anvender i situationer der indebærer regnskabsmæssige skøn.
2. **Mysticism** skal forstås som den måde man på uforklarligvis opnår viden ved en persons instinkt eller intuition som reelt kan relateres til en revisors mavefornemmelse i anvendelse af den faglige vurdering, men også afstedkommer af revisors kompetencer og erfaringer.
3. **Rationalism** dækker over hvad der umiddelbart virker rationelt, altså er udfaldet for gældende revisionsbevis logisk. F.eks. kan der for en givende regnskabspost foretages efterregning for at vurdere om resultatet forekommer logisk.
4. **Empiricism** bygger på revisors erfaringer som er blevet til en generel viden i revisors hukommelse og anvendes særligt ved rationalism, da en erfaring vil gøre at revisor anskuer revisionsbeviset med en forud antagelse, for at vurdere logikken i resultatet.
5. **Pragmatism** anser kun viden for at være reel viden når det udføres i praksis. Hvis viden og teorier ikke kan udføres i praksis kan disse ikke være sande og vil ikke være viden s. 108-117.

De 5 ismer kan ikke stå alene og anvendes i en samlet kombination af den filosofiske logiske tilgang af tilegnelse af viden. Paraplyen ovenover alle 5 ismer er skepticism, den redegør for den kritiske tilgang for vurdering af et bevis og hvornår en revisor er overbevist. I hvilken grad af tvivl revisor skal have i sit tankesæt, fuld tillid, neutral, lidt tvivlende eller total tvivlende i relation til at være skeptisk.

2.2.2.3 Begreber

Lovgivers ønske om at hæve revisionskvaliteten, hvoraf professionel skepsis indgår som et værktøj, er der i denne sammenhæng gjort en vigtig opdagelse i om en forøget skepsis kan hæve kvaliteten. Skepsis er en indstilling revisor skal indtage og anvende i bedømmelsen af revisionsbeviser, som Mautz og Sharaf har redegjort for. Mautz og Sharaf bud på en revisionsteori indeholdende 5 begreber hvor revisionsbevis er et af dem, danner rammen for grundstenene i revisionskvalitet.

Mautz og Sharafs teoriarbejde stammer fra 1961 og der er sket en del udvikling af revisionen siden da. Derfor gjorde Pratt/Peursem i 1993 en vigtig sammenligning af Mautz og Sharaf og David Flints videnskabelige arbejde for vigtige revisionsbegreber.

Begreber i revision

Mautz og Sharaf 1961	David Flint 1988	Pratt/Peursem 1993
	Autoritet	Troværdighed og etik
N/A	Kompetence	Kompetence
Uafhængighed	Uafhængighed	Faglig vurdering
Etik	Etik	Uafhængighed
	Revisionsproces	Revisionsproces
N/A	N/A	Væsentlighed
Revisionsbevis	Revisionsbevis	Risiko
N/A	Væsentlighed	Revisionsbevis
		Kommunikation
N/A	Rapportering	Rapportering
	Standarder	Præstation
N/A	Standarder	Standarder
Fornøden omhu	Fornøden omhu & uagtsomhed	Fornøden omhu
N/A	Kvalitetskontrol	Kvalitetskontrol
Retvisende billede	N/A	N/A

Kilde: Towards a conceptual framework for auditing, Pratt/Peursem 1993

Pratt/Peursems forsøg på at illustrere Mautz og Sharaf og tildels Flint's forudgående arbejde indeholder huller i revisionsteorien sammenlignet med dengang og revisionen i praksis i dag. I Pratt/Peursem udgave af revisionsprocessen har de inddraget risiko og væsentlighed som tillæg til Mautz og Sharaf eneste begreb, revisionsbeviset. Med udvidelsen af begreberne i Pratt/Peursems revisionsproces, var det med til at danne ramme for en revisionsteori der kobler lovgivers bud på at hæve revisionskvaliteten ved, at der nu i RL § 16, Stk. 2. kræves at "Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter RL § 1, stk. 2, udvise professionel skepsis". De tre begreber er centrale i nærmere gennemgang af revisionsprocessen sammen med professionel skepsis og faglig vurdering, hvoraf sidstnævnte indgår i den første kategori i Pratt/Peursem Framework under etik.

Den faglige vurdering er afgørende når revisor foretager beslutninger, særligt i relation til revisionsbeviset som tidligere omtalt. Flint skrev følgende, at i kraft af revisors autoritet, så vil revisors holdning som udgangspunkt blive opfattet som værende troværdig. For at revisor skal kunne opretholde og udtrykke en troværdig holdning, vil det kræve uafhængighed, således at en velinformeret tredjemand ikke vil kunne stille tvivl til revisors holdning i konklusionen.

Minimums kompetence hos revisor er forventeligt, og bør indebære tilstrækkelig viden til at kunne foretage en effektiv revision af høj kvalitet. Med udgangspunkt i dette ræsonnement, danner disse egenskaber grundlag for revisors faglige vurdering, og sikrer at revisor ikke bliver bias under planlægning og udførsel, Pratt/Peursems s. 20. Flint udtaler i sin bog, at revisor må være fri for bias og må ikke kunne forbindes med partiskhed. Dette ville ellers kompromittere revisors troværdighed, og revisors holdning i en konklusion vil herefter have lav troværdighed. I Pratt/Peursems første kategori har de valgt ordet troværdig, fordi det danner ramme om egenskaber revisor skal besidde i revisionsprocessen. Det er væsentligt at revisor er uafhængig, kompetent og besidder evnen til at foretage en faglig vurdering. Foruden disse egenskaber vil konklusionen blive vag og have lav nytteværdi for offentligheden.

2.2.3 Formål med revision

I bogen "Auditing Theory 2015", har Ian Dennis¹³ fortolket Mautz, Sharaf og Flint's bidrag som: *"Teori er defineret som en ramme for logisk forbundet udsagn til, at assisterer de af professionens virke, i relation til at forklare, forudsige og organisere det arbejde der lægger i professionen."* Dette udsagn må fortolkes som at Mautz, Sharaf og Flint's har opdaget vigtige begreber og professionen står i gæld til Mautz, Sharaf og Flint's arbejde. Dog mener Ian Dennis ikke at deres filosofiske teoriarbejde har skabt en reel begrebsramme for revisionen.

Når revisionsteorien skal udvikles skal den basere sig på den normative teori¹⁴. Den normative teori skal opfattes som søgende efter normen, hvad normen skal indeholde, og hvordan en revisor skal handle i en revision. Den skal danne grundlag for revisionens formål, målsætning og indeholde begreber der underbygger revisors arbejde i at skabe overbevisning om sit virke.

I en konstatering af at IAASB, i forbindelse med deres Clarity project, afviste at indføre en begrebsramme i revisionen, men i stedet opdatere IAASB ISA200, konkluderede Ian Dennis, at ISA200

¹³ Ian Dennis er Senior Lektor og tidligere Head of the Accounting Department at Oxford Brookes University Business School, UK. Ian Dennis er også Adjunkt på Norwegian School of Economics.

¹⁴ Ian Dennis, Audit Theory, kap. 1

indeholdte de forklaringer en revisionsteori burde indeholde. ISA200 beskriver nemlig formålet med revisionen og målet, hvilket er de centrale forhold for brugerens vurdering af revisionskvaliteten.

Formålet med en revision er, at skabe tillid til regnskabet, hvorved revisor udtrykker sig i en konklusion og beretter hvorvidt regnskabet er aflagt i overensstemmelse med en gældende begrebsramme og giver et retvisende billede. Det overordnende mål for revisionen er at opnå en høj grad af sikkerhed, og sikre at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejlinformationer, således revisor kan udtrykke en konklusion. Ifølge Ebbe Ravn i Lærebog om revision 1993 s. 29 er revisionens formål, at udføre revisionstekniskarbejde i overensstemmelse med god revisionsskik. Altså at revidere årsregnskabet rigtighed. Gennem sin revision skal revisoren opnå en begrundet overbevisning om hvorvidt årsregnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver/passiver, dens økonomiske stilling og resultat. Yderligere er det nødvendigt at undersøge om virksomheden overholder gældende lovgivning og vedtægter, for at revisor til sidst kan afslutte revisionen med en erklæring, hvor revisor udtaler sig om sine resultater af udførte undersøgelser. I bogen revision, koncept & teori af Mogens Christensen m.fl. 2000 s. 279, forklares det, at hovedformålet med revisionen er, at revisor udtaler sig om regnskabet i en revisionspåtegning. En blank påtegning er udtryk for at regnskabet er revideret og aflagt efter gældende lovkrav, og samtidig en tilkendegivelse af hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede af dets aktiver/passiver, dets økonomiske stilling og resultat.

Revisor kommunikerer via erklæringen til brugeren, herved skal revisor jævnfør ISA700.A55 oplyse om revisors ansvar for revisionen af regnskabet. I den forbindelse er det vigtigt for brugeren at vide, hvad høj grad af sikkerhed egentlig er: *"Høj grad af sikkerhed er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med ISA, altid vil afdække væsentlig fejlinformation, når en sådan findes."* Definitionen på væsentlighed, er når fejlinformationer enkeltvis eller tilsammen får indflydelse på brugerens økonomiske beslutninger på baggrund af en kommunikeret erklæring.

Når rækkevidden af høj grad af sikkerhed i en revision giver udfordringer for brugeren af erklæringen, skaber dette en utilstrækkelig forventningskløft mellem revisor og brugeren. Denne forventningskløft dannes med god grund i udsagnet høj grad af sikkerhed, da dette ikke eksplicit forklarer rækkevidden af sikkerheden. I bogen professionsetik 2008¹⁵ opdeler de forventningskløften i to dele. Den ene er rimelighedskløften, som skyldes når der opstår uoverensstemmelse mellem revisor og brugeren af revisors produkt. Den anden er præstationskløften, der forklares som følgende:

¹⁵ Forfatter: Kjeld Chr. & Lars Kiertzner

1. Utilstrækkelig regulering og brugeren vil på baggrund af dette opfatte revisors arbejde som mangelfuldt.
2. Utilstrækkelig præstation er når revisor ikke udfører hvad opgaven kræver for at opnå god revisionskvalitet.

Nummer to har en vigtig pointe, for når brugeren kender indholdet af revisionen, herunder hvilke arbejdshandlinger og bedømmelser der foretages under revisionen, gør det brugeren i stand til at vurdere revisors arbejde og forholde sig kritisk til den leverede kvalitet.

For at revisor kan opnå høj grad af sikkerhed i sine konklusioner, så stiller ISA200 særlige krav til at revisor anvender professionel skepsis i planlægning og udførsel jævnfør ISA200.A15, så der indhentes tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Revisionsbeviset skal sikre, at risikoen nedbringes til et så lavt niveau, at det bringer revisor i stand til at kunne drage rimelig konklusioner, som skal anvendes til at udtrykke en holdning i erklæringen.

Når lovgiver ønsker hævet revisionskvalitet ved øget anvendelse af professionel skepsis i planlægning og udførsel, kræver det blandt andet en nærmere gennemgang af risikovurdering, fastsættelse af væsentlighed, udførsel og dokumentation af indhentet revisionsbevis. Hvor skal revisor anvende faglig vurdering, og hvornår forventes der anvendelse af professionel skepsis.

I publicering fra IAASB 2015 "Enhancing audit quality" redegjorde IAASB, at der forud for anvendelsen af faglig vurdering altid kræves anvendelse af professionel skepsis. Professionel skepsis og faglig vurdering er ikke det samme, men fungerer sammen i processen for revisors professionelle beslutninger og efterfølgende arbejdshandlinger, hvorfor denne egenskab er vigtig i relation til revisionskvaliteten. Det forudgående begrebsarbejde har tydeligt vist, at dømmekraften i revisors faglige vurderinger er et af de bærende elementer for revisionen.

2.2.4 Professionel

Agtpågivenhed skal udvises i revisionen og kræver anvendelse af skepsis, derfor skal revisor vurdere risikoen for fejlinformationer i erklæringsemnet, hvilke bestanddele af erklæringsemnet er væsentlige og heraf fastsætte et væsentlighedsniveau. I udførelsen af revisionen skal revisor forholde sig skeptisk i sin vurdering af ledelsens skøn.

I ISA'erne er der foran skepsis indsat ordet professionel. Hvad har det af betydning, at revisor ikke bare skal være skeptisk, men også være professionel. Ian Dennis redegøre for definitionen af begrebet

professionel i bogen "Audit Theory" s. 146, Hvor Ian Dennis beskriver at, af en professionel erhvervsaktør kan man forvente følgende:

- Personen er uddannet og vedligeholder sin viden.
- Personen er certificeret.
- Personen er erfaren.
- Personen er objektiv.

Ovenstående egenskaber kan man berettiget forvente i sammenhæng med revisors faglige vurdering. Nøgleegenskaberne er erfaring og viden, det er dem der bringer revisor i stand til at kunne udøve faglig vurdering, eksempelvis i vurderingen af om et revisionsbevis er tilstrækkelig egnet.

2.2.4.1 Skepsis

Skepsis er et begreb revisionsprofessionen har taget til sig og implementeret i standarderne. Skepsis stammer fra den Græske filosofi. Definition af skepsis er i dag i en bred forstand opfattet som, at man indtager et tvivlende tankesæt og anskuer et genstandsfelt kritisk. Graden af anvendelse af tilstrækkelig skepsis kommer an på om der er ingen eller fuld tillid til det undersøgte genstandsfelt. Skepsis beskrives ofte som en sindstilstand, og derfor stilles der også løbende spørgsmålstejn ved anvendelsen af skepsis. Er det f.eks. afgørende hvilken type person man er, eller kan man træne sit tankesæt til at være mere tvivlende og mistroisk¹⁶. Er der tilstrækkelig vejledning i standarderne til hvornår graden af skepsis er passende, Ian Dennis "Audit Theory" s. 110 skriver, at være skeptisk i revisionsmæssige sammenhæng betyder, at revisor skal stille sig selv de rigtige spørgsmål vedrørende ledelsens aflagte skøn.

ISA200.13 & .15 kræver at revisor påtager sig en skeptisk holdning og indtager en kritisk indstilling til, om der er forhold i erklæringsemnet der indikerer mulige fejlinformationer, uanset om det skyldes ordinære eller bevidste fejl. Omstændighederne i erklæringsemnet har betydning for revisors anvendelse af passende professionel skepsis i planlægning og udførsel. Jævnfør ISA200.A19 er det en nødvendighed, at revisor anvender skepsis under hele revisionen, da revisionens overordnede mål er, at mindske risikoen til et passende lavt niveau, så revisor kan udtrykke sig med høj grad af sikkerhed. I planlægningen skal revisor ifølge ISA315 identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformationer, deraf er det vigtigt, at revisor indleder med en skeptisk holdning.

¹⁶ En mere dybdegående gennemgang af skepsis/bias kommer senere i afhandlingen i afsnit 2.7.

Når revisor indledningsvist er tvivlende og stiller de rigtige spørgsmål til ledelsen, øger det muligheden for at identificere betydelige forhold der effektiviserer revisionen. Formentlig medfører det en øget kvalitet i revisionen, da en øget skepsis kan minimere risikoen for, at der indledningsvist implementeres uhensigtsmæssige forudsætninger. Det gør arten og den tidsmæssige placering af revisionsmæssige handlinger mere præcis til imødegåelse af revisionsmålene.

Under udførsel af revision er det vigtigt revisor indtager den kritiske indstilling og udøver professionel skepsis for indsamling og vurdering af revisionsbeviser. Det gør revisor ved at sætte spørgsmålstejn ved pålideligheden af dokumenter, forespørgsler og andre oplysninger den daglige ledelse fremlægger. Overstående henleder opmærksomheden på muligheden for besvigelser og imod regnskabsposter med høj grad af kompleksitet, hvor revisor særligt skal øge sin skepsis for at vurdere tilstrækkeligheden og egnetheden af revisionsbeviset. Eksempler der nævnes i ISA200 hvor revisor særligt skal udøve skepsis, er når et indsamlet revisionsbevis modsiger et andet revisionsbevis, eller der er omstændigheder i erklæringsemnet der kræver andre revisionsmæssige handlinger end dem der findes i ISA standarderne.

For at afdække graden af skepsis, kan det af ISA240.A33 udledes, at når der er identificeret en risici for en væsentlig fejlinformation, skal revisor reagere ved at øge sit fokus i forbindelse med udvælgelsen af de revisionsmæssige handlinger, samt ved den indsamlede dokumentation. Yderligere vil en reaktion der kan afspejle den øgede grad af skepsis være, at revisor anerkender at der er behov for sideløbende handlinger og yderligere dokumentation for hvilke alternativer revisor har afsøgt for at danne et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Skepsis er den egenskab revisor skal besidde og udøve når revisor bruger sin faglige vurdering. Hvad forventes der af revisor under planlægning og udførsel i relation til anvendelse af revisors faglige vurdering.

2.2.4.2 Faglig vurdering

Når ISA200 under omfang i pkt. 7 skriver skepsis sammen med faglig vurdering er det fordi ISA'erne kræver det under hele planlægningen og udførelsen af revisionen. Revisor skal kunne identificere risici, fastsætte væsentlighedsniveau, opnå tilstrækkelig og egnet revisionsbevis, for at opnå en tilstrækkelig høj grad af sikkerhed i en konklusion.

Den faglige vurdering er vigtigt for revisionen, fordi den sammen med skepsis hjælper revisor til at tage de beslutninger der er passende under omstændighederne. Ian Dennis og Pratt/Peursem nævner ovenfor, hvilke minimums kompetencer man vil kunne forvente af revisor og de samme kendetegn finder man også i ISA200.A24. Af ISA200.A25 fremgår det at den faglige vurdering altid skal udøves, og at revisor skal være bekendt med sine begrænsninger og konsulterer sig når omstændigheder påkræver det jævnfør ISA220.15. I ISA200.A26 vurderes den faglige vurdering ud fra om revisor har kunnet identificere risici og tage de rigtige beslutninger i sin faglige vurdering. Såfremt det er tilfældet vil revisors handlinger og evt. konsultationer afspejle, om der under vanskelige omstændigheder er udført faglige vurdering i overensstemmelse med god regnskabs- og revisionskik. Af ISA200.A27 kræves det af revisor, at det arbejde revisor foretager skal udfærdiges på en måde, så en erfaren revisor skal kunne komme "ude fra gaden" og være i stand til at forstå revisors arbejdspapirer og udførte handlinger.

Den faglige vurdering leder til beslutninger og efterfølgende arbejdshandlinger for revisionen. Her fremhæver Ian Dennis, at standarderne mangler klarhed i, at binde den faglige vurdering sammen med konkrete arbejdshandlinger. Et af Ian Dennis¹⁷ ræsonnementer er, at når revisor jævnfør ISA315.A3 har opnået forståelse af virksomhedens risiko via sine risikovurderingshandling, hvordan efterlever revisor reglerne konkret, når revisor samtidig skal være effektiv i revisionen? Omfanget af revisionen bliver en afvejning holdt op imod klientens villighed til at afholde omkostninger medgået på revisionen. Denne problemstilling stiller enorme krav til anvendelsen af den faglige vurdering. Standardsætternes svar til manglende klarhed i denne sammenhæng er, *"Vi kan ikke udstede eksakte instruktioner for hvad revisor skal gøre for at imødegå ISA'ernes krav, men derimod opstille indikatorer for hvad revisor skal iagttage under givende omstændigheder for revisionen"*¹⁸. Med denne udmelding kan man drage en parallel til anvendelsen af professionel skepsis, hvor der for revisors perspektiv kan være usikkerhed om skepsis kan varigere fra den lidt i tvivlende, til total mistro overfor fremlagte informationer. Den faglige vurdering savner en klar definition, den der er benævnt i ISA200.A24 for den kendetegnende egenskab ved den faglige vurdering omkring revisors kompetencer mm.,

¹⁷ Auditing Theory s.136-147

¹⁸ Auditing Theory s. 139

illustrerer egentlig ikke hvordan revisor udøver tilstrækkelig god dømmekraft i anvendelsen af sin faglige vurdering. Definitionen i ISA200.13k *"faglig vurdering – anvendelse af relevant oplæring, viden og erfaring, der er opnået inden for området for revisions- og regnskabsstandards samt etiske standarder, i forhold til at træffe beslutninger på et kvalificeret grundlag om de handlinger, der er passende efter revisionsopgavens omstændigheder"*. Beskrivelsen her er mere et udtryk for hvordan revisor bliver i stand til at anvende en faglig vurdering. I forlængelse af det kan man f.eks. tage et nærmere kig på ISA320, hvor der eksempelvis redegøres for, at revisor skal udøve den faglige vurdering i at fastsætte et væsentlighedsniveau. For at kunne forstå bindeleddet mellem det som Ian Dennis betegner som revisionens begrebsramme ISA200 og faglig vurdering, kræver det en gennemgang af revisionsprocessen med fokus på planlægning og udførsel.

2.3 Revisionsprocessen

Den professionelle skepsis og faglige vurdering skal udøves og anvendes under hele revisionsprocessen, derfor er det relevant at redegøre for hvad revisionsprocessen indebærer. Lars Kiertzner skriver i bogen revisor ansvar, at en revision indeholder planlægningsaktiviteter, der redegøre for hvordan revisor har opnået forståelse af kundens forhold, herunder intern kontrol og identificeret risici, hvoraf der kan opstå væsentlige fejlinformationer i erklæringsemnet. Risici skal opdeles i to niveauer; et regnskabsniveau og revisionsmålsniveau. Risici på regnskabsniveau er mere generelle og kan vedrøre forhold om forsæt drift og særligt komplekse transaktioner og forretninger. Det kræver at revisor forholder sig særligt skeptisk omkring omstændigheder tilknyttet de forudgående forhold og anvende sin faglige vurdering til, at træffe passende beslutninger for revisionen. De specifikke risici vurderes som almindelig og u- eller betydelige risici med henblik på at tilrettelægge revisionsstrategien.

Revisorloven stiller ikke et eksplicit krav om planlægningen af revisionen¹⁹, dog kræver revisorloven § 16, stk. 1 at revisor overholder god skik, der i forhold til planlægning vil omfatte at revisor har den fornødne omhu, nøjagtighed og hurtighed, samt at revisor efterlever ISA'erne. Jævnfør ISA'erne skal der for alle revisionsopgaver både være en strategi og plan. Formålet med revisionsplanen og strategien er overordnet, at rette opmærksomheden mod vigtige områder, således at revisionen planlægges, udføres på en måde der er mest effektivt og økonomisk hensigtsmæssigt²⁰. I planlægningsfasen stilles der krav til, at der for strategien af revisionen redegøres for arten, omfanget og den tidmæssige placering af valgte revisionsmæssige handlinger ISA300.7. Revisor skal i sin strategi og plan gøre sig overvejelser om den samlede risikovurdering for virksomheden, hvilke regnskabsposter der er væsentlige og at risiciene vurderes enkeltvis og samlet.

2.3.1 Væsentlighed

Ebbe Ravn nævner i sin bog²¹, at betydningen af væsentlighed og risiko er stor fordi revisor ikke reviderer erklæringsemnet 100%, og derfor skal revisor kunne identificere alle de væsentligste regnskabsposter, hvoraf der er risiko for at disse er behæftet med fejlinformationer. For at kunne bedømme hvornår en fejl er uvæsentlig eller væsentlig, må revisor stille sig i brugerens sted og vurdere hvilken betydning en fejl vil have for brugeren af erklæringen, og hvorvidt det medfører at brugeren disponerer økonomisk anderledes. Kim Fücksel beskriver væsentlighed som det beløb

¹⁹ Revisor ansvar 2013, s. 90

²⁰ ISA300.2

²¹ Lærebog i revision 1993 s. 68-69

revisor på vegne af regnskabslæseren, vurderer som værende væsentligt for at regnskabet er retvisende²².

I bogen, Revision i praksis, defineres væsentlighed jævnfør IFRS²³ som informationer, hvis udeladelse eller fejl, kan have betydning for regnskabsbrugeres økonomiske dispositioner.

For revisionen fastlægges væsentlighed efter følgende niveauer:

- a) Regnskabet som helhed
- b) Bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger
- c) Ved udførsel
- d) Fejlinformationer der er klart ubetydelige

Jævnfør ISA320.4 er fastsættelsen af et væsentlighedsniveau et spørgsmål om revisors faglige vurdering og revisors bedømmelse af regnskabsbrugers behov for finansielle informationer. Af ISA 320.4c forudsættes det i fastsættelsen af væsentlighedsniveauet, at revisor med rimlighed kan forvente at brugeren anerkender en iboende usikkerhed for ledelsen regnskabsmæssigt. Det er netop her revisors faglige vurdering er vigtig, og at revisor udøver en øget professionel skepsis i fastsættelsen af væsentlighedsniveauet.

For at revisor skal kunne fasttætte et passende niveau kræver det forståelse af virksomheden. Revisor skal have tilpas kendskab til virksomheden og dennes omgivelser for at kunne foretage en effektiv dataindsamling efterfølgende. Det kendskab omfatter forståelse af virksomhedens aktiviteter. Er der f.eks. en særlig lovning eller brancheregulering? Hvordan er virksomhedens forretningspolitik, håndtering af deres risikostyring? Hvordan er deres kontrolmiljø, og prioriterer ledelsen et stærkt og effektivt kontrolmiljø. Er virksomhedens omverden præget af usikkerhed? Har der været udskiftning i ledelsen? Der er mange faktorer der spiller ind i de kvalitative overvejelser. Revisor skal overordnet danne sig et indtryk af virksomhedens risikoprofil på baggrund af sit kendskab til virksomheden, når revisor skal fastsætte væsentlighedsniveauet. To virksomheder har sjældent ens risikoprofil, og deres regnskabsposter kan variere ved graden af ledelsens regnskabsmæssige skøn, og ved at deres regnskabsbrugere ofte er forskellige. I vurderingen af om informationerne i regnskabet har nok relevans for regnskabsbrugeren kræves der ud over revisors faglige vurdering også et værktøj til at afhjælpe revisor med at vurdere væsentligheden.

²² Mogens Christensen m.fl. 2000, s. 359

²³ Revision i praksis, Sumit Sudan m.fl. 2013, s. 105

Her redegør ISA320 for anvendelsen af benchmarks.

- a) Omsætning (0,5%-1%)
- b) Resultat af ordinær drift (2%-4%)
- c) Resultat før skat (5%-10%)
- d) Aktivsum (0,5%-1%)
- e) Egenkapital (1%-2%)

24

Ovenstående benchmark anvendes for regnskabet som helhed og herefter danner resultatet grundlag for fastsættelsen af de øvrige væsentlighedsniveauer. I fastsættelse af procentsatsen indebærer det udøvelse af faglig vurdering. Ifølge ISA320.A7 er der kun oplyst indikative procentsatser, og ovenstående procentsatser er hentet fra bogen "*Revision i praksis*" som bygger på praksis, hvoraf der er dannet indikative værdier på baggrund af relevans for regnskabsbrugeren. Ved valget mellem omsætning eller resultat af ordinær drift, må revisor basere valget på sin faglige vurdering i relation til hvilken virksomhedstype der revideres. Er virksomheden i vækst og samtidig underskudsgivende, så vil resultat af ordinær drift være et utilstrækkelig benchmark og give en ineffektiv revision.

2.3.1.1 De underliggende væsentlighedsniveauer

ISA320.10 redegør for at der for udvalgte balanceposter, noter eller transaktioner i resultatopgørelsen skal fastsættes et særskilt niveau, da arten af informationen er af så væsentlig karakter for regnskabet som helhed at det findes nødvendigt. Typer af informationer der vil kræve ekstra bevågenhed kan være investeringer, eksempelvis et virksomhedskøb. Det "vigtigste" niveau er ved udførsel, der typisk fastsættes som en procentsats (50%-90%) af væsentlighedsniveauet for regnskabet som helhed.

Herefter anvender revisor væsentlighedsniveauet ved udførsel til at udpege hvilke regnskabsposter der kræver en risikovurdering. Denne handling skal sikre, at bedømmelsen om identificeret fejl der individuelt ikke overstiger væsentlighedsniveauet som helhed opdages, da flere fejl samlet kan overstige væsentlighedsniveauet ved udførsel. I planlægningen fastsættes også en såkaldt bundgrænse for hvad revisor anser for ubetydelige poster. I praksis fastsættes væsentlighedsniveauet typisk i et spænd af 3%-5% af regnskabet som helhed²⁵.

²⁴ Procentsatser hentet i bogen revision i praksis Sumit Sudan m.fl. s. 108

²⁵ Revision i praksis Sumit Sudan m.fl., s. 115

Næste step i revisionsprocessen er identificeringen af risikoen af regnskabets bestanddele og her skal væsentlighedsniveauet anvendes til at udvælge de regnskabsposter der er væsentlige for regnskabet, samt hvilke arbejdshandlinger revisor skal planlægge, så de imødegår revisionsmålene. Revisor slipper ikke helt væsentlighedsniveauet efter planlægningen, da ISA320.12 & 13 kræver at revisor under revisionen genovervejer det fastsatte niveau, f.eks. om revisor er blevet bekendt med forhold der vil ændre på revisor oprindelige udgangspunkt fra planlægningen.

2.3.2 Risiko

Definition af revisionsrisikoen er jævnfør Kim Füchsel²⁶ risikoen for at revisor afgiver en påtegning der er forkert. Det kan både være manglende oplysninger eller at der er taget forbehold, hvor der ikke burde være. Kim Füchsel beskriver den samlede revisionsrisikomodel som en opdeling af to dele, hvoraf den første risiko relaterer sig til regnskabets retvisende billede. I gennemgang af regnskabets bestanddele sammenholdt med revisors opnåede holdning til revisionen, kan der være risiko for at den samlede revisionsrisiko ikke bliver nedbragt til et tilstrækkeligt lavt niveau, der giver revisor høj grad af sikkerhed til at udtrykke en fejlfri konklusion. Den anden del af risikoen hæfter sig på årsrapportens enkelte regnskabsposter. Her er der risiko for at virksomhedens regnskabssystem og interne kontroller ikke korrigerer fejl, og at revisionen ikke opdager fejlene. Opdagelsesrisikoen er revisors risiko for ikke at opdage fejlene. Revisor kan minimere denne risiko ved at foretage en effektiv revisionsplanlægning jævnfør ISA330. Revisor skal tilrettelægge planen efter hvad, hvor meget og hvornår. Når virksomheden ikke korrigerer fejlene, opdeles risiciene i iboende- og kontrolrisiko. Den iboende risiko udtrykkes som "*risikoen for, at væsentlige fejl opstår i en regnskabspost eller transaktionskæde uden hensyn til de interne kontroller*". Denne risiko er ude af virksomheden og revisors kontrol, hvorfor revisor skal konstatere at den er tilstede. Kontrolrisikoen hviler på virksomhedens kontrolmiljø, "*Risikoen for, at væsentlige fejl ikke forhindres eller rettes af det interne kontrolsystem i virksomheden*". De tre komponenter udgør revisionsrisikomodelen.

Sammenspillet mellem væsentlighed, risiko opdelt i risikovurderingshandlinger og revisionsrisikomodelen danner rammen for revisionen. Indledningsvis skal revisor opnå forståelse af virksomheden til at kunne fastsætte et væsentlighedsniveau. Gennemgang af en saldobalance til at udvælge væsentlige regnskabsposter er nu mulig for revisor. Revisor skal bruge sin revisionsrisikomodel til at afgøre om risikoen skal sættes som lav, mellem eller høj, og hvilke revisionsmål risikoen påhviler. For at kunne imødegå revisionsmålene skal revisor vælge revisionshandlinger der sikrer indsamling af revisionsbeviser. I valg af arbejdshandlinger der

²⁶ Mogens Christensen, Revision – Koncept – Teori, 2000, s. 363

imødegår revisionsmålene og bestanddelens risiko, skal revisor foretage nogle indledende risikovurderingshandlinger af virksomheden og dennes interne kontroller.

Risikovurderingshandlinger har til formål, at afdække den iboende risiko og teste virksomhedens kontroller. Udfaldet af dette giver revisor input til revisionsrisikomodellen, når risikoen er høj ved den iboende risiko og kontrol risikoen, er revisors opdagelsesrisiko også høj. Opdagelsesrisikoen kan kun nedbringes ved revisors arbejdshandlinger, og på den måde binder risikovurderingshandlinger væsentlighedsniveauet sammen med risikomodellen for valg af arbejdshandlinger.

2.3.3 Risikovurderingshandlinger

Ifølge ISA315.3 skal revisor udføre risikovurderingshandlinger for at opnå forståelse af virksomhedens omgivelser og interne kontroller. Dette kendskab er afgørende for revisor i at kunne identificere risici på regnskabs- og revisionsmål niveau, som eksempel kan der nævnes ved forkert periodiseret omsætning, her vil et af revisionsmålene være fuldstændig, fordi ikke alle transaktioner og begivenheder, der skulle have været registreret, er blevet registreret, og selvfølgelig også periodeafgrænsning. Hvis der indsættes en ekstra præmis som, at virksomheden indregner efter produktionsbasis efter en beregnet færdiggørelsesgrad og der samtidig i balancen indregnes igangværende arbejder, kommer revisionsmålet 'værdiansættelse' også i spil. Indregnes omsætning efter produktionsbasis stiller det store krav til virksomhedens regnskabssystem, i forhold til registrering, og budgettering for at indregningen af omsætningen kan måles pålideligt på baggrund af en færdiggørelsesgrad m.m. Omsætning der er indregnet efter produktionsbasis vil være komplekst og vil indeholde ledelsesmæssige skøn. Her vil risikovurderingshandlinger identificere, at der er høj risiko både for den iboende risiko og kontrol risikoen. Revisors reaktion på identificeret risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsposter der involverer omsætning, vil være passende arbejdshandlinger, der sikrer en mængde og kvalitet af data, som tilsammen danner et tilstrækkelig og egnet revisionsbevis der nedbringer den identificerede risiko til et lavt niveau.

De risikovurderingshandlinger der hentes fra revisor værktøjskassen er de samme arbejdshandlinger som anvendes i forbindelse med indsamling af revisionsbevis. Risikovurderingshandlingerne er mere analytiske, observerende og spørgende, da disse handlinger er mere effektive til at målrette søgning efter risici i revisionsplanlægningens indledende fase.

Man kan anskue risikovurderingshandlingerne som værende en tragt, hvor revisor kan indtage to perspektiver. Det første perspektiv vil være i bunden af tragten, svarende til regnskabets råbalance. Fra dette perspektiv vil man kunne kigge "opad" i virksomhedens værdikæde/processer og herefter identificere væsentlige fejlinformationer. Det andet perspektiv vil tage udgangspunkt i virksomhedens

omgivelser herunder forretningsmæssige risici, dvs. fra toppen af tragten. Derefter vil revisor bevæge sig "nedad" og snævre sig ind mod regnskabsposterne. De forretningsmæssige risici afspejles i regnskabet ved indregning, måling og interne kontroller. Ved at tage udgangspunkt i disse perspektiver, vil revisor hurtigere kunne målrette sin eftersøgning af regnskabsposter med væsentlig risiko for fejlinformationer, hvilket kræves af revisor jævnfør ISA315.

2.3.4 Udførsel

Det indledende planlægningsarbejde videreføres til statusrevisionen. Her skal revisionen sikre at der indhentes tilstrækkelige revisionsbeviser, og at disse dokumenteres behørigt. Statusrevisionens omfang er et fuldt regnskabsår, eller opsamling på det revisor ikke har revideret under den løbende revision eller i en hard close revision. Revisionen baserer sig på en revisionsstrategi der er tilpasset virksomhedens risikoprofil, og i udførsel skal revisor tilrettelægge revisionsplanen for at opnå revisionsmålene. John Andersen²⁷ skriver, at revisionens overordnede mål altid vil være, at komme til en begrundet overbevisning, der kan udtrykkes i en revisionspåtegning. Ligeledes fremhæves det i ISA500.A2 at: *"Størstedelen af revisors arbejde med at udforme revisionskonklusionen består af at opnå og vurdere revisionsbevis."* ISA200.13b redegør for revisionsbeviset som følger: *"informationer, som revisor anvender for at nå til de konklusioner, som revisors konklusion er baseret på. Revisionsbevis omfatter både informationer, der er indeholdt i bogføringen, og andre oplysninger."* I tillægsbeskrivelsen redegør ISA'en for tilstrækkeligheden af revisionsbeviset, der afhænger af mængde og kvalitet, samt relevans og pålidelighed til at understøtte konklusionen i påtegningen, hvilket der også bliver redegjort for i ISA500.A1.

I vurderingen af om revisor har revideret nok, nævner ISA500.A6 at det baseres på revisors faglige vurdering og med henvisning til ISA200, at den faglige vurdering skal udvise hensyn til balancen mellem nytte og omkostninger i opnåelsen af tilstrækkelig og egnet revisionsbevis. ISA200.7 kræver også at anvendelsen af faglig vurdering og professionel skepsis sker under hele udførelsen i opnåelsen af et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Af ISA500.A10 kræves der med henvisning til ISA315 og ISA330, at opnåelse af et revisionsbevis skal ske igennem 1. risikovurderingshandlinger og 2. system-/substansrevision.

²⁷ Mogens Christensen, Revision – Koncept- Teori, 2000, s. 503

2.3.5 Revisionsbevis

John Andersen²⁸ skriver generelt om bevisteori, at et revisionsbevis brugsværdi kan inddeles i fire begreber:

- a) Relevans
- b) Troværdighed
- c) Tilstrækkelighed
- d) Tidsfaktoren

Til ovenstående har John Andersen følgende bemærkning, at beviset skal have relevans for det pågældende formål. Graden af troværdighed hæfter sig på kildekritik, altså hvordan er beviset opnået, er det f.eks. en intern bekræftelse fra ledelsen eller tredjemands oplysninger. Den tidsmæssige faktor har også betydning for hvornår beviset indsamles og for hvilke perioder beviset dækker. Det gælder f.eks. for balanceposter at bevisværdien er størst ved status, hvor der anderledes for poster i resultatopgørelsen gælder at en høj bevisværdi opnås såfremt fordelingen af indsamlingen er henover året. Tilstrækkelighed hæfter sig på de arbejdshandlinger revisor udøver, f.eks. detailrevision, hvor revisor laver stikprøver på en regnskabspost.

For at opnå forståelse af hvordan revisionsbeviset bliver produceret kræver det et nærmere blik på system-/substansrevision og en opstilling af revisors arbejdshandlinger der medvirker til at danne revisionsbeviset. Disse er oplyst i ISA500.A15-A25:

- a) Inspektion
- b) Observation
- c) Ekstern bekræftelse
- d) Efterregning
- e) Genudførelse
- f) Analytiske handlinger
- g) Forespørgsel

²⁸ Mogens Christensen, Revision – Koncept- Teori, 2000, s. 500

2.3.6 System-/substansrevision

Systemrevision dækker test af kontroller. Her baseres revisionsstrategien på at kontrollere virksomhedens interne kontroller, hvorledes disse er designet og implementeret, og om de er effektive. Det betyder at for, at revisor kan anvende test af kontroller som revisionsstrategi skal virksomheden have interne kontroller, ellers er det udelukket, og revisor kan herefter kun gennemføre revisionen ved substansrevision.

Lars Kiertzner²⁹ redegør for, at det der grundlæggende adskiller systemanalytisk revision fra substansrevisionen er, at ved førstnævnte metode der reviderer revisor regnskabsmaterialets tilblivelse, og ved den anden metode der revideres der direkte på regnskabsmaterialet. Da det er regnskabsmaterialet revisor skal udtale sig om, giver test af kontroller reelt kun en indirekte sikkerhed. Denne usikkerhed gør at revision reelt aldrig kan bygges udelukkende på test af kontroller. Der vil altid være et tilsnit af substansrevision. Der er risiko for at virksomhedens personale "glemmer" at udføre kontroller i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. Derfor er der en latent risiko, og revisor vil skulle søge supplerende eller et stærkere revisionsbevis via detailtest. Lars Kiertzner fremhæver særligt at selvom der er usikkerhed ved bevisstyrken af systemrevision, så kan systemrevision reducere omfanget af substansrevisionen, og det indebærer at revisionen kan blive mere effektiv. Revisorloven § 16 stk. 1 kræver, at revisor skal *"udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader"*, og derfor har dette forhold betydning for valg af test af kontroller.

2.3.6.1 Test af kontroller

Af bogen *'Revision i praksis'*, fremhæver forfatterne, at revisor skal tage stilling til om arten af kontrollen er manuel eller it-afhængig, samt arten af den revisionsmæssige arbejdshandling, der skal teste kontrollens effektivitet. Rationalet er, at revisor skal udvælge virksomhedens interne kontroller til kontrol, hvor sandsynligheden for, at kontrollen er ineffektiv, og at kontrollen dækker mange revisionsmål er lav. Det er revisors faglige vurdering der afgør udfaldet. Det gælder for revisor at opnå overbevisning om at kontrollen er effektiv.

I udvælgelsen af kontroller skal revisor have opnået forståelse af de 5 kontrolkomponenter i COSO Framework relateret til regnskabsrapportering:

²⁹ Mogens Christensen, Revision – Koncept- Teori, 2000, s. 385

- a) Overvågning
- b) Information og kommunikation
- c) Kontrolaktiviteter
- d) Risikovurdering
- e) Kontrolmiljø

Virksomhedens interne kontroller kan være manuel eller it-afhængige kontroller, og det har indflydelse på hvilke arbejdshandlinger revisor vælger. I udvælgelsen af arten, benævnt i ISA500.A14-A25, anvendes der til test af kontroller f.eks. forespørgsel, observation, inspektion og genudførelse. ISA330.A26 forklarer f.eks. at en forespørgsel ikke kan stå alene som revisionsbevis og skal derfor kombineres med en anden handling. Er kontrollen manuel øger det risikoen og medfører kombinerede arbejdshandlinger, samt øger omfanget for hver arbejdshandling. For fastsættelsen af et behørigt stikprøveniveau i omfanget af revisors arbejdshandlinger, skal revisor vurdere den interne kontrol, er risikoen f.eks. betydelig og hvor hyppigt udføres denne kontrol af personalet? Arbejdshandlingens konklusion forklarer om test af den interne kontrol er effektiv eller ineffektiv. Heraf skal revisor jævnfør ISA330.A62 i sin bedømmelse tage stilling til *"effektiviteten af den daglige ledelses reaktioner på og kontroller til at afhjælpe risici"*. Det betyder at hvis kontrollen er ineffektiv og revisor vurderer at der ikke kan indsamles tilstrækkelig og egnet bevis, så vil en reaktion fra revisor være yderligere substansrevision.

2.3.6.2 Substansrevision

Substansrevision inddeles i to typer:

- a) Substansanalytisk revision
- b) Detailrevision

Den substansanalytiske revision indebærer en vurdering af om regnskabsposterne er korrekte på baggrund af nogle opstillede forventninger, og med sammenligning af den faktiske udvikling³⁰.

Detailtest indebærer gennemgang af bekræftelser, efterregning, afstemning m.m. Det forklarer Lars Kiertzner som at revidere direkte på regnskabsmaterialet. Substansanalytiske revisionshandlinger har den fordel, at der effektivt kan behandles store populationer og flere revisionsmål samtidig, og har karakter af et analytisk tilsnit, modsætningsvis detailrevision. Detailrevisionen omhandler test og

³⁰ Revision i praksis Sumit Sudan m.fl. s. 222

afstemning af regnskabsposternes underliggende dokumentation, ved at undersøge hvad der dokumenterer regnskabspostens indregning, måling, klassifikation og præsentation i regnskabet. Revisor kan foretage en gennemgang af eksterne bilag og er datamængden stor, skal revisor udvælge bilagene efter en metode der opfylder revisionshandlingens formål. Revisor kan efter ISA500.A53 vælge alle bilag til gennemgang. Det vil kræve at regnskabsposterne har en høj iboende risiko, og at antallet af bilag er lavt.

En anden variant vil være, at revisor på baggrund af sin faglige vurdering udvælger specifikke bilag. Et eksempel til dette kunne være en regnskabspost hvor 1% af transaktioner til sammen eller hver især overstiger væsentlighedsniveauet på udførsel, og de resterende transaktioner er under. Her vil en revisor med rimelig overbevisning kunne opnå sikkerhed ved, at tilsidesætte stikprøveteoriens principper, hvor revisor kan anvende sin sunde fornuft, heraf en faglig vurdering.

Stikprøver er den tredje mulighed. Her skal revisor fastlægge en population jævnfør ISA530.5b. Revisor skal fastlægge antallet af stikprøver for populationen, og revisors faglige vurdering er nødvendig. Jo lavere risiko revisor er villig til at acceptere, desto større stikprøve skal der laves jævnfør ISA530A11. Ifølge stikprøveteorien skal revisor udvælge bilagene på en sådan måde, at alle bilag har mulighed for at kunne blive udvalgt i stikprøven ISA530.8.

Af bilag 4 "metoder til stikprøveudvælgelse a-e" i ISA530 Revision ved brug af stikprøver, er de vigtigste metoder oplistet når revisor tager stikprøver:

- a) Tilfældig udvælgelse
- b) Systematisk udvælgelse
- c) Pengeenhedsmetoden
- d) Vilkaarlig udvælgelse
- e) Blokudvælgelse

Identificeres der fejl under stikprøven kan revisor beslutte at udvide stikprøven jævnfør ISA530.A17. Det kan revisor f.eks. gøre ved at ekstrapolere den fundne fejl på populationen.

Supplementet til detailrevision er den substansanalytiske revision, som kan anvendes alene eller kombineret med detailtest. Det afhænger af revisors vurdering af, hvad der er mest hensigtsmæssigt i relation til at nedbringe revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau. Substansanalytisk revisions formål er, at gøre revisionen effektiv, og derfor vil denne ofte blive anvendt for regnskabsposter med mange transaktioner, og hvor udviklingstendensen har konsistens og forudsigelig, ISA520.A6.

Typiske regnskabsposter kunne være løn, omsætning (udlejningsejendom) og afskrivninger. Af bogen *"Revision i praksis"* s. 229 & 232, er der oplistet væsentlige komponenter og trin i gennemførelse af substansanalytisk revision. Komponenterne bygger på, at indsamle data, der bringer revisor i stand til at kunne lave en sammenlignelig analyse af tidligere periode, med udgangspunkt i virksomhedens forventninger eller revisors forventninger kombineret med kendte brancheoplysninger. Fremgangsmåden for revisor er, at undersøge udsving og sammenhænge, og fastsætte grænseværdier for acceptable afvigelser.

Revisorloven § 16, stk. 2 kræver at revisor under planlægning og udførsel skal udvise professionel skepsis for ledelsens regnskabsmæssige skøn. Her redegøre ISA540 for særlige forhold revisor i sin risikovurderingshandling og revisionshandling skal være opmærksom på.

2.3.7 Regnskabsmæssige skøn

Idet regnskabsmæssige skøn er præget af ledelsens subjektivitet og manglende neutralitet, skal revisor udvise særlig agtpågivenhed. Regnskabsmæssige skøn er komplekse, og derfor kan fejlinformationer skyldes til- eller utilsigtet handlinger fra ledelsen. Revisor skal på baggrund af identificeret fejlinformationer, vurdere om ledelsen på behørigvis har anvendt kravene for den regnskabsmæssige begrebsramme, og om metoderne og forudsætninger til udøvelsen af regnskabsmæssige skøn er passende anvendt jævnfør ISA540.12.

Udvælgelsen af revisors arbejdshandlinger hviler på revisionsrisikoen og den daglige ledelses overvejelser. Er der f.eks. overvejet alternative forudsætninger og udfald i forbindelse med hvilken metoder der anvendes til at lave det regnskabsmæssige skøn. Besidder ledelsen evnerne til, at kunne beslutte rimelige forudsætninger for det regnskabsmæssige skøn, og er hensigten med fastsættelsen af skønnet reelt eller har ledelsen besvigelses motiver. ISA540.A40 opsummerer revisors handling. Revisor skal lave en gennemgang af foregående perioder og sammenligne med indeværende periode. Her skal revisor identificere om der er forhold der rejser tvivl om den daglige ledelses neutralitet. Revisors professionelle skepsis medvirker til, at identificere dette og beslutte passende revisionsmæssige handlinger for revisionen.

2.3.8 Dokumentation

Revisors dokumentation reguleres i revisorloven § 23, stk. 1: § 23. *"Revisorer og revisionsvirksomheder skal for enhver opgave efter § 1, stk. 2, udarbejde arbejdspapirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse. Arbejdspapirerne og genparter af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører."* I tilhørende bekendtgørelse³¹ skal revisionsvirksomheden jævnfør § 6 oprette stamkort for hver revisionskunde, samt jævnfør § 7 fastsætte politikker og procedurer, der sikrer, at der oprettes et opgavearkiv for hver enkelt revisionsopgave.

Revisionsdokumentationen skal synliggøre revisors arbejde og grundlaget for en konklusion, der gør det muligt for revisor med høj grad af sikkerhed at udtrykke en holdning om, hvorvidt regnskabet ikke indeholder fejlinformationer, samt at revisionen også er udført i overensstemmelse med internationale standarder og lovgivning. Revisionsdokumentation er revisors arbejdsblad, f.eks. dokumentation af revisors risikovurderingshandlinger, test af kontroller og detailtest ISA230.A3. Der nogle grundlæggende krav til opretholdelsen af kvaliteten i dokumentationen Der skal f.eks. dokumenteres rettidigt i nær tilknytning til revisionshandlingens afslutning, jf. ISA230.A1. En erfaren revisor vil også skulle kunne forstå den udførte revision uden forudgående kendskab jævnfør ISA230.8. Det betyder, at de overvejelser revisor har haft i hovedet også skal dokumenteres. Som nævnt i ISA500.A31 er *"revisionsbevis i form af dokumenter, herunder i papirform, eller på elektroniske eller andre medie, er mere pålideligt end bevis, der er opnået mundtligt (f.eks. er et samtidigt skriftligt notat fra et møde mere pålideligt end en efterfølgende mundtlig udtalelse om de diskuterende emner)"*. Ovenstående beskriver, at arbejdsbladene må være selvforklarende og indeholde beviser med høj styrke. Mundtlige supplerende forklaringer er upålidelige og har lav bevisværdi.

Dokumentation af revisionsbeviset er nedfældede informationer revisor anvender til at nå frem til en konklusion, der skal danne grundlag for konklusionen i revisionspåtegningen. Revisor kan derfor netop her demonstrere, at under revision af ledelsens regnskabsmæssige skøn, skal revisor dokumentere alle de overvejelser revisor har gjort sig, f.eks. at revisor har undersøgt alternative forudsætninger og metoder af den daglige ledelsess skøn. Da der findes flere kilder til et revisionsbevis³², hvoraf ledelsens udtalelser også er et af disse, blev det understreget fra første afsnit³³, at revisor ikke uden supplerende handlinger kan lægge ledelsens skøn til grund som revisionsbevis. Revisor er nu forpligtet til at "revidere" ledelsens grundlag og metoder i relation til deres regnskabsmæssige skøn. Det betyder reelt, at for at opnå et tilstrækkeligt egnet revisionsbevis

³¹ Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet

³² ISA500.9

³³ Udvikling og retlig regulering af professionel skepsis, s. 18 afsnit 2.1

der udformes og udføres efter ISA500.6, bliver revisionsbeviset residualen af revisors dokumentation af andre alternative beviser der er forkastet.

Det samme gælder, når der opstår inkonsistens og tvivl om et bevis' pålidelighed. Her skal revisor ligeledes afsøge flere beviser ved revisionsmæssige handlinger efter ISA500.11. Revisionsbevisets styrke bedømmes endeligt, når revisionsrisikoen er reduceret til et acceptabelt lavt niveau, dvs. risikoen for, at revisor udtrykker en konklusion, der ikke er passende, når regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation³⁴.

³⁴ ISA500.A3

2.4 Revisors rolle

2.4.1 Et Samfundsmæssigt perspektiv

Samfundet stiller forventninger til revisionsprofessionen, fordi samfundet i bred forstand inkluderer alle interessenter, som skal kunne stole på revisors arbejde. Det er nødvendigt at skabe klarhed om revisors rolle via sin tilstedeværelse, da det gør en tredjemand i stand at bedømme revisors arbejde, heraf revisionskvalitet.

For at understøtte ovenstående vil det kræve en gennemgang af revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Hvad er årsagen til, at revisors ydelser efterspørges, hvorfor og hvem har brug for en uafhængig og objektiv person? Hvilken rolle indtager revisor i forbindelse med at virksomheder aflægger regnskab, og hvad er effekten af revisors tilstedeværelse? Ved at svare på disse spørgsmål kan vi redegøre for omstændigheder under revisionen, og hvorledes revisors adgang, pligter og rettigheder kan hæve kvaliteten.

2.4.2 Beskyttet titel

Betegnelsen revisor er ikke en beskyttet titel, og reelt kan alle kalde sig revisor og starte en virksomhed der tilbyder assistance til bogføring, regnskab, skat, generel erhvervsjuridisk rådgivning osv.³⁵.

Det er traditionelt opgaver som godkendte revisorer altid har ydet for sine klienter, men skillelinjen går ved revisionen³⁶. Søren Halling-Overgaard skriver, at den retlige definition af godkendte revisorers rolle i dag, er alene at være offentlighedens tillidsrepræsentant. I bogen revisor og revision m.v. i selskabsretligt perspektiv, skriver Jesper Seehausen s. 255, at begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant kun har betydning for erklæringer, og at godkendte revisorer varetager interessenternes hensyn, og når godkendte revisorer afgiver erklæringer, er disse til brug for omverdenen. Som offentlighedens tillidsrepræsentant afgiver revisor erklæringer med høj grad eller begrænset grad af sikkerhed jævnfør RL § 1, stk. 2 & RL § 16, stk. 1, eller helt uden sikkerhed jævnfør RL § 1, stk. 3 & RL § 16, stk. 3. Det betyder, at godkendte revisor er en beskyttet titel og omfavner statsautoriseret- og registreret revisorer. Denne profession har fortrinsret til alt erklæringsarbejde.

³⁵ Søren Halling-Overgaard, Revisors erstatning- og disciplinæransvar, 2014, 4. udgave, s. 17

³⁶ Lovhjemlet i revisorloven for godkendte revisorer reguleret af revisorloven

2.4.3 Fortrinsretten

Fortrinsretten giver godkendte revisorer et opgavemonopol som offentlighedens tillidsrepræsentant, da det kun er godkendte revisorer der har adgangen til at skrive på regnskaber og andre erklæringsemner. I årsregnskabsloven § 135³⁷ er der kun to typer godkendte revisorer der opfylder EU's kvalifikationskrav i selskabsdirektiverne³⁸. I 2013 skete der i dansk lovgivning en lempelse for nogle regnskabsklasse B virksomheder. Disse kunne i stedet fravælge en godkendt revisor og selv indberette årsrapporten. Endvidere blev der yderligere indført udvidet gennemgang³⁹, en slags udvidelse af det eksisterende review af historiske regnskaber ISRE 2400.

Dermed fik den politiske målsætning for dansk erhvervsliv om løsrivelse fra et marked præget af opgavemonopol indtag, ved at skabe balance mellem nytte kontra omkostninger/administration for virksomhederne. Denne bundgrænseværdi fra hvornår virksomheder, omfattet af regnskabsklasse B, kan fravælge ISA-revision eller udvidet gennemgang⁴⁰ er støt stigende. I nær tilknytning til denne udvikling, er der yderligere indsat endnu en lempelse i årsregnskabsloven § 22 a & b for regnskabsklasse B virksomheder. Lempelsen omhandler betegnelsen mikrovirksomheder. Disse skal oplyse væsentligt mindre i årsrapporten end almindelige regnskabsklasse B virksomheder.

Behovet for revisor som erklæringsafgiver, afhænger af nytteværdien. Derfor er det fornuftigt at tildele kapitalejer valgmuligheden i årsregnskabsloven om at fravælge revisionspligten. I bogen Revisor, regulering og rapportering⁴¹ nævnes følgende på s. 38, at når regnskabslæser ikke selv har mulighed for at sikre sig oplysninger om, hvorvidt det aflagte regnskabs finansielle stilling reelt afspejler virkeligheden, er der et reelt behov, og revisor vil kunne forsyne regnskabet med en forklaring til regnskabslæseren. Denne forklaring danner rammen for erklæringsindhold, og når tredjemand skal stole på revisors erklæring, skal revisor opfattes som troværdig.

For at en tredjemand vil opfatte revisor som troværdig, skal revisor være uafhængig og kompetent⁴². Revisor skal besidde en kompetence der sikre, at revisor er i stand til, at udtale sig om en virksomheds finansielle stilling. Revisor skal sikre, at revisor ikke mister sin objektivitet. Der må ikke være interessekonflikt, der må ikke være forhold der vækker tvivl hos en velinformeret tredjemand om

³⁷ ÅRL § 135 regulerer revisionspligten

³⁸ Lars Kiertzner, Når regnskaber ikke revideres, 2013, 1. udgave s. 13

³⁹ Dansk særlovning, der kun gælder for regnskabsklasse B

⁴⁰ Med virkning for 2013 har Erhvervsstyrelsen udsendt en ajourført erklæringsbekendtgørelse 315 af 17. april 2013 med lov hjemmel i ÅRL § 13, stk. 1

⁴¹ Revisor, regulering og rapportering, Kim Füschel m.fl., 2015, 3. udgave

⁴² Revisoransvar, Lars Kiertzner, 2013, 8. udgave, s. 20

revisors uafhængighed. Revisor skal leve op til professions etiske standarder, hvoraf disse også er indført i RL § 16, stk. 1, og af praksis omtales det som god skik.

Behovet for en mellemmand i regnskabsaflæggelsen er nødvendig, da tredjemand ofte er kapitalejer. Kapitalejer har ansat en ledelse til at forvalte sin formue, her kan revisors arbejde understøtte kapitalejernes behov for, at en uvildig person udfører kontrol med regnskabsaflæggelsen og rapporterer om resultatet⁴³.

2.4.4 Agentteorien

I rollen som uafhængig mellemmand, skal revisor informere kapitalejerne med tilstrækkeligt og kontrollerede oplysninger, for at kapitalejerne kan stole på den aflagte årsrapport. Når investorer indskyder kapital i virksomheder, overdrager de formueforvaltningen til ledelsen, med en forventning om et afkast. Ledelse og kapitalejer har ikke altid sammenfaldende interesser, derfor er det nødvendigt at adskille parterne i relation til rapportering. Modstridende interesser skaber for kapitalejerne et behov om at vide hvordan dennes formue forvaltes, og denne beretning skal være på et objektivt grundlag.

En kapitalejer har møderet på generalforsamlingen og kan heraf udøve sin kapitalandels tildelte rettigheder. Generalforsamlingen er selskabets øverste myndighed og det er her der kan afsættes ledelsesmedlemmer og vælges revisor. Når kapitalejere skal disponere over deres rettigheder på generalforsamlingen, f.eks. at genvælge den øverste ledelse, må beslutningsgrundlaget derfor være i orden.

Mogens Christensen⁴⁴ beskriver, at når en kapitalejer (Principal), der fører tilsyn eller udøver kontrol over den/de ledelsesmedlemmer (agenten) der forvalter kapitalejerens formue, kaldes Agentteorien. Den danske afspejling af agentteorien forklares således. Agenten anses som hvervgiver og anmoder revisor om revision af et erklæringsemne. Dernæst indstilles revisor til valg på generalforsamlingen. Bliver revisor valgt, leveres der en revisionsydelse til hvervgiver og en revisionspåtegning for generalforsamlingen samt andre brugere.

Revisors rolle ifølge agentteorien er, at skabe klarhed om agentens dispositioner og rapporteringer er forsvarlige. For at kunne gøre dette, kræver det kompetence og uafhængighed. Mogens Christensen forklarer, at fortolker man agentteori lidt bredere, så handler det også for principalen, udover at føre

⁴³ Revisoransvar, Lars Kiertzner, 2013, 8. udgave, s. 19

⁴⁴ Mogens Christensen, Revision – Koncept- Teori, 2000, s. 12-15

tilsyn og kontrol, at sikre gode arbejdsbetingelser for agenten, ved at virksomheden leverer finansielle informationer af høj kvalitet til gavn for andre interessenter. Det kræver, at de finansielle datas informationsværdi forøges via en revisionspåtegning. Mogens Christensen⁴⁵ nævner, at agentteorien beskriver revisorhonoraret som, den omkostning principalen er villig til at bære, imod der føres kontrol med agenten. Honoraret er også et spørgsmål om nytteværdi, principalen og interessenterne får stor gavn af da det gerne skulle lede til et retvisende regnskab, der generelt medfører et troværdigt beslutningsgrundlag i relation til økonomiske dispositioner. Agentteorien er ikke alene grundlaget for revisors berettigelse, men skaber en god ramme for revisors rolle i samfundet, og hvilken indvirkning revisors selskabsretlig rolle har i forhold til revisionskvalitet.

2.4.5 Selskabsretlig rolle

Kapitalselskabernes medkontrahenter har interesse i, at følge den økonomiske udvikling. Det gælder både de kontrahenter der allerede har indgået en aftale, og de som påtænker at indgå en aftale. Det har stor betydning, at årsrapporten er offentlig tilgængelig for tredjemand. Gennem tiderne har regnskabsaflæggelsen og revisionen været reguleret i aktie- og anpartsselskabsloven, og i 1981 blev reglerne om regnskabsaflæggelse og revision flyttet over i en selvstændig lov, nemlig årsregnskabsloven⁴⁶. Både selskabsloven⁴⁷ og årsregnskabsloven der begge har undergået en løbende modificering i takt med samfundets udvikling, har stor betydning for revisor. Overordnet kan det stilles op som, at selskabsloven regulerer valg af revisor, og årsregnskabsloven regulerer pligten til at underkaste sig revision.

Virksomheder der er underlagt årsregnskabsloven skal aflægge regnskabet efter generalklausulen i ÅRL § 11, stk. 1: *”Årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab skal give et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet”*. Årsregnskabsloven § 3 beskriver hvilke virksomheder der har pligt til at aflægge regnskab:

- A/S, ApS, P/S
- I/S + K/S
- Hvis personligt hæftende deltager(e)
- A/S eller ApS eller tilsvarende

- F.m.b.a., a.m.b.a. (LEV § 3)
- Erhvervsdrivende fonde
- SCE-selskaber (europæiske andelsselskaber)
- Medarbejderinvesteringsselskaber

⁴⁵ Mogens Christensen, Revision – Koncept- Teori, 2000, s. 14

⁴⁶ Søren Friis, Dansk selskabsret 2, 2014, udgave 4., s. 596

⁴⁷ Aktie- og anpartsselskabsloven blev til Lov nr. 470 af 12. juni 2009 selskabsloven

Størrelsen af virksomheden bestemmes i årsregnskabslovens byggeklodsmodel (A, B, C & D), samt hvordan virksomheden skal aflægge årsrapporten, herunder kravene til hvilke oplysninger årsrapporten skal indeholde. Regnskabsklasse A er fritaget for revisionspligten og B, C & D har pligt til revision, dog findes undtagelsen i årsregnskabsloven § 135 som tidligere omtalt.

2.4.5.1 Adgang til finansielle informationer

Underkastes virksomheden revisionspligt, skal der vælges en revisor. Det sker på generalforsamlingen efter SL § 144 og skal anmeldes seneste to uger efter jævnfør SL § 148 til ERST. Ligeledes kan revisor fratræde eller afsættes som generalforsamlingsvalgt revisor efter bestemmelserne i SL § 146.

Generalforsamlingsvalgt revisor tildeles rettigheder og pligter, der har væsentlig betydning i forbindelse med indsamling af informationer. F.eks. kan revisor jævnfør SL § 149 af selskabets ledelse kræve oplysninger udleveret der har betydning for selskabets finansielle stilling, især hvis revisor udvælges som granskningsmand, hvilket reguleres i SL § 150 & § 151. Granskning iværksættes af kapitalejere, og finder anvendelse i særlige tilfælde, hvor der kræves et ekstraordinært blik på ledelsens forvaltning af selskabet formue, herunder regnskabet.

Revisor har pligt til at efterkomme generalforsamlingens krav vedrørende revision jævnfør SL § 147, stk. 1, dog må disse krav ikke stride imod anden gældende lovgivning⁴⁸, herunder uafhængighedsbestemmelserne. For børsnoterede selskaber har revisor mødepligt på generalforsamlingen jf. SL § 103, stk. 4, hvoraf hovedreglen efter SL § 103 stk. 1 kun giver revisor møderet på generalforsamling jævnfør SL § 103, stk. 3, såfremt revisor selv, et ledelsesmedlem eller kapitalejer påkræver dette. I øvrigt har revisor også møderet hvor den øverste ledelse afholder møder om årsrapporten jf. SL § 103, stk. 3. En tredje pligt er, at besvare spørgsmål om den årsrapport der behandles på generalforsamlingen jævnfør SL § 103, stk. 2.

Når revisor skal revidere årsrapporten er det en forudsætning at årsregnskabet er bogført, og da årsregnskabsloven ikke indeholder bestemmelser om dette, er det reglerne i bogføringsloven der gælder⁴⁹. Her skal revisor sikre, at selskabets ledelse af SL § 118, stk. 1 har overholdt bogføringsloven, og at formueforvaltningen foregår på betryggende vis. Bogføringen og kapitalforvaltning af selskabets formue skal afspejles i egenkapital, herunder udtrykke et retvisende billede af selskabets finansielle stilling. Særligt her er der et væsentligt sammenspil mellem selskabsloven og årsregnskabsloven, da indregning, måling, klassifikation og præsentation har stor betydning for medkontrahenternes indsigt i selskabets formueudvikling. I selskabsloven er der indsat værnsregler for beskyttelse af selskabets

⁴⁸ Herunder ikke stride mod god revisionsskik

⁴⁹ Søren Friis, Dansk selskabsret 2, 2014, udgave 4., s. 603

kapital (formue). Det gælder særligt omstændigheder vedrørende udbytteudlodning i SL § 179 & § 180, og for konstateret kapitaltab jævnfør SL § 119, hvor der kræves reaktion fra selskabets ledelse. Som tidligere nævnt så iscenesætter selskabsloven og årsregnskabsloven rammen for, hvor revisor skal indtage sin rolle som uafhængig mellemmand, der uvildigt reviderer ledelsens aflagte årsrapport i overensstemmelse med valgte begrebsramme, og herefter forsyner årsrapporten med en konklusion der er passende, så selskabets medkontrahenter kan disponere økonomisk derefter.

2.4.5.2 Rapportering

Pligten til at udarbejde årsrapporten påhviler ledelsen jævnfør ÅRL § 8, hvorefter selskabets ledelse skal underskrive ledelsespåtegningen ÅRL § 9, og derefter overgives årsrapporten til en revisor der udfører den lovpligtige revision⁵⁰. I forbindelse med revisionen påhviler det revisor at kontrollere, at ledelses- og revisionsprotokol føres korrekt SL § 147, stk. 2⁵¹, og sikre at ledelsen underskriver denne jævnfør SL § 129. Såfremt revisor konstaterer at ledelsen ikke opfylder dette, skal revisor udarbejde en særskilt erklæring herom til generalforsamlingen, dog ikke hvis forholdet er omtalt i påtegningen jævnfør SL § 147, stk. 3. Revisorloven 17. juni 2016 bestemmer at revisionsprotokollatet der er revisors skriftlige kommunikation til den øverste ledelse, nu kun gælder for virksomheder af offentlige interesse. Men i selskabsloven findes det stadig nødvendigt og ligeledes i ISA 260 "*Kommunikation med øverste ledelse*" og ISA 265 "*Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse*", at revisor kommunikerer skriftligt til ledelsen.

Når revisionen er færdig fremlægges anden skriftlig kommunikation til den øverste ledelse, og årsrapporten indstilles til godkendelse på selskabets ordinære generalforsamling jf. SL 88, hvor årsrapporten godkendes af kapitalejerne ved et simpelt flertal jævnfør SL 105. Når årsrapporten er godkendt påhviler det ledelsen at indsende den til erhvervsstyrelsen jævnfør bestemmelserne i ÅRL § 138.

2.4.6 Effekten af revisors tilstedeværelse

Revisors eksistensberettigelse er gennemgået i de forrige afsnit i sammenhæng med revisors rolle i regnskabsaflæggelsen, og hvornår revisor skaber værdi for brugeren af erklæringen. Godkendte revisorer optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant i et marked der er præget af monopol, hvor udviklingen i revisionspligten undergår en trinvist lempelse, til gavn for virksomheder i bunden

⁵⁰ Søren Friis, Dansk selskabsret 2, 2014, udgave 4., s. 615

⁵¹ Revisionsprotokol er fremadrettet kun påkrævet i "Virksomheder af offentlig interesse" RL § 20, stk. 1

af årsregnskabslovens byggeklodsmode. På den anden side strammes grebet om virksomheder om regnskabsklasse C & D og særligt virksomheder af offentligt interesse benævnt i RL § 1a, pkt. 3 a & b.

Agentteorien danner grundlag for revisor i samfundet, hvor der stadig er behov for en uafhængighed og kompetent mellemmand, til at revidere og påtage ledelsens aflagte årsrapport med en passende konklusion. Kapitalejerne og andre interessenter har behov for sikkerhed via en erklæring der er ydet af en mellemmand.

Revisors rolle som mellemmand i et selskabsretligt perspektiv giver indsigt i de rettigheder og pligter revisor er underlagt af årsregnskabsloven og selskabsloven. Disse bestemmelser giver revisor mulighed for, at få adgang til relevante oplysninger fra ledelsen og samtidig møde op på generalforsamling, og meddele væsentlig informationer for kapitalejere eller stå til deres disposition.

I selskabsloven er der forsøgt indsat foranstaltninger der skal beskytte selskabets kapital, herunder kapitaltab og -afgang. Foranstaltningen er reelt målrettet ledelsen, men da tab og afgang af kapital forbindes med formueforvaltning, falder denne del også ind under revisors arbejde ved at gennemgå regnskabsmaterialet kritisk, og i den forbindelse udtale sig passende om selskabets finansielle stilling. Revisor har derfor pligt til at meddele den øverste ledelse om fejl og mangler, særligt forhold vedrørende formueforvaltning og overholdelse af bogførings- og selskabsloven. Dette omfatter dog ikke, at revisor kontrollerer om ledelsens forretningsmæssige dispositioner er forsvarlige⁵².

Revisors afsluttende rolle i regnskabsaflæggelsen er, at forsyne årsrapporten med en revisionspåtegning, denne skal konkludere samlet på de indsamlede bevisers individuelle konklusioner. Ifølge bekendtgørelse om godkendte revisoreres erklæringer skal revisor modificere konklusionen jævnfør § 6, stk.1., hvis *"revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler"* og samtidig give oplysninger jævnfør § 7 om eventuelle forhold i regnskabet, som revisor skal fremhæve uden at modificere konklusionen, herunder ledelsens overtrædelse af SL § 118 eller straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen.

Thomas Riise Johansen har givet et bud på i *"Danske perspektiver på revisorer og revision"*⁵³ om hvordan revisors tilstedeværelse og påtegning bidrager til revisionskvaliteten og beskrevet det som eksterne og interne effekter.

⁵² Søren Friis, Dansk selskabsret 2, 2014, udgave 4., s. 639

⁵³ 2016, 2. udgave, s. 15-16

Thomas Riise Johansen beskriver at de mest indlysende eksterne fordele er, den signalværdi revisionspåtegningen sender til regnskabslæseren. Påtegningen giver tillid, og af studier er det påvist, at regnskabslæseren fraviger sin hensigt såfremt påtegningen er modificeret. Der findes studier der redegør for, at virksomheder er villige til, at betale mere end et gennemsnitshonorar for revisionen, hvis revisionsvirksomheden har et godt omdømme.

Af de interne effekter fremhæver Thomas Riise Johansen i tråd med ovenfor, omkring revisors selskabsretlige rolle under revisionen. Her ser Thomas Riise Johansen, at revisor særligt med sin tilstedeværelse bidrager til kvaliteten af regnskabsaflæggelsen. Revisor identificerer fejl og mangler i kontroller og regnskabet, og kommunikerer dette til ledelsen via management letter eller anden skriftlig dokumentation til den øverste ledelse. Ændrer ledelsen ikke fejlene, vil revisors korrektioner blive omtalt i revisionspåtegningen. Thomas Riise Johansen nævner også, at alt andet lige må man antage, at når der er gennemført revision, må skattekontrollen forventes lavere og herved opnås en samfundsmæssige gevinst.

Revisors rolle tilnærmer sig et spørgsmål om præference for brugeren, omend revisors tilstedeværelse er nødvendig for at bringe tillid og kvalitet ind i årsrapporterne. Da årsrapporten aflægges efter det retvisende billede som generalklausul og målestok for god kvalitet. For revisor gælder det at udføre revision i overensstemmelse med god revisorskik.

2.5 God revisorskik

Kan man anvende god revisorskik som målestok for revisionskvalitet? Revisor er i hvert fald underlagt udøvelse af god revisorskik jævnfør RL § 16, stk. 1 under udførelse af opgaver efter RL § 1, stk. 2. Det indebærer af revisor skal udvise:

- a) Den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader*
- b) Professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.*

God skik blev indført ved en lovændring 1984 i lov om statsautoriseret revisorer. Lars Bo Langsted⁵⁴ skriver, at da statsautoriserede revisorerers arbejdsfelt ikke længere var begrænset til revision, ændres god revisionsskik til god revisorskik. Hensigten fra lovgiver var, at undlade sig fra at skulle præcisere konkrete eksempler på hvad revisor skulle efterleve. Ved at indføre en generalklausul der omfavner hele revisors virke, vil lovgiver kunne støtte sig på en standard der redegør for, hvornår revisor har tilsidesat sine pligter, og ikke har udført sin rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant i overensstemmelse med god revisorskik. Man kan reelt betegne god revisorskik som en norm, og Jesper Seehausen⁵⁵ forklarer, at der herved forstås den adfærd, som gode og omhyggelige fagligt kompetente revisorer udviser, og som opfylder bestemmelserne oplistet i punkt a og b ovenfor. Der er altså tale om en retsstandard og et udtryk for revisionskvaliteten, da man vil kunne forvente adfærd i tråd med de af professionens fastsatte normer. Hvor Jesper Seehausen skriver, at offentlighedens tillidsrepræsentant handler om ansvar, mynter god revisorskik sig på revisors adfærd. Christina Davidsen⁵⁶ skriver, at god skik ikke er et udtryk for den optimale opnåelse af sikkerhed i revisionen, men i stedet en afvejning af alle hensyn i revisors virke. Det vil sige, at arbejdet der udføres skal være på niveau med en god og kompetent gennemsnitsrevisor.

I kommentarerne til lovbemærkningerne, beskrives at god revisorskik løbende er under udvikling i takt med samfundsudviklingen. Hertil har Christina Davidsen⁵⁷ belyst, hvorfor lovgivers formål for god revisorskik har været hensigtsmæssigt. Det der gør god revisorskik til en forandringsparat standard er, at den indeholder revisionsprofessionens generelle normsæt. I takt med samfundets udvikling stilles der flere krav til revisor, og måden revisor reviderer på. Derfor er god revisorskik indrettet sådan, at den understøtter gældende praksis jævnfør rangorden efter de objektive kriterier, herom senere.

⁵⁴ Mogens Christensen, Revision – Koncept- Teori, 2000, s. 137

⁵⁵ Jesper Seehausen, Revisor og revision m.v. i selskabsretligt perspektiv, 2014, 1. udgave, s. 265

⁵⁶ Danske perspektiver på revisorer og revision, 2016, 2. udgave s. 222

⁵⁷ Danske perspektiver på revisorer og revision, 2016, 2. udgave s. 223-224

2.5.1 God skik teoretisk

Hvorfor er god skik begrebet inddraget i erhvervsmæssige sammenhæng? Det har Christina Davidsen⁵⁸ klarlagt ved anvendelse af Gomard's arbejde vedrørende god skik i erhvervsforhold.

For de liberale erhverv gælder det særligt, at omdømme og tillid til erhvervsudøveren er i høj kurs når der rekvireres en professionel ydelse. For at kunne levere ydelser med høj kvalitet, kræver dette en god faglig skik, hvor professionen bredt udøver deres erhverv i overensstemmelse med hvad der forventes af god skik. I artiklen sammenlignes advokatens adfærd med revisors, og advokaten skal i led med sit erhverv udføre handlinger i overensstemmelse med, hvad der er i klientens tarv. Ligeledes i lov om finansielle virksomheder kræves det, at virksomheden drives i overensstemmelse med redelig forretningsskik og god praksis inden for virksomhedsområdet. I årsregnskabsloven er kernen i god regnskabsskik det retvisende billede. God skik for det liberale erhverv danner rammen for professionernes general klausul, hertil hævdede Gomard, at god skik dog skulle respektere specialregler i lovgivning. Men kigger man i årsregnskabslovens bestemmelser fremkommer prioriteringen modsætningsvis. Her har generalklausulen for god regnskabsskik fortrinsret for specialregler i lovgivning⁵⁹.

Jesper Seehausen betegner god skik som et overbegreb, en samlebetegnelse for alle de skikke der berører revisionsprofessionen. Af forretningsordenen for FSR responsumudvalg fremgår det, at et af deres formål er, at afgive responsa i sager vedrørende god revisor-, revisions-, regnskabs-, rådgivningsskik og revisoretik. Jesper Seehausen betegner dem alle som underbegreber til revisorskik og tilføjer yderligere god bogføringsskik. For at undgå forveksling og sikre at hver skik adskilles fra hinanden, oplistes nedenfor en kort gennemgang⁶⁰:

- a) Revisionskik forstås ved, at revision udføres af kyndige godkendte revisorer, efter gældende anerkendte metoder og arbejdshandlinger der reguleres ved lov.
- b) God rådgivningsskik forstås ved, at den rådgivning revisor yder til klientens beslutningsgrundlag ikke er fejlagtigt eller mangelfuldt, og lever op til revisors faglige normer⁶¹.
- c) Revisoretik er benævnt RL § 16, stk. 1, 3. pkt.
- d) God regnskabsskik kommer indirekte af udtrykket det retvisende billede af årsregnskabsloven generalklausul. Hvor det retvisende billede er relateret til

⁵⁸ Danske perspektiver på revisorer og revision, 2016, 2. udgave s. 213

⁵⁹ Danske perspektiver på revisorer og revision, 2016, 2. udgave s. 213, midtfor

⁶⁰ Jesper Seehausen, Revisor og revision m.v. i selskabsretligt perspektiv, 2014, 1. udgave, s. 268

⁶¹ Paul Krüger Andersen, revisors erstatningsretlige ansvar, bogen revisor ansvar 2013, 8. udgave, s. 334-335

regnskabsbrugerens perspektiv, så er god regnskabsskik mere målrettet mod virksomheden eller selskabet.

- e) Ifølge bogføringsloven kapitel 3, skal bogføringen tilrettelægges efter god bogføringsskik. Kravet er at der tages hensyn til virksomhedens art og omfang.

Paraplyen over dem alle er god revisorskik, og for at revisor har iagttaget gældende bestemmelse, kræver det kendskab til de juridiske objektive kriterier.

2.5.2 Rangorden

Rent juridisk er god skik indsat i lovgivningen med det overordnede formål, at opnå en retlig standard der er fleksibel, så lovgivningen ikke begrænses og hurtigt forældes. God skik er angivet i den juridiske ordbog s. 201 af W.E. von Eyben, hertil kommenterer Lars Bo Langsted⁶² følgende, at *"lovgiver ikke ønsker at binde rets anvendelsen ved nøje udformede forskrifter, men indskrænker sig til at give domstolene et direktiv, moralsk eller social målestok, som de må udfylde og give indhold efter hver tids retsopfattelse"*. Regelsættet god skik kan i princippet betragtes som en rammelov, hvoraf det liberale erhverv udsteder retningslinjer og vejledning om hvad der kan henregnes til god skik. Denne del er afgørende for revisionskvaliteten, men så sandelig også når revisor ikke anvender professionel skepsis i tilstrækkelig grad. Professionens vilje og evne til at skabe en god rammelov er forudsætning for, om revisionen rammer inde eller uden for god kvalitet. Tilsidesætter revisor normen i god skik er dette forbundet med passende sanktioner⁶³. Lars Bo Langsted har oplistet følgende rangorden for hvad god revisorskik indeholder:

- a) Lovgivning herunder tilhørende bekendtgørelser
- b) Standarder, etiske retningslinjer og vejledning
- c) Responsa
- d) Nævnskendelser
- e) Domspraksis

Afhandlingens omfang rettes mod gennemgang af udvalgte nævnskendelser i relation til at undersøge hvorvidt professionel skepsis kan hæve revisionskvaliteten. I forbindelse med en disciplinærsag foretager revisornævnet en vurdering af om revisors adfærd, der udtrykkes ved god revisorskik, har været tilsidesat. Derfor vil der afslutningsvist bliver set på revisors disciplinæransvar.

⁶² Mogens Christensen, Revision – Koncept- Teori, 2000, s. 137-138

⁶³ Gomard udsagn, i bogen: Danske perspektiver på revisorer og revision, 2016, 2. udgave, kapital 4, CD, s. 215

2.5.3 Disciplinæransvar

Det liberale erhverv arbejder med begrebet skikke som udtryk for en standard, der er udtryk for en vis kvalitet. For at opretholde en vis kvalitet er der i denne sammenhæng for udvalgte liberale erhverv indført disciplinæransvar. Et disciplinæransvar er et værn der skal holde revisorerne til ilden, og hermed tildele revisorerne sanktioner, når arbejdet ikke er i overensstemmelse med god revisorskik. Disciplinæransvarets karakter forklares ved, at revisor stilles til ansvar for en handling eller undladelse af handling i relationen til god skik. Lars Bo Langsted forklarer det som en form for "straf".

Samfundet har væsentlig interesse i, at revisor udfører sit arbejde på en forsvarlig måde. Derfor har samfundet en interesse i, at der kan sanktioneres for mindre alvorlige forseelser uden at kriminalisere personen. Derfor har revisorer disciplinæransvar⁶⁴. En disciplinær forseelse vil typisk ikke være grov nok til at ramme et strafansvar eller erstatningsansvar.

Når disciplinæransvaret kategoriseres som en straf, bliver revisor ikke implicit gjort til genstand for responsumudtalelsens formål omkring revisors manglende iagttagelse af god revisorskik⁶⁵. En sådan udtalelse vil være anmodet af parter i en verserende retssag, da en responsumudtalelse har et andet formål, nemlig at indskrænke om et givent honorar ikke modsvarer revisors arbejde eller anvendes i forbindelse med et erstatningskrav. Den rene disciplinærsag forholder sig udelukkende til overholdelse af god revisorskik.

Det er revisornævnet der afgør disciplinærsager, hvilket betyder at hvis revisionsvirksomheden skal indbringes kan denne kun indbringes qua af revisors adfærd, og at klageren har en retlig interesse⁶⁶.

2.5.4 Indbringelse

Ifølge RL § 29 har revisionsvirksomheder pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol for erklæringen omfattet af RL § 1, stk. 2. Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for kvalitetskontrollen jævnfør RL § 34, enten med egne kontrollanter for revisionsvirksomheder der reviderer virksomheder af offentlig interesse, og for revisionsvirksomheder der ikke reviderer virksomheder af offentlig interesse, har erhvervsstyrelsen et eksternt kontrollantkorps. Kvalitetskontrollanter afslutter kontrolbesøg med en rapport, der indeholder de væsentligste konklusioner for kontrollen. På denne baggrund tager erhvervsstyrelsen stilling til, om kvalitetskontrollen afsluttes eller om der skal ske opfølgning på givne henstillinger under kvalitetskontrollen jævnfør RL § 35a. Erhvervsstyrelsen kan ligeledes forlange

⁶⁴ Revisoransvar, Lars Bo Langsted, 2013, 8. udgave, s. 475

⁶⁵ Revisoransvar, Lars Bo Langsted, 2013, 8. udgave, s. 473

⁶⁶ Revisoransvar, Lars Bo Langsted, 2013, 8. udgave, s. 504

oplysninger fra kvalitetskontrollanten, der findes nødvendige for at kunne indbringe revisor for nævnet jævnfør RL § 34, stk. 6. Erhvervsstyrelsen kan også af egen vilje igangsætte en undersøgelse jævnfør RL § 37 med henblik på at konstatere, korrigere eller forhindre overtrædelser. Efter afslutning af en undersøgelse vurderer erhvervsstyrelsen om der er anledning til at indbringe revisor til revisornævnet jævnfør RL § 40, stk. 1.

2.5.5 Ansvarsformer

Aftalegrundlaget mellem klient og revisionsvirksomheden er et civilretligt grundlag, hvoraf der i dansk ret er aftalefrihed, dog regulerer ISA210, at aftalen skal indeholde opgavens indhold og vilkår skriftligt. Når revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant skal revisor sikre, at årsrapporten aflægges efter det retvisende billede, og at årsrapporten udarbejdes så denne støtter regnskabsbrugere i deres økonomiske beslutninger i henhold til ÅRL § 12, stk. 2.

I denne rolle bærer revisor et ansvar i relation til klienten, regnskabsbrugeren og professionen. Revisor er i denne sammenhæng underlagt strafansvar. Her gælder det at revisor skal have overtrådt specifik lov og at det er sket med den fornødne tilregnelse⁶⁷. Erstatningsansvaret forudsætter culpa og at det har medført skadelidte tab. Disciplinæransvaret kræver særlov og overtrædelse af denne er reelt en sanktion baseret på skøn, altså revisors tilsidesættelse af god skik⁶⁸.

Hensigten med at inddrage alle tre ansvarsformer skyldes en række fællestræk, og overordnet har alle tre til formål, at hindre en uønsket adfærd hos revisor, som er det revisor dømmes på i revisornævnet. For at vurdere strafudmålingen, er det væsentligt at forstå grovheden i forseelsen eller forbrydelsen. Da det bygger på en vurdering af uagtsomhed eller forsæt, har alle tre ansvarsformer til fælles, at retsprincippet for at bedømme strafudmålingen bør ansues samlet i relation til god skik.

Lars Bo Langsted⁶⁹ redegør for begreberne uagtsomhed og forsæt i sammenhæng med disciplinæransvaret som følge af, at der i strafferetten anvendes uagtsomhed og forsæt, og i erstatningsretten dækker culpa både uagtsomhed og forsæt.

Når den subjektive side af disciplinæransvaret beskrives, anvendes også ordet uagtsomhed, idet disciplinæransvaret som et offentligt organ ligger nært op ad strafferetten⁷⁰. I den subjektive side af erstatningsretten er kravet culpa, og heraf kræves en vurdering af om der foreligger forsæt eller

⁶⁷ "Kravet om tilregnelse indebærer, at gerningsmanden skal have handlet forsætligt eller uagtsomt i relation til de enkelte led i gerningsindholdet, kilde, denstoredanske.dk."

⁶⁸ Revisoransvar, Lars Bo Langsted, 2013, 8. udgave, s. 288

⁶⁹ Revisoransvar, Lars Bo Langsted, 2013, 8. udgave, s. 290-291

⁷⁰ Revisoransvar, Lars Bo Langsted, 2013, 8. udgave, s. 290

uagtsomhed. Udgangspunktet i denne sontring bygger på bonus pater⁷¹, hvortil der kan drages parallel til revisionsnormer om hvad en god, erfaren og kompetent gennemsnitsrevisor præsterer. Af strafferetten anlægges en mere traditionelt vinkel til subjektivitet. Her vurderes evner og muligheder for den person der begik forseelsen eller forbrydelsen⁷². Lars Bo Langsted forsøger på s. 292 at opridse paralleliteter eller mangel på samme for ansvarsformernes erstatningsret og strafferet, med henblik på, at hente vejledning til den subjektive vurdering i disciplinæransvaret, dog uden nogen brugbar konklusion.

For at vurdere om god skik er tilsidesat skal både det objektive ansvar og culpabedømmelsen anvendes som et sammenligningsgrundlag heri. Hertil løfter Lars Bo Langsted⁷³ problematikken der indledningsvist er benævnt tidligere i afsnittet, om responsumudvalgets udtalelser om tilsidesættelse af god revisorskik sammenholdt med revisornævnets kendelser. Her har responsumudvalget til formål, at fastslå om revisors adfærd objektivt har tilsidesat god skik, og ikke hvorvidt revisors adfærd opfylder de subjektive ansvarsbetingelser. Responsumudvalget og revisornævnet er to forskellige organer der begge anvender god skik som en målestok for hvad revisionsprofessionen skal leve op til. I praksis er der ofte sammenhæng mellem responsum og revisornævn i fortolkningen af god skik. Responsumudvalget anvender god skik som dækkende for det arbejde og adfærd en god, erfaren og kompetent gennemsnitsrevisor udfører. Revisornævnet må forventes at anlægge en grovhedsgraduering der bygger på professionens bundnorm. Denne afgør hvorvidt revisor skal sanktioneres eller ej. Lars Bo Langsted beskriver det som, *"det spillerum fra den adfærd en gennemsnitsrevisor udviser og ned til den sanktionspådragende adfærd"*.

Med den sontring løfter Lars Bo Langsted problemstillingen omkring de to organer kan nå frem til forskellige udfald, hvorledes en opdeling af en objektiv og subjektiv betingelse i ansvaret skal vurderes særskilt. Når revisor tilsidesætter sine pligter i overensstemmelse med god skik, vurderer revisornævnet forseelsen jævnfør RL § 44, og dette kræver inddragelse af subjektive faktorer.

I relation til nærværende opgaveproblemstilling om professionel skepsis, der under gældende revisorlov er omfattet af god skik, er ovenstående en væsentlig betingelse for at kunne analysere revisornævnskendelser. Indledningsvist er der defineret god skik og hvorledes det udøves i overensstemmelse med rangordningen. Tilsidesætter revisor sine pligter, kan revisor indbringes til revisornævnet, som ofte af erhvervsstyrelsen. Da der er tre ansvarsformer hvoraf for nærværende

⁷¹ Hvorledes en god og fornuftig familiefar ville have handlet i den tilsvarende situation

⁷² Dette kræver et tænkt handlemønster som en gerningsperson burde have fulgt

⁷³ Revisoransvar, Lars Bo Langsted, 2013, 8. udgave, s. 293

afhandling vedrører disciplinæransvaret, er der redegjort for hvilke betingelser revisor dømmes efter ved tilsidesættelse af god skik, og særligt vigtigheden af den subjektive side af disciplinæransvaret.

I nær relation til disciplinæransvarets formål og kilde til at forbedre revisionskvaliteten, er det nærliggende, at undersøge erhvervsstyrelsen offentliggørelser vedrørende kvalitetskontrollen med tilhørende domskendelser.

2.6 Styrelsens perspektiv på kvalitet

Erhvervsstyrelsen har ansvaret for det offentlige tilsyn med revisorerne, og i styrelsens organisation er revisornævnet tilknyttet som et særskilt offentligt organ. Erhvervsstyrelsens formål er, at medvirke til, at skabe og opretholde tillid til den danske revisionsbranche. I led med erhvervsstyrelsens formål, er det deres opgave at udføre kvalitetskontroller⁷⁴, og undersøge om revisionsvirksomheden har etableret, implementeret og anvendt et kvalitetsstyringssystem i overensstemmelse med revisorloven og tilhørende bekendtgørelser. Når en revisionsvirksomhed er udtaget til kontrol⁷⁵ foretages der en stikprøvevis gennemgang af udvalgte erklæringsopgaver. Denne kontrol skal teste om erklæringsarbejdet er udført i overensstemmelse med gældende regler⁷⁶ og standarder, samt i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem⁷⁷.

Grundlaget for tilsyn med revisorer foranlediges af Sarbenes Oxley-loven der blev vedtaget i 2002, og er særligt rettet mod revisionsvirksomheder på baggrund af en række regnskabsmæssige skandaler. Hensigten med Sarbenes Oxley-loven var at beskytte investorer ved, at forbedre nøjagtigheden og pålideligheden i årsrapporten, dertil opstod kravene som eksisterer i dag. I Sarbenes Oxley-lovens sektion 103-105 er der klarlagt, hvilke forhold der er relevante til revisionskvaliteten og revisionsvirksomhedens kvalitetsstyring. Disse bestemmelser er grundlaget for ovenstående redegørelse om kvalitetskontrollens indhold og formål.

2.6.1 ERT's rapport

Erhvervsstyrelsens revisortilsyn publicerede i 2017 deres strategi for 2017-2019⁷⁸. Den danner rammerne for et værdibaseret tilsyn, hvis formål er at sikre og opretholde tilliden til de finansielle informationer samfundsøkonomien bygger på. Baggrunden for et værdibaseret tilsyn skyldes flere faktorer, heraf har følgende påvirket retningen af ERT⁷⁹ indsatsområder. Det fremgår af den ændrede EU-regulering, at der sigtes efter en mere risikobaseret tilgang til kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheder. Dette principskifte sigter efter, at forebygge frem for at efterrationalisere, og at skabe rammerne for et tilsyn der ikke blot konstaterer og sanktionerer fejl og mangler, men aktivt bidrager til et kvalitetsløft for revisionsbranchen. Forebyggelsen for fejl og mangler kan kun løses ved analyse af-, og dialog i- og udvekslings af data for revisionsbranchen. Et af ERT's initiativer er et dialogprogram, der netop skal understøtte nævnte elementer som revisionsbranchen samlet kan

⁷⁴ Revisorloven § 34

⁷⁵ Revisorloven § 29

⁷⁶ Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet

⁷⁷ Bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation - BEK nr. 762 af 21_06_2016

⁷⁸ <https://erhvervsstyrelsen.dk/strategi-erhvervsstyrelsens-revisortilsyn-2017-2019-0>

⁷⁹ Erhvervsstyrelsens revisortilsyn

drage nytte af, med henblik på at løfte kvaliteten. I 2016 fik ERT introduceret et nyt rapporteringsformat i kvalitetskontrollen den såkaldte issue tracker, hvis formål er, at opsamle identificerede opdagelser fra kvalitetskontrollen og præcist og forebyggende kunne kommunikere til revisionsvirksomhederne efter endt kontrol. En risikobaseret og datadrevet tilsynspraksis af kvalitetskontrollen vil for ERT være et væsentligt og meget afgørende strategisk område for tilsynet som helhed. De grundlæggende to elementer der anvendes for udtagning af revisionsvirksomheder eller enkeltsager er, 1. Risikoen for fejl og 2. Risikoen ved fejlen⁸⁰. I retningslinjerne for kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af ikke- og offentlig interesse, fremgår det af kapitel 1. hvorledes udvælgelsen sker. Det kan overordnede forklares ved, at udvælgelsen sker ved en risikobaseret og datadrevet tilgang målrettet revisionsvirksomheden og dennes revisorer, og hvilke typer kunder der erklæres på. Af begge retningslinjer er der indsat særlige fokusområder i kapitel 9, hvoraf der i relation til anvendelse af professionel skepsis kan fremhæves punkterne 1. *"Revision af omsætning, herunder tilstrækkelig risikovurdering og revisionsbevis"* og 2. *"Værdiansættelse af aktiver, der er påvirket af væsentlige regnskabsmæssige skøn, herunder revisors reaktion på vurderede risici og usikkerheder"*.

2.6.2 Fokusområder

Kvalitetskontrollanten skal undersøge ved hjælp af ERT's issue tracker bilag 3⁸¹ for indregning af indtægter/omsætning om revisor har vurderet, at der ikke er risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser, samt dokumenteret dette og anvendt tilstrækkelig professionel skepsis. For samme fokusområde under dokumentation for udførelse af revisionsopgaven, skal kontrollanten sikre at revisor med fornøden professionel skepsis har indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis⁸². Beviset skal afdække de i planlægningen identificerede risici vedrørende indregning af indtægter/omsætning, samt revisionsmålene.

Under fokusområde nr. 2 (*regnskabsmæssige skøn*), skal kontrollanten undersøge jævnfør ISA315.25-30 og ISA540.8-18, om revisor har forholdt sig kritisk til de elementer der indgår i nedskrivningstesten, såfremt der er udført nedskrivningstest. Det vil omfatte en test af ledelsens benyttede forudsætninger og om der er indikationer på værdiforringelse. Revisor skal have taget stilling til om ledelsens målemetode har været passende, selv foretaget et uafhængigt skøn af et muligt nedskrivningsbehov og kontrolleret efterfølgende begivenheder for aktivet. Har revisor forholdt sig til kravene i ISA'erne i denne sammenhæng, og dokumenteret anvendelse af professionel skepsis, ved at

⁸⁰ 1. Hvor mange fejl og 2. Betydning af fejlen

⁸¹ Bilag 3, "Issue Tracker" samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave, pkt. E4

⁸² ISA220.15 og ISA330.25-27

have udfordret ledelsens skøn tilstrækkeligt. I bilag 3 issue tracker er der en direkte henvisning til RL § 16, stk. 2, hvoraf kontrollanten skal undersøge om ” *revisor ved udførelse af revision udvist professionel skepsis ved gennemgangen af ledelsens skøn vedrørende dagsværdier og nedskrivning af aktiver, hensættelser og fremtidige pengestrømme, der har betydning for den reviderede virksomheds mulighed for at fortsætte driften*”.

2.6.3 Sammenhæng til revisorloven

Denne kobling binder ERT kvalitetskontroller sammen med formålet med indførslen af professionel skepsis i revisorloven, hvor hensigten om at løfte revisionskvaliteten blandt andet kunne understøttes af en øget skepsis, særligt for ledelsens regnskabsmæssige skøn. Af Erhvervsstyrelsens notat ” *Relevante områder og emner vedrørende revisionsvirksomheder og godkendte revisorer*” der kom i 2015 i forlængelse af ” *Revisortilsynet har den 14. november 2014 offentliggjort den seneste ”Redegørelse om Revisortilsynets kvalitetskontrol 2013*”. Notatet havde til hensigt, at fremhæve områder der kunne løfte kvaliteten. I notatet bemærkede erhvervsstyrelsen at revisionsdokumentationen ofte var mangelfuld i relation til revision af regnskabsmæssige skøn. En styrkelse af kvaliteten krævede bedre dokumentation, heraf et tilstrækkelig og egnet revisionsbevis. Det var erhvervsstyrelsens opfattelse, at professionel skepsis kunne dokumenteres ved at tage stilling til eksempelvis:

- a) *Hvem har revisor talt med?*
- b) *Hvad har revisor spurgt om?*
- c) *Hvad var svaret?*
- d) *Hvordan har revisor udfordret svaret?*
- e) *Hvad var grundlaget for revisors konklusion?*

Erhvervsstyrelsens opfattelse af professionel skepsis bidrag til at løfte revisionskvaliteten er også i overensstemmelse med FRC⁸³ publikation 2008 Februar The audit quality framework, hvoraf der redegøres for at personalets egenskaber og kompetencer til at udøve professionel skepsis, er en vigtige faktor for revisionskvaliteten. Ligeledes understøtter IAASB Audit quality framework 2014 vigtigheden i den målrettede indsats for at hæve revisionskvaliteten, at professionel skepsis i endnu højere grad spiller en stor rolle i revisionsbranchen. I IAASB Audit quality framework input sektion nævnes professionel skepsis som et nøgleparameter i forhold til revisionsteamets attitude på erklæringsopgaver med sikkerhed omfattet af begrebsrammen. Dette framework fremhæver vigtigheden i, at den anvendte revisionsmetode opfordrer revisionsteamet til at anvende tilstrækkelig

⁸³ Financial Reporting Council

skepsis og passende faglig vurdering. Budskabet er, at professionel skepsis er et vigtigt forhold blandt flere i værdikæden, der selvfølgelig ikke kan stå alene, men begrebet bidrager væsentligt til at hæve kvaliteten for revisionen.

2.6.4 Omfanget

Da ledelsens regnskabsmæssige skøn er af væsentlig betydning for virksomhedernes formuegrundlag og forsat drift, hvor omfattende er problemet med revision af regnskabsmæssige skøn egentlig? Ifølge IFIARs⁸⁴ publicerede survey 2016, redegøres for kvalitetskontrollernes undersøgelser foretaget hos de seks største revisionsnetværk. Resultatet af denne undersøgelse viser, at opdaget fejl på enkeltsagsniveau, relaterer 32 % til revision af regnskabsmæssige skøn, og til sammenligning knytter 13 % sig til indregning af indtægter/omsætning. Denne information indikerer, at en øget skepsis kan bidrage til at hæve revisionskvaliteten. I rapporten⁸⁵ fra erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder, oplistes de hyppigste fejl på enkeltsagsniveau:

- a) *"Utilstrækkelig eller manglende dokumentation for udførte handlinger, herunder utilstrækkeligt, mangelfuldt eller manglende revisionsbevis eller grundlag for den afgivne erklæring.*
- b) *Forkert eller mangelfuld erklæring.*
- c) *Utilstrækkelig eller manglende planlægning af erklæringsopgaven."*

Af rapportens punkt. 1.2.4.2 revision af omsætning, berettes der om tretten revisorer som har fået en påtale for utilstrækkelig planlægning/dokumentation for revision af omsætning. Det skyldes manglende begrundelse for, at forhåndsantagelsen for besvigelser ved indregning af indtægter/omsætning for revision ikke var relevant. Heraf blev fem indbragt for revisornævnet for utilstrækkelig planlægning og dokumentation af revisionen af omsætning. Havde revisorerne fastholdt deres skepsis og overvejet pålideligheden af ledelsens indregning af indtægter/omsætning, ville revisorerne kunne have identificeret kendetegnene for besvigelser og herved iagttaget forhåndsantagelsen for besvigelser.

Af rapportens punkt 1.2.4.3 oplyses der, at for fejl på enkeltsagsniveau vedrørende regnskabsmæssige skøn, blev der indbragt fjorten revisorer for Revisornævnet for utilstrækkelig eller manglende dokumentation, herudover er der vedrørende samme forhold givet sytten påtaler. Forseelserne skyldes primært, at der er mangler eller at revisionsbeviset er utilstrækkeligt vedrørende værdiansættelse af aktiver. I flere tilfælde mangler dokumentationen for, at revisor har taget kritisk

⁸⁴ International forum of independent audit regulators

⁸⁵ Redegørelse for Tilsynsaktiviteter i perioden 2015-2017

stilling til ledelsens regnskabsmæssige skøn i forbindelse med værdiansættelsen. Sagerne relaterer sig til værdiansættelse af ejendomme, debitorer, varelager, igangværende arbejder og skatteaktiver, aktiver benævnt i RL § 16, stk. 2.

Punkt a der vedrører revisors dokumentation af arbejdshandlinger og indhentet revisionsbevis, knytter sig til rapportens opdagelser om revisors manglende dokumentation i forbindelse med revision af ledelsens værdiansættelse af aktiver. Tilsynsrapporten beretter om en forseelse hvor en revisor indbringes til revisornævnet for overtrædelse af god skik pga. to forhold. Forholdet vedrørte en virksomhed, hvis væsentligste aktiver var en ejendom og et tilgodehavende hos en tilknyttet virksomhed. Revisor havde i sin revision af ejendommens værdiansættelse udelukkende foretaget regnskabsanalyse og forespurgt ledelsen. Forespørgslen skulle imødegå revisionsmålets tilstedeværelse og regnskabsanalysen skulle ramme værdiansættelsen af ejendommen. Da grundlaget for lejeindtægten byggede på en fraflyttet lejer, havde revisor ikke tilstrækkelig forholdt sig til pengestrømmene, hvorfor anvendelse af regnskabsanalysen som revisionsbevis ikke kun anses for tilstrækkeligt. Ligeledes for tilgodehavender havde samme revisor kun foretaget en forespørgsel til ledelsen og ikke understøttet med yderligere arbejdshandlinger, hvilket ellers er påkrævet da forespørgsel ikke kan stå alene.

2.6.5 Kvalitetsstyringssystemet

Kvalitetskontrollen omfatter en gennemgang af, hvorvidt revisionsvirksomheden har etableret, implementeret og anvendt et kvalitetsstyringssystem. Kvalitetsstyringssystemet skal være i overensstemmelse med ISQC1⁸⁶ og kvalitetskontrollen skal undersøge om revisionsvirksomheden har etableret, og implementeret fornødne politikker og procedurer for kvalitetssikring af erklæringsopgaver. Som led i denne gennemgangen foretages der også stikprøvevis gennemgang af udvalgte erklæringsopgaver ISA220⁸⁷. Her kontrollerer revisortilsynet om erklæringsarbejdet er udført i overensstemmelse med lovgivningens krav, samt i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem.

Det retlige grundlag hvorpå erhvervsstyrelsens revisortilsyn indbringer revisor eller revisionsvirksomheden for revisornævnet, er overordnet revisorloven § 16 og § 23 og tilhørende bekendtgørelse ⁸⁸.

⁸⁶ Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver

⁸⁷ Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber

⁸⁸ Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet

Bekendtgørelsen om revisors tilrettelæggelse af arbejdet er den retlig paraply til ISA220, og heraf kræves det af ledelsen, at under udførsel af revisionen skal opgaveteamet underrettes om deres ansvar under revision. Ledelsen skal understrege nødvendigheden af at overholde etiske krav, og for at planlægge og udføre revision med professionel skepsis i henhold til ISA200⁸⁹. ISA230 vedrørende revisionsdokumentation fremhæver, at revisor skal være opmærksom på, at der findes flere måder, hvorpå revisor kan dokumentere anvendelse af professionel skepsis, og at beviset netop kan synliggøre, at revisor har forholdt sig skepsis. Et bevis af denne art kan omfatte specifikke arbejdshandlinger der underbygger ledelsens svar på revisors forespørgsler. Yderligere kan den opgaveansvarlige partner synliggøre tilstedeværelsen under revisionen og bevise at partneren har deltaget i drøftelserne om vanskelige omstændigheder vedrørende ledelsens regnskabsmæssige skøn ISA230.A7.

Der er redegjort for Erhvervsstyrelsens revisortilsyns kvalitetskontrol, og hvilken tilgang tilsynet har. Formålet med kontrollen af revisionsvirksomhederne er, at løfte kvaliteten med forebyggelse og vidensdeling. Dette gør ERT ved, at målrette kvalitetskontrollen der, hvor risikoen for at fejlen opstår, og hvor den har størst betydning for samfundsøkonomien. Hertil har ERT publiceret væsentlige fokusområder der i sammenhæng med historiske tilsynsrapporter både fra ind- og udland volder revisionsbranchen størst udfordringer. Revision af omsætning og regnskabsmæssige skøn er tilsammen på enkeltsagsniveau de fejltyper hvor omfanget er størst. ERT's målestok for god revisionskvalitet bliver i denne sammenhæng revisionsvirksomhedens anvendelse af kvalitetsstyringssystemet i overensstemmelse med ISQC1 og for revision af regnskab ISA220.

Hvad kan egentlig true revisors anvendelse af professionel skepsis under planlægningen og udførsel af revisionen, og hvilke trusler skal revisor være opmærksom når revisor laver faglige vurderinger.

⁸⁹ ISA220.A13

2.7 Truslen

2.7.1 Professionel dømmekraft

Revisor skal igennem revisionen kunne anvende sin professionelle dømmekraft og det skal nævnes at ISA'erne omtaler dømmekraft som revisors faglige vurdering. For nærværende afsnit vil der veksles mellem begreberne professionel dømmekraft og faglig vurdering efter hvad der for omstændighederne er passende, hvorfor disse to begreber har samme betydning.

Forud for alle arbejdshandlinger i revisionen foretager revisor vigtige beslutninger, hvortil der anvendes professionel dømmekraft til at skabe et tilstrækkelig og egnet revisionsbevis. Det er derfor afgørende at betragte hvordan revisor anvender eller ikke anvender sin professionelle dømmekraft, for at kunne analysere hvorfor revisor fejler. Beslutningskompetencen er ligeledes afgørende for, at vurdere om revisionsbeviset er stærkt nok til at understøtte revisionskonklusionen, og hvorvidt ledelsen har oplyst og indregnet korrekt efter gældende lov.

Revisors dømmekraft kan blive ramt af flere trusler i revisionsprocessen. Derfor bør revisors omgivelser muliggøre at modtage træning og rådgivning vedrørende forhold der kan true den professionelle dømmekraft. Revisor skal ligeledes have evnen til, at kunne reflektere fra tidligere erfaringer⁹⁰ inden revisor påtager sig en opgave, og anvende sin professionelle dømmekraft i vurdering af uafhængighed. Inden revisor accepterer en revisionsopgave, skal revisor foretage en faglig vurdering af, om revisor har den fornødne viden i branchen til den pågældende erklæringsopgave, og indsætte foranstaltninger til imødegåelsen af eventuelle trusler, således at revisors objektivitet ikke bliver kompromitteret.

Begreberne professionelle dømmekraft og skepsis beskrives ved, at revisor kan identificere et væsentligt forhold gennem revisionen⁹¹. Revisor skal herefter kunne fastlægge revisionsmål og alternativer, samt indsamle og analysere information, så revisor kan opnå relevant viden til at kunne konkludere hvorvidt revisionsbeviset er opnået. Når revisor har opnået et tilstrækkelig revisionsbevis til at kunne danne en konklusion, skal revisor kunne dokumentere processen og de overvejelser der er foretaget i forbindelse med de identificerede forhold. I processen med at indsamle og analysere data skal revisor kunne anvende sin professionelle skepsis, og vurdere om alle nødvendige data er indsamlet for til sidst at kunne bedømme, hvorvidt revisor har opnået et tilstrækkeligt revisionsbevis. Professionel skepsis fungerer derfor som et værktøj for at revisor kan anvende sin professionelle dømmekraft.

⁹⁰ McGladrey, LLP Professional Judgment Framework, s. 9

⁹¹ McGladrey, LLP Professional Judgment Framework, s. 8

2.7.2 Professionel skepsis

Som det beskrives tidligere i kandidatafhandlingen er professionel skepsis en sindstilstand⁹², hvor revisor forholder sig kritisk til den dokumentation der modtages af ledelsen, søger flere informationer i sine undersøgelser, samt er spørgende og formår at anfægte modstridende revisionsbeviser. Der opstår i den forbindelse to perspektiver i begrebet professionel skepsis når der ses på revisoren, nemlig skepsis mod kunden og skepsis mod revisor selv. Ved at revisor uddannes og forstår bias og trusler mod sin egen person, skaber revisor en bedre mulighed for at vedligeholde sin kritiske sans⁹³. For at kunne operationalisere professionel skepsis mod kunden og kundens skøn, beskrives følgende forhold i RL § 16, stk. 2⁹⁴, hvor revisor er påkrævet at kunne anvende sin professionelle skepsis:

- a) Ved gennemgang af dagsværdiskøn
- b) Ved gennemgang af skøn over nedskrivning af aktiver
- c) Ved gennemgang af skøn over hensættelser
- d) Ved gennemgang af selskabets pengestrømme, herunder going concern

Anvendelsen af professionel skepsis igennem revisors revisionsproces beskrives i ISA200⁹⁵, hvor der ligges vægt på følgende områder, som revisor er nødt til at være opmærksom på:

- a) Et modsigende revisionsbevis
- b) Informationer der indhentes til brug for et revisionsbevis, hvor der opstår tvivl ved pålideligheden af dokumenter og svar ved forespørgsler
- c) Tegn på besvigelser
- d) Når revisor finder grund til yderligere dokumentation end hvad der foreskrives i ISA'erne for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Når revisor i sin beslutningsproces ved kundeaccepten af en revision, vurderer ledelsens ærlighed og integritet er det en naturlig del af rammen og forudsætningen for at vurdere det samlede revisionsbevis. Det frifinder dog ikke revisor i at anvende sin professionelle skepsis, når den indhentede dokumentation ikke kan bidrage med et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

⁹² RR.2013.10.0058, s. 1

⁹³ RR.2013.10.0058, s. 1

⁹⁴ Kapitel 2.1, s. 16

⁹⁵ ISA200.A18-A22

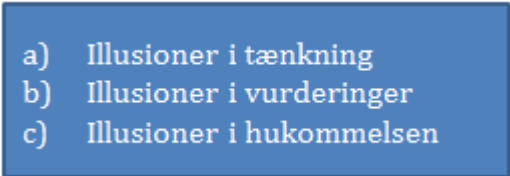
Revisoren der formår at anvende sin professionelle skepsis gennem en revision, øger sandsynligheden for at fastlægge korrekte forudsætninger for arten, omfanget, den tidsmæssige placering og vurderingen af det specifikke revisionsområde. Revisor mindsker ligeledes risikoen for at overse forhold, der falder uden for de normale omstændigheder for den pågældende virksomhed.

For at revisor kan opnå tilstrækkelig professionel skepsis mod sin egen person og egne observationer, skal revisor være i stand til at vurdere egne kompetencer, uafhængighed og besidde branchekendskab. Det er i tilknytning hertil vigtigt, at revisor formår at bevare sin skepsis på trods af forhold som gammelt kendskab til kunden, en overbevisende ledelse, en høj integritet hos den pågældende kunde eller noget helt fjerde.

Det er i forbindelse med revisors anvendelse af professionel skepsis mod sin egen person ligeledes vigtigt, at være opmærksom på egen mentale tilstand i revisionsprocessen op til det opnåede revisionsbevis.

2.7.3 Metoder i dømmekraften

Revisor møder en række udfordringer igennem sin revisionsproces, hvor der opstår risiko for forskellige typer bias. Der angives en tabel i artiklen "Revisors professionelle skepsis og bias, du tror du er objektiv – men det er du ikke!"⁹⁶ hvor man har defineret tre former for illusioner, der medfører en lang række af mulige bias.

- 
- a) Illusioner i tænkning
 - b) Illusioner i vurderinger
 - c) Illusioner i hukommelsen

Der afgrænses for en udtømmende gennemgang af underliggende bias og udvælges blot enkelte relevante, der kan have indflydelse i de valgte nævnskendelser.

Ved bias i "illusioner i tænkning" ses det, at der kan ske en fejlslutning fra revisor når der konkluderes på sammentræf, der kan være ensartet med revisors forventninger. Det kunne afspejles i at revisor forventer en lineær sammenhæng mellem nettoomsætningens størrelse og varelageret ved skæringsdatoen og opnår bevis herfor. Dog kan og bør det ikke slutes at det pågældende varelager er værdiansat korrekt blot fordi at dataanalysen kom frem til et overensstemmende resultat, da revisor bliver nødt til at foretage yderligere handlinger.

⁹⁶ RR.2013.10.0058, s. 3

Ved bias i "illusioner i vurderinger" har afhandlingen udvalgt tre særligt relevante bias i forbindelse med revisors ageren i sine vurderinger. Det vedrører Eksponeringsbias, Forankringsbias og Selvoervurderingsbias.

Ad de mindre målbare vurderingsbias i "RR.2013.0058" skal det også nævnes at revisor kan være ramt af, hvad "Dennis Van Liempd, Bent Warming-Rasmussen og Jakob Busch" beskriver som "humør effekten". En påvirkning der er særligt svær at operationalisere, men samtidig meget relevant for revisors anvendelse af professionel skepsis igennem sin revision. Humør effekten beskrives bedst ved at revisor ved sit humør tilgår sine revisionshandlinger på forskellig vis. Når revisor er i opstarten af en revision og humøret er højt, kan der være tendens til at revisor agerer mindre kvalitativt og særligt mindre kritisk. Modsætningsvis hvis revisor sidder sent ud på aftenen og humøret er dårligt, vil der være en meget grundigere og langsommelig tilgang til revisionsområdet.

Ved bias i "illusioner i hukommelsen" er associativ hukommelsesbias, en let genkendelig bias i hverdagen, hvor revisor har tilbøjelighed til at have en forudindtaget indstilling til revisionen af en regnskabspost ud fra associerende revisioner. Revisor skal i alle tilfælde forsøge at opnå en så objektiv tilgang til sin revision igennem revisionsprocessen, og det er derfor vigtigt at revisor har evnen til at identificere potentielle fælder, trusler og bias igennem sin revision af væsentlige regnskabsposter.

Revisor skal i sine overvejelser for at opnå et tilstrækkeligt revisionsbevis, hele tiden have for øje at der ikke sker gruppetænkning⁹⁷ i revisionsteamet. Dette gøres bedst ved at undersøge om der har været afvigende holdninger fra øvrige parter på teamet og herunder, om man har formået at udøve den nødvendige professionelle skepsis, for ikke at blive ramt af gruppetænkning hvilket også uddybes under trusler senere.

2.7.4 Bias

a) "Rush to solve" bias

Det er almindelig kendt, at når revisor ønsker en hurtig løsningsorienteret tilgang igennem sin revision, opstår der en øget risiko for at revisor ikke får overvejet de nødvendige forhold udtømmende. Det er ofte eksterne faktorer som medvirker til Rush to solve bias, hvor det både kan være manglende tid grundet travlhed af øvrige revisioner og det kan skyldes at budgettet på det enkelte engagement ikke afspejler den nødvendige ressource som skal anvendes i revisionen. Manglende tid i revisionsprocessen behandles også under truslen senere.

⁹⁷ Kahneman et al (2011), s. 55 3. punkt

b) Confirmation bias

Confirmation bias er tæt tilknyttet den tidligere beskrevne tendens, hvor revisor konkluderer fejlagtigt, når der er et forventeligt sammentræf. Confirmation bias tager udgangspunkt i at revisor søger en bekræftelse på et forventet revisionsbevis og derfor fejler i at revidere, da revisor er underlagt en forudindtaget subjektivitet, hvilket er uoverensstemmende med RL § 16, stk. 1. Det er bias som sker i revisors tænkning og metodisk anses confirmation bias som en tendens der falder i en induktiv tilgang til revisionsbeviset. Revisor bør i stedet kunne bevare en objektiv tilgang i sin revisionsproces til det område revisor nu engang søger bekræftet som retvisende, og ikke som ved en magnet at søge bekræftende data til ens forudindtaget forventninger.

c) Eksponeringsbias⁹⁸

Eksponeringsbias er en tendens, hvor revisor tillægger modtagen information mere værdi end den bør, hvilket kan skyldes at revisor har set den pågældende information gentagne gange.

Eksponeringsbias kan ske i revisionsteamet, når den sagsansvarlige revisor tillægger et teammedlems arbejds papirer mere revisionsbevis, end de faktisk har. Dette kan ske ved at den sagsansvarlige revisor har haft et mangeårigt samarbejde med det pågældende teammedlem, eller ved at medlemmet har anvendt standard arbejds papirer der udstedes af den pågældende revisionsvirksomhed.

Der kan forekomme eksponeringsbias når revisor eller revisionsteamet pålægger ledelsesudsagn større bevis, grundet at udsagnet fra ledelsen er identisk med de foregående års udsagn.

Revisionsbeviset vil alt andet lige have samme styrke som ved tidligere år, men eksponeringen af gentagelser vil sænke revisors indbyggede alarmberedskab, også kaldet professionel skepsis.

Eksponeringsbias kan være sammenhængende med trusler som familiaritet i uafhængighedsreglerne og har ligeledes en tendens til at nedsætte revisors professionelle skepsis.

Når en revisor har været tilknyttet en kunde i flere år, kan der opstå en manglende skepsis ved at revisoren har været eksponeret for kundens ensartede dokumentation. Det er derfor oplagt at eksponeringsbias i høj grad diskuteres og behandles når der tales rotationsregler i større revisionsvirksomheder, da denne bias kan hindre revisors endelige revisionsbevis i at have tilstrækkelig styrke på eksempelvis kundens regnskabsmæssige skøn.

⁹⁸ RR.2013.10.0058, s. 4

d) Selvoervurderingsbias

Selvoervurderingsbias⁹⁹ sker når et menneske har tendens til at tro, at et angivet skøn er mere præcis end det i virkeligheden er. Selvoervurderingsbias kan derfor både ske mod ledelsens fremlagte skøn, hvor kunden er eksponeret for at have tilegnet sig en for stor tiltro til egen beregning, samt når ledelsen arbejder for at forebygge og mindske risikoen for besvigelser.

Det ses derfor flere steder hos revisor, hvor revisor kan have tendens til at behandle opgaven med for stor tiltro til egne evner, eller ved at revisor har en for høj tiltro til kundens beregninger af et fremlagt skøn på en regnskabspost.

For at operationalisere selvoervurderingsbias¹⁰⁰ kan det konstateres at revisor kan risikere at agere med "manglende neutralitet" i sine vurderinger. Det medfører at der eksempelvis kan forekomme selvoervurderingsbias ved risikovurderingen af fejlinformation, når enten ledelsen har overvurderet deres forebyggelse af besvigelser, eller når revisor har overvurderet troen på at ledelsen ikke kan eller har til hensigt at manipulere med regnskabsmaterialet jævnfør ISA 240.

For at undgå selvoervurderingsbias i væsentlige skønsmæssige regnskabsposter, skal revisor kunne opnå tilstrækkelig revisionsbevis for, hvorvidt ledelsen har påtaget sig en nødvendig neutralitet, når ledelsen har vurderet og besluttet værdiansættelsen af regnskabsposten. Det kan derfor ske at både ledelsen er præget af selvoervurderingsbias, hvor revisor kan have handlet med manglende skepsis, hvorfor begge parter kan have tendens til selvoervurderingsbias. Hvis revisor konkluderer at ledelsen ikke har anvendt en tilstrækkelig neutralitet i sin værdiansættelse, er det ikke i sig selv nok til at revisor kan konkludere rimeligheden af det regnskabsmæssige skøn. Revisor bør inden konklusionen foretage yderligere revisionshandling for, at kunne vurdere rimeligheden af ledelsens fremlagte regnskabsmæssige skøn.

e) Forankringseffekt bias¹⁰¹

Forankringseffekt bias sker når revisor har en tendens til at tage afsæt i et, af ledelsens, angivet beløb også kaldet et "anker". Ledelsen kan eksempelvis vælge at angive en ejendomsværdi som et anker. Revisor foranlediges herefter til at søge bevis for at ledelsens angivne ejendomsværdi står for troende. "Ankeret" begynder at tage form som en magnet i revisors sind, hvor revisor søger beviser der kan finde binding til magneten, og herved opnå at ledelsens skøn af regnskabsposten er korrekt. Revisor mister i processen sin objektive tilgang til revisionen og i sin indgangsvinkel til revisionsbeviset. Revisor påtager sig i sådanne situationer en induktiv tilgang til revisionsbeviset og da

⁹⁹ Lichtenstein et al., 1982

¹⁰⁰ RR.2013.10.0058, s. 3

¹⁰¹ RR.2013.10.0058, s. 4

sammenligningstal fra sidste år altid er angivet i årsrapporterne, er de med til at styrke revisors tendens til at forankre sin forventning til en given værdiansættelse.

Ledelsen kan anvende særligt værdiladede ord til deres beskrivelser af et foretaget skøn, som henleder revisor til ikke at vurdere objektivt og retvisende for området. Det kunne give udtryk i værdiansættelsen af en ejendom, hvor ledelsen anfører at deres vurderinger er foretaget efter "særligt grundige" overvejelser, og de finder det "meget usandsynligt", at revisor vil finde forhold til bemærkning i deres angivne værdiansættelse. Ledelsen kan ligeledes lægge et vist pres på revisor ved at anfægte revisors kompetencer til at vurdere og efterregne værdiansættelsen lige så nøjagtigt som ledelsens udvalgte specialist har gjort, ved eksempelvis at anføre at "specialisten er væsentlig mere kompetent end øvrige specialister".

2.7.5 Interne trusler

a) Personlige træk hos revisor

Personer er forskellige af natur, nogle reagerer emotionelt på mindre udfordringer i hverdagen, mens andre agere udelukkende på de fakta der stilles over for dem. Personer kan opleve forskellige udfordringer, der hver for sig svækker personens evne til at handle objektivt.

Revisor er i sit erhverv underlagt at agere ud fra god revisorskik, hvorfor det omfatter at revisor kan fungere som en objektiv part, hvor revisor kan udøve sine handlinger med en vis integritet, professionel adfærd, nøjagtighed, hastighed, fortrolighed, professionel kompetence og fornøden omhu. Revisorer er mennesker og derfor er der desværre risiko for, at revisor i revisionsprocessen ikke opfylder førnævnte forudsætninger for god revisorskik.

Revisor kan ved sin personlige adfærd udfærdige sjuskede arbejdspapirer og derfor ikke arbejde med den fornødne omhu. Arbejde langsomt og unøjagtigt i sin søgen efter det tilstrækkelige og egnet revisionsbevis hvilket medvirker til, at revisor ikke arbejder med en tilpas hastighed eller simpelthen ikke formår at agere med den fornødne kompetence eller skepsis.

Revisor kan være emotionelt ustabil, imens han/hun gennemgår dokumentationen af revisionshandling og herved være ramt af humør effekten.

For at forhindre truslen for revisors personlige træk forringer kvaliteten af revisionsbeviset, bør der altid være flere parter inde over en revision som foretager de nødvendige kontroller som er opstillet af revisionsvirksomheden. Herudover kan revisor ved løbende træning i revisionsvirksomheden

mindske risikoen for at lade personlige træk påvirke deres dømmekraft på det opnåede revisionsbevis.

b) Kultur i revisionsvirksomheden

Som beskrevet i ISQC1.18 er det firmaets ansvar at etablere politikker og procedurer, der skal være med til at etablere en intern kultur i revisionsvirksomheden, hvor medarbejderne skal anerkende at kvalitet er et nøglebegreb, når de skal udarbejde en opgave. Det er derfor vigtigt at ledelsens løbende tiltag, og måde at kommunikere kvalitetsstyringspolitikker og procedurer på gøres klart og tydeligt. Det er en trussel hvis revisionsvirksomheden ikke har et opdateret kvalitetsstyringssystem, da det indikerer at revisionsvirksomheden ikke ønsker at sikre kvaliteten på de revisionsopgaver der udføres.

Ledelsen bør sikre at den bærende kultur i revisionsvirksomheden er karakteriseret ved høj integritet, objektivitet, faglig kompetence, fornøden omhu, fortrolighed og faglig adfærd hos medarbejderne.

c) Manglende træning

Når revisionsvirksomheden skal søge at opretholde personalets kompetencer, viden og faglige udvikling, skyldes det at truslen for at teammedlemmerne bliver inkompetente øges.

Revisionsbranchen, kravene til revisor og lovgivningen for virksomheder er løbende i udvikling, hvorfor revisor og revisionsvirksomhedens personale er forpligtet til at vedligeholde deres kompetencer. Dette reguleres ligeledes ved RL § 4, hvor de godkendte revisorer er forpligtet til løbende efteruddannelse, der skal indberettes til erhvervsstyrelsen. Da det kun er godkendte revisorer som skal rette sig ind efter loven, har ledelsen i revisionsvirksomheden et ansvar for at hæve kvaliteten i sin medarbejderstab, ved at sikre løbende uddannelse til medarbejderne, hvilket er i overensstemmelse med ISQC1.A26.

Truslen opstår når medarbejdere ikke har de fornødne kompetencer til at løse opgaven forsvarligt, grundet en manglende løbende videreuddannelse af fagspecifikke områder. Revisionsvirksomheden skal sikre rammerne for deres medarbejdere, hvor de skaber et læringsmiljø og en forfremmelsesprocedure. Forfremmelsesproceduren er ligeledes med til at sikre en vis minimumskompetence hos de medarbejdere der kontrollerer kollegaer med en lavere anciennitet¹⁰².

¹⁰² ISQC1,A28, 29-31

d) Utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem

Revisionsvirksomheden er påkrævet at etablere og opretholde et kvalitetsstyringssystem jævnfør ISQC1.16. Ledelsen er påkrævet løbende at overvåge afsluttede sager og sikre at virksomheden kan opnå en høj grad af sikkerhed for at kvalitetsstyringssystemet er implementeret effektivt. En trussel vil derfor være, hvis revisionsvirksomheden ikke har opfyldt kravet om løbende overvågning og vurdering af sager for de pågældende godkendte revisorer.

Der er indført særlige overvejelser ved mindre virksomheder, hvor den godtgjorde dokumentation og kommunikation af de pågældende procedurer kan være mindre formelle og ikke have samme karakter som ved større revisionsvirksomheder. Det er derfor sværere at vurdere kvalitetsstyringssystemet effektivitet i mindre virksomhed, hvilket øger truslen for manglende kvalitet i enkeltsager hos de mindre revisionshuse.

2.7.6 Eksterne trusler

a) Tidspres¹⁰³

Tidspres er en trussel mod at revisionsteamet har udøvet tilstrækkelig professionel skepsis på væsentlige regnskabsposter, hvilket kan medføre mangelfuld dokumentation eller dokumentation der er hurtigere at færdiggøre, men hvor man ikke opnår et tilstrækkelig og egnet revisionsbevis.

Revisioner bedømmes tit af ledende revisorer ud fra hvor gode temaet er til, at holde budgettet mod det aftalte honorar med den pågældende kunde. Dette forhold medfører at revisionsteamet kan opleve et tidspres som i sidste ende medfører en lavere revisionskvalitet.

Tidspres for et revisionsteam kan også påvirke den ansvarlige revisor, hvorfor revisor risikerer ikke at kunne udøve en tilstrækkelig professionel skepsis i sit arbejde. Herudover kan den ansvarlige revisor også være underlagt en supervision af den øverste ledelse i virksomheden, hvor et succesparameter ofte er en god udførelse både på budget niveau og effektivitet i teamet.

Stramme deadlines der opstår efter aftale med kunder er ligeledes medvirkende til at øge truslen, da revisor ønsker at overholde den aftalte deadline for at sikre fremtidige opgaver hos den pågældende kunde. Revisor er i særlig grad ramt af tidspres som en trussel igennem revisioner, der sker i spidsbelastningstidspunkter i revisors årshjul, hvor der er tendens til at flest kunder ønsker at afrapportere årsrapporten til deres interessenter.

¹⁰³ 20150915-IAASB_CAG_Agenda_Item_B2, s. 11

b) Klientpres¹⁰⁴

Revisor trues af to typer klientpres, nemlig presset for en given deadline, der ved aftalen med klienten virkede realistisk, samt presset for at bevare et godt professionelt forhold til kunden. Begge typer klientpres har omdrejningspunkt i revisors forhold til kunden. En presset deadline truer revisor til at hoppe over hvor "gærdet er lavest", da revisors ønske om at tilfredsstille kunden ved at overholde en aftale omkring rapportering, kan overskygge revisors ønske om at påtage sig en tilstrækkelig professionel skepsis igennem revisionen.

Revisor kan i forbindelse med forespørgsler til klienten (ledelsen) føle et behov for ikke at udøve et tilstrækkelig kritisk interview med nøglemedarbejdere, da truslen for at samarbejdet kan kompromitteres måske føles større end forespørgslens nødvendighed. Det kan ske, når informationer produceret af klienten indeholder forhold, som revisor ikke har opnået fuldstændig afklaring af. Klienten har meget travl og mangler overskud eller ressourcer til at besvare interviews, hvorefter klienten bidrager med utilstrækkelig information til revisors forespørgsler. Revisor fornemmer i forbindelse med det pågældende interview, at det uafklarede forhold ikke besvares tilstrækkelig, og at sandsynligheden for at det vil blive besvaret tilstrækkelig tilfredsstillende ikke er tilstede. Revisor kan herefter indstille sit tankesæt til at accepterer de oprindelige forelagte informationer eller søge et andet revisionsbevis, der muligvis ikke bidrager med et lige så stærkt revisionsbevis. Revisor bør i sin revision være særligt opmærksom på, ikke at påtage sig klientens humør, og forespørge de informationer revisor finder nødvendig for at kunne opnå et egnet og tilstrækkelig revisionsbevis.

c) Gruppetænkning¹⁰⁵

Medarbejdere i et revisionsteam kan have tendens til at blive påvirket af kollegaer med en større anciennitet i revisionsteamet herunder den ansvarlige revisor. De kan især risikere at blive mindre skeptiske over for betragtninger og præferencer, som er videregivet af deres kollega. Gruppetænkning som trussel sættes ind når den en kollega ikke bibringer tilstrækkelig professionel skepsis i sin revisionsproces. Den manglende skepsis fra medarbejderen med højest anciennitet kan herefter have tendens til, at smitte af på øvrige kollegaer i teamet, som kan skabe en kløft imellem den forventede og den faktuelle skepsis.

¹⁰⁴ 20150915-IAASB_CAG_Agenda_Item_B2, s. 13

¹⁰⁵ 20150915-IAASB_CAG_Agenda_Item_B2, s. 13

Revisionsteamet kan også bestå af teammedlemmer, der er uerfarne og ikke har den nødvendige erfaring til at anvende en tilstrækkelig skepsis igennem revisionsprocessen. Disse teammedlemmer er særligt eksponeret overfor gruppetænkning, da de kræver en del mere vejledning og rådgivning for at kunne påtage sig en professionel skepsis i deres revisionshandlinger.

Modsætningsvis kan der i et revisionsteam også opstå en for aggressiv og dybdegående tilgang til en revisionsproces af et givent område. Det kan ske, ved at teamet ophøjer en given problemstilling på et uforholdsmæssigt højt niveau. En overrevision som er uden for det påkrævede revisionsbevis anvendelse og skaber en ineffektiv revision, hvorefter revisor fejler i at udføre en hurtig og effektiv revision.

d) Familiaritets truslen¹⁰⁶

IESBA håndbogen beskriver to mulige trusler når man kigger på begrebet familiaritet, nemlig længere kundesamarbejder samt at revisor er eksponeret for familiære forhold. Truslen for familiaritet påvirker tit revisor i en retning, så revisor påtager sig en subjektiv og sympatisk tilgang til klientens interesser. Revisor kan i den forbindelse have en tendens til ikke at anvende tilstrækkelig professionel skepsis og blot accepterer kundens udarbejdede dokumentation, og herved mister revisor i den proces en tilstrækkelig kritisk tilgang til revisionsbeviset, hvilket øger risikoen for fejl.

Den første familiaritets trussel revisor kan være truet af, er når revisor har været tilknyttet en kunde i en længere periode. Et længere kundesamarbejde kan have indflydelse på hvor grundig revisor vil tilgå den pågældende revision, og hvor skeptisk revisor agerer over for den modtagne dokumentation og information, som kunden bidrager med. Større virksomheder er underlagt rotationsreglerne, hvorfor revisionsbranchen anerkender reglerne som sikkerhedsstillelse mod familiaritetstruslen. Rotationen kan ske på både revisorniveau og revisionsvirksomhedsniveau¹⁰⁷.

Den anden familiaritets trussel er tættere knyttet til ordets betydning, hvor revisor kan have opnået eller er underlagt et for tæt forhold til en klient eller medarbejder og derved ikke agerer uafhængigt. Det er en evig problemstilling, for hvornår truslen for familiaritet og uafhængighed brydes. Det diskuteres flittigt, hvor grænsen for at revisor mister sin uafhængighed til en pågældende klient. Er det når revisor deler en øl med kunden over hækken? Er det når kunden inviterer revisoren på en bøj, eller når revisor inviteres til kundens 44 års fødselsdag?

¹⁰⁶ 2016-IESBA-Handbook, s. 31 220.3 + ISQC1, A12-A14

¹⁰⁷ RL § 25

Kapitel 3.0 Analyse

3.1 Revisionskvalitet og professionel skepsis i et samfundsperspektiv

Af IFIAR Survey 2016 og ERT tilsynsrapport kan man udlede at de samme fejl gentager sig både på national- og internationalplan. Uanset nationalitet er det vanskelig for revisor at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for ledelsens regnskabsmæssige skøn. Fra et samfundsmæssigt perspektiv er interessen målrettet revisionskvalitet, derfor skal revisor kunne påtegne årsrapporten med høj grad af sikkerhed. Det betyder at revisor skal være i den rette mentale tilstand, have fornemmelse for samfundets udvikling, samt anvende sin professionelle dømmekraft igennem sit virke som uafhængighed mellemmand. Tilliden til revisor fra et interessentperspektiv skal derfor hele tiden tages op til debat, da det felt revisor erklærer sig på danner rammen og udgangspunktet for interessenters beslutninger. Tilliden til revisor skal bevares ved en høj revisionskvalitet, og integritet i deres virke, hvilket understøttes i tidligere afsnit omkring god skik.

IFIAR havde indhentet svar fra kontrollanter fra medlemslandene, og fandt at revisor havde fejlet i sin revision af regnskabsmæssige skøn i 32% af alle enkeltsager, hvilket var den mest forekommende fejl. ISA540¹⁰⁸ beskriver at revisors professionelle skepsis skal medvirke til at identificere forhold, manglende neutralitet hos ledelsen, arten og den tidsmæssige placering og omfanget af yderligere revisionshandling. Det kan derfor konstateres at der ligger en aktuel forventningskløft mellem, hvad det offentlige tilsyn i medlemslandene forventer af tilstrækkelig og egnet revisionsbevis, når revisor anvender sin professionelle skepsis på skøn, og hvornår revisor mener at have anvendt den tilstrækkeligt. De offentlige tilsyn i medlemslandene er opmærksomme på problemet med at dokumentere ledelsens skøn, og påbegyndte år tilbage en proces med at opdatere ISA540, så revisor ville få flere værktøjer til at revidere regnskabsposter, hvor der foreligger dagsværdiskøn fra ledelsen. Den opdaterede version af ISA540 bliver effektueret medio 2018 og kan anses som en aktion fra de offentlige tilsyn til at afhjælpe revisorernes behov for en mere synlig tilgang til revisionen af regnskabsmæssige skøn over dagsværdi.

Erhvervsstyrelsen, der i Danmark har ansvaret for det offentlige tilsyn af revisorer, har oplistet de tre hyppigste fejl de finder.

- a) Utilstrækkelig dokumentation der medfører utilstrækkelig revisionsbevis og fejl i erklæringen
- b) Forkert/mangelfuld erklæring
- c) Utilstrækkelig planlægning af erklæringsopgaven.

¹⁰⁸ ISA540.A40 – s. 20

Disse betragtninger fra Erhvervsstyrelsen er i meget god tråd med IFIARs undersøgelse i 2016, hvor den utilstrækkelige dokumentation hænger sammen med de regnskabsmæssige skøn. Netop det forhold at revisor fejler i sin dokumentation, danner grundlag for at belyse udfordringerne ved revisors rolle og revisors ageren i forhold til at hæve revisionskvaliteten.

Der er sket et skifte i sanktionering med revisorer i forbindelse med indførslen af ændringerne til den gamle revisorlov. Hvor man før kunne indbringe revisor eller revisionsvirksomheden for mindre alvorlige forseelser, er det nu blevet muligt at afslutte mindre sager med en påtale til den pågældende revisor eller revisionsvirksomhed. Ændringen skaber en dynamik, hvor revisor i førstegangstilfælde tager ved lære af den mangel eller fejl som er blevet fundet, og derfor kan rette op uden at skulle sanktioneres for et ubetydeligt forhold. Såfremt revisor ikke tager ved lære og kontrollanter senere finder samme fejl, kan pågældende sanktioneres i form af bøde. Bødestørrelsen er i forbindelse med lempelsen steget til en minimumsbøde på kr. 25.000, hvor man før kunne få bøder ned til kr. 10.000. Når det vurderes at minimumsbøden skal stige til kr. 25.000, er hensigten at regulere revisors kvalitet til det bedre, da højere sanktioner antages at medføre en øget opmærksomhed på at hæve kvaliteten på enkeltsagsniveau.

Når man ser på revisionskvaliteten mod anvendelsen af professionel skepsis fra et interessentperspektiv, sker der regulering af revisionskvaliteten direkte til ISA'erne, hvorimod professionel skepsis er en sindstilstand og derfor sværere at regulere og danne nogle særligt opstillede rammer for. Ikke desto mindre indtræder beskrivelsen af faglig vurdering, professionel dømmekraft, professionel skepsis og faglig skepsis direkte i flere ISA'er¹⁰⁹. Fra et interessentperspektiv er det vigtigt, at kunne operationalisere professionel skepsis mod opnåelsen af en tilstrækkelig høj revisionskvalitet. I forlængelse af IFIAR survey 2016, hvor man fandt at især ISA540 regnskabsmæssige skøn var et område, hvor revisor fejlede i opnåelsen af et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, behandles revisionskvaliteten på skøn over for revisors anvendelse af professionel skepsis.

3.1.1 ISA540 – Regnskabsmæssige skøn - professionel skepsis

Revisor skal for at sikre en tilstrækkelig revisionskvalitet i ISA540 opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at ledelsens skøn er rimeligt, uanset om det er indregnet eller blot oplyst i en note. Herudover skal revisor kunne sikre, at de tilknyttede oplysninger er fyldestgørende på baggrund af den pågældende regnskabsmæssige begrebsramme.

¹⁰⁹ ISA200, ISA220, ISA230, ISA240, ISA250, ISA300, ISA315, ISA330, ISA540, ISA500, ISA550, ISA610

ISA540 beskriver herefter både processen for at behandle skøn i planlægningen, udførelsen og i konklusionen, og hvordan revisor kan tilegne sig et revisionsbevis ved med en retmæssig skepsis at forholde sig til tidligere års revision. Igennem beskrivelsen af revisionsbehandlingen af regnskabsmæssige skønsposter, beskrives revisors "vurdering" igennem både planlægningen, udførelsen og konklusionen. Revisor bliver stillet over for et krav om at kunne foretage en tilstrækkelig vurdering i både forståelsen, generelle risici, fastlæggelse af fejlinformationer fra ledelsen, neutralitet hos ledelsen og at skønnet er opstillet efter den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

3.1.2 God revisorskik

Som beskrevet tidligere i afhandlingen¹¹⁰ tager revisors anvendelse af god revisorskik afsæt i fem forskellige underbegreber, hvor revisor ofte dømmes efter RL § 16, stk. 1, 3. punkt hos revisornævnet. Det beskrives ligeledes i FSR's forretningsorden, at de skal afgive responsa i sager der hæfter på god skik i en lidt bredere betegnelse, hvorfor øvrige underbegreber ligeledes behandles i responsumudvalget, når revisor udviser manglende kyndighed, dårlig rådgivningsskik, manglende forståelse for det retvisende billede i den enkelte virksomhed, eller at revisor ikke forholder sig til god bogføringsskik.

Der er i forbindelse med analysen foretaget en samlet analyse af kendelser som er nærtliggende den nye revisorlov pr. 17. juni 2016. Der er foretaget en gennemgang af 131 kendelser, hvoraf 48 kendelser er fra før indtræden af den nye revisorlov og 83 kendelser efter indtræden.

Ved gennemgang af alle nævnskendelserne kan det konstateres at revisor i hovedparten af sagerne dømmes for overtrædelse af god revisorskik, og at overtrædelsen tager form i en af nedenstående fejl/mangler:

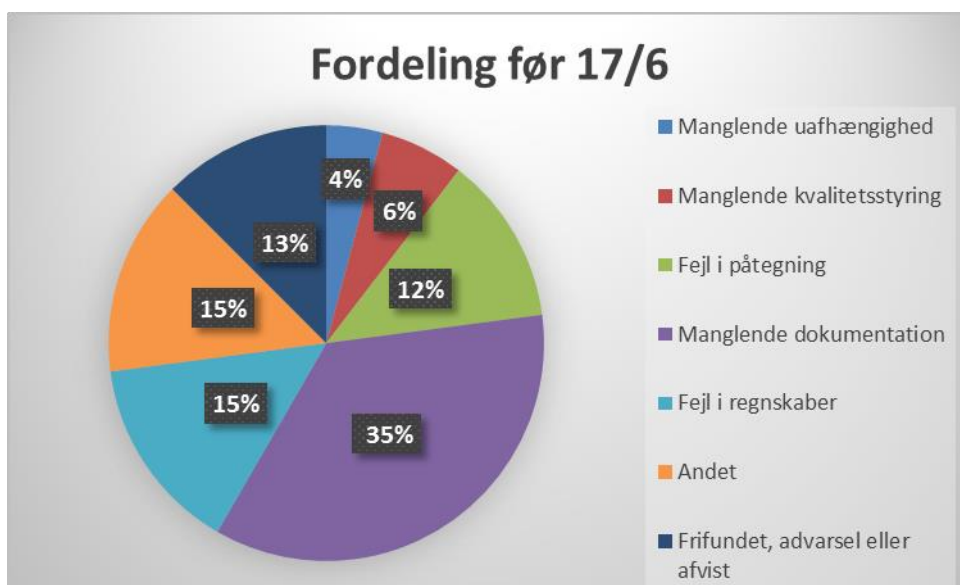
- a) Revisor udviser manglende uafhængighed
- b) Fejl i påtegningen
- c) Fejl i regnskabet (retvisende billede, samt fejl i forhold til indregning efter årsregnskabsloven)
- d) Manglende kvalitetsstyring
- e) Manglende dokumentation

¹¹⁰ Kapitel 2.5.1, s. 54

Herudover kan revisor dømmes for andre forhold og blive frifundet ved at revisors mangler og overtrædelser ikke kan bevises, eller at sagen bliver afvist, da klagen ikke havde rodfæste i nævnets sanktionsbeføjelser.

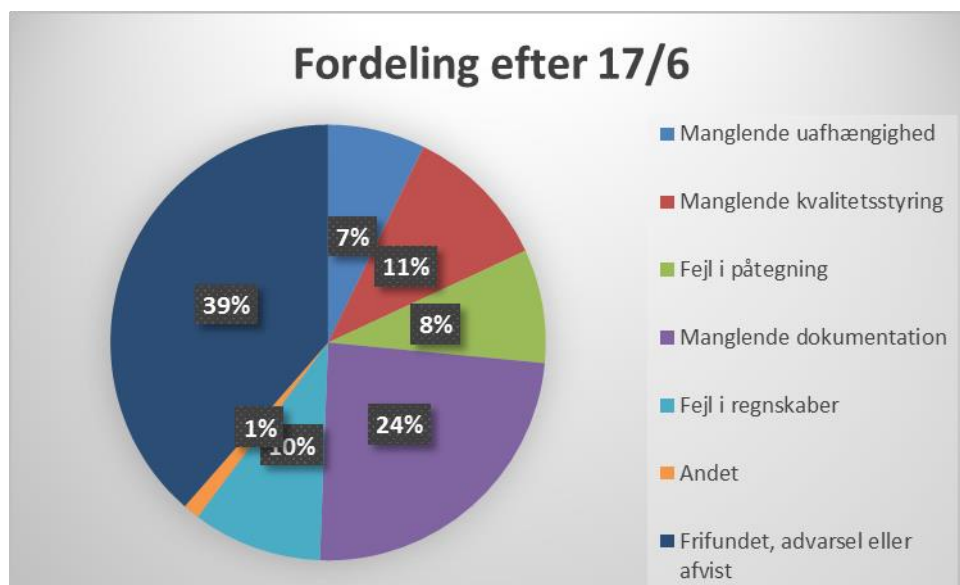
Der er i forbindelse med domsafsigelserne lavet to diagrammer. Den første er fra før d. 17. juni og den sidste er frem til 31. december 2017. Diagramoversigten med kendelser fra før d. 17. juni viser den samlede fordeling af de enkelte typer sanktioner, hvor den mest fremtrædende kendelse i nævnet må siges at være manglende dokumentation i revisionen, der i alt udgør mere end 1/3 af domskendelserne svarende til i alt 35%. De næstmest fremtrædende kendelser hvor revisor dømmes er ved fejl i regnskaberne, hvilket udgør 15%, øvrige forhold 15%. Herefter udgør frifindelse af revisor 13% af kendelserne, og revisor kendes skyldig for fejl i påtegningerne i 12% af kendelserne.

Derudover dømmes revisor i 4% af tilfældene for manglende uafhængighed, hvor der ofte ses særligt høje sanktioneringer til revisor og revisionsvirksomheden der dømmes for manglende kvalitetsstyring i de resterende 6% af dommene.



Efter at den nye revisorlov trådte i kraft ses et markant skifte i kendelserne. Næsten hver fjerde revisor frifindes, modtager en advarsel eller sagen afvises af revisornævnet. Manglende dokumentation er stadig den mest hyppige fejlindikator, men udgør nu kun knap en ¼ af kendelserne svarende til 24%. Derudover ses en noget højere kendelse mod revisionsvirksomheden hvor manglende kvalitetsstyring udgør 11%. Fejl i regnskaberne dømmes med 10%, fejl i påtegningen med 8% og herudover er der sket en stigning i antallet af sager, hvor revisor dømmes for manglende uafhængighed. Hvor sager med manglende uafhængighed før d. 17. juni 2016 udgjorde 4%, er der sket en stigning med 75%, hvorfor det fra indførslen til 31. december 2017 nu udgør 7%. Selvom antallet af

sager, hvor revisor dømmes for manglende uafhængighed stadig ikke er en af de mest typiske kendelser, sanktioneres det med særligt høje bøder, hvorfor en regulering af bødestørrelserne umiddelbart ikke ses at have effekt på dette område, da sanktioneringen i forvejen er højere end mindstebøderne. Andre forhold som revisor kan dømmes for, udgør nu kun 1%, hvorfor det må konstateres at revisor tidligere blev dømt for forhold af mindre karakter, som revisor i dag frifindes for.



Antallet af sager hvor revisor frifindes, modtager advarsel, eller hvor sagen afvises af revisornævnet er sammen med kendelser for andre forhold, de to områder, hvor der sker det største skifte i forbindelse med indtræden af den nye revisorlov, hvorfor det kan konstateres at der er sket en lempelse for, hvornår revisor sanktioneres.

3.2 Nationale sanktioner og regulering for hævet revisionskvalitet ved professionel skepsis

Som det ses i diagrammerne under "3.1 Revisionskvalitet og professionel skepsis i et samfundsperspektiv", sker der en markant stigning af frifindelser, hvilket er en afledt effekt af den nye revisorlov, hvor der forekom en lempelse af sanktioneringen for mindre førstegangsforseelser hos revisor. Det betød at mindre fejl ved førstegangsforseelser skulle sanktioneres med en påtale og ikke bødestraf som tidligere. For at lempelsen ikke skulle blive en hvilepude for revisor, øgede man bundgrænsen for bødestørrelsen, så den skulle have en mere regulerende effekt.

Herudover fik man indført muligheden for at fjerne "skriveretten"¹¹¹ for revisor igennem en kortere periode, hvilket giver tilsynet mulighed for at straffe en godkendt revisor ved at revisor fjernes som underskriftberettiget, uden at det får varige konsekvenser.

Når Erhvervsstyrelsen, der fungerer som det offentlige tilsyn, ønsker at sanktionere større fejl hårdere og indføre en mere lempelig tilgang til mindre overtrædelser, ligner det en mulighed for at rette indsatsen mod revisorer der i særlig grad ikke formår at udøve den nødvendige gode revisorskik og herved sikre en tilstrækkelig høj revisionskvalitet i deres arbejde. Det skaber grundlag for at analysere om sanktionerne, og herunder bødestørrelserne for kendelser hvor revisor findes skyldig for manglende praktisering af god revisorskik, har ændret sig siden indførslen af den nye revisorlov af d. 17. juni 2016.

Afhandlingen har i forbindelse med den udarbejdede analyse søgt at danne et overblik over, hvordan revisor dømmes i forhold til revisionskvalitet. For at afgrænse afhandlingen og det tidsmæssige omfang er der udvalgt tredive nævnskendelser til analysen. For at kunne opnå den største relevans og validitet i oversigten er der anvendt tre pejlemærker til udvælgelsen af disse kendelser.

- a) Kendelsen skal være nutidig og derfor ikke ældre end 3 år fra d. 31. dec. 2017
- b) Udvalget af kendelser skal indeholde sager fra både før og efter d. 17. juni 2016
- c) Kendelsen skal indeholde bemærkning omkring professionel skepsis

Der er herefter foretaget en analyse af hvilke overtrædelser revisor eller revisionsvirksomheden er dømt for, og hvorvidt det er en førstegangsforseelse.

¹¹¹ RL § 44b, stk. 2

Førstegangsforsøelser

- 1) Ud af de 30¹¹² kendelser der er analyseret, fordeles de således:

Revisor

- 1) Før 17. juni 2016: 17 kendelser, heraf 11 førstegangsforsøelser med bøde
- 2) Efter 17. juni 2016: 13 kendelser, heraf 8 førstegangsforsøelser med bøde og 2 påtaler

Der er sket en udvikling i sanktionering mod revisor efter indførslen af den ny revisorlov jævnfør afhandlingens studie af de 30 kendelser. Revisor vil have en gennemsnitssanktionering før 17. juni 2016 på kr. 24.500, som efter d. 17. juni stiger til kr. 37.500, hvilket svarer til en stigning på ca. 53 %. Den ret markante stigning er en indikator for, at Erhvervsstyrelsens har opnået deres hensigt ved at bødestørrelserne forøges hos revisorer der særligt overtræder god revisorskik, manglende dokumentation samt erklæringsbekendtgørelsen.



Ovenstående diagram er filtreret for sanktioneringer, hvor der kun sker påtale, som er en implementeret mulighed i den nye revisorlov for at sanktionere mindre forseelser. Når afhandlingen medtager påtale i gennemsnitssanktioneringerne, hvor der anerkendes fejl hos revisor, der ikke har karakter af særlige forseelser, og revisor dømmes ved en førstegangsforsøelse, ses pludselig en noget mere ensartet sanktionering.

Der er stadig en gennemsnitssanktionering på kr. 24.500 før den nye revisorlov, mens gennemsnitssanktioneringen mod revisor efter d. 17. juni 2016 udgør kr. 28.125, svarende til en stigning på knap 15 %.

¹¹² Se bilagslisten



Gennemsnitssanktioneringen er nu mere ensartet før og efter implementeringen af den nye revisorlov og det kan konstateres at revisor ud fra denne betragtning sanktioneres mere på niveau med tidligere år.

Der er i ovennævnte beregninger udtaget to sager, som afviger fra de normale kendelser henholdsvis en før 17. juni 2016 og en efter. De to frasorterede sager er:

Sags. Nr. 11-2011, som var en principiel sag fra FSR, hvor revisor udover at have overtrådt god revisorskik, ligeledes havde overtrådt uafhængighedsreglerne, hvorfor denne sag sanktioneres særligt hårdt med en bøde på kr. 250.000.

Sags. Nr. 35-2013, 49-2014, som var Tønderbank sagen. Sagen vedrører et selskab af offentlig interesse, hvor revisor sanktioneres særligt hårdt grundet sin manglende evne til at anvende professionel dømmekraft, -skepsis og overtrådte god revisorskik af særlig voldsom karakter. Dette blev sanktioneret med en bøde på kr. 200.000. Kendelsen er særligt hård i forbindelse med de normale sager og vil i forbindelse med de udvalgte sager til videre analyse ikke være repræsentativ for den "generelle og normale" fejlbetragtning af revisors overtrædelser ved god revisorskik.

Afhandlingen har udvalgt fem kendelser, som udvælges med henblik på, at bidrage til forståelsen for fejl ved anvendelsen af professionel skepsis og revisionskvalitet. Kendelserne er kendetegnet ved at de er udvalgt for deres mangler, hvorved revisor eller revisionsvirksomheden kendes skyldige, eller i sidste ende frifindes.

1. Revisor kan kendes skyldig for manglende uafhængighed
2. Revisionsvirksomheden kan kendes skyldig for manglende kvalitetsstyring
3. Revisor kan kendes skyldig for fejl i påtegningen
4. Revisor kan kendes skyldig for manglende dokumentation
5. Revisor kan kendes skyldig ved fejl i det aflagte regnskab
6. Revisor kan frifindes, modtage advarsel eller få sagen afvist
7. Revisor kan kendes skyldig ved manglende kundeaccept
8. Revisor kan kendes skyldig for overtrædelse af god revisorskik
9. Revisor kan kendes skyldig for andre forhold

113

Ovenstående kriterier anses ikke for udtømmende, men skal anvendes for at forstå analysen af de udvalgte kendelser.

De udvalgte sager til uddybende analyse er følgende:

- 1) **3.3.1 Sags nr. 103-2016** – Vurderingsberetning ved stiftelse af selskaber.
- 2) **3.3.2 Sags nr. 101-2016** – Revisionsbevis på Going concern, varelager og skatteaktiver.
- 3) **3.3.3 Sags nr. 073 + 074-2016** – Kvalitetssikring, risiko for besvigelser i omsætning, skøn, goodwill og klassifikation.
- 4) **3.3.4 Sags nr. 013-2017** – Manglende kvalitetsstyringssystem, værdiansættelse og tilhørende klassifikation af kapitalandele.
- 5) **3.3.5 Sags nr. 049050-2016** – Manglende kvalitetsstyringssystem, utilstrækkelig planlægning og værdiansættelse, debitorer og varelager.

Der vil i analysen fokuseres på forhold der henfører til anvendelsen og i særdeleshed mangel på anvendelse af professionel skepsis, samt foretage en objektiv vurdering af, hvad revisor skulle gøre for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Afhandlingen vil analysere hvorvidt et øget fokus på de fejl, der dømmes for i kendelserne kan hæve den generelle revisionskvalitet.

Alle sager vil indledningsvis blive behandlet med en "Faktum" beskrivelse, hvor det kort benævnes hvad revisor dømmes for, og eventuelt hvilke handlinger revisor har gjort eller undladt jævnfør nævnskendelsen fra revisornævnets afgørelse.

Herefter vil der i analysen beskrives, hvor revisor fejler med indgangsvinkel til ISA'erne, ISQC1, Erklæringsbekendtgørelsen samt øvrige områder hvor det findes nødvendigt. Til slut behandles

¹¹³ 9) "Andre forhold" er medtaget, grundet belysningen af sanktionering for "andre forhold" i afsnit 3.1.2 i cirkeldiagrammerne.

revisors manglende anvendelse af professionel skepsis, og hvordan anvendelsen kunne hjælpe revisor til at hæve revisionskvaliteten og revisionsbeviset på enten regnskabspost niveau eller ved øvrige forhold, hvor revisor kendes skyldig for utilstrækkelig behandling af god revisorskik.

3.3 Detailanalyse

3.3.1 Sags nr. 103-2016

Faktum:

Revisor dømmes for ikke at have været uafhængig af revisors kollega, som i kendelsen benævnes som C. Revisor bliver derfor dømt for at have overtrådt RL § 24 og uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 3.

C har i sit virke som revisor, været med i processen til at stifte flere selskaber, hvor C's søn bliver indsat som direktør.

Revisor dømmes af nævnet for ikke at have opnået et tilstrækkeligt revisionsbevis ved stiftelsen af F ApS. Revisor har i forbindelse med stiftelsen, hverken dokumenteret planlægningsfasen, værdiansættelsen af goodwill eller foretaget dokumentation af øvrige poster i åbningsbalancen af nogen grad.

Revisornævnet dømmer revisor for ikke at have opnået et tilstrækkelig og egnet revisionsbevis for at kunne afgive vurderingsberetning ISAE 3000 med høj grad af sikkerhed ved stiftelsen af G, H, I, J, K og L ApS. Det bemærkes endvidere fra nævnet, at revisor ikke har kunnet dokumentere tilstedeværelsen, rettigheden eller værdiansættelsen af de indskudt guldbarrer, guld og sølvmønter i de forskellige selskaber.

Revisornævnet sætter ligeledes spørgsmålstejn ved hvorvidt at selve apportindskuddet overhovedet har relevans til de nystiftede selskabers formål, nemlig at drive pressebureau, hvorefter det bemærkes at revisor ikke har levet op til kravene om faglig omhu og anvendt sin professionelle skepsis.

Kontrollanten og erhvervsstyrelsen beskriver at eneste fremlagte dokumentation for guldbarrerne, gul og sølvmønterne var et billede.

Revisor er tidligere dømt for lignende forhold i revisornævnet, hvorfor sanktioneringen skærpes.

Analyse:

Ad uafhængighed

Når revisor ikke længere er uafhængig i sine handlinger, mister revisor muligheden for at opretholde og udtrykke en troværdig holdning¹¹⁴, og revisors faglige vurdering vil derfor miste reliabiliteten. Den manglende uafhængighed medfører at velinformeret tredjemand ikke vil kunne tage beslutninger ud

¹¹⁴ Kapitel 2.2.2.2, s. 22-23

fra den afgivne erklæring, da revisor ikke længere kan anses som værende objektiv¹¹⁵, og revisor fejler i sin rolle som den kompetente og uafhængige mellemmand jævnfør tidligere nævnte agentteori¹¹⁶.

Ad stiftelsen af F ApS

Revisor er forpligtet til at indsamle tilstrækkelig og egnet dokumentation¹¹⁷, hvilket afhænger af virksomhedens størrelse og kompleksitet, betydeligheden af det opnåede revisionsbevis og metoden hvorpå revisor tilgår revisionen jævnfør ISA230.A2.

Revisor skal ved vurderingen af forholds betydning kunne foretage en objektiv analyse af de omstændigheder der tilknytter sig regnskabsposterne. Det indebærer en analyse af om forholdet har indikationer af betydelige risici, om der er indikationer af at forholdet kunne indeholde væsentlig fejlinformation, og om der foreligger omstændigheder, som medfører en vanskeliggørelse af revisors revisionshandlinger ISA230.A8. Når revisor ikke har dokumenteret planlægningen af revisionen i forbindelse med stiftelsen af F ApS, har revisor helt overordnet ikke taget stilling til forhold i åbningsbalancen, der kunne påvirke indskuddet og den skønsbaseret regnskabspost goodwill, hvilket beskrives i ISA300.A16-A18. Når revisor heller ikke formår at dokumentere udførelsen af væsentlige revisionshandlinger som i dette tilfælde udgør en goodwill post, fejler revisor i testen af værdiansættelsen på rimeligheden af goodwill, hvilket kræves af revisor jævnfør ISA230.A10. I dette tilfælde udgør goodwill kr. 800.000 af en samlet aktivsum på kr. 1.188.585. Herudover er hovedparten af de øvrige aktiver en likvidbeholdning på kr. 263.328.

Ad vurderingsberetninger

Revisor er forpligtet til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at kunne aflægge en vurderingsberetning med høj grad af sikkerhed til brug for vurderingsberetningerne i de 6 nystiftede selskaber. Revisornævnet bemærker at revisor fejler i at opnå bevis for tilstedeværelsen, rettighederne samt værdiansættelsen. Revisor prøver at dokumentere både tilstedeværelsen, ejerskabet (rettighederne) og værdiansættelsen udelukkende ved brug af et billede af guldbarrerne, sølv og gulvmønterne som eneste dokumentation. Revisor forklarer at der ikke kun er anvendt et billede som dokumentation for tilstedeværelsen af aktiverne, men at revisor i egen person har beset de apportindskudte aktiver fysisk og foretaget kontrol af at værdien mindst svarede til kr. 50.000, som alle selskaberne blev stiftet til. Nævnet mener ikke at revisor formår at dokumentere dette igennem sin vurderingsberetning.

Derudover foreligger der ikke dokumentation af nogen grad for at kapitalejeren var i besiddelse af aktiverne på dagen, hvor stiftelsen sker. Revisor burde have søgt en nærmere indsigt i den faktiske

¹¹⁵ Kapitel 2.4.3, s. 46

¹¹⁶ Kapitel 2.4.4, s. 47

¹¹⁷ Kapitel 2.1, s. 13

tilstedeværelse og dokumenteret dette mere tilstrækkeligt. En mere tilstrækkelig dokumentation af tilstedeværelsen kunne være faktura for indkøb af guld og sølv, samt en ekstern bekræftelse ved sælger og ved en eventuel institution som opbevarer aktiverne.

Det er essentielt at dokumentere rettighederne til disse aktiver, da de har særlig karakter, hvilket kunne gøres ved eksterne bekræftelser såfremt, at aktiverne var behæftet med et serienummer eller var deponeret i en bank eller anden sikkerhedsinstitution. Såfremt revisor ikke kunne opnå ekstern bekræftelse, burde revisor søge yderligere bevis for ejerskabet, hvilket kunne ske ved en købsfaktura af guld og en transaktionsoversigt af betalingen fra egne konti samt bekræftelse fra sælger.

I forbindelse med værdiansættelsen har revisor ikke kunnet dokumentere guld og sølvs faktiske værdi ved stiftelsestidspunktet, hvilket revisor dog selv indikerer, at have beset i forbindelse med stiftelsen. Revisor ville ved en forståelse af de internationale revisionsstandards, forstå at mundtlige forklaringer fra en revisor ikke i sig selv er understøttende for det arbejde revisor har udført i forbindelse med sine revisionshandlinger og som dokumentation for at opnå et tilstrækkelig og egnet revisionsbevis jævnfør ISA230.A5. Der skulle derfor have været fremlagt en værdiansættelse fra kunden, som revisor skulle have efterregnet og vurderet til at være retmæssig ud fra de omstændigheder, det pågældende aktiv blev indskudt til. Det vil sige at revisor kunne have søgt kurserne på guld og sølv, efterset vægten af det indskudte aktiv og sammenholdt disse to parametre for at godtgøre værdien. Revisor fejler, når han erklærer sig i en vurderingsberetning, hvor revisor godtgør at de indskudte aktiver mindst udgør værdien i åbningsbalancen.

Nævnet bemærker at revisor fejler i brugen af sin faglige omhu og professionel skepsis, når revisor ikke sætter spørgsmålstegn ved indskuddet af aktivet mod formålet med de stiftede selskaber. Nemlig at guld og mediebureau ikke nødvendigvis er branche overensstemmende. Årsregnskabslovens § 33 kræver at aktiver indregnes i balancen, når fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden, aktivets værdi kan måles pålideligt, og selvfølgelig at virksomheden har retten til aktivet. Guld er ved salg over kr. 50.000 ikke så let omsættelig, hvorfor det ikke kan anses som en likvid beholdning og da det guld i sig selv ikke er beskrevet som et investeringsaktiv i åbningsbalancerne, kan man sætte spørgsmålstegn ved dets berigtigelse i åbningsbalancen. Revisoren beretter i forbindelse med stiftelsen af selskabet at værdien af guld og sølv er en likvid beholdning, hvilket må anses som en klassifikationsfejl og i værste fald en manglende kompetence hos revisor.

Den øgede revisionskvalitet:

Indklagede revisor, Søren Høj Rasmussen, bliver dømt grundlæggende for 2 forhold, nemlig at han ikke er uafhængig ved afgivelsen af sine erklæringer, samt at han ikke opnår et tilstrækkeligt revisionsbevis igennem sine revisionshandlinger i de enkelte åbningsbalancer, hvilket medfører at han ikke burde kunne afgive vurderingsberetning for de stiftede selskaber. Søren Høj Rasmussen burde allerede i kundeacceptfasen have afvist sin delagtiggørelse i de nystiftede selskabers åbningsbalance. Søren Høj Rasmussens professionelle dømmekraft er eksponeret af familiaritetstruslen¹¹⁸, hvor den gode gennemsnitsrevisor¹¹⁹ burde kunne se udfordringen ved at en kollegas søn var indtrådt som direktør i de stiftede selskaber, samt at kollegaen havde udarbejdet stiftelsesdokumenterne hertil. Revisornævnet beskriver meget entydigt i deres afgørelse, at Søren Høj Rasmussen ikke har anvendt faglig omhu og professionel skepsis i forbindelse med revisionsmålene på de indskudte aktiver i de nystiftede selskaber. Der kan ud fra nævnets afgørelse i ”Faktum” og ”Analysen” udledes at Søren Høj Rasmussen ikke har kunnet dokumentere hverken, at stifteren af selskaberne var retmæssige ejer af guld og sølv, og at aktiverne overhovedet var til stede i virksomheden i forbindelse med stiftelsen. Derudover har apportindskuddet en meget særegen karakter i forhold til virksomhedens formål, som nævnet bemærker i deres afgørelse. Søren Høj Rasmussen udfordrer ikke ledelsen på indskuddet, hverken ved revisionsmålene eller ved relevansen af guld og sølv eller ved værdiansættelsen af goodwill i F ApS. Det må derfor konkluderes at den gode gennemsnitsrevisor burde have søgt et stærkere revisionsbevis på de 3 revisionsmål og samtidig anvende en vis professionel skepsis, når stiftelsen af selskaberne sker med så særegen indskud som guldbarrer, sølv og guldmønter.

Den manglende anvendelse af skepsis i dommen kan skyldes flere typer bias. Eksponeringsbias¹²⁰, hvor revisor har tillagt de informationer som revisor har modtaget af kunden et for højt revisionsbevis, hvilket må siges at være sket i forbindelse med værdiansættelsen af guldbarrerne, guld og sølvmønterne. Selvovertvurderingsbias¹²¹, hvor Søren Høj Rasmussen har haft en stor tro på at værdien af de indskudte aktiver mindst udgjorde kr. 50.000, men ikke har dokumenteret værdien tilstrækkeligt. Dette kunne ske ved en simpel kursdokumentation på ædelmetallerne.

Når der tales om trusler, er der en klar indikation af at Søren Høj Rasmussen har visse personlige træk¹²², som ikke fordrer en stærk kvalitet, hvilket kan ses ved, at han er kendt skyldig for lignende

¹¹⁸ Kapitel 2.7.6, afsnit d

¹¹⁹ Kapitel 2.7.6, afsnit d

¹²⁰ Kapitel 2.7.4, afsnit c

¹²¹ Kapitel 2.7.4, afsnit d

¹²² Kapitel 2.7.5, afsnit a

forhold tidligere og sanktioneringens størrelse. Derudover dømmes Søren Høj Rasmussen for manglende uafhængighed, hvilket er en klar indikator for eksponering af familiaritetstruslen¹²³.

Konklusion

Søren Høj Rasmussen dømmes med en bøde på kr. 100.000 for hans manglende revisionsbevis og herunder manglende anvendelse af faglig omhu og professionel skepsis.

Han bliver endvidere frakendt tegningsretten i 1 år samt en bøde på kr. 125.000 for manglende uafhængighed.

Det kan i forbindelse med sanktioneringen konstateres at manglende uafhængighed sanktioneres hårdere, end manglende revisionsbevis og herunder professionel skepsis.

¹²³ Kapitel 2.7.6, afsnit d

3.3.2 Sags nr. 101-2016

Faktum:

I nærværende nævnskendelse dømmes revisor for overtrædelse af god revisorskik, hvilket er en afledt effekt af, at revisor ikke har formået at dokumentere væsentlige områder i revisionen og ikke har forholdt sig til fortsat drift i selskabet.

Revisoren har i sin vurdering af fortsat drift for selskaberne ikke dokumenteret tilstrækkelig bevis for at selskabet mindst vil være going concern de næste 12 måneder. Revisoren har ved sin vurdering af mængden af dokumentation for at tilegne sig tilstrækkelig revisionsbevis, ikke udøvet tilstrækkelig professionel skepsis igennem revisionsprocessen.

Ligeledes har revisor blot antaget at værdiansættelsen af varelageret har været retvisende uden at finde dokumentation herpå. Revisor formår ikke at skønne om der skal ske nedskrivning af varelageret, når der ikke dokumenteres revision af værdiansættelsen og indrømmer også at der ikke foreligger dokumentation herpå.

Revisor har taget forbehold for et skatteaktiv, men samtidig skrevet i den supplerende oplysning, at selskabet forventer kapitalen reetableret gennem fremtidig indtjening, hvorfor forholdet er unødvendigt. Indklagede har ikke dokumenteret tilstrækkelig for at kunne skabe sig et revisionsbevis for going concern samt reetablering af egenkapitalen.

Revisor har heller ikke redegjort for manglende indhentelse af engagementsbekræftelse samt dokumentation for efterfølgende begivenheder.

Analyse:

Af faktum ovenfor er der nævnt tre forhold, hvor revisor i sin revision ikke har opnået tilstrækkelig og egnet revisionsbevis, og er dømt for tre forhold for manglende dokumentation. Af kapitel 2.3.8 fremgår det ” *Revisionsdokumentationen skal give bevis for, at revisors grundlag for en konklusion om, at revisor med høj grad af sikkerhed kan udtrykke en holdning om, hvorvidt regnskabet ikke indeholder fejlinformationer*”.

Ad varelageret

Det betyder, at når revisor reviderer ledelsens skøn vedrørende nedskrivning af aktiver, der har betydning for virksomhedens fortsat drift, så skal revisor dokumentere alle de overvejelser, revisor har gjort sig under revisionen¹²⁴, f.eks. hvorledes revisor har undersøgt alternative forudsætninger og

¹²⁴ Kapitel 2.3.8, s. 43

metoder til den daglige ledelses fremstillet informationer. Da der findes flere kilder til, at danne et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvoraf ledelsens udtalelser også kan være en del af revisionsbeviset, blev det understreget fra første afsnit, at revisor ikke uden supplerende handlinger kan lægge ledelsens skøn til grund som revisionsbevis. Revisor er nu forpligtet til at "revidere" ledelsens grundlag og metoder i relation til deres regnskabsmæssige skøn¹²⁵. Revisor skulle have inspiceret varelageret som nævnt i ISA501.A6 for at vurdere eventuelle ukurante lagervarer og sammenlignet fundne forhold op med ledelsens vurdering af eventuelle nedskrivninger. ISA230 vedrørende revisionsdokumentation fremhæver, at revisor skal være opmærksom på, at der findes flere måder hvorpå revisor kan dokumentere anvendelsen af professionel skepsis, og at beviset netop kan synliggøre, at revisor har forholdt sig skeptisk. Et bevis af denne art kan omfatte specifikke arbejdshandlinger der underbygger ledelsens svar på revisors forespørgsler. Yderligere kan den opgaveansvarlige partner synliggøre tilstedeværelse under revisionen og bevise, at partneren har deltaget i drøftelserne om vanskelige omstændigheder af ledelsens regnskabsmæssige skøn ISA230.A7¹²⁶.

Ad skatteaktiv og going concern

Revisor tager forbehold for det aktiverede skatteaktiv i en af årsrapporterne, da skatteaktivet er afhængigt af fremtidige pengestrømme, og revisor ikke mener at kunne dokumentere det tilstrækkeligt. Revisor formår samtidig at skrive i forhold til bemærkning i sin påtegning jævnfør kapitaltabsreglerne¹²⁷, at egenkapitalen forventes reetableret ved fremtidig indtjening. Dermed modsiger revisor sig selv i påtegningen. Revisor fandt at den likvide beholdning var tilstrækkelig til at betale selskabets kreditorer, hvorfor det måtte være tilstrækkelig dokumentation for at være going concern. Da kapitalejeren var primære långiver fandt kontrollanten det nødvendigt at indhente en støtteerklæring fra kapitalejeren. Revisor havde derfor ikke forholdt sig tilstrækkelig kritisk overfor fremtidige pengestrømme og om selskabet kunne fortsætte driften de næste tolv måneder.

Den øgede revisionskvalitet:

Revisor skulle i sine arbejdshandlinger for værdiansættelse havde gjort følgende:

Kontrollanten konkluderer at såfremt der var udført nedskrivningstest jævnfør ISA315.25-30 og ISA540.8-18, så havde revisor forholdt sig kritisk til de elementer der indgår i nedskrivningstesten. Det vil omfatte en test af ledelsens benyttede forudsætninger, og heraf om der er indikationer på

¹²⁵ Kapitel 2.1, s. 17

¹²⁶ Kapitel 2.6.5, s. 65

¹²⁷ Kapitel 2.4.5.1, s. 49

værdiforringelse. Revisor skal f.eks. have taget stilling til om ledelsens målemetode har været passende, selv foretaget et uafhængigt skøn af et evt. nedskrivningsbehov og kontrolleret efterfølgende begivenheder for aktivet. Har revisor i anledning af dette dokumenteret, at ledelsens skøn er udfordret med tilstrækkelig anvendelse af professionel skepsis¹²⁸.

Af ISA540.A40 skal revisor lave en gennemgang af foregående perioder og sammenligne med indeværende periode. Revisor skal lave en faglig vurdering af om den daglige ledelse har overvejet alternative forudsætninger og udfald i beslutning om hvad, det er den mest retvisende metode for det regnskabsmæssige skøn for aktiverne varelager, skatteaktiv og debitorer.

Professionel skepsis kunne dokumenteres ved at tage stilling til eksempelvis¹²⁹:

- a) Hvem har revisor talt med?
- b) Hvad har revisor spurgt om?
- c) Hvad var svaret?
- d) Hvordan har revisor udfordret svaret?
- e) Hvad var grundlaget for revisors konklusion?

Rangorden¹³⁰ indgår i efterlevelsen af ISA standarder som kriterier for iagttagelse af god revisorskik. Disciplinæransvarets målestok omfatter en forventning om, at der anlægges en grovhedsgraduering der bygger på professionens bundnorm. Denne afgør hvorvidt revisor skal sanktioneres eller ej. Lars Bo Langsted beskriver det som, *"det spillerum fra den adfærd en gennemsnitsrevisor udviser og ned til den sanktionspådragende adfærd"*.

For at revisor kan opnå høj grad af sikkerhed i sine konklusioner, stiller ISA200 særlige krav til anvendelsen af professionel skepsis i planlægning og udførsel jævnfør A15, og at revisionen skal sikre indhentning af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis¹³¹. Revisor har en afsluttende rolle i regnskabsaflæggelse, årsrapporten skal forsynes med en revisionspåtegning. Denne skal konkludere samlet på de indsamlede bevisers individuelle konklusioner¹³².

¹²⁸ Kapitel 2.6.3, s. 62

¹²⁹ Kapitel 2.6.3, s. 62

¹³⁰ Kapitel 2.5.2, s. 55

¹³¹ Kapitel 2.2.3, s. 27

¹³² Kapitel 2.4.6, s. 50

Konklusion:

Nævnet dømmer revisoren for overtrædelse af god revisorskik, hvilket er en afledt effekt af at revisor ikke har formået at dokumentere væsentlige områder i revisionen og ikke har forholdt sig til fortsat drift i selskabet. Bødestrafen er kr. 20.000. Nævnet har ved bøde på kr. 20.000 derfor ikke vurderet den manglende dokumentation på fortsat drift samt manglende dokumentation for værdiansættelsen på varelageret som en særligt skærpet omstændighed.

3.3.3 Sags nr. 073 + 074-2016

Faktum:

Sagen er, som angivet i sagsnummeret, delt op i henholdsvis 073 og 074, hvor den ene sag vedrører revisionsvirksomheden mens den anden sag vedrører revisor.

Ad revisionsvirksomheden

Revisionsvirksomheden dømmes af nævnet for ikke have implementeret kvalitetsstyringssystemet tilstrækkeligt. Kontrollanten har foretaget gennemgang af yderligere to påtegninger, som dokumentation for at sikre at sagerne, der er blevet taget ud til kontrol, ikke har været unikke ved manglende kvalitetsstyring. Det kunne konstateres at revisionsvirksomheden har manglet implementering af kvalitetsstyringssystemet. Erhvervsstyrelsen bemærker, at den manglende implementering er essentiel for, at revisionsvirksomheden og revisor kan opretholde en vis habilitet i revisionerne.

Ad revisor

Revisornævnet dømmer revisor for ikke at have opnået et tilstrækkelig og egnet revisionsbevis ved manglende dokumentation for planlægning og udførelsen af revisionen.

Revisornævnet giver erhvervsstyrelsen medhold i at revisor har overtrådt god revisorskik, da der ikke er en umiddelbar sammenhæng mellem revisionsdokumentationen og revisors erklæring.

Revisornævnet dømmer revisor for at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, da revisor ikke har taget forbehold for fejl og mangler i årsregnskabet.

Analyse:

Ad revisionsvirksomheden

Som beskrevet tidligere har revisionsvirksomheden pligt til at oprette stamkort for hver revisionskunde, samt fastsætte politikker og procedurer der sikrer, at der oprettes et opgavearkiv for hver enkelt revisionsopgave¹³³. Ligeledes har revisionsvirksomheden pligt til at etablere, implementere og anvende et kvalitetsstyringssystem som skal være i overensstemmelse med ISQC1¹³⁴.

Revisionsvirksomheden har opstillet generelle procedurer for et kvalitetsstyringssystem, men har ifølge kontrollanten og erhvervsstyrelsen ikke formået at dokumentere at relevante procedurer er anvendt på enkeltstatsniveau. Selskabet mangler derfor at påvise at både implementeringen og

¹³³ Kapitel 2.3.8, s. 43

¹³⁴ Kapitel 2.6.5, s. 64

anvendelse af kvalitetssikringen er sket. Det er Erhvervsstyrelsen som bærer bevisbyrden for, at revisor ikke har et tilstrækkelig implementeret og anvendt kvalitetsstyringssystem, derfor udvidede kontrollanten sin stikprøve af enkeltsager, så de udgjorde fire sager (revisioner), hvor der blev undersøgt om der var gentagende gennerelle og gennemgående fejl, som revisionsvirksomheden kunne stilles til ansvar for.

Det konstateres at der i alle fire sager var gennemgående fejl ved både dokumentationen for planlægningen såvel som dokumentation for udførelsen af revisionen.

Kontrollanten fandt ligeledes, at der ikke på noget tidspunkt var dokumentation for, at revisor havde godkendt arbejdshandlingerne. Herudover var der kun dokumentation for at én person i revisionsteamet har kvitteret for revisionsdokumentation, hvilket er sket senere end tidspunktet for hvornår revisor afgiver erklæring. Dette er et krav jævnfør ISA230.9 (b) + (c), og det er et krav, at revisionsdokumentationen udføres rettidigt jævnfør ISA230.A1. Jævnfør ISQC 1.42 (b) skal kvalitetssikringsgennemgangen af dokumentationen være afsluttet samtidig med eller før datoen på erklæringen. Det kan derfor konkluderes at kvitteringen for dokumentationen ikke er sket rettidig og fejlen er sket på virksomhedsniveau.

Ligeledes er det anført i kendelsen at, grundet to fejlbehæftede erklæringer i fire sager, kan det godtgøres at være en gennemgående fejl i revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem, hvor revisionsvirksomheden har ansvaret for at sikre korrekte erklæringer, hvorved at revisionsvirksomheden har tilsidesat god revisorskik. Revisionsvirksomheden stiller ved et manglende kvalitetsstyringssystem ikke de optimale betingelser for, at revisor kan anvende sin professionelle skepsis.

Ad revisor

Det bliver påvist at indklagede revisor ikke har gjort sig overvejelser om risikoen for væsentlige fejlinformationer på omsætningen, og for at revisor kan opnå et tilstrækkeligt revisionsbevis skal revisor foretage nødvendige revisionshandlinger herunder foretage risikovurderingshandlinger jævnfør ISA500.A10 (a), som er en direkte reference til ISA315. Når revisor ikke formår at dokumentere risikovurderingshandlinger, vil revisor heller ikke kunne påvise en tilstrækkelig forståelse af virksomheden og dens omgivelser¹³⁵, da revisor ikke har påvist at have foretaget nødvendige vurderinger løbende igennem revisionen. Herudover skal en erfaren revisor fra gaden kunne forstå de udarbejdede arbejdsoplysninger¹³⁶. Der skal anvendes en meget begrundet overvejelse og

¹³⁵ ISA315.A1 modsætningsvis

¹³⁶ Kapitel 2.3.8, s. 43

argumentation for, at der ikke skulle foreligge risiko for besvigelser i omsætningen. Da virksomheden var i pizzabranschen og lige netop denne branche er kendetegnet ved flere kontrolbesøg af SKAT, vurderes det meget svært ikke at argumentere for, at der skulle foreligge en risiko for besvigelser.

Ad going Concern – bankens villighed til at stille kapital

Revisor fejler i sin påtegning når revisor ikke for taget forbehold for going concern, hvilket revisor dokumenterer som et forhold i de udarbejdede arbejdspapirer. Det må ligeledes formodes, at revisor dokumenterer going concern jævnfør ISA570.A3-A6, eftersom at Erhvervsstyrelsen ikke har indbragt revisor for manglende dokumentation af going concern, men simpelthen for at arbejdspapirerne ikke stemmer overens med den afgivne erklæring

Fejlen kan til dels tilskrives et manglende kvalitetsstyringssystem i revisionsvirksomheden, hvor dette ville blive fanget, og dels at revisor ikke har været tilstrækkelig opmærksom på de beskrevne forhold i dokumentationen ved going concern, og derfor fundet det nødvendigt at bemærke i påtegningen.

Ad restværdien af goodwill og indregning af negativ skatteaktiv

Ledelsen har ikke foretaget afskrivninger af goodwill siden den blev aktiveret i 2005.

Erhvervsstyrelsen foretog kontrol af revisionen for regnskabsåret 2012, hvorefter de konkluderede at goodwill burde være 0. Såfremt at ledelsen ikke har kunnet skønne afskrivningsperioden for den beregnede goodwill, vil virksomheden kunne antage at det er 10 år jævnfør ÅRL § 43, stk. 3., hvorfor der i bedste fald skulle være afskrevet 7/10 dele af goodwillen. Revisor har ikke taget forbehold for ledelsens manglende afskrivninger og manglende beskrivelse af afskrivningsprofil, samt målegrundlag i anvendt regnskabspraksis, som skal beskrives når afskrivningsperioden overstiger 5 år jævnfør ÅRL 53, stk. 2. Selskabet har ligeledes indregnet et væsentligt negativt skatteaktiv i aktiverne, som revisor ligeledes skulle have taget forbehold for, da denne skulle have været klassificeret som en hensættelse i passiverne.

Den øgede revisionskvalitet:

Ad revisionsvirksomheden

Revisionsvirksomhedens kvalitet er i mange henseender bygget for at sikre kvalitetsstyringen, hvorfor en manglende implementering og anvendelse medfører fejl som i nævnte sag. Revisor fejler til dels i sine påtegninger, da der ikke er opsat tilstrækkelige sikkerhedsprotokoller i revisors nuværende system. At implementere og anvende systemet er vitalt for at hæve revisionskvaliteten på

enkelt­sagsniveau og det er en intern trussel for revisionskvaliteten i revisionsvirksomheden, hvis systemet ikke er tilstrækkeligt¹³⁷.

Ad revisor

Ad omsætning – særlig branche (Pizzariaer)

For at revisor skulle kunne hæve sin revisionskvalitet på området vedrørende omsætning, hvor revisor ikke havde foretaget risikovurderingshandlinger¹³⁸, kunne revisor have interviewet den daglige ledelse og øvrig personel i virksomheden. Formålet med de pågældende interviews ville være at identificere risici for væsentlige fejlinformation, som kan tilskrives enten ledelsens besvigelser eller utilsigtede fejl. Hele processen med interviews er en situation, hvor revisors anvendelse af professionel skepsis er særligt nødvendig. Revisor kunne ligeledes foretage analytiske handlinger på omsætningen, som kunne sammenfattes med den budgetterede omsætning og/eller sidste års tal. I forbindelse med analysen af en regnskabspost som omsætningen, anvendes ligeledes dataanalytiske værktøjer, hvor man tester en trevejskorrelation som kunne være omsætning, udgående moms, tilgodehavender. Man kan teste bruttoavancer efter vareforbrug og sammenfatte disse med de forventede bruttoavancer i markedet.

Såfremt et selskab skulle have en omsætning med sæsonudsving, ville en måneds/uges/dagsanalyse af omsætningen kunne bidrage med et stærkere revisionsbevis. I dette tilfælde kunne revisoren helt simpelt have foretaget en bruttoavanceanalyse, hvor der kunne søges inspiration i kendelsen SKM2007.659.BR, hvor SKAT har udfærdiget en bruttoavancebetragtning på mængden af mel pr. pizza, hvorfor revisor let ville kunne foretage en bruttoavance analyse og opnå et stærkt revisionsbevis herpå. Revisor kunne herudover foretage observation af salget af pizzaer og komme på løbende inspektion, hvor revisor foretager kontrol af at salget er i overensstemmelse med det bogførte salg.

Ad going concern – bankens villighed til at stille kapital

Det må antages at revisor i sin dokumentation foretager tilstrækkelig dokumentation for, at der er en reel tvivl om going concern, men blot undlader at medtage det i sin påtegning. Det kan ligeledes skyldes en intern trussel ved at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem¹³⁹ er utilstrækkeligt. Havde revisionsvirksomheden formået at implementere og anvende et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, ville fejlen være fundet inden påtegning, og revisor ville kunne opdatere denne til gældende standard.

¹³⁷ Kapitel 2.7.5, afsnit d

¹³⁸ ISA315, 6 (a), (b) og (c)

¹³⁹ Kapitel 2.7.5, afsnit d

Ad restværdien af goodwill

Revisor burde have sikret at indregning, værdiansættelse samt afskrivninger for en post som goodwill sker efter gældende regler. I denne sags ses der indikationer for, at revisor i sin revision er ramt af en forankringseffekt bias, da revisor har taget udgangspunkt i at goodwill skulle beregnes "som sidste år", og herefter har taget værdien som for pålydende.

Konklusion:

Revisor dømmes for tre forhold, hvor revisor i en af klagerne dømmes for ikke at udvise god revisorskik ved manglende dokumentation og redegørelse for fortsat drift og idømmes en bøde på i alt kr. 30.000, hvorfor det antages at de tre forhold dømmes lineært, og revisor dømmes derfor med en bøde på kr. 10.000 for ikke at udvise god revisorskik.

Revisor erkender indirekte sine mangler som udøvende revisor og vælger i forbindelse med kendelsen at deponere sin autorisation. Revisor skriver ved mail, at revisor ikke har i sinde at ville udøve revisionserhverv med erklæringer, hvor der afgives høj grad af sikkerhed i fremtiden.

Revisionsvirksomheden pålægges en bøde på kr. 100.000 grundet utilstrækkelig implementering og ibrugtagning af kvalitetsstyringssystemet.

3.3.4 Sags nr. 013 - 2017

Faktum:

Den udtagne revision vedrører en revision af et moderselskab, hvis eneste aktivitet er at eje ejendomsselskaber i Danmark og øvrige lande. Revisor kendes skyldig for mangelfuld planlægning af særlige forhold i forbindelse med regnskabsposten "kapitalandele i datterselskaber", klassificering af hensatte forpligtelser i datterselskaber, samt mangelfuld dokumentation af revisionshandlinger på værdiansættelsen af datterselskaberne. Revisor kendes skyldig for ikke at kunne dokumentere going concern tilstrækkeligt i hverken planlægning eller ved udførelsen af revisionen.

Revisornævnet erkender klagen fra Erhvervsstyrelsen, hvor revisor ikke har kontrolleret en korrekt begrebsramme i årsregnskabet tilstrækkeligt, hvilket har medført flere fejl i årsregnskabet.

Erhvervsstyrelsen har dog i sin fremførelse af beviserne ikke konkretiseret fejlene, hvorfor revisor frifindes for ikke at have foretaget tilstrækkelig kontrol af årsregnskabet.

Analyse:

Revisor har i sin planlægning ikke forholdt sig til kapitalandele i datterselskaber, som i dette tilfælde er en væsentlig regnskabspost. Revisor har ligeledes hverken dokumenteret nødvendige revisionsmål i planlægningen eller i udførelsen.

Kapitalandelene i datterselskaber indregnes til indre værdi og datterselskaberne, som er ejendomsselskaber, har ejendomme som indregnes til dagsværdi. Revisor har i sin planlægning ikke forholdt sig til værdiansættelsen af datterselskabernes primære aktiv, ejendommene, og har ikke dokumenteret kompetencer og uafhængighed hos de ledelsesvalgte valuarer jævnfør ISA540.A69, hvorfor det må konkluderes, at revisor fejler ved mangel af sin professionelle skepsis omkring ledelsens anvendelse af en ekstern ekspert.

Herudover har selskabet kapitalandele i et udenlandsk ejendomsselskab, som revideres af en anden revisor. Revisor har ikke forholdt sig til den eksterne revisor, eller om der skulle foretages reguleringer eller relevante revisionshandlinger, for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis jævnfør ISA500.A1. for korrekt indregning og måling af det udenlandske datterselskab efter årsregnskabsloven.

Revisor har ikke dokumenteret going concern tilstrækkeligt, da revisor hverken har forholdt sig til fortsat drift i planlægningen eller foretaget handlinger i udførelsen af revisionen. Revisor skal kunne

udvise professionel skepsis ved vurderingen af going concern og især ved vurderingen af ledelsens overslag herfor¹⁴⁰.

Revisor har ikke forholdt sig til underbalancernes værdiansættelse. Derfor har ledelsen i sin værdiansættelse af kapitalandele i datterselskabet, der er indregnet til indre værdi, summeret negativ egenkapital med datterselskaber, hvor der er positiv egenkapital. Det er ikke overensstemmende med den beskrevne anvendte regnskabspraksis i selskabets årsregnskab, og revisor burde have taget forbehold herfor eller ved mindre væsentlige fejl have beskrevet forholdet i et ledelsesbrev til ledelsen. Den manglende dokumentation af underbalancerne, samt det at revisor ikke har dokumenteret eventuelle hæftelser, er de forhold som nævnet finder bevist af Erhvervsstyrelsen, som skal sanktioneres.

Revisor har ikke udøvet kommunikation til ledelsen ved protokollat, management letter (ledelsesbrev) eller ved anden form for skriftlig dokumentation for kommunikation omkring stillingtagen af væsentlige forhold og regnskabsposter vedrørende revisionen til ledelsen, samt de særlige forhold, hvor ledelsen har foretaget betydelig ledelsesvurdering, herunder regnskabsmæssige skøn af eksempelvis den regnskabsmæssige behandling af det udenlandske datterselskab. Kommunikationen af betydelige risici, skønsbaseret poster, samt vurderingen af begivenheder eller transaktioner der har fundet sted, er et krav jævnfør ISA701.9. (a) + (b) + (c).

Den øgede revisionskvalitet:

Den indklagede revisors behandling af kapitalandele i datterselskaber behandles ikke med den nødvendige professionelle skepsis, som en revisor bør foretage, når revisoren reviderer en skønsbaseret post, hvilket giver sig udtryk i følgende forhold:

Revisoren opnår revisionsbevis for værdiansættelsen af ejendommene fra en valuar, uden at forholde sig til hvorvidt valuaren overhovedet er kompetent og i særdeleshed uafhængig til at udføre den opgave valuaren er sat til af ledelsen. Herudover referer kontrollanten til, at al dokumentation der modtages fra ledelsen, bør behandles med den nødvendige professionelle skepsis af revisor, hvilket ligeledes beskrives i ISA500.A34-A48. Den manglende dokumentation af ledelsens skøn af værdiansættelsen, er i stående kontrast med revisors manglende stillingtagen til den ledelsesvalgte valuar. Som understøttende element for den manglende dokumentation, postulerer kontrollanten at revisor ikke kan konstatere at ledelsen er kompetent, uden at anvende sin professionelle skepsis, ved

¹⁴⁰ Kapitel 2.1, s. 16

modtagen dokumentation der er tilvejebragt af ledelsen. Der er derfor en klar indikation af eksponeringsbias samt selvovervurderingsbias¹⁴¹, når revisor ikke vælger at styrke sit revisionsbevis ved at undersøge valuaren. Revisor har formentlig en tro på at valuaren er uafhængig og kompetent men fravælger at dokumentere det.

Ligeledes mener revisor at valuarrapporten for værdiansættelsen af de underliggende ejendomme er tilstrækkelig dokumentation for at værdien af ejendommene er tilstedeværende. Revisor burde have anvendt sin professionelle skepsis og foretaget nødvendige efterregninger, test af input data, samt søgt på hvorvidt den eksterne valuar var RICS certificeret¹⁴² og en uafhængig part af selskaberne.

Da selskabets ledelse er indsat af hovedkreditoren i forbindelse med at afhænde ejendommene for at banken kan sikre mindst mulige tab, har indklagede revisor ikke ment at going concern var et område, hvor der skulle udføres særligt arbejde. Revisor har en holdning som lyder noget i retning af, "hvordan kan banken have interesse i en konkurs, hvor de kan risikere at få endnu mindre kapital ud af selskabet?". Nævnet finder denne holdning uvæsentlig, og mener at revisor skal kunne dokumentere at have udfyldt nødvendige handlinger i forbindelse med going concern. Indklaget revisor fejler igen i sin anvendelse af professionel skepsis, da revisor ikke formår at opnå et tilstrækkelig og egnet revisionsbevis for fortsat drift, da revisor overvurderer sit opnåede bevis. Ovenstående forhold indikerer at revisor er eksponeret for selvovervurderingsbias, da revisor mener at den nye ledelse, der er indtrådt på vegne af den primære kreditor, har alle hensigter til at fortsætte driften i selskabet. Revisor skulle i stedet have indhentet dokumentation for fremtidige pengestrømme, støtteerklæring fra fremmedkapitalen, advokatbekræftelse for eventuelle verserende retssager og en bekræftende vurdering fra ledelsen jævnfør ISA570.A16.

Revisor burde have forholdt sig til hvorvidt kapitalandelene stod anført med en negativ eller positiv egenkapital. Det skal ske ved at revisor, såfremt de er flere i teamet, udfører tilstrækkelig kontrol af teamets løbende dokumentation for kapitalandelene. Såfremt revisor har udøvet tilstrækkelig kontrol af teamets dokumentation, ville den mest sandsynlige trussel være, at teamet var eksponeret for den eksterne trussel, gruppetænkning¹⁴³.

¹⁴¹ Kapitel 2.7.4, afsnit d

¹⁴² Godkendt til at foretage vurderinger af ejendomme fra en offentligt anerkendt instans

¹⁴³ Kapitel. 2.7.6, afsnit c

Revisor skulle have dokumenteret væsentlige forhold til ledelsen ved udarbejdelse af en protokol eller et management letter, hvor revisor beskriver de forhold, de har fundet, og hvordan de har tilgået væsentlige poster med særlige kendetegn som regnskabsposter med ledelsesskøn.

Konklusion

Indklaget revisor pålægges en bøde på samlet kr. 30.000 for første klagepunkt, og nævnet vurderer ikke, at forseelsen kan anses som mindre alvorlige. Overtrædelse af god revisorskik giver, som ved tidligere analyser en bøde tæt på den lavest mulige jævnfør den nye revisorlov, nemlig 30.000 kr. At det reviderede selskab indtræder i likvidation et halvt år senere har ingen indvirkning på bødens størrelse. Det kan derfor konkluderes, at nævnet ikke vurderer at mangelfuld planlægning, dokumentation og overtrædelse af god revisorskik skal sanktioneres særligt højt, når det efterfølgende kan konstateres at revisors mangler ved dokumentationen af going concern, medfører at selskabet indtræder i en likvidation seks måneder efter, at revisor har afgivet en erklæring uden forbehold for fortsat drift. Indklaget revisor frifindes for andet klagepunkt grundet manglende redegørelse fra Erhvervsstyrelsen.

3.3.5 Sags nr. 049050 - 2016

Faktum:

Det er en todelt kendelse med sags nr. 049 og sags. nr. 050, hvor både revisoren og revisionsvirksomheden dømmes.

Ad revisionsvirksomheden

Revisionsvirksomheden dømmes for at have tilsidesat god revisorskik ved manglende intern overvågning og intern kontrol de seneste 6 år. Revisornævnet giver klager medhold i at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem ikke er anvendt i tilstrækkelig omfang til brug for revisors erklæringer.

Ad revisor

Revisoren dømmes for ikke, at have dokumenteret tilstrækkelig planlægning og herved har tilsidesat god revisorskik. Revisoren dømmes for ikke at have taget forbehold for en klassifikationsfejl ved indregning af negativ egenkapital, hvorfor revisor dømmes for at have overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 6, og for at have handlet imod god revisorskik. Revisor dømmes for manglende dokumentation i forbindelse med påtegning af review erklæringer, hvor revisor efterfølgende forklarer, at de skulle have været assistanceerklæringer, og at revisor ikke var af den opfattelse at der var forskel på de to typer påtegninger, hvilket medførte at revisor havde overtrådt RL § 23 og herved god revisor skik RL § 16, stk. 1.

Revisornævnet finder at revisor ikke har dokumenteret hverken planlægning, eller udførelse af væsentlige poster som værdiansættelsen af debitorer, risikovurdering af indtægter og konkluderer slutteligt, at det ikke er tilstrækkelig dokumentation at selskabet bistår med bogføringen af selskabets aktiviteter. Revisor dømmes for at have tilsidesat god revisorskik ved modtagelse af ydelser fra en kunde uden at foretage nødvendig dokumentation af uafhængighed og kundeaccept.

Analyse:

Ad revisionsvirksomheden

Når kontrollanten konstaterer gennemgående fejl på de stikprøvekontroller der foretages, udvides stikprøvekontrollen, hvorfor der i alt er udtaget fire enkeltsagskontroller, hvor kontrollanten har konstateret at der er gennemgående fejl og mangler i forbindelse med revisors kundeaccept og uafhængighed jævnfør ISQC1.A11 samt ISQC1.38. (a). Ligeledes findes der bevis for at det implementerede kvalitetsstyringssystem ikke indeholder procedurer, der kan sikre tilstrækkelig dokumentation for planlægning og for udførelsen af opgaver med en høj grad af sikkerhed jævnfør ISQC1.45.

Revisor

Ad utilstrækkelig planlægning

Revisor dømmes for utilstrækkelig planlægning, og herved at have forsømt at udvise professionel skepsis, da revisor ikke forholder sig til eventuelle forhold der kunne indikere fejlinformation¹⁴⁴.

Revisor skal i planlægning af en revision foretage indledende overvejelser omkring forhold der kunne indikere risici efter ISA315¹⁴⁵, og i den forbindelse kunne udøve sin professionelle skepsis. Når revisor ikke har formået at dokumentere de foretagne risikovurderinger, herunder manglende risikovurderinger for indregning af indtægter, øger revisor risiciene for at væsentlige og risikofyldte områder ikke bliver identificeret, hvorfor revisor fejler ved sin revisionsbehandling af områderne.

Ad reklassifikation af negativ egenkapital i datterselskab

Revisor dømmes af nævnet for manglende forbehold ved ledelsens fejlklassifikation af indregning af negativ egenkapital i et datterselskab på 14,7 mio. kr.. Ledelsen har angivet at den negative egenkapital var registreret som en gældsforpligtelse, hvilket ikke opfylder årsregnskabslovens bestemmelser. Ledelsen skulle i stedet have angivet den negative egenkapital som en hensat forpligtelse jævnfør ÅRL § 47, stk. 1., da der er en vis usikkerhed for både størrelsen og tidspunktet for afviklingen. Den negative egenkapital opfylder derfor ikke, modsætningsvis, kriterierne for at være en gældsforpligtelse. Revisor forholder sig ikke tilstrækkelig skeptisk til den opstillede årsrapport og om den opfylder de gældende skemakrav.

Ad erklæringsarten

Revisor angiver i sin dokumentation, at udøve en assistanceopgave og anså erklæringsarten review som en assistanceopgave, hvilket betyder at revisor ikke får dokumenteret hverken planlægning, udførsel eller konklusion tilstrækkeligt. Derfor fejler revisor i at anvende sin faglige vurdering og professionelle skepsis¹⁴⁶ i relation til at identificere eventuelle forhold der kunne indikere fejlinformation i virksomheden.

Ad værdiansættelsen af debitorer, varelager samt egen bogføring

Revisor har ikke opnået et tilstrækkeligt revisionsbevis for tilstedeværelsen af debitorer som er en væsentlig regnskabspost, da revisor ikke har foretaget bekræftelser eller kontrolleret efterfølgende indbetalinger. Det påvirker ligeledes revisionsbeviset for værdiansættelsen, da revisor derfor ikke kan vurdere, at debitorer skal angives til kurs pari.

¹⁴⁴ Kapitel 2.1, s. 15

¹⁴⁵ Kapitel 2.2.4.2, s. 31

¹⁴⁶ Kapitel 2.2.4.2, s. 30

Revisors fokus i indsamlingen af revisionsbevis for varelageret, er udelukkende rettet mod en bruttoavanceanalyse, hvilket er grunden til at der ikke er foretaget nødvendige revisionshandlinger jævnfør ISA501.4. (a) + (b) samt A1-A14.

Kontrollanten beskriver i kendelsen, at revisor skulle have foretaget en nødvendig kontrol af de indsatte kostpriser i lagerlisten, og have foretaget den nødvendige nedskrivningstest i forhold til varelagerets stand ved inspektion, hvilket er overensstemmende med ISA501.A6.

Kontrollanten konkluderer at det ikke har været muligt at fastlægge den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlinger, samt en konklusion der beskriver resultaterne af de udførte arbejdsopgaver og det hertil opnåede revisionsbevis, hvilket skal kunne identificeres jævnfør ISA230.A2.

Ad revisors uafhængighed ved at modtage øvrige ydelser.

Revisor undlader at fakturere en del af det aftalte honorar og modtager fuld forplejning i forbindelse med sin revision. Revisor dokumenterer i den forbindelse ikke, hvorvidt den modtagne forplejning vil kompromittere revisors uafhængighed og herved hans objektivitet og derfor ikke ville kunne fungere som en mellemmand jævnfør agentteorien¹⁴⁷.

Den øgede revisionskvalitet:

Ad revisionsvirksomheden

Revisionsvirksomheden dømmes for ikke at opfylde god revisorskik ved manglende procedurer for at sikre tilstrækkelig dokumentation for planlægning, udførelse samt gennemgående fejl i procedurer for at sikre uafhængighed og kundeaccepten. Revisionsvirksomhedens utilstrækkelige kvalitetsstyringssystem bliver derfor en trussel for revisors anvendelse af professionel skepsis, da systemet ikke bidrager til at sikre tilstrækkelig revisionsbevis igennem planlægningen, udførelsen og konklusionen. Revisionsvirksomheden og dennes ledelsen vil derfor medvirke til at hæve den generelle revisionskvalitet ved, at sikre at virksomhedens kvalitetsstyringssystem er implementeret og bliver anvendt tilstrækkeligt.

Ad revisor

I forbindelse med revisors manglende reklassifikation af negativ egenkapital i datterselskabet, ville revisors skepsis mod ledelsens vurdering af indregning og måling på netop denne regnskabspost, have øget revisionskvaliteten. Der er indikation på, at revisor kunne være udsat for eksponeringsbias, hvor

¹⁴⁷ Kapitel 2.4.4. s. 47 samt kapitel 2.4.6. s. 50-51

indregning og måling i tidligere år, har været den samme, og revisor derfor ikke har forholdt sig tilstrækkelig kritisk over for klassifikationen af kapitalandele i datterselskaber. Herudover er interne¹⁴⁸ trusler som den manglende kvalitetsstyringssystem, samt træning af revisor og team også forhold der kunne være i spil. For at hæve revisionskvaliteten for korrekt klassifikation af poster i årsrapporten, bør revisor være proaktiv for at mindske truslerne, hvilket sker ved implementering af et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem, samt løbende kurser for revisor og medarbejdere.

Der er i forbindelse med en generel utilstrækkelig planlægning på alle enkeltssager, en særligt høj indikator for at revisor og teamet i denne kendelse ikke har gennemgået den fornødne træning for at vedligeholde, og i bedste fald styrke deres kompetencer, hvilket er en intern trussel¹⁴⁹ der påvirker revisors anvendelse af professionel skepsis. Herudover er der en klar intern trussel ved at revisionsvirksomheden igen anvender et utilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem¹⁵⁰.

Kontrollanten beskriver i sin gennemgang af B ApS, at revisor ikke har formået at dokumentere og forholde sig til sin særlige egenskab til at revidere udenlandske datterselskaber i planlægningen. Herudover kan kontrollanten se, at der kun er konteret en times arbejde for denne opgave og i alt sytten timer for ti datterselskaber/fonde. Kontrollanten beskriver ligeledes at der findes trusler mod revisors uafhængighed ved familiaritet og egeninteresse ved denne opgave, og at kontrollanten ikke har set, at revisor har imødegået disse trusler ved at dokumentere sin uafhængighed og grundlag for accept i forbindelse med kundeaccepten.

Revisor forholder sig ikke kritisk til nødvendig dokumentation i udførelsen af revisionen af varelageret og debitorer, hvorfor revisor ikke formår at anvende den fornødne professionelle skepsis til at danne sit revisionsbevis. Revisor formår ikke at levere dokumentation for udførte revisionshandlinger der opfylder kravene i ISA230, og dokumenterer ikke de relevante revisionsmål på to væsentlige regnskabsposter. Revisor skulle have taget forbehold for ikke at opnå et tilstrækkeligt revisionsbevis til at kunne udtale sig om forholdene. Hvis revisor havde forholdt sig tilstrækkelig skeptisk igennem sin revision af værdiansættelsen og tilstedeværelsen af debitorer og testet for mulig nedskrivning af varelageret ved en kostpriskontrol, ville revisor hæve revisionskvaliteten og have opnået et tilstrækkeligt revisionsbevis.

Kontrollanten konkluderer endvidere, at når man som revisor vælges ind i en større koncern bør dette også afspejles i revisors anvendelse af professionel skepsis.

¹⁴⁸ Kapitel 2.7.5, afsnit d

¹⁴⁹ Kapitel 2.7.5, afsnit c

¹⁵⁰ Kapitel 2.7.5, afsnit d

Herudover kan det udledes at revisor ved sin retsvildfarelse ved erklæringsarterne review- og assistanceopgaver bør søge mere træning¹⁵¹ for at modvirke den trussel, som revisor eksponeres for. Revisor har muligvis ikke de fornødne kompetencer til at afgive erklæringer som tegningsberettiget revisor, hvis revisor ikke forstår forskellen herpå.

Revisor kan ved at dokumentere de rationaler, revisor burde have gjort sig i forbindelse med modtagelsen af fuld forplejning af kunden, sikret at revisor kunne agere som en uafhængig kompetent mellemmand. Det er vigtigt at revisor forholder sig særligt skeptisk over for forplejning og øvrige modtagne ydelser af kunder, da de kan have karakter af gaver udover specielle lejligheder, hvilket kompromitterer revisors uafhængighed, og i sidste ende kan have en påvirkning på revisors objektivitet.

Konklusion:

Ad revisionsvirksomheden

Da der er tale om en førstegangsforsæelse for at overtræde god revisorskik ved utilstrækkelig implementering og utilstrækkelig anvendelse af kvalitetsstyringssystemet afgives en bøde på 100.000 kr.

Ad revisor

Indklaget revisor pålægges en bøde på 35.000 kr. for overtrædelse af god revisorskik for alle klager stillet. Herudover kan det konkluderes at revisor ved sin retsvildfarelse ved erklæringsarterne muligvis ikke har fornødne kompetencer til, at afgive erklæringer med sikkerhed som tegningsberettiget revisor.

¹⁵¹ Kapitel 2.7.5, afsnit c

3.4 Sammenfatning af detailanalyserne

Hovedparten af de berørte nævnskendelser har fodfæste i den gamle revisorlov, da Erhvervsstyrelsen har foretaget kontrollerne før den nye revisorlov trådte i kraft, hvorfor revisorer og revisionsvirksomheden er dømt ud fra RL § 16, stk. 1, hvor revisor dømmes ud fra overtrædelsen af god revisorskik.

Efter gennemgangen af nævnskendelserne kan det konstateres at begrebet professionel skepsis ikke direkte bliver beskrevet i revisornævnets afgørelser. Daværende RL § 16, stk. 1 beskrev god revisor skik ved at revisor udviste integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne og medtog derfor ikke professionel skepsis som en del af den skrevne forståelse af god revisorskik. Det betød derfor at revisors anvendelse af professionel skepsis var et underforstået "state of mind".

Det er derfor ikke målbart at vurdere revisorlovens § 16, stk. 2 i kendelserne, da kendelserne ofte er i en længere tidsmæssig behandling, hvorfor de fleste har rod fæste i den gamle revisorlov. Den praktiske målbarhed af den nye revisorlov vil derfor først kunne påvises mere direkte i nævnskendelserne i fremtiden.

Det er dog stadig muligt at behandle revisors anvendelse af professionel skepsis på et teoretisk plan og behovet for at præcisere revisors anvendelse af professionel skepsis i den nye revisorlovs § 16, stk. 2, årsagsforklares meget tydeligt i nævnskendelsernes beskrivelse af revisors overtrædelser og ved udfaldet af kendelserne.

Den nye revisorlov har materialiseret områderne, hvor revisor særligt skal anvende sin professionelle skepsis efter den nu gældende revisorlov:

- a) Risikovurdering for fejlinformation i erklæringsemnet
- b) Skønsmæssige regnskabsposter (nævnes mere specifikt i RL)
- c) Going Concern (ledelsens vurdering af fremtidige pengestrømme)

Ovenstående områder, hvor revisor skal forholde sig med en professionel skepsis er meget generelle og dækker flere forskellige områder i revisionen. Når der ses på analyserne af de fem kendelser, kan det konkluderes at de alle beror på, at revisor ikke udøver sin gerning tilstrækkeligt. Enten ved manglende dokumentation for væsentlige poster med skøn, risiko for besvigelser på omsætningen eller ved dokumentationen for fremtidig drift. Revisor dømmes i et helt grundlæggende perspektiv for overtrædelse af god revisorskik, som er lidt af en fællesbetegnelse for revisors manglende eller

fejlagtige ageren i en given revision. Det betyder ved sanktioneringen, når revisornævnet dømmer revisor, at RL § 16, stk. 1. bliver anvendt som et omdrejningspunkt for revisors overtrædelser i et meget bredt perspektiv.

Årsagsforklaringen til at revisor dømmes, kan primært findes i revisors anvendelse af professionel skepsis, professionel dømmekraft eller ved revisors kompetencer. Ved fremhævelse af beskrivelsen af professionel skepsis¹⁵² kan det konstateres at revisor bør have en kritisk tilgang, være opmærksom på indikationer for fejlinformation ved besvigelser og have evnen til at vurdere revisionsbeviset kritisk.

Efter analysen af de fem nævnskendelser kan følgende faktum og årsagsforklaringer fremhæves, hvor revisor sanktioneres og hvor revisor er eksponeret for trusler og bias. Ligeledes kan der på baggrund af analysens udvalgte sager konstateres hvor professionel skepsis kan hæve revisionskvaliteten:

1. Ad risikovurdering for fejlinformation)

Faktum er at revisor i flere kendelser, ikke foretager en nødvendig risikovurdering for fejlinformation, som kan ske enten ved at ledelsen handler besvigende bevidst, men også ved at vurdere hvorvidt der foreligger en risiko for at ledelsen ubevidst giver fejlinformation. Når revisor ikke finder det nødvendigt at behandle risikoen for fejlinformation stiger risikoen markant for, at eventuelle fejl ikke bliver fundet igennem revisionen. Revisors sikkerhed for det retvisende billede falder, hvilket i sidste ende kan medføre fejlskøn, ikke opdagede besvigelser eller fejl, og revisor vil ikke kunne tilgå en revisionsopgave i udførelsen med den rette mængde professionelle skepsis.

Årsagsforklaringen til at revisor ikke udfører en planlæggende handling, der er med til at identificere områder, hvor der vurderes en risiko for fejl *kan forklares ved eksponering af trusler og bias*. Når der analyseres på sagen med revisoren som reviderede pizzeriaer, ville revisoren skulle opnå et stærkere revisionsbevis for at omsætningen var fuldstændig. Det er derfor revisors branchekendskab, revisors skepsis mod ledelsen i den pågældende virksomheds ageren, der skulle have markeret de forskellige arter af risici, som er kendetegnet for omsætning og brancher med særlige formål.

Når revisor fravælger at identificere risikoen for fejlinformation, kan det skyldes at revisor er eksponeret for selvovertvurderingsbias og ikke føler et behov for at dokumentere det, da revisor anser det som overflødigt.

Revisor kunne have sammensat et revisionsteam, hvor der forelå en vis grad af gruppetænkning, hvor ansvarshavende revisors tankesæt ikke blev udfordret. Herudover kan fejlen findes i et vist tidspres og

¹⁵² Kapitel 2.1, s. 15

at ansvarshavende revisor i sidste ende ikke formår at kontrollere og godkende udarbejdet revisionsdokumentation tilstrækkeligt, heraf manglende overvågning jævnfør ISA220.23.

Revisionskvaliteten ville øges ved at revisor *udviser* en tilstrækkelig professionel skepsis i sin planlægning, hvor det er nødvendigt at revisor har et tilstrækkeligt branche- og ledelseskendskab. Der er ligeledes anført, at omsætningen kun undtagelsesvis ikke har besvigelsesrisiko, hvorfor dette skal dokumenteres, hvis revisor ikke vurderer en risiko på regnskabsposten.

2. Ad skønsbaseret regnskabsposter)

Faktum er at revisor ofte sanktioneres ved manglende udøvelse af professionel skepsis ved poster, hvor ledelsen har foretaget et skøn. Revisor fejler i at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for værdiansættelsen af regnskabsposten, hvor revisor ikke tester ledelsens skøn tilstrækkeligt. I nærværende analyser ses det at revisor ikke agerer tilstrækkeligt ved værdiansættelsen af et skatteaktiv, ved værdiansættelsen af kapitalandele i datterselskaber, hvor datterselskabernes eneste formål er at drive investeringsejendomme som måles til dagsværdi. Revisor fejler også ved manglende handlinger for at skønne at tilgodehavender måles til kurs pari samt ved nedskrivningstest af varelager. Revisor sanktioneres hyppigst ved manglende revisionsbevis for skønsbaseret regnskabsposter jævnfør nævnskendelserne.

Årsagsforklaringen til revisors sanktionering for manglende revisionsbevis ved skønsbaseret regnskabsposter, sker når revisor ikke formår at teste, efterregne og anfægte ledelsens skøn på det givne aktiv eller passiv så der opnås et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Revisors manglende skepsis kan ske ved at revisor, som ved øvrige beskrevne forhold, eksponeres mod trusler og bias. Der er flere indikationer af at revisor undergår et forankringseffektbias, når revisor skal forholde sig til værdiansættelsen. Hvad var værdien sidste år? Hvordan er udviklingen mod sidste år? Stemmer det overens med revisors forventninger? Når værdiansættelsen herefter nås ud fra nogle subjektive observationer, tillægger revisor det opnåede revisionsbevis mere værdi end det bør. Revisor rammes derfor også i flere tilfælde af et selvovervurderingsbias. Revisor kan ved kunder, hvor der foreligger en vis grad af pres¹⁵³ enten ved en stram deadline eller ved en meget konsekvent kunde, risikere at blive konfronteret med klientpres truslen. Det kunne være ved værdiansættelsen af aktiver til brug for vurderingsberetninger, hvor kunden fremskaffer et billede af det indskudte aktiv, som eneste revisionsbevis for alle revisionsmål.

¹⁵³ Kapitel 2.7.6, afsnit a og b

Revisionskvaliteten ville hæves, hvis revisor formåede at bevare en professionel skepsis mod sin egen og teamets tilstand igennem revisionsprocessen og i særdeleshed, når revisor modtager ledelsens skøn på den enkelte regnskabspost og herved anfægte materialet fra ledelsen.

3. Ad fremtidige pengestrømme)

Faktum er revisors dokumentation af fortsat drift har, siden seneste finanskrisen, været et meget omtalt og sanktioneret område. FSR beskrev ved artikel i juli 2017¹⁵⁴, hvor stor en del af revisors påtegninger der havde anfægtet virksomhedens evne til fortsat drift de efterfølgende 12 måneder, hvor virksomheden i sidste ende gik konkurs. Stikprøven fandt at revisor ikke havde anfægtet virksomhedens fortsatte drift i 4 ud af 10 konkurser, hvilket svarer til 40% af påtegningerne, hvor dette ikke var anfægtet. Revisor formår i indeværende nævnskendelser ikke at opnå et tilstrækkeligt revisionsbevis, når det kommer til virksomhedens evne til at fortsætte driften. Det beror både på en manglende dokumentation og en afledt effekt af dokumentationen, hvor revisor ikke formår at forholde sig kritisk til ledelsens skønnede fremtidige pengestrømme.

Når der skal findes **årsagsforklaring** til revisors manglende anvendelse af skepsis mod ledelsens skønnede fremtidige pengestrømme, skal der ses på hvilken af de behandlede kendelser der er analyseret. I Sags nr. 049050 – 2016 ses en medvirkende faktor til, at revisor ikke kommer i mål med skepsis mod fortsat drift og herunder virksomhedens fremtidige pengestrømme, at revisionsvirksomheden ikke havde implementeret og anvendt et tilstrækkeligt kvalitetsstyringssystem. Det ville have hjulpet revisor igennem sin revision, til at sikre sig at have foretaget nødvendige handlinger for at opnå et tilstrækkeligt revisionsbevis.

Når revisor ikke dokumenterer at anvende professionel skepsis, kan det skyldes at revisor er eksponeret for tidspres grundet deadlines, forankringseffektbias, hvor revisor tager udgangspunkt i kundens fremlagte dokumentation og herved ikke anfægter det modtagne skøn med tilstrækkelig skepsis. Det kunne også skyldes at revisor og eventuelt revisionsteamet ikke har modtaget tilstrækkelig træning til at kunne dokumentere fortsat drift og herunder ledelsens skøn af fremtidige pengestrømme.

Det kan konkluderes at **revisionskvaliteten** kunne øges ved, at revisor objektivt og med en fornøden skepsis vurderer ledelsens skøn og foretage de nødvendige handlinger, som beskrevet i ISA 570. Det er i dette tilfælde særligt vigtigt, at revisor har et tilstrækkeligt kendskab og kompetencer til at kunne

¹⁵⁴ <https://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Revision-og-aarsregnskabet/Going-concern>

vurdere inputs omkring fremtidige pengestrømme, da branchekendskab kan være afgørende i enkelte brancher.

4. Ad manglende dokumentation)

Faktum er, at revisor i flere af kendelserne fejler i vurderingen af det opnåede revisionsbevis, og ved en tilstrækkelig anvendelse af professionel skepsis, ville revisor kunne konstatere, at der skulle udføres supplerende revisionshandling, for at kunne afgive en påtegning uden bemærkninger.

Årsagsforklaringen til at revisor ikke opnår et tilstrækkelig stærkt revisionsbevis ved manglende dokumentation kan findes enten i de trusler og bias revisor er eksponeret for i forbindelse med sin professionelle skepsis, eller ved revisors manglende kompetencer. Revisor er i sit virke ved anvendelsen af sin vurdering af det opnåede revisionsbevis nødt til at bevare en tilstrækkelig skepsis mod sin egen person/team. En hyppig årsag til revisors fejl kan forklares ved, at der har været stærke indikatorer af at revisor har været eksponeret for selvovervurderingsbias i flere sager.

Afhandlingen beskriver at revisor skal være udstyret med en vis minimumskompetence¹⁵⁵ som brugerne skal kunne forvente. I en af nævnskendelserne vælger revisor selv at deponere sin bestilling, hvorfor revisor har haft en vis selvindsigt i egne kompetencer og i særdeleshed manglende kompetencer. Hvis revisor havde haft den tilstrækkelige kompetence, ville revisors kvalitet naturligvis også have været bedre.

Det kan konkluderes at **revisionskvaliteten** ville være højere, hvis revisor forholder sig kritisk til revisionsbevisets tilstrækkelighed og dokumentationskravene herfor. Revisor skal igennem sin revision ligeledes kunne besidde tilstrækkelig indsigt i egne kompetencer, og de trusler og bias der kan påhvile en revisionsopgave.

Efter endt analyse af nævnskendelserne, ses en mulighed for at revisor kan hæve revisionskvaliteten ved at anvende sin professionelle skepsis igennem revisionsprocessen. Det kan dog kun påvises på et teoretisk plan, grundet den relativt nyligt indførte revisorlov.

¹⁵⁵ Kapitel 2.2.4.2, s. 30-31

Kapitel 4.0 Konklusion

I følgende besvares hovedspørgsmålet "*Kan indførsel af professionel skepsis i revisorloven hæve revisionskvalitet.*" samt hertil knyttede underspørgsmål.

Formålet med afhandlingen er, at foretage en undersøgelse, der kan konkludere om professionel skepsis vil bidrage til en hævet revisionskvalitet i revisors arbejde, og herved forstå, forklare og analysere revisionskvalitet og revisors anvendelse af professionel skepsis.

Problemstillingen ved professionel skepsis er at begrebet er vanskeligt at dokumentere og begrebet kan opfattes og tolkes forskelligt.

Revisionen har været under udvikling som teori eller koncept, blev først beskrevet i midten af det sidste århundrede og er fortsat igennem en løbende udvikling for at følge med de ændringer der sker i samfundet.

4.1 Undersøgelsesspørgsmål

U1: Hvad er revision, herunder begrebsdannelsen for revisionsprocessen?

Afhandlingen kan konstatere at det forekommer uklart hvorvidt revision er en teori, da de skrevne studier ikke har været underlagt tilstrækkelig vidtgående empiriske studier, hvor forfatterne tester deres postulaters gyldighed og sikrer en tilstrækkelig valid begrebsramme for revisionen. Der blev dog af forfatterne¹⁵⁶ skabt et fundament, hvor fremtidige teoretikere kan foretage de nødvendige empiriske studier til at afklare, hvorvidt revision er en teori eller et koncept.

Ydelsen revision indebærer arbejdshandlinger til formål for indsamling af revisionsbeviser, der skal give revisor en høj grad af sikkerhed for at erklæringsemnet ikke er behæftet med væsentlig fejlinformationer. De indsamlede beviser kan revisor sammenfatte til en konklusion i påtegningen og herved forøge troværdigheden til årsrapporten for tredjemand. Revisor skal i revisionen kunne planlægge, udføre og konkludere på det udførte arbejde med en tilstrækkelig revisionskvalitet. I revisionsprocessen skal revisor kunne tage stilling til forhold hos den enkelte virksomhed og ledelse, hvor der kan forekomme fejlinformationer. Revisor skal kunne vurdere væsentligheden af forholdene og planlægge revisionsprocessen ud fra det kriterie at der skal skabes en sammenhængende revision, hvor honoraret og arbejdshandlerne hænger sammen. Det medvirker til beslutningstagen omkring revisionsmetodikken, hvor revisor kan anvende kontrolrevision, systemrevision og substansrevision i udførelsen alt efter hvorvidt de enkelte kriterier er mødt til at revidere efter de forhold. Revisor skal sikre en tilstrækkelig dokumentation af det udførte arbejde igennem hele revisionsprocessen, hvilket

¹⁵⁶ Mautz & Sharaf, David Flint, Pratt/Peursems og Ian Dennis

betyder at en erfaren revisor uden kendskab til den enkelte revision, vil kunne tilgå revisionshandlingerne og forstå det udførte arbejde og konklusionerne herpå.

U2: Hvordan kan revisors rolle sikre kvalitet?

Afhandlingen fandt at revisor, igennem afgivne erklæringer, skal agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisor skal derfor fungere som en uvildig mellemmand, der kan sikre at den pågældende ledelse i en virksomhed aflægger årsrapporten efter gældende regler, og at de informationer årsrapporten fremskriver er i overensstemmelse med virkeligheden. Revisor skal igennem sit virke som offentlighedens tillidsrepræsentant opretholde en afstand til ledelsen og sikre foranstaltninger imod trusler, der kan kompromittere revisors uafhængighed.

Revisionen konkluderes at have både eksterne såvel som interne fordele ved både at give signalværdi for et retvisende billede til tredjemand, såvel som ved sin tilstedeværelse at kunne hæve kvaliteten af ledelsens regnskabsaflæggelse. Ligeledes kan det konkluderes at revisor i højere grad bliver fravalgt i mindre virksomheder, da regulatorerne for år tilbage åbnede op for afrapportering af årsrapporter for mindre virksomheder uden revisionspåtegninger. Regulatorerne fandt ikke nytteværdien for sikkerhed af informationer i årsrapporten tilstrækkelig, set i forhold til den økonomiske byrde man pålagde de mindre virksomheder.

U3: Hvad er målestokken for god revisionskvalitet?

Afhandlingen fandt at god revisorskik er et fleksibelt begreb, hvor revisor skal føre god skik ved både revisor- revisions- regnskabs- rådgivnings og bogføringsskik. Revisor kendes hovedsageligt skyldig for ikke at have overholdt god revisorskik i disciplinærsagerne, hvorfor god revisorskik er en betydende variabel til at anskue målestokken for god revisionskvalitet.

Erhvervsstyrelsen fungerer som tilsyn og offentliggør deres strategi og fokusområder i forbindelse med kommende kontroller af revisor der udtages. Erhvervsstyrelsen har derfor, som tilsyn, indflydelse på hvor revisionskvaliteten skal bevæge sig hen, ud fra de kontroller tilsynet udsteder. Tilsynet sikrer ved reguleringerne kontrollen på både revisionsvirksomhedsniveau såvel som på revisorniveau.

Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med sin egenskab som tilsyn fundet at de hyppigst forekommende fejl, hvor revisor findes utilstrækkelig i sit virke, er revision af omsætning og regnskabsmæssige skøn.

U4: Hvilke trusler kan knyttes til professionel skepsis?

Afhandlingen fandt at ved revisors ageren som offentlighedens tillidsrepræsentant og herved at være en uvildig mellemmand, skal revisor kunne handle objektivt og med de fornødne kompetencer.

Revisor kan være illusorisk i både tænkning, vurderinger og i hukommelsen, hvorfor følgende bias særligt påvirker revisors professionelle skepsis.

Eksponeringsbias, selvovervurderingsbias og forankringseffektbias er alle bias, hvor der var klare indikationer på at revisor var eksponeret i analysen. Der var ligeledes indikationer af manglende træning, familiaritets trusler hos revisor og utilstrækkelig kvalitetsstyringssystem hos revisionsvirksomheden.

U5: Hvor kan anvendelse af professionel skepsis hæve revisionskvaliteten?

Analysen af revisionskvalitet og revisors anvendelse af professionel skepsis tager afsæt i offentliggjorte nævnskendelser. Kendelserne har det tilfældes at en kontrollant og tilsynet vurderer at revisors eller revisionsvirksomhedens arbejde er utilstrækkeligt, hvorfor dette prøves hos revisornævnet.

Afhandlingen tager derfor udgangspunkt i revisioner, hvor revisor og revisionsvirksomheden sanktioneres for utilstrækkelighed, hvorfor området der analyseres er begrænset og ikke er repræsentativt for revisors overordnede revisionskvalitet. Afhandlingen søger ikke at være repræsentativ for revisionskvaliteten som helhed, blot at analysere hvorvidt professionel skepsis kan medvirke til at hæve revisionskvaliteten, hvilket kan udledes fuldt af kendelser, hvor revisor sanktioneres for utilstrækkelighed.

De analyserede nævnskendelser fandt at revisor teoretisk kan hæve revisionskvaliteten ved at anvende en tilstrækkelig professionel skepsis på følgende områder i revisionen.

Kundeaccept

Revisor skal sikre at kunne handle objektivt og herved vurdere om der er forhold, som kan kompromittere revisors objektivitet i forbindelse med kundeaccepten. Det medfører at revisor skal anvende en tilstrækkelig professionel skepsis mod sin egen person og interne forhold, der kan kompromittere revisors uafhængighed.

Planlægning

Revisor skal være tilstrækkelig skeptisk mod ledelsen og ledende medarbejders oplysninger, og kunne identificere og dokumentere områder med risici for fejlinformationer. Afhandlingen fandt at fejlinformationerne både kan ske ved besvigelser såvel som uagtsomhed fra ledelsen.

Regnskabsposter med ledelsens skøn

Revisor skal kunne forholde sig kritisk til ledelsens foretagne skøn i årsrapporten og kunne opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Revisor sanktioneres hyppigst for et utilstrækkelig revisionsbevis for regnskabsposter med ledelsens skøn.

Going concern

Revisor forholder sig ikke med den fornødne skepsis mod ledelsens skønnede fremtidige pengestrømme, hvorfor revisor ikke sikrer sig et revisionsbevis for at selskabet er going concern tolv måneder frem.

4.2 Hovedspørgsmål: Kan indførsel af professionel skepsis i revisorloven hæve revisionskvalitet?

Afhandlingen fandt at hovedspørgsmålet ikke kunne besvares positivt ud fra juridisk praksis, da kendelserne har ophav i den gamle revisorlov og revisornævnet kun har haft mulighed for at sanktionere bødestørrelserne efter den nye revisorlov, og derfor ikke har anvendt RL § 16, stk. 2.

Ved en teoretisk analyse af de udvalgte nævnskendelser, fandt afhandlingen at der var klare indikationer på at revisor ikke formåede at anvende sin professionelle skepsis tilstrækkeligt igennem dannelsen af revisionsbeviset på regnskabsposter med ledelsens skøn og øvrige områder i revisionen. Revisor er derfor nødt til at anvende sin professionelle skepsis for ikke at overtræde god revisorskik. Det kunne konstateres at professionel skepsis som begreb bliver anvendt hyppigere i nævnskendelserne efter indførslen af den nye revisorlov 17. juni 2016, hvorfor der er klare indikationer af at Erhvervsstyrelsen og Revisornævnet har taget begrebet ind i sagsbehandlingerne og sanktioneringerne i højere grad end tidligere.

Afslutningsvis kan det konkluderes, at der for gennemgået nævnskendelser ikke kan udledes, at der er direkte sammenhæng mellem professionel skepsis og revisionskvalitet. Dog er der klare teoretiske indikationer på at en øget anvendelse ville kunne hæve revisionskvaliteten.

4.3 Kvalitetsvurdering

Undersøgelsens resultat skal bedømmes efter validitet, altså hvor relevant er indholdet i teori- og analysedel for problemformuleringen, og er der overensstemmelse mellem den teoretiske og empiriske begrebsplan, i relation til at besvare hovedspørgsmålet. Hvor stærk er reliabiliteten, altså hvor præcist er indholdet i teori- og analysedelen, i relation til at besvare hovedspørgsmålet.

Undersøgelsens reliabilitet kræver høj nøjagtighed, hvilket betyder at der måles rigtigt, og at man kan gentage målingen med samme resultat.

Validitet

Ved en gennemgang af teoriafsnittets indhold og hvorvidt dette besvare U1-U4, vil man ved en sammenligning af afgrænsning og begrebsafklaring fra kapitel 1 kunne udlede, at de valgte data har været tilstrækkelige og gyldige. Når teorien anvendes og forbindes til analysedelen i kapitel 3 er relevansen stadig til stede, men det har ikke været muligt at anvende alle dele af teorien, og derfor kan

man kritisk stille spørgsmålstejn ved medtagelsen af indholdet i afhandlingen. Dog har det udeladte indhold ikke skabt vildledende oplysninger, men snarere udvidet læserens basiskendskab til revisionen. Udvælgelsen af datagrundlag til besvarelse af U5 er foretaget med det formål, at kunne udtrykke en holdning bredt til udfordringerne i revisionskvaliteten. Dernæst lede efter nævnskendelser, hvor begrebet professionel skepsis indgår som kommentar, for så til sidst at udvælge fem nævnskendelse, hvor revisor eller revisionsvirksomheden dømmes for forseelser vedrørende de aktiver benævnt i RL § 16, stk. 2. Udvælgelseskriterierne danner høj gyldighed, desværre må man også konstatere, at undersøgelsens konklusioner ikke alene kan generaliseres til hele populationen som undersøgelsen forsøger at udtrykke sig om. Fem nævnskendelser er for snævert et felt til at udtrykke sig generelt, men det tillader stadig at der gives et modificeret svar i konklusionen.

Reliabilitet

I vurderingen om hvorvidt der er målt nøjagtigt i afhandlingens undersøgelse, må blikket rettes mod begrebsafklaring i kapitel 1. For begrebsafklaringen er der forsøgt, at målrette undersøgelsen til at fokusere på revisionskvalitet under forudsætning af en øget anvendelse af professionel skepsis. Med et udgangspunkt i begrebet professionel skepsis og dens anvendelse i revisionsteorien har været afgørende for teoriafsnittets indhold, særligt under hensyn til hvordan professionel skepsis indgår i sammenspil med revisionsprocessens øvrige begreber. Hovedspørgsmålet går på om indførsel af professionel skepsis kan hæve revisionskvaliteten, bl.a. er nøjagtigheden for teoriafsnittets indhold udvalgt således, at der vil kunne blive svaret det samme igen, og at indholdet kan anvendes i analysedelen. Analysens reliabilitet er høj, når der kan foretages en nøjagtig og sammenlignelig gennemgang af andre nævnskendelser, og udfaldet vil være det samme. Usikkerheden fra konklusionens svar hæfter sig mere til mængden af nævnskendelser i analysen og samtidig undersøgelsens tidmæssige placering i forhold til sager afgjort efter den nye revisorlov.

Samlet set opnår afhandlingen sit formål og kan besvare sine underspørgsmål direkte, hvoraf hovedspørgsmålet fra problemformulering kan besvares modificeret objektivt, hvilket var forventet af afhandlingens videnskabsteoretiske position. Erkendelsen for at opnå viden i det neo-positivistiske paradigme er en redegørelse for teorier og begreber i revisionen, samt at kende kriterierne for god kvalitet og truslen derpå. Denne forudgående viden vil sammen med en analyse af praksis (nævnskendelser) kunne opnå ny viden om genstandsfeltet, hvor genstandsfeltet er kausaliteten mellem professionel skepsis og god revisionskvalitet, og hertil er der indirekte kausalitet.

4.4 Perspektivering

I forlængelse af konklusionen vedr. kvalitetsvurdering åbner resultatet op for videre undersøgelse af, om professionel skepsis kan hæve kvaliteten. Ud fra et samlet perspektiv kan det konstateres, at afhandlingens samlet resultat danner grundlag for fremtidige undersøgelser. Selvom mængde af indsamlet data ikke har været tilstrækkelig nok, er der alligevel opnået indsigt i problemstillingen. Metodevalget var rettet mod sekundære data, da det i de indledende overvejelser blev vurderet, at anvendelsen af primære data ville være behæftet med for stor risiko for, at det samlede resultat vil have en negativ effekt på validiteten og reliabiliteten. Det vil være nærliggende at udvide metodevalget til primære data, dette kunne for eksempel omfatte en casestudie i samarbejde med et af de større revisionshuse. Et sådan studie vil give adgang til interne revisionsfiler og et indblik i kvaliteten før den interne kvalitetssikring er foretaget, samt overvære ledelsens "tone of the top", når de instruerer og opfordrer deres opgaveteam til at udvise tilstrækkelig professionel skepsis under revisionen. Afhandlingens metodevalg har været tilstrækkelig i forhold til et undersøgelsesformål om indikationer på hævet kvalitet, dog ville det have pyntet på afhandlingen såfremt undersøgelsesdesignet havde været suppleret med interviews fra evt. Erhvervsstyrelsens revisortilsyn og praktiserende revisorer. Disse interviews kunne have bidraget med viden om praktiserende revisorers syn på hvorvidt professionel skepsis kan hæve kvaliteten, da det er forfatterens erfaring fra samtaler med praktiserende revisorer, at "en holdning" fremfor "tjekliste revision" muligvis kan bidrage til bedre resultater for revisionen. Ligeledes ville Erhvervsstyrelsens revisortilsyn kunne have bidraget med mere viden om hvorledes revisorerne bedre kan dokumentere anvendelsen af professionel skepsis. Efter indførsel af professionel skepsis i revisorloven optræder begrebet nu i nævnskendelserne, og hvad er det egentlig et udtryk for? Reflekterer man over dette kan man stille spørgsmålstejn ved, om begrebet nu giver nævnet lovhjemmel til at dømme revisor for tilsidesættelse af professionel skepsis. Skyldes det forringet kvalitet, eller stilles der større krav til at dokumentere anvendelsen af professionel skepsis, eller skyldes det revisorerne ikke er klar over, hvordan man tilstrækkelig dokumenterer dette. Resultatet fra undersøgelsen konkluderer at der er indikationer på sammenhæng, men kan ikke direkte påvise kausaliteten mellem skepsis og kvalitet. Derfor vil det fremtidige arbejde kunne målrettes efter, at se på udviklingen i en længere periode og i samarbejde med Erhvervsstyrelsens revisortilsyn få en dybdegående indsigt i problemstillingen, da en analyse af nævnskendelserne ikke giver adgang til alle relevante oplysninger. En spændende problemstilling kunne være at undersøge om problemet reelt består i dokumentationen af professionel skepsis, altså at revisor dokumenterer alle sine overvejelser, der beviser at revisor har forholdt sig kritisk, eller at anvendelsen af professionel skepsis reelt er et problem der forholder sig til revisionsvirksomhedernes fokus og deres medarbejders kompetencer i at anvende professionel skepsis i deres faglige vurderinger.

Litteraturliste

Lovgivning

- EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS DIREKTIV 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF
- EU 2010 green-paper_en
- EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) Nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2005/909/EF
- EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS DIREKTIV 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber
- Revisorloven 2016 - LBK nr. 1167 af 09/09/2016
- GL. Revisorlov, LOV nr. 468 af 17062008
- Forarbejder L 2016-06-08 nr. 631
- Fremsætte forslag LFF 2016-03-02 nr. 146
- Udvalgsbetænkninger LFB 2016-05-12 nr. 146
- Vedtagne lovforslag LFV 2016-05-19 nr. 146
- Bekendtgørelse om godkendte revisorers og revisionsvirksomheders tilrettelæggelse af arbejdet
- Bekendtgørelse om godkendte revisionsvirksomheders interne organisation - BEK nr. 762 af 21_06_2016

Nævnskendelser

- Sags nr. 103-2016
- Sags nr. 101-2016
- Sags nr. 073 + 074-2016
- Sags nr. 013 - 2017
- Sags nr. 049050 - 2016

ISA

- ISA 200 Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision
- ISA 210 Aftale om revisionsopgavers vilkår
- ISA 220 Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber
- ISQC 1 Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision
- ISA 230 Revisionsdokumentation
- ISA 240 Revisors ansvar vedrørende besvigelser
- ISA 250 Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber
- ISA 300 Planlægning af revision af regnskaber
- ISA 315 Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser
- ISA 330 Revisors reaktion på vurderede risici
- ISA 450 Vurdering af fejlinformationer konstateret under revision

- ISA 500 Revisionsbevis
- ISA 540 Revision af regnskabsmæssige skøn
- ISA 560 Efterfølgende begivenheder
- ISA 570 Fortsat drift (Going Concern)

Publikationer og artikler

- 20150915-IAASB_CAG_Agenda_Item_B2
- 2016-IESBA-Handbook
- A FRAMEWORK FOR AUDIT QUALITY - KEY ELEMENTS THAT CREATE AN ENVIRONMENT FOR AUDIT QUALITY February 2014
- Development of a Scale to Measure Professional Skepticism, R. Kathy Hurtt
- Elevating Professional Judgement - KPMG
- ERST Orientering om kvalitetsstyring i revisionsarbejdet 2015
- FRC - Auditing Practices Board - Professional Skepticism - Establishing a common understanding and reaffirming its central role in delivering audit quality - March 2012
- FRC - The Audit Quality Framework Feb 2008
- <https://erhvervsstyrelsen.dk/strategi-erhvervsstyrelsens-revisortilsyn-2017-2019-0>
- IFIAR publicerede survey 2016
- H136-16 IAASB Enhancing audit quality in the public interest etc_lkr-nyhed 190516
- Glover and Prawitt (2012) Enhancing auditor professional skepticism
- Kahneman et al (2011) Bias in management processes and how to detect them
- Lichtenstein et al., 1982
- McGladrey, LLP Professional Judgement Framework
- Nelson (2009) Professional skepticism in audit - literature review
- Redegørelse for Tilsynsaktiviteter i perioden 2015-2017
- Revisorkommissionens rapport – krav om professionel skepsis _ FSR - danske revisorer
- RR.10.2013.58 Revisors professionelle skepsis og bias Du tror du er objektiv, men det er du ikke
- RR.2011.05.0046 - EU's Grønbog om revision - Kim Fücksel
- RR.2015.12.0024 - Ny revisorlovgivning – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence -Jan Bo Hansen
- TOWARD ENHANCED PROFESSIONAL SKEPTICISM OBSERVATIONS OF THE IAASB-IAESB-IESBA PROFESSIONAL SKEPTICISM WORKING GROUP - AUGUST 2017
- Towards a conceptual framework for auditing - accounting education - Pratt/Peursem 1993
- Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients: Overcoming the Dichotomy Myth, Ewald Aschauer

Faglitteratur

- Auditing Theory 2015 - Ian Dennis
- Danske perspektiver på revisorer og revision - 2016 Thomas Riise Johansen
- Den skinbarlige virkelighed 2010 - Ib Andersen
- Lærebog i revision 1993 - Ebbe ravn
- Når regnskaber ikke revideres, Lars Kiertzner - 2013 - 1. udgave
- Philosophy and principles of auditing 1988 - David Flint

- Professionsetik for revisorer 2006 - Kjeld Chr. & Lars Kiertzner
- Revision – Koncept – Teori - 2000- Mogens Christensen m.fl.
- Revision i praksis 2012 - Sumit Sudan m.fl
- Revisor og revision m.v. i selskabsretligt perspektiv 2014 - 1. udgave - Jesper Seehausen
- Revisor, regulering og rapportering 2015 - Kim Füscher m.fl.
- Revisoransvar 2013 - Lars Bo Langsted m.fl.
- Revisors erstatning- og disciplinæransvar 2014 - 4. udgave - Søren Halling-Overgaard
- Dansk selskabsret 2 2014 - udgave 4 - Søren Friis
- The Philosophy of Auditing 1966 - R.K. Mautz and Hussein A. Sharaf
- Valg der skaber viden 2006 - 1 udgave - Søren Vøxted
- Videnskabsteori for begyndere 2008 - 2. udgave - Torsten Thurén
- Videnskabsteori for økonomer en introduktion 1992 - 1. udgave - Perregård Henrik Preben
- Videnskabsteori og metodelære bind 2 Erhvervsøkonomi 1990 - 1. udgave

Bilag 1

Dato	NR.	Sag nr.	Bøde - Revisor	Bøde - Virksomhed	God revisorskik	Dokumen- tation	Påtegning	Kvalitets- styrings- system	Førstegangs- forseelse	Frifindelse	PS Årsag
15-12-2015	1	011-2013	10.000,00		X				X		revision kan og skal udføres. Den eksterne revision skal derfor, ud fra egen professionelle tilgang og skepsis, vurdere, hvordan revisionen skal planlægges og udføres for, at årsrapporten kan forsynes
22-04-2015	2	149-2013 111-2014	20.000,00		X		X		X		bogføring, hvorved der har kunnet skabes tvivl om indklagedes uafhængighed. Sagsfremstilling: Det...16, stk. 1, eller har undladt at udvise professionel kompetence for § 1, stk. 3-opgavers vedkommende
23-04-2015	3	82-2014	40.000,00		X	X	X		X		fremgår af ISA 200, afsnit 15, at revisor skal planlægge og udføre revisionen med en professionel skepsis i erkendelse af, at der kan fore-komme omstændigheder, som medfører, at regnskabet indeholder
23-04-2015	4	54-2014	15.000,00			X	X		X		idet jeg mener, den afspejler risikoen samt markedet for erhvervsejendomme Jeg har netop brugt min professionelle skepsis, idet jeg i forvejen ved at de bedste inve-steringsejendomme ligger mellem 3
20-05-2015	5	89-2014	-	-					X	X	angår, at indklagede ikke har udvist professionel kompetence og fornøden omhu ved...prøvet ved domstolene. Klager selv var i tvivl om, hvorledes bogføringen skulle foregå, og klager

											15 under gældsforpligtelser. Der kan således ikke være tvivl om, at optionen har en værdi på mindst...udvise integritet, objektivitet, fortrolig-hed, professionel adfærd, professionel kompetence og.
22-07-2015	6	119-2014	50.000,00		X	X					
14-09-2015	7	116-2014	50.000,00		X	X	X		X		og jeg mener det immaterielle aktivs værdiansættelse er vurderet ved anvendelse af professionel skepsis og faglig vurdering i overensstemmelse med beskrivelsen i revisionsstretege tillæget i
09-10-2015	8	4-2015 5-2015	-						X	X	af revisionen og sagens afslutning opstod der tvivl hos de involverede revisorer om forholdets...aktionærlån. Men ud fra indklagedes professionelle dømmekraft og tilstrækkelige planlægning af.
12-10-2015	9	31-2015	-	-					X	X	interesse, eller andre omstændigheder, som kan vække tvivl om uafhængigheden hos revisor. I kolonnen...af andre, således at den professionelle og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes." Indklagede
21-10-2015	10	85-2015	50.000,00		X		X		X		ud, og som om der var en indre logisk sammenhæng i regnskabet. Revisor skal udvise professionel skepsis under hele revisionsprocessen, men medmindre revisor har grund til at antage det modsatte, kan

08-02-2016	11	11-2011	250.000,00		X				X		.er i sig selv egnet til at vække tvivl hos en velinformeret 17 tredjemand om indklagedes...mellem E ApS og F, og som besidder professionel kompetence i kraft af sin stilling som
24-02-2016	12	24-2015	10.000,00		X	X	X		X		fremgår af ISA 200, afsnit 15, at revisor skal planlægge og udføre revisionen med en professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, som medfører, at regnskabet indeholde
08-03-2016	13	38-2015 39-2015 40-2015	10.000,00	100.000,00	X	X		X	X		omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed, til trusler mod...med revisorlovens § 16 om bl.a. professionel kompetence og fornøden omhu, at revisionsvirksomheden
30-03-2016	14	71-2015	20.000,00		X	X	X		X		udfordret ledelsens fastsatte skøn med tilstrækkelig skepsis? reservationer til tab på debitorer er...desuden udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt
29-04-2016	15	32-2015	50.000,00		X						I henhold til ISA 200, afsnit 15, skal revisor planlægge og udføre en revision med professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, som medfører, at regnskabet indeholder

26-05-2016	16	98-2014	20.000,00		X	X			X	en restpopulation. Det er tankevækkende, men fortæller efter min overbevisning, at god sund fornuft og professionel skepsis ikke er at foragte. Budgetter er irrelevante i lyset af aftalen om fusion
16-06-2016	17	73-2015 74-2015	Frakendelse 1 år	150.000,00	X	X		X		fremgår af ISA 200, afsnit 15, at revisor skal planlægge og udføre revisionen med en professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, som medfører, at regnskabet indeholder
NY REVISORLOV										
24-08-2016	18	108-2015	Advarsel		X		X		X	forventninger i årsregnskaber-ne. Som følge heraf burde indklagede have udvist yderligere professionel skepsis omkring pålideligheden af de underliggende data og anvendte budgetforudsætninger
22-09-2016	19	44-2015 45-2015	-	150.000,00				X	X	med planlægningen? Nej X) ses ikke dokumenteret 6. Har revisor med fornøden professionel skepsis indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til afdækning af de identificerede risici.
03-10-2016	20	11-2016	40.000,00		X		X		X	i lighed med tidligere år, hvor rewitool ikke var arbejdsredskabet), og hvor den professionelle skepsis og konklusion på enkeltområder fremgår mere tydeligt. Idet kritikken angår planlægning og.

										spørgsmål F5 om fokusområdet indtægter/omsætning, herunder om revisor med fornøden professionel skepsis har indhentet tilstrækkeligt revisionsbevis til afdækning af de i planlægningen identificerede
12-10-2016	21	20-2016	40.000,00		X		X		X	
24-10-2016	22	35-2013 49-2014	200.000,00		X	X			X	angivne formål. Parternes bemærkninger: Klager har overordnet anført, at indklagede ikke har udvist fornøden professionel skepsis i forbindelse med revisionen af årsrapport 2011 for A A/S. Indklagede
21-11-2016	23	82-2016	Advarsel	-	X	X			X	væsentlig begivenheder eller forhold, der kan rejse tvivl om going concern (Punkt G) skrevet...concern, valgtes sidstnævnte. 6 Det er mit professionelle faglige skøn, at konklusion med forbehold.
30-11-2016	24	107-2015	-						X	X omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand cm revisors...men som udelukkende må bero på en professionel vurdering. Der findes umiddelbart ingen andre
30-11-2016	25	25-2016	50.000,00		X	X	X		X	Revisor skal ifølge ISA 200, afsnit 15, skal planlægge og udføre revisionen med professionel skepsis med henblik på at afdække eventuel væsentlig fejlinformation i regnskabet. Klager har

18-04-2017	26	073-2016 074-2016	30.000,00	100.000,00	X	X	X	X	X	delvist omfatter omsætning vedrørende det efterfølgende år, og at der således ikke med tilstrækkelig professionel skepsis er foretaget et skøn over, om værdien af igangværende arbejder er korrekt
04-05-2017	27	101-2016	20.000,00		X	X	X			svaret "Nej" til spørgsmål 5 -om fokusområdet indregning af indtægter /omsætning og at udvise professionel skepsis hertil. Kontrollanten har svaret "Nej" til spørgsmål 11 -om eksterne bekræftelser som
15-05-2017	28	103-2016	125.000,00		X	X	X			Indklagede findes herved at have undladt at leve op til de krav om faglig omhu og professionel skepsis, som må forventes af en godkendt revisor. Nævnet finder det endvidere godtgjort, at indklagede.
12-09-2017	29	049-2016 050-2016	35.000,00	100.000,00	X	X	X	X	X	Det er vurderingen, at revisor ikke i tilstrækkelig grad har dokumenteret overvejelser vedrørende uafhængighed og dokumenteret grundlaget for accept af revisionsopgaven ... og efter kontrollantens opfattelse burde valg som revisor i et eller flere enkeltstående selskaber i en større koncern, medføre forøget professionel skepsis ved både eventuel accept af opgaven og i udførelsen af revisionen.
18-12-2017	30	013-2017	30.000,00		X	X	X		X	Indklagede har ikke udvist tilstrækkelig professionel skepsis ved værdiansættelsen af datterselskaber.

Bilag 2

Førstegangsforsøelser før 17. juni 2016	495.000,00
Gennemsnitssanktionering før 17. juni 2016	45.000,00
11-2011 - vedrører ligeledes uafhængighed og er en outlier	250.000,00
Førstegangsforsøelser før 17. juni 2016	245.000,00
Gennemsnitssanktionering før 17. juni 2016	24.500,00
Førstegangsforsøelser efter 17. juni 2016	425.000,00
Gennemsnitssanktionering efter 17. juni 2016	60.714,29
35-2013 - 49-2014 - vedrører Tønderbank og er en outlier	200.000,00
Førstegangsforsøelser efter 17. juni 2016	225.000,00
Gennemsnitssanktionering efter 17. juni 2016	37.500,00
+ 2 påtaler	
Gennemsnitssanktionering efter 17. juni 2016	28.125,00

Bilag 3

Type	2016	2016	2017	I alt
	Antal før 17.6.	Antal efter 17.6.	hele 2017	
Manglende uafhængighed	2	3	3	8
Manglende kvalitetsstyring	3	7	2	12
Fejl i påtegning	6	6	1	13
Manglende dokumentation	17	13	7	37
Fejl i regnskaber	7	7	1	15
Andet	7	0	1	8
Frifundet, advarsel eller afvist	6	26	6	38
	48	62	21	131