

Besvigelser i den offentlige sektor

Fraud in the public sector

Undersøgelse af revisors rolle i relation til forebyggelse og opdagelse

**Copenhagen Business School
Institut for Regnskab og Revision**

Skrevet af Adam Saleh Marthedal Skriver
Studienummer: 108414 Cand.merc.aud

Vejleder: Kim Klarskov Jeppesen
Afleveringsdato: 15. Maj 2020
Antal anslag: 152.360 Antal normale sider: 67

Indholdsfortegnelse

<i>PROBLEMFELT</i>	6
<i>PROBLEMFORMULERING</i>	7
<i>DEFINITIONEN AF CENTRALE BEGREBER</i>	8
Besvigelse	8
Interne kontroller	8
Rolle.....	8
<i>AFGRÆNSNING</i>	9
<i>COVID 19</i>	9
<i>AFHANDLINGS OPBYGNING</i>	11
METODE	12
<i>VIDENSKABSTEORISKE OVERVEJELSER</i>	12
<i>ONTOLOGISKE OG EPISTEMOLOGISKE OVERVEJELSER</i>	13
<i>FILOSOFISK HERMENEUTIK</i>	14
<i>FORFORSTÅELSE</i>	14
<i>FORSKNINGSDESIGN</i>	15
<i>DEN ABDUKTIVE FORSKNINGSSTRATEGI</i>	15
<i>RELIABILITET OG VALIDITET</i>	16
<i>EMPIRISK GRUNDLAG</i>	17
<i>ETISKE REGLER</i>	19
<i>TRANSSKRIBERING</i>	19
<i>SEKUNDÆRT DATA</i>	20
TEORI	22
<i>REVISIONSRISIKO MODELLEN</i>	22
Iboende risiko	22
Kontrolrisiko	22
Opdagelsesrisiko.....	23
Revisionsrisiko	23
<i>SOR 3</i>	24
Revisions formål	24
Revisionens forudsætninger	25
Planlægning og udformning af handlinger	25
Grundlaget for revisors konklusion	25
Revisors rapportering	26
<i>SOR 7</i>	26
Revisions formål	27
Revisionens forudsætninger	27
Planlægning og udformning af handlinger	27
Grundlaget for revisors konklusion	27
Revisors rapportering	28
<i>ISA 240</i>	28
<i>ISSAI 5270</i>	29

.....	29
Rammer af standarder og love	30
HR.....	32
Interne kontroller	34
Brug e-government.....	35
<i>OPDAGENDE KONTROLLER</i>	<i>35</i>
Whistle blower	35
Intern Revision	36
<i>BESVIGELSESTREKANTEN.....</i>	<i>37</i>
Incitament pres	38
Mulighed.....	39
Retfærdiggørelse	40
Opsummering af besvigelsestrekanter	42
<i>TYPER AF BESVIGELSER.....</i>	<i>43</i>
Misbrug af aktiver	44
Regnskabsmanipulation	45
Korruption.....	46
EMPIRI.....	47
<i>ATEA SAGEN</i>	<i>48</i>
<i>BRITTA NIELSEN SAGEN</i>	<i>49</i>
ANALYSE.....	50
<i>KORRUPTION HOS ATEA.....</i>	<i>51</i>
Incitament hos Atea & Region Sjælland.....	52
Muligheder hos Atea & Region Sjælland	53
Retfærdiggørelser hos Atea & Region Sjælland	53
<i>MISBRUG AF OFFENTLIG MIDLER.....</i>	<i>54</i>
Incitament hos Britta Nielsen	54
Muligheder hos Britta Nielsen	55
Retfærdiggørelse hos Britta Nielsen	57
<i>FOREBYGGENDE KONTROLLER.....</i>	<i>58</i>
Identificering af risikofyldte områder	58
Revisionens udførelse	61
<i>OPDAGENDE KONTROLLER</i>	<i>67</i>
Whistle blower	67
Intern revision	68
Bank.....	68
DISKUSSION	69
<i>KORRUPTION, REVISORS ANSVAR.....</i>	<i>69</i>
<i>BESVIGELSESTREKANTENS SOM INTERN KONTROL</i>	<i>71</i>
<i>DIGITALISERINGEN SOM HJÆLP.....</i>	<i>72</i>
KONKLUSION.....	74
LITTERATURLISTE.....	77
BILAG.....	81

Executive Summary

Fraud has always been an issue worldwide. Denmark has experienced fraud in the public sector during the past decade even though auditors have been auditing their annual reports. There is a common expectation that auditors will find fraud when inspecting their reports and books.

Big fraud cases really influence society. People tend to lose confidence in the government and the elected people making decisions on behalf of the democracy.

This paper seeks to investigate the matter of fraud in specific areas within the Danish public sector. The paper is centred around the question: Who has the responsibility for fraud detection and -prevention? Furthermore, what is the auditor's role in fraud detection and -prevention?

This master thesis approaches the academic field of auditing with the hermeneutic scientific method. Sources will therefore include both qualitative interviews and quantitative analysis. To understand the dynamics of auditing processes in the public sector, interviews with three current auditing experts have been conducted.

Based on current regulations, guidelines, fraud methods, the triangle of fraud and empirically data, auditors' work has been analysed to understand the following; Where are the biggest risks, how do auditors act on that risk, what could the auditor have done differently and did the auditor act professional and follow the regulation for auditors. The main thing for auditors is to make sure the internal controls works, because a healthy environment of controls can limit the possibility of fraud.

The paper found that auditors tend to focus on operational auditing, as the biggest identified risk, because of the political risk involved when dealing with the state.

The auditors' impact on preventing fraud highly depend on how the management implement the recommended internal controls. Auditors do have the option to go beyond the regulations of auditing to maximise fraud prevention. However, auditors' responsibility in fraud detection is kind of small. Whistle blower tools are usually better for getting eyes on the problem – then the auditor is responsible for investigating the problem.

INDLEDNING

Besvigelser er en størrelse, hvis formål er at opnå en gunstig gevinst eller sløre virkelighedsbilledet af en given situation, hvor det ønskede resultat opnås på ulovlig vis; denne handling foregår på både national såvel som international plan. Desværre er besvigelser et begreb, som er svært at eliminere, da den letteste vej oftest synes attraktiv i en konkurrencepræget hverdag, hvor man bliver målt på de tal, man som leder kan levere. Eller måske er man presset rent økonomisk i privatlivet, der gør at vælger at stjæle penge fra sin virksomhed. Resultatet af en besvigelse vil derfor oftest medføre økonomiske konsekvenser for virksomheden, ligesom deres ansatte vil blive påvirket. Ydermere vil besvigelssager også ændre samfundets syn på revisorbranche, hvis formål er at opdage disse sager. Sagerne vil skabe mistillid til branchen, som vil så tvivl i revisors kompetencer og egenskaber samt morale.

Besvigelsens størrelse er oftest forskelligt fra sag til sag og ligner oftest ikke hinanden, da der hele tiden opdages nye kreative metoder for at forbigå kontroller, ligesom virksomhedens struktur og branche også præger besvigelsens form. Fællesnævneren er dog altid den samme, hvor godet tilskrives en på uretfærdigvis.

En af de største besvigelssager herhjemme gav et 12,6 milliarder tab hos skat (Bindslev, J:2018) Her opdagede man de danske myndigheder i 2015 det, som senere blev kendt som udbytteskatskandalen. Her havde udenlandske virksomheder og aktionær indberettet, at de havde modtaget udbytte i danske selskaber, hvorfor de er berettede til at modtage en tilbagebetaling, da man gerne vil undgå dobbelt beskatning fra Skats side.

Kontrollen har ikke været god nok, og derfor har man foretaget en udbetaling, selvom de når indberettede, ikke ejede aktier i danske virksomheder. Konsekvensen medførte udover det store tab også en mistillid til Skat. (Larsen, L:2016)

En anden af de store sager kommer fra Danske Bank i forbindelse med en hvidvasksag. I perioden fra 2007-2015 er der samlet set blevet hvidvasket for 1500 milliarder kr. i den estiske filial af Danske Bank, her har udenlandske kunder i banken månedligt hvidvasket store summer, selvom banken var blevet advaret, blev der ikke foretaget yderligere, før forskellige medier kunne berette om sagen. Danske bank har efterfølgende konkluderet, at de kontroller der skulle forhindre hvidvask ikke har været godt nok, ligesom dele af personalet har været involveret. (Vilsbøll, S:2018).

To vidt forskellige sager med en enorm konsekvens for samfundet, aktionær, private personer og selve organet.

PROBLEMFELT

Udover de overnævnte besvigelser, findes der en masse andre måder at begå besvigelser på, som enten er set før eller ikke. I takt med globaliseringen, ser vi også, hvordan besvigelser kan involvere flere lande, med områder, der er berygtet for svindel og humbug (slang?) som bl.a. ses i Panama, hvor skattely er et omfattende problem (Ritzau:2017) (Dalby & Wilson-Chapman:2019) og korruption i den offentlige sektor, hvor særlig områder er udsat. (Figur 1)

For at undgå besvigelsessager er større selskaber underlagt revisionspligt, dette skal gøres for at undersøge om virksomhedens regnskaber giver et retvisende billede, som dokumenteres ved hjælp af deres arbejde og gennemgang af virksomheden. Alligevel forekommer der fra tid til anden besvigelsessager som ryster hele samfundet, som stiller spørgsmålstegn ved, hvordan hændelsen kunne finde sted, når eksperter tjekker det igennem.

PricewaterhouseCoopers foretager hvert andet år en undersøgelse kaldet Global Economic Crime and Fraud Survey, hvor de undersøger sager, der omhandler økonomisk kriminalitet og besvigelser.

Undersøgelsen tager udgangspunkt i 7200 respondenter i forskellige sektorer i tilhørende 123 forskellige territorier. De adspurgte, bedes tage stilling til interne kontroller og risikovurdering af virksomheden, hvor de skal afdække om virksomheden har været udsat for besvigelser. Hele 49% af de deltagende i undersøgelsen, kunne berette om besvigelser, som havde fundet sted i deres virksomhed, hvilket er en stigning 13% point i forhold til 2016. Endvidere viser undersøgelseerne at de fleste besvigelser omhandler misbrug af aktiver. (PriceWaterCoopers:2018)

For at imødekomme besvigelser, er det alfa og omega for revisor at undersøge virksomhedens interne kontroller, som skal være forbyggende og opdagende (ISA 240). Virksomheder i den private sektor, der snyder eller bliver snydt af medarbejdere, får ikke særlig meget opmærksomhed.

Medmindre besvigelsens størrelse er exceptionel høj eller skadende for samfundet, hvilket sås med IT-Factory. Anderledes er det med offentlige instanser, hvor vi som borger bidrager gennem vores skat til samfundet og derved hjælper med at tage hånd om vores problemstillinger, hvilket i sidste ende kan gavne alle samfundets borger. Derfor er der en større ansvarlighed forbundet med forvaltningen af midler, da konsekvenserne ved besvigelse vil skabe mistillid til magthaverende,

som kan føre til ustabilitet i landet. Værste eksempler ses mange steder i u-landene, hvor kapital og aktiv forøgelse, fra regeringens side, har ført til borgerkrig.

Siden 2015 har der været en række sager i de offentlige instanser i Danmark, som har fået samfundet til at stille spørgsmålstegn ved revisorernes arbejde, hvis formål er at sikre sig at forvaltningen af midlerne er udført med ansvarlighed eller påpege, såfremt man ikke synes, det har været ansvarligt.

Sagerne strækker sig bredt over besvigelsspektrummet, som bl.a. inkluderer korruption, misbrug af aktiver og regnskabsmanipulation.

Denne skepsis til revisors arbejde vil danne rammen for afhandlingen, hvilket fører til følgende problemformulering:

PROBLEMFORMULERING

Hvad er revisors rolle i forbindelse med forebyggelsen og opdagelsen af besvigelser i staten, regionerne, kommunerne og dens institutioner

- Hvad kan man som revisor gøre for at forebygge besvigelser
 - Hvad kan man som revisor gøre for at opdage besvigelser
 - Hvad er staten, regionerne og kommunernes rolle i forhold til at opdage og forebygge besvigelser
 - Har revisor, statsregionerne og kommunerne de nødvendige redskaber for at kunne opdage og forebygge besvigelser
-

DEFINITIONEN AF CENTRALE BEGREBER

Med udgangspunktet i overstående, vil forfatter præsentere centrale begreber, som vil blive anvendt i afhandlingen, for at konkretisere forfatters forståelse af fænomenet, samt give læser et indtryk af afhandlingens centrale elementer.

Besvigelse

Fænomenet er blevet berørt i overstående indledning, hvor rationalet bag besvigelse sammenkædes med forøgelse, som består af en personlig eller kommerciel interesse, hvor retten ikke tilskrives dem, eller på sin vis fordreje virkelighedsbilledet af en given situation. Disse kommer oftest til udtryk ved snyd med eksempelvis *misbrug af aktiver*, som enten kan bestå af fysiske aktiver eller penge, *korruption*, hvor bestikkelse kan forekomme. Eller en medarbejder der presser leverandørerne ved at lave økonomiske afpresninger, på virksomhedens vegne. Sidst med ikke mindst kan besvigelse bestå af *regnskabsmanipulation*, hvor medarbejder eller virksomheden forsøger at sløre virkelighedsbilledet. (Wells, 2013:3)

Besvigelse i afhandlingen differentieres fra normal svigagtig handling, til kun og omfatte besvigelser i professionel arbejdsregi.

Interne kontroller

Afhandlingens formål centrerer sig om de mekanismer, der skal forhindre en besvigelse at indtræde, derfor er det vigtigt med kontrolelementer, som både kan forhindre besvigselsens udførelse, men også opdage såfremt uheldet skulle tilkomme.

Interne kontroller forstås som de kontroller virksomheden etablerer, for at regnskabet er korrekt og medarbejdere har de korrekte rettigheder til økonomisystemet.

Revisionsbranchen har udarbejdet en standard, som har dette for øje, og er et centralt element i afhandlingen. (ISA 240)

Rolle

Ambitionen med afhandlingen er at definere revisors rolle i forbindelse med forebyggelse og opdagelse af besvigelser. Det vil derfor impliceret fremgå af afhandlingens konklusion, hvordan revisor skal forholde sig, og hvad der forventes af revisor ud fra en subjektiv tilgang.

AFGRÆNSNING

Afgrænsningen i afhandlingen anses, som en et vigtig led, for at udlede det essentielle i empirien, som er med til at understøtte besvarelsen af problemformuleringen.

Afhandlingen tager udgangspunkt i revisors rolle i forbindelse med bekæmpelse af besvigelse i den offentlige sektor, der inkluderer ministrerer og dens styrelser, regioner samt kommuner og dens foreninger. I samme ombæring afgrænses der derfor for besvigelsessager som er tilknyttet den private sektor og dens virksomheder heraf, dog bliver Atea sagen belyst, da den inkluderede Region Sjælland.

Udgangspunktet for afhandlingen vil centrere sig om de hjemmehørende problematikker, hvor empiri vil blive inkluderet. I afhandlingen, vil der blive inddraget personer som fagligt arbejder med problematikken omkring besvigelser, som påpeger de udfordringer revisorer iagttager samt handlingen fra revisors side.

Inden for fænomenet findes utallige teorier samt modeller, som både er opdagende og forbyggende. I afhandlingen er der derfor udvalgt et sæt af teorier, som forfatter finder fyldestgørende til besvarelsen af problemformuleringen, velvidende at andre teorier kunne have samme virkning.

COVID 19

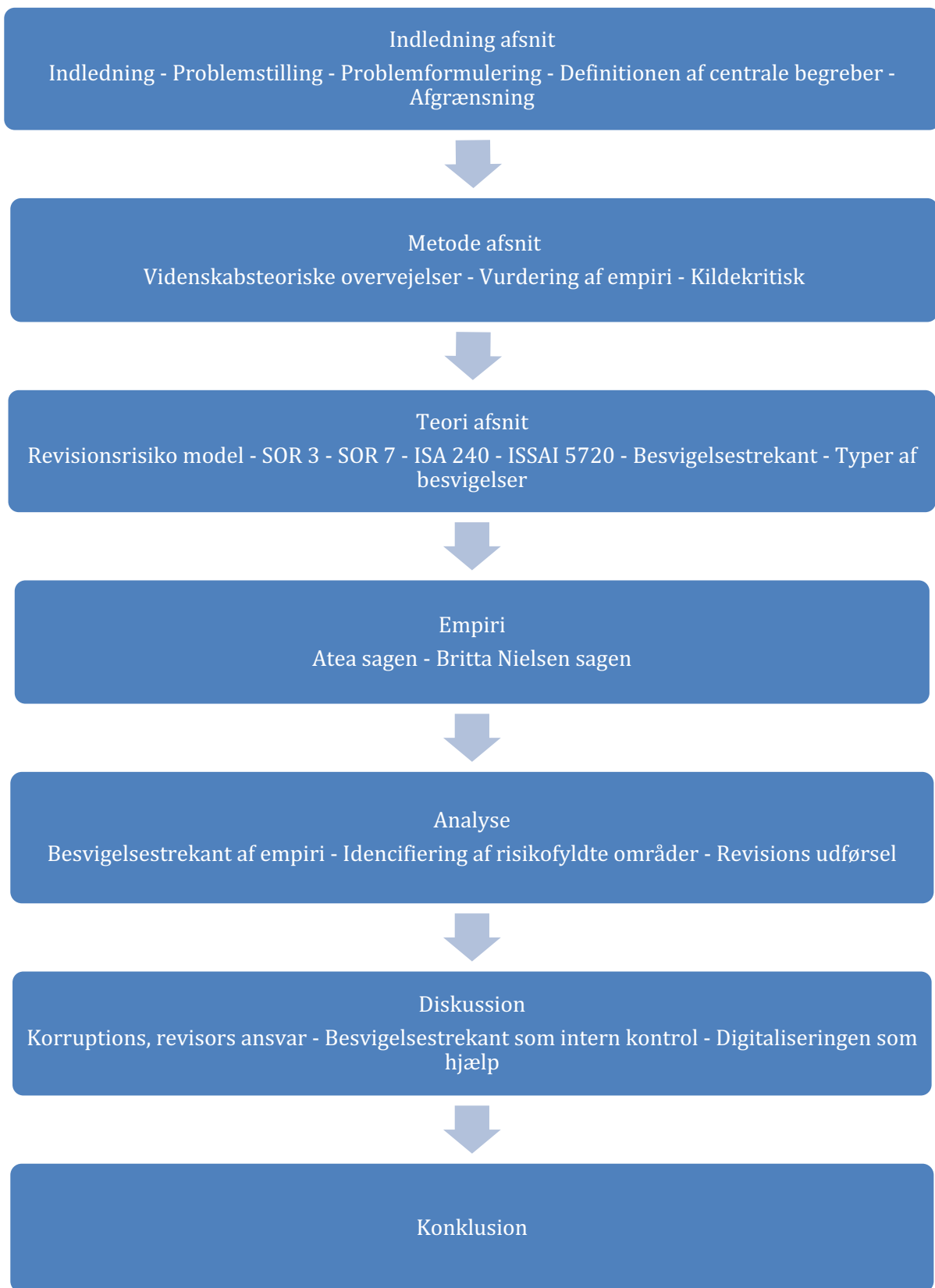
COVID 19 indflydelse på afhandlingen ses i form af aflyste interviews, grundet manglende ressourcer, som ikke kunne allokeres under nuværende omstændigheder. Her tænkes specielt på Rigsrevisionen, hvor jeg det aftalte interview blev aflyst grundet COVID 19. Det har derfor ikke været muligt at afdække, hvordan Rigsrevisionens praktisk arbejder med revisionsopgaverne, hvordan de sikrer sig at imod besvigelser, om de benytter sig af ISSAI 5720s anbefalinger mod besvigelser, hvordan tilgås deres større undersøgelser (SOR 3), samt hvordan forvaltningsrevisionen praktisk foregår hos dem (SOR 7) og hvordan de udvælger de områder de gerne vil revidere samt eksempler på handlinger, som de foretager. Det var meningen at interviewet skulle bære præg af et delvist ustruktureret interview, hvor muligheden for uddybelse af nye sondringer kunne afklares under interview. Det var ligeledes tiltænkt at interviewe revisorer i forbindelse med Britta Nielsen sagen, hvor personer tæt på kunne hjælpe med at afdække forhold til besvigelsestrekanten. Ligeledes har det heller ikke været muligt for Region Sjælland at allokere ressourcer til interview omkring Atea-sagen, for at få en dybere beskrivelse til besvigelsestrekanten.

Efter interviewet af Pia Nielsen og Jesper Andersen, ønskede jeg at få klargjort yderligere spørgsmål og rettede derfor henvendelse. For Pia Nielsen ville jeg gerne have afdækket moderniseringsstyrelsens (nuværende økonomistyrelsen) risikofyldte områder, samt et par enkelte områder vedrørende ISSAI 5720, som jeg ikke fik afdækket under interview. Der har ikke været muligt at få en skriftlig klargørelse eller nyt telefonmøde med Pia grundet COVID 19.

I Jesper Andersens interview ønskes en mere dybdegående gennemgang af faktorerne i ISSAI 5720, skønt det ikke er det regelsæt de benytter. Her tænkes bl.a. på spørgsmål omkring de etiske kodekser hos Københavns kommune samt HR relateret spørgsmål som gennemgås i ISSAI 5720. Tilsvarende Pia, har det ikke været muligt at allokere ressourcer til yderligere opfølgning grundet COVID 19.

Der har været henrettet henvendelse til statsrevisor Villum Christensen i forhåbning om interview af SOR 3 og 7 – dog har det ligeledes ikke været muligt grundet COVID 19, hvorfor interview først kan ske efter afleveringsfrist.

AFHANDLINGS OPBYGNING



METODE

VIDENSKABSTEORISKE OVERVEJELSER

Videnskabsteorien har til formål at besvare problemstillinger, med fokus på relevante forskningsspørgsmål, som netop er relevant for ens afhandling. Der findes adskillige samfundsvidenskabelige analysemetoder, som medfører adskillige metodiske tilgange til at undersøge den eksakt samme problemstilling. Resultatet kan derfor variere alt efter forskers metodevalg på selv samme problemstilling. (Nygaard, 2013:21)

Tilvalget af det hermeneutiske paradigme er taget med udgangspunkt i at afhandlingen ønsker at forstå menneskets, dets samfund og kultur, hvilket udelukker det positivistiske paradigme, hvor menneskets ses som et objekt der handler efter årsagslove. (Nygaard, 2013:31)

Hermeneutikken opstod som et forsøg på at opstille metoderegler, som havde til formål at finde sandhedsindholdet i tekster, på baggrund af dette blev den hermeneutiske cirkel opfundet, med elementer som meningsdel og meningshelhed. Teksternes enkelte dele definerer helhedsbilledet, mens helhedsbilledet kun kommer til udtryk i kraft af tekstens enkelte dele. Forståelsen af teksterne skal ikke alene ses som gennemgang af teksternes enkelte dele eller helhed, men også den kontekst den er skabt i, for at opnå en dybere forståelse. (Nygaard, 2013:78-79) Forud for teksterne så har forfatter formentlig allerede dannet sig tanker over sagens natur, hvilket består af nogle fordomme. Fordommene vil altid være til stede og er således med til at give en grundlæggende forståelse af det undersøgte. Konsekvens af dette vil være, at den fortolkende ikke længere kan observere et objekt objektivt, og derfor ikke kan gennemføre en neutral undersøgelse, hvilket udskiller hermeneutikken fra fænomenologien. (Nygaard, 2013:90)

Fænomenologien tilstræber sig efter at forholde sig neutral uden form for fordomme og forud indfattede meninger via et "native view" uden at være "go native." (Nygaard, 2013:107) Målet for fænomenologien er at opnå det stadie der kaldes for "Epoche". Epoche er et begreb som er med til at understrege at forskeren skal være åben og udfordre sig selv og egne selvforståelser samt sine fordomme om de undersøgte fænomener (Nygaard, 2013:110).

Forud for afhandlingen tilblivelse er forfatteren allerede en forforståelse af besvigelser, samt hvilken indflydelse det kan have i det omkringliggende samfund og derfor synes det empiriske fænomenologi ikke så hensigtsmæssig at benytte.

Valget af videnskabsteoriske paradigme er derfor faldet på det filosofiske hermeneutisk paradigme på baggrund af forforståelsen og den videre undersøgelse for at besvare problemformuleringen, som vil blive beskrevet i metodeafsnittet.

ONTOLOGISKE OG EPISTEMOLOGISKE OVERVEJELSER

Indenfor den videnskabelig forskning findes der to begreber, som har indflydelse på metodologien og forskningsprocessen. De to begreber, der er tale om, er ontologi og epistemologi.

Ontologien er således *"læren om det værende som værende"* mens epistemologien er *"læren om viden"* (Nygaard, 2013:10)

Følgende afsnit har til formål at belyse antagelser af virkeligheden og hvilke erkendelser af virkeligheden gennem videnskaben, som vil danne forståelsesrammen for afhandlingen.

Den ontologiske standpunkt i afhandlingen tager udgangspunkt i hermeneutikkens forståelse af menneskets som væren, det skal forstås på denne måde at mennesket altid har en forforståelse af et fænomen inden vi indgår i en forståelsesproces (Nygaard, 2013:79) Denne proces bliver også kaldet for den hermeneutiske spiral, hvor forforståelse bliver til forståelse og fortsætter i uendelighed, hvilket får fortolkeren af fænomenet til at indgå i spiralen på sigt, hvor holdninger og meninger bærer præg af subjektivitet.

Udover forforståelsen af menneskets som væren, vil andre menneskeskabte elementer også være eksisterende for tilblivelsen af afhandlingen, det antages derfor at besvigelser er væren.

Den epistemologiske standpunkt i afhandlingen tager udgangspunkt i hermeneutikkens videnskabelige metoder til at opnå viden indenfor det ontologiske standpunkt.

Formålet med afhandlingen er at belyse, hvordan det er muligt at komme besvigelser til livs og hvilken rolle revisor har i forbindelse med besvigelser. De epistemologiske overvejelser er derfor baseret på anvendelse af kvalitative metoder, som indbefatter interviews af aktør. Men også kvantitative, som indbefatter artikler.

I kontekst til den filosofisk hermeneutik forstås viden som den opfattelse og fortolkning der sker hos fortolker af aktør, som kan sættes i kontekst i forhold til ontologien. Derfor vil epistemologien være præget af subjektive meninger hos både fortolker og aktør (Nygaard, 2013:81)

Sidste ting i det epistemologiske standpunkt er teorien omkring besvigelser og revision praksis for at reviderer, dette er inkluderet for at kunne sætte det i kontekst til interviewsene.

FILOSOFISK HERMENEUTIK

Det filosofisk hermeneutiske paradigme tager som sagt udgangspunkt i, hvordan fortolker kun kan forstå meningen med enkelte dele ved at se det i kontekst til helhedsbilledet og omvendt – dette bliver også beskrevet som den hermeneutiske cirkel eller hermeneutiske spiral. (Nygaard, 2013:77) Denne spiral bliver konstant udvidet i takt med nærmere undersøgelse af pågældende fænomen, hvor der springes frem og tilbage mellem enkelte dele og helhedsbilledet ”forforståelse og forståelse” Dette vil også gøre sig gældende for afhandlingen, hvor forfatter vil indgå i denne proces.

De nye forståelse vil i den filosofisk hermeneutik ske, når to horisonter mødes i en ”horisontsammensmeltning.” En horisontsammensmeltning skal dog ikke forstås som to ting, der smelter sammen og bliver en enhed, men to begreber, der gør sig gældende for forudsætning af forståelse. Således gælder det også for fortolker at have en bred horisont, forstået på den måde, at selvom svaret ligger lige for næsen af en, så må det gerne undersøges om svaret kunne ligge et andet sted, man åbner muligheden for dette, hvilket er vigtigt.

I forlængelse af at tvinge sig selv til en bred horisont, er det ifølge Gadamer også vigtigt at sætte sig selv inden i aktørens sted, forståelsen opnås altså ved at medbringe os selv og vores forforståelse og sætte os i aktørens væren. (Nygaard, 2013:82)

Med øje for den horisontsammensmeltning vil forfatter i afhandlingen indsamle dets empiri via interviews af flere aktør, for netop at udvide horisonten og på den måde muliggøre aktørs forståelse af fænomenet besvigelser.

FORFORSTÅELSE

Første metodiske princip for hermeneutikken er fordomme, således vil forfatterens forforståelsen blive forsøgt afdækket inden indsamling af teori og empiri. Som beskrevet tidligere vil forforståelsen ændre sig i takt med den fremskredende proces i afhandlingen. Derfor forventes det at forforståelsen er anderledes i forhold til konklusionen i afhandlingen, som i fremtiden vil være en forforståelse.

Dog er forfatter opmærksom på at det kan være svært at frembringe fuldstændig overdækning af forforståelser – det ønskes derfor at eksplicite forforståelsen i form af fagligt perspektiv, sine

antagelser, samt den teoretiske referenceramme. (Nygaard, 2013:86)

Fænomenet besvigelser har været kendt af forfatter af afhandlingen, inden indsamling af empiri og teori. Første kendskab til fænomenet opstod i forbindelse med IT-factory sagen, hvor forfatter på daværende tidspunkt vidste at firmaet havde snydt med penge og ikke nogen dybere forståelse af fænomenet. Denne forståelse blev til forforståelse i forbindelse med studiestart i Cand.merc.aud, hvor faget revision gav en dybere indsigt i besvigelser i form af litteratur og forelæsning. Denne nye forståelse blev dernæst til ny forforståelse, da faget besvigelser gav en dybere forståelse af fænomenet, hvor litteraturen var noget mere omfattende, hvor eksamensopgaver gav en større faglig indsigt.

Besvigelser er en handling som har til formålet at sløre det reelle virkelighedsbillede, som skaber en fordelagtig situation for besvigeren. Således kan besvigelse omhandle misbrug af aktiver, regnskabsmanipulation og korrupsion. Der kan være forskellige grunde til besvigelsen og derfor er det vigtigt at forstå kontroller og dens egenskab, ligesom det er vigtigt at forstå de mennesker, som har med kontrollerne at gøre. Forfatter har ikke egen praktisk erfaring med besvigelser, men erfarer det er et problem, da det fra tid til anden dukker nye sager op, som burde have været undgået. Søgning via google har også bidraget til en forforståelse af besvigelser.

FORSKNINGSDESIGN

I det følgende afsnit vil afhandlings forskningsdesign bliver præsenteret. Afsnittes formål er at afdække de metoder samt overvejelser, som har været brugt for at indsamle, og analysere den mængde af data, som været gældende for afhandlingen.

Dataene danner det empiriske grundlag for afhandlingen, hvis formål er at besvare problemformuleringen omkring revisors rolle i forbindelse med revision af de offentlige instanser.

DEN ABDUKTIVE FORSKNINGSSTRATEGI

I erkendelse af den hermeneutik paradigme som videnskabelig metode, vil den abduktive forskningsstrategi være bedste egnet til at besvare afhandlingens problemformulering, dog kan der samtidig godt argumenteres for at den deduktive forskningsstrategi også kan være anvendelig, da problemformuleringen bliver besvaret via teorien. Dog lægger den deduktive forskningsstrategi

mere op til, at man enten bekræfter eller afkræfter hypotesen, hvor der i afhandlingen ønskes en mere dybdegående besvarelse af fænomenet (Schwartz-Shea & Yanow, 2012:27).

Den abduktive forskningsstrategi, tager udgangspunkt i undren og overraskelsen, hvor man forsøger at nå frem til en forklaring, der giver mening for den undring eller overraskelse, der har fundet sted. Denne forskningsstrategi harmonerer med hermeneutikken, i det processen foregår i et cirkulært mønster, som kendes ved dette paradigme – således startes forskningsprocessen ved underen over et fænomen, hvorefter teorien undersøges, som fører til fortolkning af fænomenet, denne fortolkning fører til en forforståelse og forståelse af fænomenet, hvorefter observationer foretages, som fører tilbage til fænomenet, som kan besvares (Schwartz-Shea & Yanow, 2012:28).

Ved at benytte den abduktive forskningsstrategi vil forfatter udvise en underen til det empiriske materiale og teorien, for at kortlægge revisors rolle i forbindelse med besvigelser i den offentlige sektor.

Den underen som gør sig gældende, er således hvordan der kan forekomme besvigelser i en offentlige institution, når der er kyndige fagfolk, som netop skal sørge for at det ikke forekommer, eller i så fald opdage, såfremt uheldet har været ude. Samt hvilke roller man er forpligtet til at have i de forskellige typer af besvigelser. (Schwartz-Shea & Yanow, 2012:28).

RELIABILITET OG VALIDITET

I det følgende afsnit vil der blive redegjort for afhandlingens *reliabilitet og validitet*, forsker er derfor indforstået med de kvalitetskrav der medfølger det filosofiske hermeneutik, som er afhandlingens ambition at følge.

Et af kriterierne for reliabilitet er, at en undersøgelse skal kunne gentages, hvor samme resultatet opnås. Dette skal finde sted, såfremt reliabilitetskravet af forskningen er opfyldt. Dette synes dog for en umulig sag i et filosofisk hermeneutisk paradigme, da den anden forsker ikke kan foretage undersøgelsen og nå frem til nøjagtig samme konklusion, da fortolker er en del af forskningsprocessen, hvor forforståelsen og forståelseshorisonten er anderledes fra person til person. Ligeledes vil selv samme forsker heller aldrig nå frem til samme konklusion igen, da forforståelsen og forståelseshorisonten vil have rykket sig efter at have undersøgt fænomenet. Derfor vil reliabilitet skulle forstås som pålideligheden i det fundne materiale, dog med den konsekvens at fænomenet besvigelser kan tolkes forskelligt. (Nygaard, 2013:96)

Validiteten har to uomgængeligt kvalitetskrav til den filosofisk hermeneutiske fortolkning, også forstået som gyldighed. Modsat reliabilitet, som er svær at opnå en høj score, er det anderledes for validiteten inden for filosofisk hermeneutik, således kan forsker udlægge sine forforståelser til læser ved at eksplicere sine forforståelse, det er derfor forskerens mål at redegøre for sine forforståelser for hvert skidt i forskningsprocessen, sådan at læser har indblik i forudsætninger, tilblivelse, fortolkninger og konklusioner. (Nygaard, 2013:96)

EMPIRISK GRUNDLAG

Overordnet set består afhandlingens empiri af både primær- og sekundærdata, som er anvendt med det formål at besvare problemformuleringen.

Det primære data i afhandlingen er den som forsker selv har været ude og indhente. Disse data vil blive brugt som input til analysen. Den sekundære data vil belyse problemet, og danne de forudsætninger, der skal til for at komme problemet til livs i form af teorier.

PRIMÆRT DATA

Som kort nævnt, så består den primære data af interviews, som er blevet foretaget for at opnå en større viden indenfor fænomenet. Interviewsene vil derfor udgøre en central del af afhandlingen, da problemformulerings besvarelse vil tage udgangspunkt i disse. aktørernes udsagn og holdninger er vigtige for afhandlingens tilblivelse, og derfor har det også været vigtigt at udvælge de rette aktører. (Andersen, 2013:138)

UDVÆLGELSES AF RESPONDENTER

Da besvigelser er et fænomen som enkelte beskæftiger sig med, er det derfor blevet besluttet af forfatter at udvælge flere forskellige respondenter, for at få et nuanceret syn på fænomenet.

Udvælgelsesfasen bærer præg af begrebet INFERENS, hvis grundlag bygger på udsagnet fra få personer til at kortlægge noget generelt, i dette tilfælde udsagnet fra få respondenter til at kortlægge en generel problematik om fænomenet. Det har således været prioriteret fra forfatters side at inddrage folk fra revisionsbranchen i afhandlingen, da deres praksis erfaring med fænomenet ønskes belyst og derved kan give en bedre indsigt og forståelse, ligeledes har det været centralt at den praktiske erfaring skulle stamme fra arbejdet med offentlige instanser, hvilket også stemmer

overens med afgrænsningen.

Respondenterne er fundet gennem vejleders netværk, som tidligere har arbejdet med dem.

Respondenternes navn, beskæftigelse og arbejdsopgaver vil fremgå i afhandlingen, hvilket de har givet deres tilkendegivelse til.

Første respondent var Pia Nielsen, som til daglig er revisionschef i finansministeriet, hvilket hun har været i adskillige år. Pia har derfor stor erfaring med at opsætte interne kontroller og tilgangen af revisionen for flere styrelser.

Anden respondent var Jesper Andersen, som til daglig er revisionschef for den interne revision i Københavns kommune. Jesper har således ansvaret for at forvaltningen af midlerne bliver brugt på en ansvarlig måde og sikre sig at de interne kontroller fanger evt. besvigelser.

Tredje respondent er Lasse Jensen fra BDO, som beskæftiger sig med at reviderer kommuner og andre offentlige instanser. (Andersen, 2013:151)

DET DELVIST USTRUKTUREREDE INTERVIEW

Kendetegnet ved denne interviewmetode er at åbne op for nye indsigelser og informationer, som interviewer ellers ikke ville have adgang til, ved at følge en strukturerede interview, hvor aktør svarer direkte på stillet spørgsmål. Ved det ustrukturerede interview vil man oftest have en vis teoretisk og praktisk viden omkring fænomenet inden interviewets indtruffen. Det er derfor ikke usædvanligt at have et sæt spørgsmål eller stikord omkring, hvilke ting, der ønskes at blive belyst i interviewet, ikke nødvendigvis i kronologisk rækkefølge, men elementer, som danner rammen for interviewsene. (Andersen, 2013:155)

Forfatter har valgt denne metodiske form for interview, i det der ønskes at opnå nye horisonter og forståelser af fænomenet, som samtidig giver respondenter oplevelsen af en samtale.

Med udgangspunkt i undringen havde forfatter inden interviewsene udarbejdet en række spørgsmål, som blev inddraget. Interviewsene blev i praksis tilgået ved at respondenterne blev stillet et spørgsmål, hvor de fik lov til at udfolde deres viden og erfaringer indenfor det spurgte. Hos interviewer skete en sontring i mellemtiden, hvor nye spørgsmål opstod og derved opstår en ny forståelse af fænomenet.

Lasse Jensen havde ikke mulighed for at mødes, hvorfor en det strukturerede interview fandt sted i form af besvarelse på mail og et kort telefonmøde.

ETISKE REGLER

I forbindelse med afhandlingen tilblivelse, har forfatter været opmærksomme de etiske regler, der er forlagt videnskabelige forskningsprojekter. Der bliver særligt langt fokus på respondenter, hvor forfatter skal udvise en hensyntagen til de, som har været involveret i afhandlingen, det er således vigtigt at undgå at forvolde unødigt besvær eller på anden vis krænke andres privatliv. Forfatter har også ansvaret for at data indsamlet fra respondenter ikke kommer tilkommer andre, medmindre andet aftales med respondenter, i forlængelse af det påhviler det forfatter at indhente samtykke fra respondenter, som personligt bliver inddraget i afhandlingen, de skal således oplyses at deltagelsen er frivillig. (Andersen, 2013:254-255)

De interviewet personer fik oplyst disse rettigheder og medgav deres samtykke til at deltage i interview, med mulighed for at trække sig ud, såfremt de ikke længere havde lyst til at medvirke. Inden interview blev respondenter gjort bekendt med afhandlingens formål, og forsikret om at interviewet udelukkende skulle bruges til akademisk formål. Endvidere medgav respondenter deres samtykke til at personlig oplysning godt måtte fremgå i afhandlingen, da især arbejdsbeskrivelse og arbejdsområder er vigtige. Interview blev optaget for derefter at blive transskriberet, hvilket respondenter også gav deres samtykke til.

TRANSSKRIBERING

Formålet med transskriberingen er at få det sagte ned på skrift, sådan at det skaber en gennemsigtighed for læser, ved ordret at nedskrive det sagte fra interviewes, modsat rådata som er svær at "oversætte" til tekst, vil det være væsentlige lettere i denne sammenhæng (Andersen, 2013:172)

Der er således foretaget interviewes, hvor transskribering fremgår af lydclip i bilagene. I afhandlingen vil reference, være angivet ved efternavn og det mellemrum i minuttal, hvor referencen gælder fra. Grundet Pia og Lasse hedder det samme til efternavn, vil forbogstav fremgå i referencen.

Mailkorrespondancen med Lasse Jensen er indsat.

SEKUNDÆRT DATA

Den sekundær data i afhandlingen består af en dybdegående teoretisk forståelse af fænomenet, som er med til at give en forståelse af det fundne empiriske materiale. Hvor det i den primær data, var vigtigt at udvælge de rette respondenter, er det vigtigt for den sekundær data at vælge pålidelig og gyldigt teoretiske materiale såvel som empirien.

Den teoretiske litteratur er derfor valgt med udgangspunkt i det underviste materiale samt bøger, som har været tilgængelige og benyttet i forbindelse med Cand. merc. aud. studiet og som belyser fænomenet. Ligeledes er teori fra INSOTAI hjemmeside inkluderet. Empirien er fundet via google søgning til de generelle formuleringer og belysning af fænomenet, ligesom det også er blevet anvendt i forbindelse med søgning af besvigelssager, der belyser hændelser og analyse af besvigelssager.

KILDEKRITISK

Den teoretiske litteratur gør sig gældende i dag og er retningslinjerne for revisorer i deres daglig arbejde, litteraturen er udarbejdet af IAASB, som udarbejder de standarder revisorer skal følge og overholde i deres arbejde. Det vurderes derfor, at den teoretiske litteratur har tidslig relevans, dog med forbeholdet for at en opdatering af litteraturen godt kunne foretages, i det at standarderne er af lidt ældre dato, alligevel vurderes det at have en høj pålidelighed og gyldighed.

Dernæst er der også inkluderet teorier om besvigelser fra lærebogen "Principles of fraud examination" fra faget besvigelser, dette vurderes ligeledes at opnå en høj pålidelighed, i det forfatteren har beskæftiget sig med fænomenet i mange år og vundet akademiske priser i forbindelse med sit arbejde indenfor besvigelser.

I henhold til de empiriske materialer, som er fundet via google, som består af en række artikler og rapporter på vurderes det at besidde valide og troværdige kilder, som kan bruges til analysearbejdet. Disse artikler vurderes til at have en mindre pålidelighed end litteraturen, men vil ikke have indflydelse på afhandlingens sondringer, og er medtaget for at give en bedre forståelse for fænomenet og dens følger.

OPSUMMERING AF METODE

Afhandlingens videnskabelige metode tager udgangspunkt i den filosofiske hermeneutik, som benyttes til at besvare afhandlingens problemformulering.

Som tidligere beskrevet tager denne videnskabelige metode udgangspunkt i den hermeneutiske spiral, hvis formål er at bruge sin forforståelse, til at danne en ny forståelse, som bliver til en ny forforståelse i takt med afhandlingens tilblivelse, hvorfor det harmonerer med at se enkelte dele i kontekst til helhedsbilledet (Nygaard, 2013:78-79)

Dette skal ses i relation til det fundne empiri og teori, som er med til at skabe en dybere forståelse af fænomenet, hvor respondenter også vil medgive til at rykke horisonter for forfatter. Kravet til reliabiliteten i afhandlingen, synes at være svær at opfylde, da resultat aldrig vil være nøjagtig det samme, dog vurderes det fundne empiri og teori at besidde høj pålidelighed. (Nygaard, 2013:96)

Forfatter har lagt vægt på de kvalitative metoder, hvilket fremgår af det indsamlet data som er anvendt i afhandlingen. Den primær data kommer til udtryk via interviews, hvor en delvist ustrukturerede interview er anvendt på to af interviewesene, mens det for den ene er struktureret interview, da det fysiske møde tidsmæssigt, ikke var en mulighed. Formålet med den delvist struktureret interview var at muliggøre en åbenhed, hvis formål er at skabe nye forståelser, som måtte tilkomme forfatter under interview, og få en dybere forståelse ved at kunne bede om en nærmere eksplicitering af det omtalte.

TEORI

REVISIONSRISIKO MODELLEN

Som en vigtig del af planlægningen er det revisors opgave at identificerer de væsentlige risikofyldte områder i virksomheden og i dette tilfælde de offentlige instanser. Revisionsrisikomodellen har til formål at beskrive de interne kontroller, og jo bedre de interne kontroller er, desto lavere vil risikoen for væsentlige fejlinformationer i regnskabet også være, hvor på revisor kan sikre sig at regnskabet giver et retvisende billede jf., ÅRL §11



Figur 1 Revisionsrisikomodellen

Iboende risiko

Den iboende risiko kan variere hos de institutioner og bære præg af at være større for nogle revisionsmål og mindre hos andre. Den iboende risiko kan eksempelvis være større for konti, som er påvirket af regnskabsmæssige skøn, som er underlagt betydelige skønsmæssige usikkerhed. Den iboende risiko er altså den risiko, vi ikke kan måle på og bære typisk præg af menneskelige fejlbedømmelse, som kan være risikoen for fejl ved indtastning eller forkert vurdering af skøn, som også tidligere er blevet nævnt. En høj iboende risiko ved medfører yderligere handlinger fra revisors side, for at opnå et retvisende billede og et tilstrækkeligt revisionsbevis. (ISA 200)

Kontrolrisiko

Kontrolrisikoen er et udtryk for effektiviteten som den daglig ledelses har udformet og implementeret af interne kontroller i institutionen. De interne kontroller skal afdække institutions risici vedrørende fejl, som vil give et forkert virkelighedsbillede af institutionens regnskab. Uanset, hvor godt det interne kontrolmiljø er, kan det ikke eliminere risiciene for væsentlig fejlinformation i regnskabet. Til grund for dette, findes i den iboende risikos begrænsninger som eksempelvis indebærer menneskelige fejl, misforståelser eller sammensværgelser, hvor den interne kontrol tilsidesættes. Et godt kontrolmiljø vil medføre en reduceret risiko for væsentlig fejlinformation (ISA 200). ISA 330 fastlægger de vilkår som revisor skal eller kan teste for at opnå forståelse af arten af

de interne kontroller, opnå forståelse den tidsmæssige placering samt opnå forståelse af omfanget af de substanshandlinger, der skal udføres (ISA 330)

Opdagelsesrisiko

Opdagelsesrisikoen er et udtrykket for det niveau af væsentlige fejl, der kan accepteres, sådan at revisionsrisikoen er på et acceptabelt lavt niveau. Således er det acceptable niveau for opdagelsesrisikoen proportionalt omvendt med vurderingen af risiciene for væsentlige fejlinformation, dvs. jo større risiciene for fejlinformation er, jo lavere er det acceptable niveau for opdagelsesrisiko og omvendt. Ligesom kontrolrisiko relaterer opdagelsesrisikoen til arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de revisionshandlinger, revisor vælger for at reducerer revisionsrisikoen til et acceptabelt niveau, ligeledes spiller faktorer som: *Hensigtsmæssig planlægning, passende udvælgelse af medarbejder til opgaveteamet, udvisning af professionel skepsis og overvågning og gennemgang af det udførte revisionsarbejde.* (ISA 200)

Revisionsrisiko

Revisionsrisikoen er en funktion som samlet giver en vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation. Således vil en høj grad af væsentlig fejlinformation kombineret med en lav opdagelsesrisiko medføre en betydelig høj revisionsrisiko. For at nedbringe den væsentlige fejlinformation skal revisor udføre revisionshandlinger, som kan afdække problematikkerne *jf. overstående for eksempler på disse.* Disse handlinger vil medføre en reduktion i væsentlige fejlinformation, som giver en højere opdagelsesrisiko og derved en lavere revisionsrisiko. På denne måde vil revisionsbeviset blive tilstrækkelige og der vil kunne gives et retvisende billede af regnskabet.

SOR 3

Denne standard benytter Rigsrevisionen ved større undersøgelser, i selve standarden defineres retningslinjer som skal tilgås ved sådanne revisioner. De større undersøgelser kan ske på baggrund af økonomiske forhold, som har særlig interesse for offentligheden samt en politisk beslutning om at undersøge et område nærmere tværgående for de forskellige ministerier eller styrelser.

Beslutningen om større undersøgelser tages af rigsrevisorer jf. rigsrevisorlovens §17,2 eller statsrevisorer jf. §8,1 (Rigsrevisionen, SOR 3:1)

Målet med de større undersøgelser er at skabe større sikkerhed og klarehed af det undersøgte for statsrevisionerne, folketinget samt offentligheden. Derfor kan der i de større undersøgelser fremgå elementer, som normalt ikke indgår i de almindelige revisionsopgaver i forhold til den finansielle, juridiske-kritisk og forvaltningsrevision. I forbindelse med de større undersøgelser er det rigsrevisionen, der tilrettelægger strategien samt deres arbejde, dette gøres ved at konkretisere et emne de vil undersøge og afgrænse sig herefter, et eksempel på emne kunne være bevilling til projekter i socialstyrelsen, de seneste 20 år. Med dette vil rigsrevisionen heller ikke benytte sig af de oplysninger som ministerierne selv udarbejder, som det kendes fra den finansielle revision, men i stedet udarbejdet resultaterne selv af rigsrevisionen, hvor beretninger af det det undersøgte fremgår af en samlet rapport (Rigsrevisionen, SOR 3:1)

SOR 3 afspejles af ISSAIs retningslinjer og den følger ISSAI 100, omkring grundlæggende principper, ligesom den også retningslinkerne for ISSAI 300 og ISSAI 400, som omhandler den juridiske-kritiske revision og forvaltningsrevisionen. (Rigsrevisionen, SOR 3:2)

Standarden omfatter 78 pkt., som er underlagt 5 forskellige kategorier, essentielle pkt. for afhandlingen vil blive gennemgået i de pågældende kategorier:

Revisions formål

Revisionens formål er at undersøge det valgte emne som rigsrevisor selv har fastlagt på baggrund af det rigsrevisionen eller statsrevisorerne gerne vil have undersøgt. Emnet kan bestå af økonomiske eller særlig politisk bevågenhed. Og bør vælges ud fra et ”resultat-, problem- eller systems orienteret tilgang” (Rigsrevisionen, SOR:3)

I forbindelse med undersøgelsen af emnet er målsætningen at gennemfører passende handlinger samt inddragelse af alt materiale, sådan at der kan opnås høj grad af sikkerhed, med sikkerhed for at alle relevante forhold er medtaget i henhold til den endelig vurdering.

Der skal derfor foretages en vurdering omkring afgrænsning samt hvilke kriterier, som skal indgå i rapporten.

Et kriterie kan bl.a. bestå af ”lovgrundlag, bevillinger, politiske aftaler eller fastlagte strategier” (Rigsrevisionen, SOR 3:3)

Revisionens forudsætninger

Et af de første step revisor skal foretage i forbindelse med undersøgelsens tilblivelse, er at afsøge rigsrevisionens har adgang til revisionsmateriale, som kan afdække det fastlagte emne. Dernæst er skal revisor fastslå, hvilket ministerie som har ansvaret for det undersøgte.

Revisor skal ligeledes tage stilling til kommunikationen under selve undersøgelsen, her er det vigtig at sørger for at klar kommunikation af centrale aspekter til de ansvarlige i revisionen. De centrale aspekter består af planlægningen, i gangværende arbejde samt resultater af undersøgelsen. Med til forudsætningen for undersøgelsen lægger en vurdering af om revisionsteamet har de fornødne kompetencer, der skal til at få nå i mål med undersøgelsen. Det er således om til den ansvarlige revisor at sikre at den faglig kompetence er tilstede. I forlængelse af dette skal revisorer besidde en professionel skepsis overfor materialet og samt de resultater revisor måtte komme frem til.

Endvidere er det revisors mål at holde revisionsrisikoen på et acceptabel niveau

(revisionsrisikomodellen er gennemgået længere oppe) samt at fastlægge væsentlighedsniveauet ud fra et økonomisk og politisk niveau, tilsvarende hvor stor en undersøgelse statsrevisorerne og folketetinget ønsker. (Rigsrevisions, SOR 3:5-7)

Planlægning og udformning af handlinger

Som det også fremgår i ISA’erne så er første step i planlægningsfasen at opnå forståelse for virksomhedens (dette tilfælde ministerier og styrelses) aktiviteter og hvordan de operere. På denne måde kan man sikre en højere kvalitet af selve undersøgelsen, da risikofyldte områder bedre kan belyses. På baggrund af dette kan revisor målrette sin revisionstrategi og præcisere hvilke handlinger der skal foretages for målrettet at kunne afdække risici i relation til revisionrisiko modellen. (Rigsrevisionen, SOR:8-10)

Grundlaget for revisors konklusion

Som i enhver anden almindelig revision, skal revisor opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i forbindelse med sin revision. Det er op til den enkelte revisor at sikre at der er foretaget handlinger som kan understøtte dette. Opdages uregelmæssigheder i forbindelse med undersøgelsen, skal revisor overveje om der skal foretages yderligere handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. På baggrund af undersøgelsens analyse skal revisor afgive konklusion om det undersøgte (Rigsrevisionen SOR 3:11-12)

Revisors rapportering

Undersøgelsens afslutning markeres i revisors beretninger til statsrevisorerne. Beretningen markerer den samlede konklusion af de undersøgte, hvor der også afgives en anbefaling. Med i beretningen bør det fastlagte emne, afgrænsningen, hvilken metode revisor har anvendt samt resultater og del resultater (Rigsrevisionen, SOR 3:13)

SOR 7

Forvaltningsrevisionen er defineret under rigsrevisorlovens § 3 og angiver at revisor skal tage stilling til forvaltningen af de offentlige midler som en institution måtte have. Dette gøres ved at vurdere om de offentlige midler er forvaltet på en sparsommelig, produktiv og effektiv måde (Rigsrevisionen, SOR 7:1)

Formålet med forvaltningsrevisionen er at forbedre den nuværende disponering af de offentlige midler eller afgive konklusion om at forvaltningen formidles i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik

Ligesom SOR 3 er forvaltningsrevisionen ikke en del af den almindelige finansielle revision, men et redskab der tages i brug for at opnå yderligere sikkerhed for at offentlige midler anvendes på korrektvis for et gældende område. Derfor skal der ligesom i SOR 3 fastlægges et emne ud fra valgte kriterier, hvorpå der afgives en konklusion. Det er derfor rigsrevisionen selv, der vurderer hvilke emner, der kunne være relevante at undersøge. (Rigsrevisionen, SOR 7:1.2)

Standarden omfatter ligesom SOR 3 også de 5 kategorier, som beskriver, hvilke handlinger, der skal foretages ved en forvaltningsrevision. Handlingerne minder om hinanden, forstået på den måde at planlægningsdelen ikke ændre sig fra diverse standarder. Derfor fokuseres der kun på de differencer der måtte være i SOR 7.

Revisions formål

Formålet med forvaltningsrevisionen bunder i ønske om redegørelse af, hvordan de offentlige midler bliver disponeret. Der udvælges et område/emne som kan bestå af ”*systemer, processer eller dispositioner*” (Rigsrevisionen, SOR 7:4) hvorefter undersøgelsen påbegyndes og tilslut afgives konklusion om hvor vidt emnet efterlever målene for SOR 7 med baggrund i det fastlagte kriterie (regelsæt). (Rigsrevisionen, SOR 7:4)

Revisionens forudsætninger

Ligesom i SOR 3, er der samme forventning til kommunikationen, dog med den ændring at resultatet ikke kommunikeres til statsrevisorerne, men i stedet fremgår i revisionsprotokollen samt kommunikeres til relevante kontaktpersoner i styrelserne.

Forudsætningen om revisionsteamets kompetencer, professionelle skepsis, revisionsrisiko samt væsentlighed er i overensstemmelse med SOR 3, hvorfor det ikke uddybes yderligere.

(Rigsrevisionen SOR 7:9-11)

Planlægning og udformning af handlinger

Som tidligere beskrevet, så er første step at opnå forståelse af styrelsen og dens omgivelser. Med dette forventes det at revisor opnår forståelse over disponeringen af de offentlige midler, som styrelsen måtte have. Med til planlægningen følger identificering af væsentlig risikofyldte områder inden for det valgte emne som tillægges revisionsmål, der skal hjælpe i forhold til, hvilke handlinger der skal foretages, det kunne eksempel være fuldstændigheden af midler allokeret i årets løb til vilkårlige projekter. Det er revisors job at indhente alle transaktioner for at nå i mål med fuldstændigheden. (Rigsrevisionen SOR 7:11-13)

Grundlaget for revisors konklusion

Grundlaget for konklusionen er omfattet af de samme bestemmelser i SOR 3. Der skal således opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvor der samtidig afgives en vurdering om det undersøgte er i overensstemmelse med sparsommelig, produktivt og effektivt. (Rigsrevisionen SOR 7:13)

Revisors rapportering

Revisor skal afrapportere sine konklusioner for det reviderede emne i revisionsprotokollen, hvor resultaterne skal fremgå. Revisionsprotokollen skal kommunikeres til styrelsens øverste daglig ledelse senest i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. (Rigsrevisionen SOR 7:14)

ISA 240

Revisor skal i forbindelse med deres revisionsarbejde, foretage overvejelser og handlinger vedrørende eventuelle besvigelser.

Det fremgår af ISA 240, at revisorer ved planlægningen skal identificere virksomhedens sårbarhed overfor væsentlige fejlinformationer eller i tilfælde af besvigelser med deres kollegaer i revisionsteamet. Dette gælder ligeledes risikoen som også skal tages med i overvejelserne. (Füchsel, Gath, Langsted, Olsen & Skovby, 2017:396)

Såfremt revisor identificerer fejlinformation eller besvigelser, er det deres pligt at meddele virksomhedens øverste organ om det fundne materiale, såfremt de konspirerer med besvigelsen, er det de lovgivende kontrollerende myndigheder, der skal underrettes (Füchsel, Gath, Langsted, Olsen & Skovby, 2017:397, ISA 240 pkt. 40-42).

Det er således op til den enkelte revisor eller revisionsteamet at vurdere de forhold, som skal meddeles, hvor faktorer som arten, størrelsen og hyppigheden af fejlinformation eller besvigelse spiller en rolle. I henhold til overstående, er det også vigtigt, at revisor er opmærksom på at meddele mindst et niveau over besvigeren, således at deres indflydelse i opklaringsarbejdet ikke spiller en rolle.

Det, som revisor skal meddele øverste ledelse, kan indbefatte spørgsmål, omkring den daglige ledelses kompetence og integritet, om der forelægger besvigelser, som involverer den daglig ledelse. Besvigelser, der resulterer i væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, fejlinformation, der indikerer svaghed i de interne kontroller (Füchsel, Gath, Langsted, Olsen & Skovby, 2017:397)

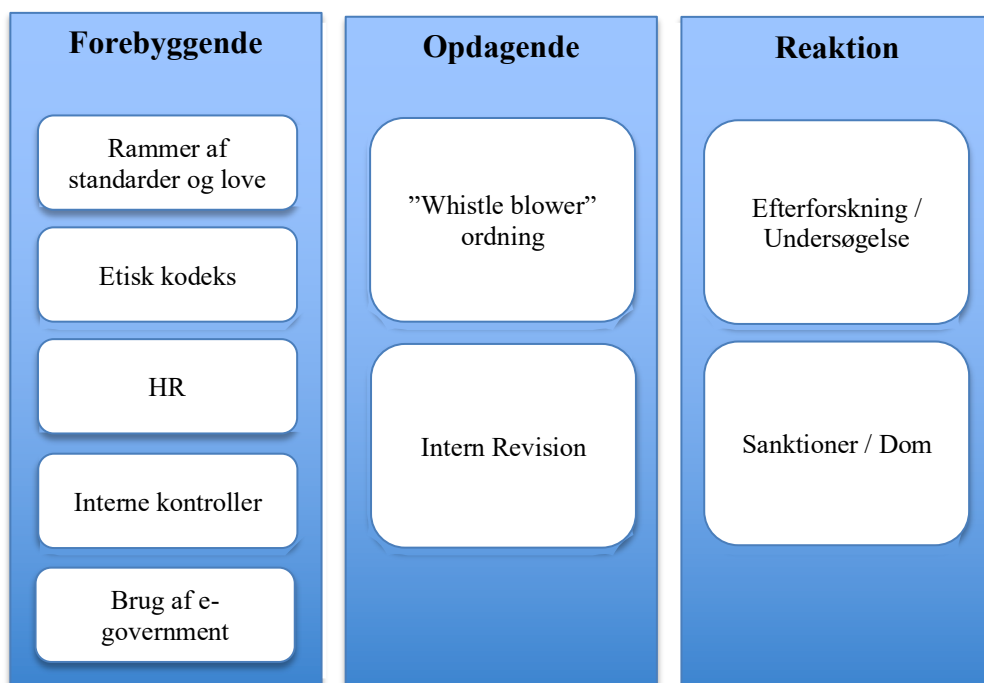
ISSAI 5270

International Organisation of Supreme Audit Institutions også kaldet INTOSAI er en verdensomspændende sammenslutning af 199 rigsrevisorer verden over, hvis formål er at skabe grundlag for videndeling samt erfaringer mellem de forskellige rigsrevisioner. Således afholdes en kongres hvert 3 år, samt en række møder mellem arbejdsgrupper og komitéer.

Sammen har de udarbejdet nogle guidelines kaldet ISSAI, som har til formål at sikre en god revisionsgennemgang af de forskellige arbejdsområder i forbindelse med revisionen af de offentlige myndigheder.

ISSAI 5270 er standarden som er guidelines for revisionens muligheder i forbindelse med forebyggende kontroller til besvigelser og korruption, med særlig fokus på korruption. Standarden er efterfølgeren af ISSAI 5700 som blev formuleret i 2016, hvor der i 2019 blev lavet ændringer, som nu blev til ISSAI 5720. Bygget på casestudies giver standarden, nogle værktøjer samt forslag, omkring handlinger som kan udføres.

ISSAI 5720 er delt ind i tre stadier, som ses i figuren nedenfor. I det følgende teoriafsnit, vil fokus blive lagt i de forebyggende og opdagende mekanismer, hvorfor reaktionen ikke vil blive belyst.



Figur 2 - ISSAI 5720 værktøjer til bekæmpelse af besvigelse. Kilde: Egen tilvirkning

FOREBYGGENDE KONTROLLER

Rammer af standarder og love

For at imødekomme den potentielle risiko for besvigelser har INTOSAI formuleret, hvordan rammer og standarder kunne implementeres hos de enkelte landes offentlige sektorer. Skønt de tilkendegiver en del forskelsproblemer mellem højt og lavt udviklet lande, har der i en årrække været sket en væsentlige ændring vedrørende ledelsens ansvarlighed i den offentlige sektor. Dette skal bl.a. ses i lyset af større bevågenhed, omkring formidlingen af de offentlige midler.

Som led i bekæmpelsen af korruptionen, nævner INTOSAI bl.a. resultatbaseret lønninger til ledelser. Ved hjælp af effektive bonusparametre kan man sikre at offentlige midler bliver forvaltet mere ansvarligt, da det kan være et fokusområde for bonussen. Ligeledes har resultatbaserede kontrakter vist sig at være effektive i de lande, som har implementeret det, i bekæmpelsen mod korruption. Den resultatbaserede kontrakt er i sin forstand ikke en bonus som omhandler at indfri nøgletal, men derimod at opfylde nogle performancekriterier. (INTOSAI, 2019:30)

Ved identificeringen af sine risikofyldte områder, anbefaler INTOSAI at der oprettes et kompendium, hvor den øverste daglig ledelse kan identificere og veldokumentere risikofyldte områder samt, hvordan disse risici kan tackles. Dette kompendie kan bestå af dokumenter, retningslinjer, forskrifter og andre værktøjer, som alle kan bidrage til forebyggelsen mod korruption og besvigelser.

Emner som dokumentet anbefales at indeholde, vil være politikker omkring:

- Sekundært arbejde
- Interessekonflikt
- Modtagelse af gaver og invitationer
- Håndtering af ”whistleblowers”
- Håndtering af fortrolig information
- Tidligere medarbejder i det offentlige

INTOSAI anbefaler ligeledes at give borger aktindsigt i offentlige dokumenter, som vi kender det fra herhjemme i Danmark. Borgernes adgang til offentlige dokumenter vil fungere som en kontrol, der kan afværge korruption, da uansvarlig formidling vil blive belyst. (INTOSAI, 2019:31)

ETISK KODEKS

Som det er formuleret i standarden, så anbefales det at en hver offentlig myndighed skal implementere et regelsæt omkring et etisk kodeks, hvis hovedformålet er at opføre medarbejder skal agere korrekt og i overensstemmelse med omverdens og offentlighedens forventninger, altså efter culpa, som man kender det fra jura. Formålet med dette er at sikre ledelsen fremstår som høj integritet samt en høj troværdighed, hvorpå borgerne kan føle sig trygge. På baggrund af dette anbefales det derfor som minimum, at ledelsen følger disse værdier, derud over dækker kerneværdier over integritet, uafhængighed, objektivitet, upartiskhed, fortrolighed og kompetencen (INTOSAI, 2019:32)

Kerneverdierne virke komme kun til udtryk såfremt hele organisationen følger disse. Derfor er det vigtigt at både ledelsen og medarbejder anvender de retningslinjer som standarden foreskriver. Ved efterlevelse af denne anbefaling, vil chancen for besvigelser formindskes. Som det bliver beskrevet i standarden, så bygger *"Effektive forebyggende kontroller på at både ledelsen og medarbejder forstår de etiske kodeks korrekt. Dette kan gøres ved hyppig formidling til alle niveauer i den offentlige sektor.* (INTOSAI, 2019:32) Det er altså vigtigt at medarbejderne forstår de etiske kodeks, samt får undervisning i dette, gerne regelmæssigt.

Et regelsæt om et etiske kodeks, medfører implementering af denne i den offentlige sektor. Implementeringen kan ske på flere måde, men INTOSAI anbefaler, at der oprettes en komite, gerne i de forskellige institutioner, hvilket har til opgave at sørge for, at de formulerede etiske kodeks også bliver implementeret rigtigt. For at få en så nuanceret og diversificeret kodeks, så anbefales det at komiteer består af en sammensætning mellem den daglige ledelse, juridisk afdeling, interne revisor samt en uafhængig part. Det vigtige er ikke nødvendigvis at disse grupper skal fastlægge de etiske krav, det essentielle er at flere afdelinger bliver inddraget.

Med til fastlæggelsen af de etiske regler forventes en opfyldning hvert 5 år for at sikre og revurderer nye forhold, som er skal medtages grundet udviklingen i samfundet eller andre forhold, som stiller krav til de offentlige ansattes ageren. (INTOSAI, 2019:33)

Det er revisors job at høre ind til institutionens etiske kodeks, hvilket kan indebære spørgsmål omkring:

- Besidder institutionen etiske kodeks

- Hvad er fastsat i det etiske kodeks
- Angiver det etiske kodeks kerneværdier, såsom integritet, uafhængighed, objektivitet, upartisk, fortrolighed og kompetence
- Angiver det etiske kodeks forpligtelser for institutionens ledelse og medarbejder til at opfylde kerneværdierne.

Eksempler på kerneværdier i en institution, som ses afspejlet ved:

- Observation af professionel ed og løfter
- Handle neutralt og upartisk
- Undgå interessekonflikter
- Handlefast ved implementering af principper, normer og beslutninger
- Handlefast omkring deres beslutninger baseret på overbevisning
- God behandling af fortrolige oplysninger
- Undgå at modtage unødige fordele
- Undgå at tale om statsfortrolige informationer, som tilgås ved af ens position eller funktion, til andre personer, grupper eller parter som har interesse i emnet.
- Undgå at udføre opgaver, som er udenfor personens pligter og rettigheder.

HR

Standarden fokuserer på tre områder, som er med til at definere en god HR-struktur.

- Merit baseret HR
- Træning
- Jobrotation

Den gode HR-struktur anses som et centralt element i bekæmpelsen af besvigelser, da HR-funktionen fastsætter en række kriterier indenfor *udvælgelse- og forfremmelse, procedurer der er fair, foruddefineret og veldokumenteret* (INTOSAI, 2019:34) formålet med disse tiltag er at sikre at skøn og tvivlsomme vurderinger bliver begrænset. Ligeledes skal strukturen i forhold til, hvilke personer, der skal refereres til og mekanismerne omkring dette, være på plads, for at sikre en effektiv sparring og hjælp. (INTOSAI, 2019:34)

HR-funktionen har til opgave at ansatte kompetente medarbejder, som er villig til at forstå de etiske regelsæt og som samtidig besidder evnen til at følge retningslinjer og procedurer, samt proaktiv i forhold til fornyelse af disse. Sådanne medarbejder formindsker risikoen for besvigelser på deres arbejdsplads. Standarden lægger også fokus på at *”personale med områder, hvor risici for korruption er større end andre, skal ansattes med særlig omhu, hvor disse stillinger samt ledelsesstillinger skal gennemgå antikorrupsionsuddannelser”* (INTOSAI, 2019:34), som en forudsætning til jobbet. Dette indebærer også et fair og passende vederlag til embedsfolk sådan at de ikke kan være fristet af involvering i korruption.

Standarden anbefaler at medarbejderen skal tilsluttes et træningsprogram, hvis formål er at oplyse de potentielle farer forbundet med besvigelser samt, hvilke konsekvenser det medfører. Derfor anbefales det at træningen tager udgangspunkt i medarbejders position, sådan at træningen målrettes, for at opnå maksimal forståelse af positions risici. Standarden anbefaler at der regelmæssigt føres træningskurser, sådan at man er ajour med samfundets risici. (INTOSAI, 2019:35)

Begrebet jobrotation kan også være med til at forhindre korruption. Jobrotationen er en mekanisme, hvor medarbejderen får tildelt et arbejde i afdelingen. Der er således ikke fokus på specialist arbejde, hvor medarbejderen besidder kompetencer, der kun kan tilgås med en bestemt form for uddannelse. De forskellige jobs samt afdelinger, over en periode på nogle år. På den måde vil medarbejderen opleve forskellige opgaver og opnå flere færdigheder. Der både positive, men også negative ting ved at benytte sig af jobrotation. Det positive kan bl.a. bestå af at man i stedet for at have få mennesker til at varetage opgaver, der er forbundet med en høj risiko for korruption, har flere medarbejder der kan vare taget opgaverne, dette kan bl.a. gøres ved jobrotationer, sådan at flere mennesker kan varetage flere dele i institutionen. De negative effekter af dette kan bestå af jobbet kompleksitet, hvilket tillader personer med en vis færdighed at kunne varetage jobbet, derfor vil en jobrotation være forbundet med en større usikkerhed, da risiciene vil stige med en person, hvis baggrund ikke er egnet til opgaven. (INTOSAI, 2019:35-37)

Som led i den forebyggende proces af korruption kan HR afdelingen kigge efter forskellige indikationer som tegn på korruption som standarden har beskrevet:

- Medarbejderen har et rigtig tæt forhold med leverandør

- Medarbejderen dominerer og kontrollerer en bestemt proces
- Medarbejderen nægter forfremmelse
- Medarbejderen nægter at holde ferie
- Medarbejderen arbejder unødvendigt over
- Produktiviteten falder og tegn på utilfredshed på arbejdet stiger
- Humør svingende og irritation stiger
- Låner penge fra medarbejder
- Synlig stigning af materielle goder, uden væsentlig grund
- Stigning af fravær
- Utilfredshed ved gennemgang af sit arbejde
- Ødelæggelse af arbejdsrelateret information

Interne kontroller

De interne kontroller er en bred vifte af processer, som fastsættes af institutionens ledelse samt personale, disse processer er designet til at opnå rimelig sikkerhed vedrørende effektivitet og effektivitet af driften, pålidelighed af finansielle og ikke finansielle rapportering samt overholdelse af lovgivning.

Ved sikring af effektive processer, gardere man sig mod tyveri af ens aktiver samt uautoriseret brug af denne (INTOSAI, 2019:39). De interne kontroller kan bl.a. bestå af:

- Opdeling af opgaver
- Funktionsadskillelse
- Overvågning
- Transparent beslutningsproces
- Kende til retningslinjer
- Teknologisk kontrol

Den mest effektive måde at forhindre besvigelser er at sikre et stærkt internt kontrolmiljø, sådan at uregelmæssigheder vil blive spottet med det samme. Standarden lægger derfor op til at det interne kontrolmiljø skal have stor fokus, sådan at risici bliver formindsket. (INTOSAI, 2019:39)

Brug e-government

Standarden anbefaler brugen af E-Government eller specifik IT-system til ens institution, da det vil være et effektivt værktøj mod besvigelser. Brugen af IT-systemer medfører en standardiseret tilgang til arbejdet, hvorfor uregelmæssigheder vil slå ud i større omfang, da sporingen er nemmere at foretage. Det påpeges også i standarden at IT-systemer har en afskrækkende effekt på besvigelser i det de lettere kan spore medarbejdernes handlinger (INTOSAI, 2019:43).

OPDAGENDE KONTROLLER

Det er af sagts natur svære at opdage besvigelser i forhold til at forebygge mod besvigelser, dette skyldes at en besvigelse kan bestå af komplekse ting, der gør det svære at opdage, som tidligere beskrevet. Derfor anbefaler standarden at den overordnede leder har til ansvar at sikre kvaliteten hos sine medarbejdere, samt løbende gennemgang af deres arbejde, for lettere at kunne skride til handling, såfremt der findes uregelmæssigheder. Uregelmæssigheder behøver ikke at være besvigelser, men ved gentagne overtrædelse af retningslinjer af samme opgave, kan der undersøges nemmere. Gennemgangen af medarbejderes arbejde er også vigtig for sikring af de interne kontroller er implementeret rigtigt. Således vil det ved gennemgang være synligt, såfremt kontrollerne ikke har været tilstede, hvis medarbejderen har kunne foretage handlinger, der ikke var tilsigtet. Kontrollen med gennemgang af medarbejderens arbejde følger anbefalingen beskrevet i ”de interne kontroller”, med funktionsadskillelse. (INTOSAI, 2019:43) De overordnede mekanismer, som der fokuseres på fra de offentlige myndigheder, centrerer sig om følgende:

Whistle blower

Whistle blower ordningen er en mekanisme, hvis formål er at opdage besvigelser. Mekanismen er egentlig ret simpel, en whistle blower ordningen er en form for kommunikationsmiddel, hvor personer der har mistanke eller kender, til uregelmæssigheder kan henvende sig anonymt, herefter kan institutionen handle på henvendelsen og igangsætte en undersøgelse. Med til mekanismen følger også en række diskussioner omkring, hvordan whistle blower ordningens skal formes, hvem kan henvende sig, samt hvordan der henvendes til ordningen.

Standarden anbefaler sådan at ”*embedsmænd, en hver interesseret tredje part, kan indgive oplysninger og informationer om mulige korrupte handlinger eller overtrædelser, som har været sket eller finder sted på nuværende tidspunkt*”. (INTOSAI, 2019:44) Endvidere anbefales det at

ordningen kan blive formidlet via *"breve, telefonlinjer, e-mails samt websites"* (INTOSAI, 2019:44).

Meningen med ordningen er at den skal tilpasses og implementeres til den enkelte institution og dens behov. Tanken er at man formentlig vil se en reduktion af besvigelssager hos den enkelte institution, da muligheden for at anmelde besvigelser anonymt er tilstede. Implementeringen kræver en række tiltag og bør derfor kommunikeres rigtig ud til alle niveauer i institutionen samt interesseret tredje parter, hvordan dette specifikt gøres, fremgår ikke i standarden (INTOSAI, 2019:44). Særligt er politikken omkring anonymiteten. Det er centralt i ordningen at der tages særlig hensyn til anonymiteten hos anmelder, sådan at man sikre i fortrolighed og en anmelder ingen konsekvenser får (INTOSAI, 2019:44-45). For at opnå et velfungerende whistle blower ordningen anbefales det at installere et tracking system, sådan at anmeldte sager bliver lageret og fulgt til dørs hos de ansvarlige. (INTOSAI, 2019:44-45)

I forlængelse af tracking systemet anbefaler standarden, at der hos de ansvarlige, er en pligt til at tilgå de anmeldte sager forholdsvis hurtigt, sådan at potentielle besvigelser opdages hurtigt. Ligeledes skal der føres tilsyn med anonymiteten ved anmeldelse, for at bekræfte at den reelt også er tilstede. (INTOSAI, 2019:45)

Intern Revision

Et andet kontrolorgan, som skal være med til at opdage besvigelser er den interne revision. Den interne revision arbejdsområder kan deles op i en operationel revision og en finansiell revision.

Den operationelle revision indebærer bl.a. forstå de interne processer samt at efterprøve disse, kontrollere retningslinjer er tilstede og overholdt. Dette gælder også i forhold til at sikre sig, hvordan lederens måler og fører tilsyn af sine medarbejder. (INTOSAI, 2019:45)

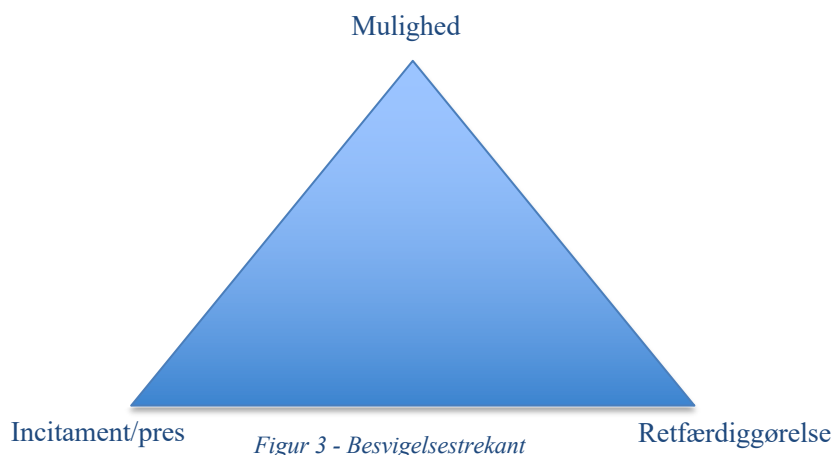
Den finansielle revision har til formål at vurdere om institutionens finansielle informationer giver et retvisende billede indenfor det gældende regelsæt. Den finansielle som bl.a. inkluderer: *"analyse af regnskabsposter, kontrol af integriteten og kompatibiliteten af systemer, regler samt accepterede regnskabsprincipper, sikre tilstedeværelsen af sikkerhedsforanstaltninger mod besvigelser, teste samt styrke de interne kontroller."* (INTOSAI, 2019:45)

Standarden anbefaler at de eksterne revisorer får spurgt ind og undersøgt de interne revisorers arbejde, ved bl.a. at afdække områder som:

- Hvordan udføres opgaverne og udføres de ærligt, flittigt og ansvarligt
- Observere implementeringen af finansielle regelsæt samt at undersøge, hvad der kan gå galt ved at afprøve det
- Hvordan er respekten samt tilgangen til de juridiske og etiske forhold i institutionen.
- Bliver der deltaget i aktiviteter, hvor den interne revision er partisk
- Er der modtaget goder, som kan underminere deres professionelle dømmekraft.
- Afsløring af alle væsentlige fund i deres arbejde
- Beskyttelse af oplysninger i overensstemmelse med princippet om fortrolighed
- Udfører arbejdet i overensstemmelse til revisionsstandarden
- Udvikling samt forbedre deres effektivitet i deres arbejde. (INTOSAI, 2019:46)

BESVIGELSESTREKANTEN

Donald R. Cressey udarbejdede i 1940'erne en besvigelsestrekanthypotesen, som består af tre elementer på baggrund af de iagttagelser han foretog, ved at interviewe tidligere dømte for besvigelser, som han vurderede, var ærlige forbrydere og ekskluderede dømte, hvis formål fra start var at begå besvigelse. De tre elementer i besvigelsestrekanthypotesen er Incitament/pres, retfærdiggørelse og mulighed. Besvigelsestrekanthypotesen kan dermed være med til at forklare baggrunden for en besvigelse. (Wells, 2013:13)



Incitament pres

Fælles for de personer Donald R. Cressey interviewede, var at de alle havde incitamenter for at begå besvigelse. Disse incitamenter, som de beskrev, var typisk nogle, som ikke kunne deles med andre, da de bestod af personlig karakter, som de ikke ønskede at inkludere andre i, dog er det af subjektiv karakter, hvilket ikke nødvendigvis betød at det ikke kunne deles med andre. (Wells, 2013:16)

En af de grunde som kunne lægge til baggrund for besvigelse, var at besviger følte et pengemæssigt problem, hvilket resulterede i, at besviger stjal fra organisationen. En anden ting, som ikke inkluderede penge kunne være, at besviger ikke følte sig værdsat nok eller mente at lønnen ikke var retfærdig, hvilket gav et incitament for besviger.

Af de omkring 200 Donald R. Cressey interviewede, konkretiserede han hans observationer ned til 6 forhold, som var gældende for besvigelsens tilblivelse.

- *Overtrædelse af tildelte forpligtelse*

Det ses oftest at besvigeren i denne sammenhæng, besidder en stilling, hvor tillid er en stor faktor, oftest en chefstilling i virksomheden. Grundet sin status i virksomheden, kan besvigeren føle at de skal undgå aktiviteter, som ikke ses respektable af samfundet, såsom at drikke eller oddse/spille. Derfor kan det være svært for dem at indrømme disse aktiviteter, hvorfor de ikke fortæller det til nogen, hvilket kan føre til pengemæssige problemer i henhold til deres forbrug. Disse pengemæssige problemer kan derfor føre til besvigelser (Wells, 2013:14-15)

- *Problemer forbundet med personlig fiasko*

Besvigeren vil i denne sammenhæng have indgået fejlagtige beslutninger, som har påvirket økonomien så meget, at de føler de bliver nød til at dække det underskud, deres beslutningen har kostet dem, ved at begå besvigelse. (Wells, 2013:15)

- *Økonomiske ændring*

Udefra kommende faktorer, såsom økonomiske kriser, renteændringer eller på anden måde observerer ens problemer ude af kontrol, kan medføre besvigelser til at begå besvigelser, ligesom de andre er det for at dække det tab, de føler de måtte lide. (Wells, 2013:15)

- *Fysisk isolation*

De fysiske rammer gør at besvigeren ikke føler de kan adressere deres problem til andre personer, selvom det er det de ønsker. Der er således ingen i deres omgangskreds, der kan hjælpe dem og give dem den støtte de har brug for. Derfor fortsættes deres besvigelse. (Wells, 2013:16)

- *Personlig status*

Besvigeren føler et behov for anerkendelse i form af materielle ting, som kan bestå af en dyr bil, dyr lejlighed og mange penge. Dette incitament er være forbundet med personlig fiasko eller en fattig tilvækst, hvor besvigeren begår besvigelser for at komme ud af denne situation, ligeledes er besviger villig til at begå besvigelse for ikke at ændre sin nuværende status med mange dyre ting. (Wells, 2013:16)

- *Arbejdstager – arbejdsgiver relation*

Besvigeren føler at deres status er lig med deres arbejde i organisationen, hvor besvigeren er respekteret og besidder stor tillid fra deres kollegaer. Derfor vil besviger oftest have en tilknytning til organisationen, der betyder at besviger ikke føler de har anden udvej end at fortsætte deres arbejde i organisationen. Besvigelsen kan bestå af at medarbejder ikke føler sig værdsatte derved begår besvigelser for at udligne den ekstra compensation de mødte føle for at være der. (Wells, 2013:16)

Mulighed

Det er ikke alene incitamenter, der fører til besvigelse, ligeledes skal muligheden også være tilstede. De tre elementer i trekanten er essentielle for besvigelsens indtræden, ligesom besviger ligeledes være i en situation, hvor muligheden uden at blive opdaget er tilstede. (Wells, 2013:17)

Ifølge Donald R. Cressey, er der to elementer af muligheder som kan forsage besvigelse, nemlig generel information og tekniske færdigheder.

De generelle informationer, kan bestå af en generel viden omkring organisationen og hvor mulighederne for at begå besvigelse befinder sig, det kan bestå af at have hørt om andre besvigelsessager fra medarbejder eller vide at man er i en position, hvor man er værdsat og besidder en tillid fra sine arbejdsgiver, hvilket besviger kan drage fordel af.

Deres tekniske færdigheder består af udførelsen af besvigelsen, dette kan være i form af ens job,

hvor man observere de smuthuller der måtte være. En leder kan eksempelvis udnytte at tilsidesætte interne kontroller, hvor lagermedarbejderen kan stjæle fra varelaget. Det essentielle er derfor at have oparbejdet en vis viden om organisationen og derfra vide, hvordan man besvigelsen skal udføres (Wells, 2013:17)

Retfærdiggørelse

Det tredje element i besvigelsestrekanten er retfærdiggørelse, som ikke er en factor der finder sted efter besvigelsen, men en retfærdiggørelse af handlingen, som er ved at finde sted. Dette element er med til at motivere besviger til at begå sin gerning. Retfærdiggørelsen opstår da besviger ikke nødvendigvis karakterisere sig selv som kriminelt og derfor skal ugerningen retfærdiggøres af besvigeren før handlingen indtræffes. Derfor sker retfærdiggørelsen typisk også kun en gang, da det derefter kun handler om muligheder og incitamenter.

Donald R. Cressey observerede tre kendetegn ved besvigeres retfærdiggørelse af deres handling. (Wells, 2013:18)

- *Selvstændige*

Ved at modtage et indskud de var betroet med, retfærdiggjorde de selvstændige at de enten lånte pengene, for at betale tilbage på et senere tidspunkt eller at det alligevel var deres penge og derfor ikke en kriminel handling.

Det ”lånte” af virksomheden var hyppige retfærdiggørelser, ligesom at alle selvstændige også retfærdiggøre det med at alle de andre gjorde det samme på deres egen kreative måde. (Wells, 2013:19)

- *Langtids kriminel*

Kendetegnet ved de langtidskriminelle er at de har taget penge fra arbejdsgiverne i løbet af en lang årrække og retfærdiggøre deres handling med at det er lånte penge, som på senere tidspunkt tilbagebetales til organisationen, Cresseys observationer viste at de fleste besviger typisk havde tre argumenter for besvigelsen. Den første han bed mærke i, var at besvigelsen fandt sted alene for at opretholde en status, som ikke bragte skam over familien. Dernæst fandt han også ud af at besvigeren følte en nødvendighed for at besvige, da de efter eget udsagn ”snød” dem selv økonomisk. Den sidste ting som han lod mærke til, var at besvigeren tenderet til at føle besvigelsen var retfærdigt, hvis de havde det indtryk at arbejdsgiver var uærlige overfor deres kollegaer.

Efter længere tids besvigelse, var det svært at returnere de ”lånte” penge, da det måske ville medvirke til opdagelsen af besvigelsen, dog viste Cresseys observationer, at samtlige besviger ønskede på et eller andet tidspunkt at stå frem og fortælle om deres u gerninger. De fleste var bange for at med opdagelsen og indrømmelsen af besvigelsen, ville det medføre et skridt tilbage i det statuslag, hvor fængsel og straf ikke gav de store bekymringer. Dette skyldes at deres retfærdiggørelsen ikke er forbundet med en kriminel handling. Efter længere tids besvigelse, står besvigeren overfor et nyt dilemma, indtil da har besvigerens retfærdiggørelse været at pengene var til låns og besvigelsen bliver afregnet på et senere tidspunkt. Besvigelsen eskalerer yderligere, som medfører at det er svært at stoppe, hvilket medfører at besvigerens selv realisation bliver udfordret, da retfærdiggørelsen om at låne ikke længere synes at være tilfældet. Konfrontationen med en mulig kriminel tankegang, fik besvigeren til at følge sig ulykkelig, nervøs og vred. Cresseys observationer viste her at besviger stod overfor et valg, enten ville retfærdiggørelsen om at låne stadig gælde for besvigeren, eller også ville længere tids besvigelse medføre at de nu så havde udviklet sig som kriminelle, begge retfærdiggørelser viste sig at have to forskellige resultater. Retfærdiggørelsen om lånte penge medførte at besviger i sidste ende, ville melde sig selv til myndigheder, stoppe med at stjæle flere penge og forsøge at løse problemet ved eksempelvis at spille. Muligheden for at gå underjorden eller begå selvmord, blev også set i nogle tilfælde.

Anderledes var det for besvigeren som tilpassede sig selv realisationen med at være kriminel. Besvigelserne blev oftest øget, hvor større beløb blev taget, besvigelsen blev ikke forsøgt skjult på samme måde og tilbagebetalingen af besvigelsen var ikke en mulighed i deres øjne. (Wells, 2013:18-19)

- *Skjuleren*

Den sidste gruppe af besviger Cresseys observeret, var de personer, som udførte besvigelsen for derefter at stikke af eller gå underjorden. Besvigeren her var social isoleret og havde ikke en omgangskreds og oftest heller ikke familie. De besviger, som skjulte sig befandt sig oftest i en lavere social statuslag end de selvstændige og langtidskriminelle, ligesom deres position i virksomheden heller ikke var ret høj.

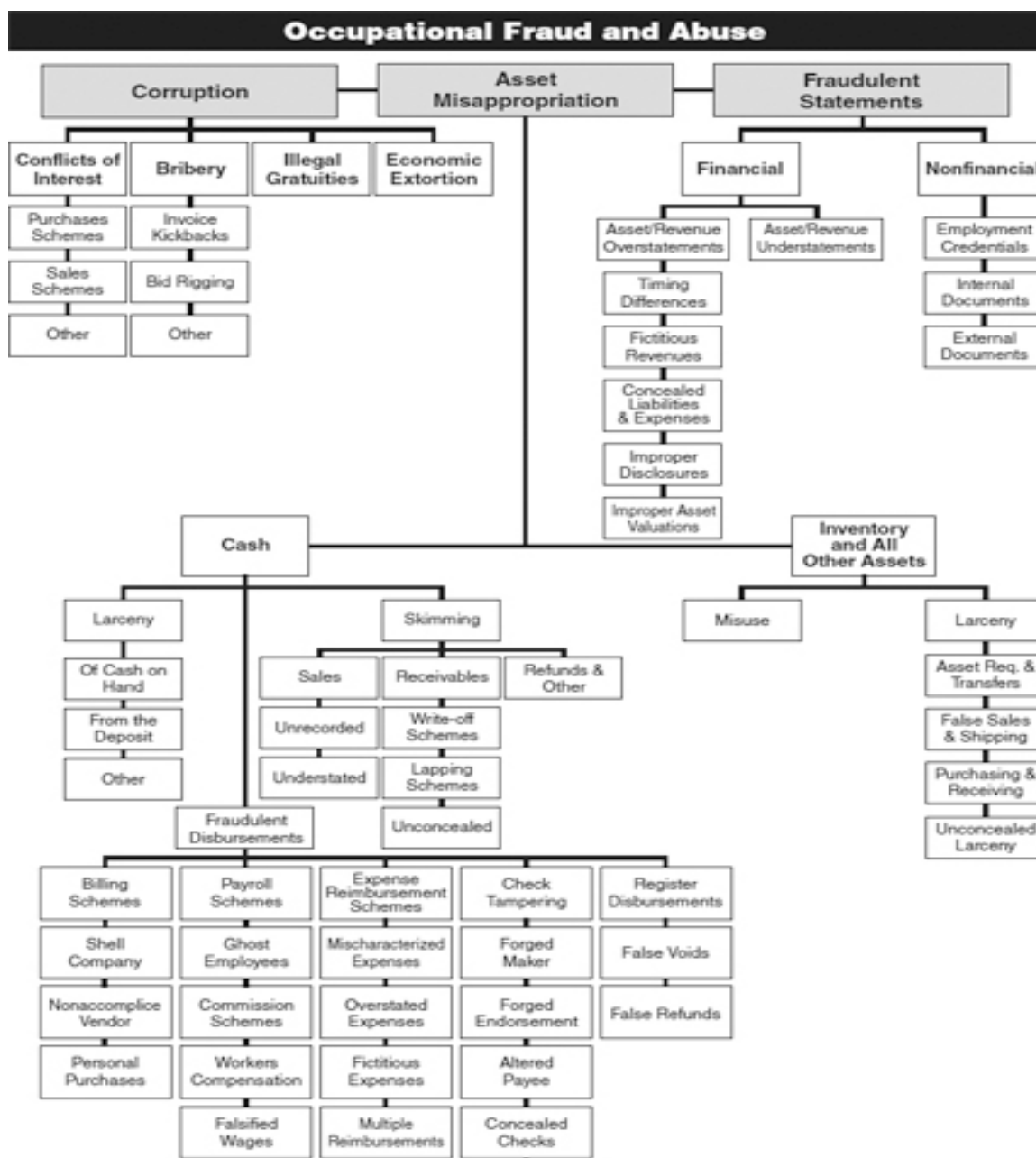
Deres retfærdiggørelse af besvigelsen var de forsøgte at leve efter almene normer, men indså at det var forgæves, hvorfor en kriminel adfærd ikke var noget de kunne gøre noget ved og selv realisationen matchede derfor med at være tyv. Derfor var der ikke på noget tidspunkt tale om et lån, men en besvigelse, de ikke havde tænkt sig at betale igen. (Wells, 2013:19)

Opsummering af besvigelsestrekanter

De beskrevne dele, som Donald R. Cressey observerede, tog udgangspunkt i 200 personer han fandt reelle nok til at give et virkelighedsbillede af forskellige typer af besvigelser, som fik ham til at definere tre elementer besvigelser kan bestå af. Udgangspunktet med 200 personer, er langt fra nok at definere specifikt, hvilke incitamenter, muligheder og retfærdiggørelsen besviger kan, hvorfor der sagtens kan forekomme andet end det observeret, dog er besvigelsestrekanter stadig god til at forklar, hvorfor en besvigelse fandt sted. Besvigelsestrekanter får kritik i Jack Dorminey artikel om "The evolution of fraud theory". Her mener han at besvigelsestrekanter kun kan være med til at beskrive historiske besvigelser og ikke kan være med til at opdage nye potentielle besvigelser. (Dorminey, 2012:5)

TYPER AF BESVIGELSER

Der findes mange kreative måder, ved selve udførelsen af besvigelser, ligesom der også er forskellige måder at begå besvigelser på. Følgende afsnit har til formål at vise de mest almindelige besvigelsesmetoder og belyse, hvilke problemer det fremadrettet giver for organisationen. Nedenstående figur fra *Principles of Fraud Examination* giver et overblik over de besvigelsesmetoder samt eksempler, som er blevet observeret i historiske besvigelsessager.



Figur 4 – Besvigelsesmetoder, *Principles of Fraud Examination* – John Wells

Skønt der findes mange metoder at begå besvigelser på, fokuserer revisor at revidere efter bestemmelserne i ISA 240. I ISA 240 er der to typer af fejlinformation som er relevant for revisor, fejlinformation på baggrund af regnskabsmanipulation og fejlinformation på baggrund af misbrug af aktiver. (ISA 240)

Misbrug af aktiver

Som anvist i figur 4, så er der to måder at begå besvigelse på i hen hold til misbrug af aktiver, den ene omhandler penge, mens den anden ikke omhandler penge. Under disse to grene er der yderligere flere, som omhandler selve udførelsen af besvigelsen og hvordan disse i praktisk forekommer. (Wells, 2013:54)

Misbrug af aktiver omfatter tyveri af virksomhedens aktiver, som begås af virksomhedens medarbejder for små og uvæsentlige beløb, dog findes der eksempler, hvor medarbejder i den daglige ledelse står bag, her er beløbene oftest i en større skala, som de bedre kan sløre og derfor skjule besvigelsen, i det de er i stand til at tilsidesætte de interne kontroller.

ISA 240 giver eksempler på, hvordan misbrug af aktiver kan se ud:

- *Underslæb*

Underslæb, omfatter tyveri af virksomhedens likvid beholdning, dette kan gøres ved at ændre debtors indbetalinger fra virksomhedens bankkonto til ens private bankkonto.

- *Tyveri af fysiske eller immaterielle rettigheder*

Medarbejderen stjæler fysiske vare som tilhører virksomheden, for at foretage et videresalg.

Misbrug af immaterielle rettigheder kan ske ved at konspirere med virksomhedens konkurrent og videre give fortrolige oplysninger, mod vederlag herfra

- *Aktiver i privat henseende*

Medarbejder benytter sig af virksomhedens aktiver til privat forbrug, som ikke er tilskrevet deres.

- *Betaling af varer og ydelser, der endnu er modtaget*

Virksomheder betaler til fiktive forhandlere, betaling til fiktive medarbejder mm, som besvigeren står bag.

Regnskabsmanipulation

Regnskabsmanipulation er defineret som en bevidst handling, hvor oplysninger i årsregnskabet ikke giver et retvisende billede af virkeligheden. Oplysninger kan enten bestå af økonomisk karakter eller andre forhold som ikke berør økonomien, men som stadig giver et forkert virkelighedsbillede.

Årsregnskabet er rettet mod dets bruger, hvorfor regnskabsmanipulation oftest har til formål at give et bedre billede af virksomheden overfor investorer og bank institutioner end hvad reelt er. Bevidst angivet forkerte oplysninger, kan have den konsekvens at virksomheden, sælges til en langt højere pris end hvad den reelt er, hvilket giver ejerne en væsentlige højere sum. Forkerte oplysninger kan føre til et lån fra kreditorer, som ellers ikke ville være opnåelige med korrekte oplysninger.

Derudover kan det også føre til bonusser hos den øverste ledelse, ved opnåelse af nøgletal, som reelt ikke er korrekte. (Wells, 2013:305)

Det er heller ikke virksomhedens medarbejder, som typisk står for besvigelsen, men den daglig ledelse, da de besidder muligheden for at tilsidesætte kontroller og ved kreative metodisk anvendelse kan føre til ukorrekt regnskab. (ISA 240)

De typiske former for regnskabsmanipulation er:

- Forfalskninger, ændringer eller anden form for manipulation af finansielle poster, ved fabrikering af dokumenter eller virksomhedstransaktioner
- Bevidst undladelse af regnskabsmateriale, fejlagtige informationer af begivenheder, transaktioner, konti eller betydelig information som er brugt i forberedelsen af årsregnskabet.
- Bevidst forkert handling af regnskabsprincipper, politikker og procedure anvendt til måling, opdage, rapportere og oplyse økonomiske begivenheder samt transaktioner
- Bevidst undladelse af oplysninger og præsentationer af utilstrækkelige oplysninger omkring regnskabsprincipper, politikker og økonomiske beløb

Traditionelt set har virksomhedens omsætningskonti altid været forbundet med en besvigelsesrisiko, hvorfor der altid ved revisionen skal foretages substanshandlinger samt sørger for design &

implementering kontroller ved denne risici.

Der findes adskillige metoder at forøge sin/sine omsætningskonti, men en af de mest velkendte metoder gøres ved oprettelse af fiktive fakturaer.

De fiktive fakturaer har det formål at indregne ekstra omsætning, som ikke har fundet sted, som derved skaber en højere omsætning. Rigtige faktura kan også have anvendelsen, hvor enten beløbet eller antallet er ændret. Fortjenesten af salget fremgår enten fra eksisterende kunder, eller kunder som også fiktivt bliver oprettet til formålet. (Wells, 2013:308)

Korruption

Korruption er et begreb, som finder sted over alt i verden og i forskellige former. Formålet ved korruption afskiller sig ikke for de andre to andre former for besvigelse, da det stadig har til formål at skabe en fordelagtig situation for eget vedkommende eller andre, ved at bryde de regler og normer der er fastlagt. Korruption forstyrrer landet økonomiske investeringer, undergraver de offentlige institutioner, medvirker til forkert håndtering af fordelingen af goder, der tilgår forkerte personer samt ulovlig eksport af ressourcer, alle disse ting er med til at skabe mistillid i samfundet (Jeppesen, 2018:1)

Som angivet i figur 4, findes der fire overordnet metoder for korruption: interessekonflikter, bestikkelse, ulovlige tip og økonomisk afpresning.

Disse metoder kan minde om hinanden, men alligevel er der forskelligheder, som vil blive gennemgået.

Bestikkelse defineres som at give, tilbyde, modtage eller hverve ting af værdi for at influere anden part i en given situation til sin egen fordel. I sin traditionel form har bestikkelse altid omhandlet penge, hvor besviger gennem kapital har influeret beslutningsprocessen til egen fordel. Udover den traditionelle bestikkelse metode, der involverer kapital betaling til embedsfolk, findes der også en anden form for bestikkelse, som kategoriseres som kommerciel bestikkelse. Kommerciel bestikkelse mener om den traditionelle bestikkelse, men adskiller sig ved at der i stedet for kapital tilbydes noget af anden værdi til at influere beslutningsprocessen. Medarbejderen indgår en kontrakt med leverandør imod at modtage noget af værdi som er udenfor arbejdsgivers konsensus, altså en betaling under bordet.

Bestikkelse behøver nødvendigvis ikke at være en udveksling mellem kapital eller goder, det kan også bestå af at tilbyde disse ting. (Wells, 2013:243)

Ulovlig tip har mange ligheder med bestikkelse, dog differentiere det sig med at godet bliver givet til en medarbejder som tak i beslutningsprocessen fremfor at influere beslutningsprocessen. Det ulovlige tip kan både være til gavn for en bestemt medarbejder eller et bestemt firma, det sker ved at medarbejderen eller firmaet belønner personen eller personerne som fik beslutningen til at ske til fordel for medarbejderen eller firmaet, på denne måde vil betalingen først ske efter beslutningsprocessen og ikke før som i bestikkelsessager. Den ulovlige tip virker mere harmløs end bestikkelse, men har samme effekt. Medarbejder i beslutningsprocessen vælger specifikt en leverandør, som modtager gaver, der kan være imod virksomhedens etiske regler. Leverandøren vælges udefra den belønnende medarbejders valg og ikke hvad der nødvendigvis er den bedste for virksomheden (Wells, 2013:244)

Den økonomiske afpresning er forbundet med en trussel, hvor man enten giver den kapital forud for beslutningsprocessen eller også får det katastrofale følger, hvis man ikke vælger at tage imod den kapital. Denne type af korruption ses ved medarbejderen tvinger leverandøren til at give kapital eller et gode for til gengæld at vælge dem som leverandør til virksomheden, såfremt det ikke sker, vil medarbejderen ikke kigge deres vej i beslutningsprocessen og kontrakten kan derfor gå til konkurrenten. (Wells, 2013:244)

Den sidste gren i korruptionens træet er interessekonflikten. Interessekonflikten udskiller sig fra de tre andre grene, da kapital og andre goder ikke indgår i denne form. Medarbejderen handler udefra egne interesser som påvirker beslutningsprocessen og altså også virksomheden, som medarbejderen arbejder i. (Wells, 2013:244)

EMPIRI

Til understøttelse af afhandlingens analyse, tages der udgangspunkt i udvalgt empirisk data. I det empiriske materiale, vil hændelsesforløbet for selve besvigelsen blive belyst efterfulgt af en analyse. Dette er gjort for at afdække revisors rolle i forbindelse med besvigelsessagerne samt, hvordan revisor skulle agere i forhold til den valgte teori.

Det empiriske data består af Atea sagen og Britta Nielsen sagen

ATEA SAGEN

Atea er en af de største IT-virksomheder i Danmark med 1550 medarbejder i Danmark og næsten 7000 i alt i koncernen. Ateas hovedformål er at levere IT-produkter til sine kunder, et af de kunder som sagen centrerer sig om, er Region Sjælland, som handlede deres IT-produkter hos Atea. Sagen startede tilbage i efteråret 2014, da Atea opdagede, en stigning af omkostninger forbundet med rejser og forplejning på enkelte kunder. Dette fik Atea til at tro beløbene blot fra posteret forkert.

I forbindelse med en rejse tilbage i 2014 til Dubai, blev et større beløbsmæssigt beløb brugt på bl.a. Hoteller og Formel 1 løb, med på rejsen var ledende medarbejdere fra både Region Sjælland og Atea. Rejsen havde altså ikke karakter af forretningsrejse.

Denne rejse blev planlagt før den administrerende direktør i Atea, Morten Felding tiltrådte sin stilling, alligevel var det ham, som godkendte rejsen, da han troede den levede op til gældende retningslinjer i Atea. Forbruget på rejsen oversteg Ateas interne regler, hvilket førte til en advarsel til Ateas salgsdirektør, som senere opsagde sin stilling. (Atea:2018)

I sommeren 2015 involveres Region Sjælland i en sag om mulig bestikkelse af en eller flere af regionens medarbejder i forbindelse med it-indkøb hos Atea. (PwC:2016)

Dette skulle bl.a. involvere bestikkelse i form af gaver som omfattede computere, mobiltelefoner og iPads, som medarbejderne i Region Sjælland, modtog fra deres kontakter i Atea. Disse gaver blev godkendt af Carsten Ritzau, som var blandt flere salgsdirektører i Atea.

Under retsmødet medgav han at disse forhold var kytme og var en praksis han blot videreførte. Denne praksis havde eksisterede i virksomheden i årevis tilkendegav han. Endvidere medgav han at medarbejderne i Region Sjælland i langt de fleste tilfælde selv havde bedt om at få et godt tilbud hos Atea i forbindelse med indkøb. (Ritzau;2019)

Disse goder blev oftest betalt fra konto 2840 hos Atea. Konto 2840 er ikke en bankkonto, men en ordinær konto som opgjorde kunders tilgodehavende. Langt de fleste transaktioner har været legale, men kontoen blev misbrugt af enkelte ansatte og kunder. (Atea:2018).

Under retssagen kom det frem, at der på konto 2840 blev indsat en del af Ateas omsætning fra salg til Region Sjælland. Den indsatte del af omsætningen, var ment som bonuspenge, som Atea fik fra sine leverandører af IT-hardware, forklarede tidligere koncernchef Claus Hougesen. Disse penge på konto 2840 kunne Region Sjælland bruge som de havde lyst og købe udstyr og ydelser hos Atea.

Dog blev nogle af disse penge brugt på de førømtalte rejser til Dubai, rejse til Las Vegas, samt middag i København. (Hyltoft:2017)

Sommeren 2014 blev Region Sjælland advaret om uregelmæssigheder i deres it-afdeling, som bekræftes af Region Sjællands IT-direktør.

Tippet blev givet i en anonym kuvert, som hævdede at en medarbejder, skulle have stjålet og videresolgt regions it-udstyr. Dette tip fik regionen til at iværksætte en revisionsundersøgelse hos BDO mod den pågældende medarbejder. Undersøgelse fandt sted fra Q3 2014 til Q2 2015, som ikke gav nogen indledning til videre undersøgelse. Da BDO ikke fandt nogle uregelmæssigheder blev sagen derfor skrottet hos Region Sjælland.

Senere henvendte Atea sig til Region Sjælland IT-direktør, som mente at medarbejderen BDO havde undersøgt, var medvirkende i bestikkelse og bl.a. havde skræddersyet et udbud til Ateas konkurrent, 3A-IT. 3A-IT var på det tidspunkt et nystartet IT-virksomhed, hvis ledelse tidligere indgik i Ateas ledelse.

3A-IT vandt en kontrakt med Region Sjælland, foran Atea., som selv i årevis fik størstedelen af indkøbene uden at andre leverandører fik lov at byde. (Høberg & Andersen:2016)

IT-direktøren hos Region Sjælland gik til politiet maj 2015 og vedlagde i samme ombæring BDO's undersøgelse af den pågældende medarbejder.

Dette blev startskuddet til en række sigtelser mod ledende medarbejder hos Atea samt Region Sjælland, enkelte har tilstået korruptionen.

BRITTA NIELSEN SAGEN

Sagen om Britta Nielsen startede helt tilbage i 1993 hos socialstyrelsen og fortsatte frem til 2018, hvor en regnskabskontrol medførte opdagelser af uregelmæssigheder, som senere førte til en større undersøgelse hos Rigsrevisionen. Socialstyrelsen er en del af Social- og Indenrigsministeriets koncernen, hvis hovedformål centrerer sig om at bidrage til løsninger af opgaver indenfor børn & unge, handicappet og udsatte grupper. Socialstyrelsen forvalter bl.a. tilskudsordninger til overnævnte grupperinger i håb om bedre vilkår for disse. Opgaven med administrationen af tilskudsmidler har været placeret forskellige steder, men blev flyttet til socialstyrelsen i august 2015.

I forbindelse med regnskabskontrol hos tilskudsmodtageren sommer 2018, gjorde tilskudsmodtageren socialstyrelsen opmærksomme på at der forelå en difference på næsten t.kr 70, i TAS, som er det administrative tilskudssystem og tilskudsmodtagers regnskab. Britta Nielsen var

superbruger i TAS qua hendes mange år hos socialstyrelsen, hendes mange år i styrelsen gjorde hende til en betroet medarbejder. Som superbruger, kan ledelsens interne kontroller tilsidesættes, hvilket Britta Nielsen gjorde, siden 2014 har retningslinjen været at ledelsen skal godkende udbetalinger. (Nielsen:2019)

Undersøgelsen af de uregelmæssige udbetalinger blev vanskeliggjort grundet dokumentationen før 2002 var sparsommeligt, da nuværende ERP-system ikke var implementeret. På nuværende tidspunkt beløber besvigelsen sig op imod 121 mio. kr. men kan i teorien være højere, særligt de tidligere år.

Langt størstedelen af besvigelsen blev foretaget ved udbetalinger, til fiktive projekter og foreninger, som blev oprettet af Britta Nielsen selv. De fiktive oplysninger blev endvidere selv godkendt af Britta Nielsen. Britta Nielsen sørgede derefter for at angive sine egne kontooplysninger, når udbetalingen skete til. Ligeledes blev overskuddet fra projekter tilbageført til Britta Nielsen, ved ændring af kontooplysningerne, sådan at de tilgik hende i stedet for socialstyrelsen.

Årsagen til at besvigelsen kunne finde sted, skal ses i lyset af at Britta som tidligere nævnt var superbruger i TAS som medførte at hun kunne tilsidesætte ledelsens interne kontroller.

Hun kunne derfor ændre kontonumre for betalinger til projekter og sætte betalinger til udbetaling, efter at have godkendt tilskuddet.

Der har således ikke været en funktionsadskillelse i TAS systemet, og der var også en række andre kontrolmæssige problemstillinger, som blev identificeret ved en senere undersøgelse af besvigelsen. De fleste manglende kontroller, centrede sig om TAS systemet. (Nielsen:2019)

ANALYSE

Analysen vil tage udgangspunkt i de gennemgået sager samt interviews foretaget hos Finansministeriet, Interne revision hos Københavns Kommune og Lasse Jensen, revisor hos BDO. I gennemgangen vil teoriafsnittet blive inkluderet, for at afgøre hvad revisors rolle er i forbindelse med revisionen samt hvilke handlinger revisor skulle have foretaget i forbindelse med deres arbejde.

KORRUPTION HOS ATEA

Atea sagen involverede ledende personer hos Atea og Region Sjælland, hvor Atea havde udvekslet goder til fordel for at erhvervelse af kontrakter hos deres største kunde. Jf. John Wells så er korruption en af de tre grene af besvigelser, som kan begåes. Det som er fremlagt i sagen, vil derfor kategoriseres som bestikkelse, nærmere bestemt kommerciel bestikkelse jf. teorien.

Som beskrevet tidligere så er kendetegnet ved kommerciel bestikkelse at man modtager goder, som bruges til at influere beslutningsprocessen. Beslutningsprocessen endte med at Atea vandt deres udbudssager hos Region Sjælland uden andre fik lov at byde på denne.

”Dette skulle bl.a. involvere bestikkelse i form af gaver som omfattede computere, mobiltelefoner og iPads, som medarbejderne i Region Sjælland, modtog fra deres kontakter i Atea. Disse gaver blev godkendt af Carsten Ritzau, som var blandt flere salgsdirektører i Atea.” (beskrevet i Atea sagen)

Dog mener Carsten Ritzau at det oftest var Region Sjællands ansatte, som selv efterspurgte rabat, hvilket indikerer en anden form for korruption

”Endvidere medgav han at medarbejderne i Region Sjælland i langt de fleste tilfælde selv havde bedt om at få et godt tilbud hos Atea i forbindelse med indkøb”. (beskrevet i Atea sagen)

Det er ikke ulovligt at spørge om rabat, men Carsten Ritzau indikere at en økonomisk afpresning, fandt sted, da Region Sjælland sandsynligvis ikke ville tage imod Ateas tilbud, hvis ikke de uddelte gaver. Et godt tilbud vil indeholde en forringet pris, som kommer Region Sjælland til gavn og ikke de enkelte ansatte, derfor vil denne form for korruption ikke kunne bort forklares. Ligeledes er det indskrevet i Ateas retningslinjer pkt. 6.2 tilbage i 2015 at *”Ansatte hos Atea må ikke tilbyde upassende goder til forretningsforbindelser eller offentligt ansatte med henblik på at påvirke deres handlinger. Gaver og andre goder til forretningsforbindelser må kun være af beskeden værdi og kun gives med passende mellemrum”* (Hyltoft, 2015)

Incitament hos Atea & Region Sjælland

Formålet med korruptionen var at skabe et forhold, der gjorde at Atea ville vinde de fleste udbudsager hos Region Sjælland.

Ud fra de beskrivelser som retssagen og de efterfølgende undersøgelser har vist, så er incitamentet præget af *økonomisk boost og personlig status*. Incitamentet for at begå korruption fra Ateas side skal findes i at Region Sjælland var deres største kunde og ved sikring af større kontrakter hos Region Sjælland, ville Ateas indtjening være væsentlig bedre stillet.

Som hver anden privatvirksomhed, har Atea også fastsat nogle bonusordninger som medarbejderne får såfremt disse bliver indfriet, selve beløbsgrænsen og hvad disse målsætninger indebære har ikke været mulig at fremskaffe, dog er det med højst sandsynlighed at salgsdirektørerne, som var indblandet i beskikkelsessagen, har haft incitamentsprogrammer installeret i deres kontakter, hvorfor disse har været interesseret i at lande en kontrakt med deres største kunde (Atea Danmark, 2018). Den personlig status kommer til udtryk hos besvigerne hos Region Sjælland, der har modtaget dyre materielle goder, som gavner deres selvbevidste status.

For Regions ansatte bestod disse goder af elektroniske udstyr, dyre middage, formel 1 løb, samt dyre udlandsrejser. (Høberg, 2019)

Som offentlig ansat er retningslinjerne klare omkring modtagelse af gaver og andre goder. Regions Sjællands kasse- og regnskabsregulativ og forretningsgangene er beskrevet således:

I både regulativ og i forretningsgang er der indført stramninger på udvalgte risikoområder.

”Kendetegnet for de udvalgte risikoområder er, at de skal være en del af ledelsestilsynet og dermed også omfattet af de ”4 øjnes princip”. De udvalgte risikoområder er:

Anvisning og disponeringsforhold for indkøb (små som store)

*Disponering af rejser, transport, udlæg og repræsentation, herunder bispisning, gaver, brug af betalingskort, gen budgetansvarliges egne dispositioner”*¹ (Kasse- og regnskabsregulativet:2014)

Gaver og rejser skal godkendes af en anden part, men enten blev det ikke gjort, ellers blev den godkendt vedvidende at det var imod retningslinjerne.

¹ Kasse- og regnskabsregulativet af maj 2009 var retningslinjerne som blev benyttet under korruptionssagen. Senere hen er denne blevet opdateret, med udbedring af fejl.

Muligheder hos Atea & Region Sjælland

For at kunne begå besvigelsen, er det vigtigt at have oparbejdet en vis viden om organisationen. Udefra overnævnte oplysninger, så har de ledende medarbejder begge steder konspireret med hinanden, sådan at de ikke blev opdagede i deres ugerninger. Her har de daværende retningslinjer omkring funktion adskillelse (nævnt i incitamenten) for Region Sjælland ikke kunne gøre noget, da det sandsynligvis ikke var IT-direktøren der godkendte disse rejser og gaver.

PwC har i en forvaltningsundersøgelse, kunne konkludere at der har været mangler i forbindelse med budget- og ledelsestilsyn i Region Sjællands IT-afdeling. Retningslinjerne har ikke været dybdegående konkretiseret ligesom de ej heller er blevet efterlevet. Endvidere har der været manglende funktionsadskillelse omkring indkøb, modtagelse af udstyr samt godkendelse af betaling. Disse forhold har blandet andet bidraget til en betydelig øget risiko for besvigelse. (Region Sjælland, 2016)

Med til at understøtte korruptionens tilblivelse var konto 2840, som begge parter havde kendskab til. Ledende medarbejder, som var indblandet i korruptionen kunne på denne måde udnytte en sum penge, som ikke var tilsigtet dem.

Atea ansatte en ny administrerende direktør, som havde kendskab til rejsen, men ikke nok kendskab til virksomhedens retningslinjer, hvilket gjorde at han godkendte rejsen. De involveret parter hos Atea, kunne derfor se et smuthul og udnytte den ny ansatte direktør manglende kendskab til retningslinjerne.

Retfærdiggørelser hos Atea & Region Sjælland

Et af hovedargumenterne fra salgsdirektør Carsten Ritzaus var at han havde erfaret efter mange år i branchen at alle gav gaver til kunder og derfor så han det ikke som ulovligt. *"Under retsmødet medgav han at disse forhold var kytme og var en praksis han blot videreførte, som havde eksisterede i virksomheden i årevis"*

Han fulgte blot en procedure, som "virksomheden" har "implementeret" og derfor var besvigelsen ikke hans ansvar.

Konto 2840 gav ikke alene mulighed for at besvigelsen kunne finde sted, den gav samtidig også en retfærdiggørelse af handlingen. Pengene tilhørte Region Sjælland, som derfor kunne bruge de penge som de ville.

Der er elementer som indgår i "*Langtids kriminel*" beskrevet af Cressey. Kendetegnet ved disse forhold er at besvigelsen har fundet sted i en årrække som Carsten hævder, er hændt. Samme gør sig gældende for Region Sjællands ledende medarbejder, som igennem længere tid har ville modtage diverse goder, for at kunne opretholde en status med dyre materiale goder.

MISBRUG AF OFFENTLIG MIDLER

Henover sommeren 2018, belyste flere medier, det som skulle være en af de største besvigelser her hjemme i Danmark, således kategoriserer Britta Nielsen sagen sig til den besvigelsestype der omhandler misbrug af aktiver. ISA 240, giver forskellige byd på, hvordan misbrug af aktiver kan tilgås, men en af dem rammer spot on: "*Underslæb, omfatter tyveri af virksomhedens likvid beholdning, dette kan gøres ved at ændre debtors indbetalinger fra virksomhedens bankkonto til ens private bankkonto.*" (ISA 240)

Lige præcis denne handling er, hvad Britta Nielsen foretog sig og på denne måde snød socialstyrelsen for dens midler.

Incitament hos Britta Nielsen

Der findes oftest få incitamenter eller en specifik grund til at, besviger vælger at begå besvigelse. De fleste af Cresseys incitaments observationer, viser at Britta Nielsen kan tilgå de fleste af dem. Den første observation Cresseys gjorde, var at besvigelserne oftest var forbundet med *personlig fiasko*. Britta Nielsen har selv udtalt at økonomiske problemer på hjemmefronten samt sygdom i familien, har været medvirkende til at hun begik besvigelsen, således har både hende og hendes mand forsøgt med ekstra arbejde, for at økonomien kunne hænge sammen (Dalgsgaard:2019)

På et tidspunkt fortalte Britta til sin mand, hvad hun har gjort og blev mødt med modvillighed, hvor hun herefter lover at returnere pengene. Cresseys observerer i sin undersøgelse at besvigeren i nogle tilfælde er *fysisk isoleret*, hvilket betyder at de ikke kan adressere deres problemer med andre individer, selvom det er det de ønsker. Efter Britta bliver mødt med modstand, isolerede hun sig og fortalte ikke om problemet til personer længere. Pengene som skulle være sent tilbage i 1997, blev det aldrig og i stedet blev der oprettet konti udenfor familiens bank, sådan at ingen fik kendskab. (Dalsgaard:2019)

Den *Personlig status*, er tæt forbundet med personlig fiasko har Cresseys observationer vist. Set udefra så levede Britta ikke et overdådigt liv hjemme i Danmark, hun boede i sit villahus i Hvidovre

med en almindelig familiebil.

Dog var virkeligheden en anden i udlandet. *”Det viser sig, at Britta Nielsen og hendes søn åbenbart har investeret millioner af kroner i safariejendomme og jordbesiddelser i Sydafrika. Sønnen har investeret i et safariresort ved navn Thula Bush Estate nær Kruger National Park, hvor der er blevet opført fem-seks eksklusive boliger. Britta Nielsen ejer desuden en luksuriøs villa med svømmepøl omgivet af enorme palmer, som hun fik opført før 2010, i et nærliggende resort, der går under navnet Dannevirke”* (Abrahamsen:2018)

Ud over de luksuøse forhold i Sydafrika, har Britta også hjulpet sin datter med at oprette et stutteri, ligesom hun selv haft et, hvor store summer på indkøb af heste har været hændt.

”Britta Nielsen og hendes datter i årevis er gået på storindkøb i den europæiske overklassens hestestalde og hos eksklusive bilforhandlere, er det svært at forstå, hvordan de kan have brugt så mange penge” (Abrahamsen:2018)

Et af de forhold Cressey også observerede var *Arbejdstager – arbejdsgiver relation*

Britta havde siddet mange år i socialstyrelsen, hvilket medførte at hun selv og kollegaer, så hende som værende en ”del” af arbejdspladsen som Pia fortæller *”Jeg tror mere det er fordi, man ikke tror det sker, Der er for meget baseret på tillid og det var en styrelse, som blev flyttet meget rundt, også blev de eksempelvis overflyttet til Odense, hvor hun var den eneste medarbejder, som flyttede med fra København, dvs. hun var den mest erfarne og den alle gik til og hvis hun så fortæller, hvordan det bliver gjort, så stoler de på det”*. (P. Nielsen, 2:03-2:26)

Cressey observerede at personer som tilhørte denne kategori, oftest var respekteret og besad stor tillid fra deres kollegaer, som er det Pia fortalte. Pga. denne store tillid fra kollegaernes side og mangeårige besvigelse, følte Britta sig både anerkendt, men samtidig ”tvunget” til at blive i socialstyrelsen.

Muligheder hos Britta Nielsen

Mulighederne for besvigelse hos Socialstyrelsen, har været mange. Det har både Rigsrevisionen længe gjort opmærksom på gentagne bemærkninger omkring deres interne kontroller samt deres

konklusion af den større undersøgelse af tilskudsadministration.

Rigsrevisionens bemærkninger siden 2002 relateret til tilskudsadministrationen

Revisionsemne	Regnskabsår for bemærkninger																
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
Årsrevision	RS ¹⁾		RS ¹⁾														
Skriftlige forretningsgange							X			X		X ²⁾	X	X		X	
Tilskudsmodtagers regnskaber og rapporter							X			X ²⁾		X ²⁾	X ²⁾	X	X		
Kontrol af udbetalinger							X			X		X					
Bogføring af tilsagn og tilgodehavender samt afstemninger							X			X ²⁾		X ²⁾	X ²⁾				
It-revision																	
Risikovurderinger		X	X ²⁾			X	X				X		X				
Brugernes adgangsrettigheder		X	X ²⁾			X ²⁾	X ²⁾				X		X	X ²⁾	X		
Større undersøgelser (årstal for afgivelse)																	
Designfasen															X		
Administrationsfasen	X				X							X		X			
Opfølgningsfasen							X					X		X		X	

¹⁾ I beretningen om revisionen af statsregnskabet for 2002 falder bemærkningerne ikke direkte inden for ét af de viste revisionsemner. I beretningen om revisionen af statsregnskabet for 2004 er socialområdet ikke omtalt individuelt.

²⁾ Bemærkningerne indgår også i beretningen om revisionen af statsregnskabet.

Kilde: Rigsrevisionen.

Figur 5, viser en opgørelse af rigsrevisionens bemærkninger fra 2002-2017, inden for det udvalgte revisionsområde, dette er dog ikke udtømmende, da ikke alle emner er medtaget. Kilde: Rigsrevisionen

Tilskudsadministrationen har førhen været administreret af forskellige departementer og styrelser (Rigsrevisionen:2018) derfor har fokus centred sig om tilskudsadministrationen. Som tidligere nævnt har rigsrevisionen i forbindelse med deres revision, fundet væsentlige mangler vedrørende funktionsadskillelse i det operative system TAS, særligt bruger rettigheder, hvor Britta var super bruger. Dette medførte at hun kunne tilsidesætte kontroller og samtidig ændre konto nummer (P. Nielsen, 0.00 – 0.10) (PwC:2019) Kontrollen som socialstyrelsen havde implementeret i forbindelse med ændring af kontonumre, gik på at der skulle markeres en gul seddel på sagen, hvor ens kollega efterfølgende skulle godkende det (P. Nielsen, 0.10 – 0.16)

Denne handling gav mulig for at undgå kontrollen, da Britta blot undlod at sætte en gul seddel på sager, hvor hun ændrede konto nummeret til sit eget.

Muligheden blev også forstærket af at socialstyrelsen foretog udbetalinger i millionklassen, uden nødvendigvis at være ude og besøge projektet, hvilket gjorde at de ikke fysisk vidste noget om projektets eksistens (P. Nielsen, 13.10 – 13.20)

En af de væsentlige muligheder, som har været medvirkende til at dette kunne lade sig gøre, var at Britta i mange år havde afleveret materiale til Rigsrevisionen, hvor hun potentielt kunne fabrikere

det hele. Hun styrede revisionen og udvalgte på denne måde, deres arbejdsmateriale og undgik at udlevere sine egne besvigelser. (P. Nielsen, 1.10 – 1.22)

En bemærkning fra rigsrevisionen gik på at projektregnskab ikke stemte til bankudtog, dog blev der ikke gjort mere ved det (P. Nielsen 1.08.48 – 1.09.02)

Mulighederne var mange med baggrund i mangler omkring funktionsadskillelse, Brittas mangeårige erfaring i styrelsen samt fabrikering af bevismateriale.

Retfærdiggørelse hos Britta Nielsen

Der er mange ligheder mellem Britta Nielsens retfærdiggørelse af besvigelsen og det Cressey observerede ved de *"Langtids kriminelle"*

Kendetegnet ved langtidskriminelle er at de har taget penge fra arbejdsgiveren i en lang række år, som må siges at være tilfældet med Britta. Besvigelsen skønnes at være blev foretaget i perioden mellem 1993-2018 (PwC:2019)

Britta retfærdiggøre sin handling på flere måder.

Som nævnt tidligere, så følte Britta et økonomisk pres for at kunne give sin mand og børn den økonomiske frihed og forkælelse de fortjente. Derfor var det i ikke af nød at hun begik underslæb, men blot så hun kunne tilbringe mere tid med sin familie og mand, da de ikke behøvede at arbejde lige så hårdt, som de plejede og samtidig kunne forkæle børnene. Dette hænger sammen med Cresseys observation omkring skam, hvorfor besviger gerne opretholde en status, hvor penge ikke er en mangelvare samt adgang til nye muligheder.

Den årelange besvigelse medfører også et dilemma som besviger potentielt, kunne stå overfor viste observationerne *"Konfrontationen med en mulig kriminel tankegang, fik besvigeren til at følge sig ulykkelig, nervøs og vred".... "enten ville retfærdiggørelsen om at låne stadig gælde for besvigeren, eller også ville længere tids besvigelse medføre at de nu så havde udviklet sig som kriminelle"* For Britta Nielsen endte det med at besvigelsen fortsatte og hun indrømmede også at det var svært at stoppe, da hun endte med at blive afhængig af det. (Abrahamsen:2018) Efter denne selv realisation blev beløbene for, hvad der blev udbetalt også ændret. Således blev de større med årene, hvor en tilbagebetaling ikke var en mulighed.

Den kriminelle tankegang, blev da også bekræftet, da Britta Nielsen efter opdagelsen tog på fulgt til Sydafrika og forsøgte at skjule sig og gemme pengene af vejen, sådan at myndighederne ikke fik dem igen. (Abrahamsen:2018)

FOREBYGGENDE KONTROLLER

Identificering af risikofyldte områder

Når revisor udfører sin revision af institutionen, er det vigtigt at revisionsbeviset er tilstrækkeligt egnet (ISA 200), som medfører et bevis, hvorpå der kan gives et retvisende billede af regnskabet ÅRL §11. Revisionens indledende arbejde i planlægningen består i at afdække væsentlige risikofyldte områder, som kunne medføre at revisionsbeviset indeholder væsentlige fejlinformationer enten af fejl eller besvigelser jf. ISA 240, Det fremgår også i standarden at revisor skal drøfte risiciene med sine kollegaer i revisionsteamet. Revisor ansvar består også i at forespørge ledelsen til mulige besvigelserisici i institutionen for at opnå god revisorskik. I finansministeriet hvor Pia, er revisionschef starter den indledende revisions planlægning således ” *”Vi starter i vores planlægning med, at jeg tager nogle snakke med øverste chefer på departementschef og direktører niveau, er der nogle særlige risici i ser, det kan eksempel være nye ting og nye områder der er kommet ind i finansministeriet, som vi ikke kendte til, nye chefer der er kommet til, det laves der en vurdering af* (P. Nielsen, 15.36 – 15.57)

Ligesom i alle andre virksomheder, starter planlægningens arbejdet med at fastlægge væsentlighedsniveauet, det gøres for de 4 styrelser, som hører under finansministeriet. De 4 styrelser er meget forskellige fra hinanden, og derfor er væsentlighedsniveau og selve planlægningen omkring deres risikofyldte områder differentieret.

Digitaliseringsstyrelsen største risici omhandler de store infrastrukturer, såsom Nem ID og Borger.dk, risiciene forbundet med disse vil centrere sig om, hvis de ender med at gå ned og derfor ikke funktionelle. Disse infrastrukturer skal gribes an på en helt anden måde, som omhandler korrekt hensigtsmæssigt udførelse heraf, om der er ind tænkt sikkerhedsmæssige foranstaltninger og kører projekt efter planen. Revisionen vil omfatte projektrevision, som er relativt kompleks og konceptet er under udvikling. Digitaliseringsstyrelsens almindelige økonomiske drift, synes ikke at være et risikofyldt område og derfor ikke under scope i planlægningen. (P.Nielsen, 16.03 – 16.49)

Statens IT er interessant for deres informationssikkerhed, de risikofyldte områder her vil derfor centrere sig om sikkerheden omkring IT-systemer. Hvis disse ikke opererer på et forsvarligt niveau, så kan hele statens IT-systemer risikere at gå ned, da mange benytter sig af deres hjemmesider. Statens administration er isolerede set drift og derfor er deres udbetalingsprocesser et risikofyldt område. (P. Nielsen, 17.48 – 18.00)

Hvis man ser på hele finansministeriet, så findes de største risici hos digitaliseringens styrelsen og Statens IT, da dette kommer til at udgøre en risiko for 160 institutioner i staten, hvis kontrollerne svigter og IT-systemerne ikke opererer funktionelt.

En af de mindste identificerede risici, som finansministeriet har i deres scope er ministerrepræsentationer. Det giver ikke særlig meget mening i forhold til væsentlighed og risiko, men fordi at departementschefen og ledelsen, ved at der er stor bevågenhed omkring dette fra pressen, skal dette være 100 procent rigtigt, da det besidder en uhyre vigtig politisk risiko at alle transaktioner stemmer (P. Nielsen, 18.19 – 19.43)

Som et led i risikovurderingen af nye områder og chefer, foretager Pia en subjektiv undersøgelse af den ny ankommende chef via samtaler, hvorpå der dannes et overblik over personens integritet *”Når jeg sidder og vurderer, hvor jeg skal lægge ressourcerne for mit team, så vurderer jeg også integritet og bevågenhed omkring kontroller fra den øverste ledelse, fordi hvis jeg har to direktører i to styrelser, hvor den ene er meget kontrol bevidst og fortæller hans folk at det skal gå ordentlig til og i skal lave kontrollerne og i skal bare åbne dørene, når revisionen kommer mod en anden direktør der siger hvis i har problemer så hold de lige hos os selv, vi skal ikke inddrage revisionen, bare fortæl mig det...”* (P. Nielsen, 20.30 – 21.02). Overstående citat vil medføre større kontrol hos sidste nævnte styrelse.

Som belyst i ISSAI 5720, er det etiske kodeks et vigtigt element i bekæmpelsen af besvigelser, da etiske kodeks er en forebyggende kontrol. Ved hjælp af sin risikovurdering, benytter Pia sig af denne forebyggende kontrol, da hun vurderer cheferne via samtaler. Opfylder chefen kerneværdierne i det etiske kodeks, vil sandsynligheden for besvigelser være markant lavere. Finansministeriets nuværende departementschef har haft meget fokus på kontroller samt dokumentationen for denne, hvilket følger ISSAI 5720 guidelines for rammer af standarder og love. Departementschefens fokus og mindset kommer også til udtryk i sine ansættelser af de 4 direktør, som også sætter fokus på kontroller, ærlighed, åbenhed og dokumentation. ISSAI 5720 guidelines

beskriver også forholdet omkring HR, som en vigtig forebyggende kontrol mod besvigelse.” *En effektiv HR-afdeling kan også sikre reduktionen i potentielle risici og svaghed i kontrollerne ved at ansatte kompetente medarbejderne og ligeledes udvælge disse til implementeringen af procedurer og kontroller*” (INTOSAI, 2019:34). Det er ikke en samtykkende bekræftelse, men forhold i overstående guideline synes at være implementeret i led mod at afdække de risikofyldte områder. Der foretages endvidere kvartalvis indhentning af hver styrelses væsentlige risikofyldte områder udefra økonomiske og politiske forhold til kontor for revision og tilsyn, de risikofyldte områder behandles for derefter at blive sendt ud til driftsledelsen sådan at de har et overblik over disse i koncernen (P. Nielsen, 46.30 -47.06)

Hos den interne revision hos Københavns kommune foregår identificering af de risikofyldte områder på sin vis ligesom alle andre steder. Dog er beløbene og transaktionerne så store at væsentlighedsniveauet er på 300 mio. kr., som den eksterne revisor fastsætter. Fordi beløbet er så store, er det umuligt at opdage besvigelser, derfor har Københavns Kommune valgt at afdække risiciene på en anden måde.

”Forvaltningerne har haft en mistanke i forbindelse med deres kontrol, så har de, så har de bedt os om at kigge mere på det, det er typisk foreninger og medlemstilskud, og der er det bare at bede om dokumentationen... Der er det en risikovurdering vi laver af de forskellige områder. Vi ved nogenlunde godt hvor risikoen den er... Set i vores optik, så har vi en risiko på 0 (væsentlighedsniveauet) fordi vi kan ikke have, nogen der er ansatte til at passe på, nogen af vores svageste i samfundet også stjæler de deres penge, det er en helt anden kontekst, en helt anden risiko vi har...der er kontrol med at en sagsbehandling ikke tager pengene til sig selv eller personale på nogle institutioner tager pengene, derfor er risikoen (væsentlighedsniveauet) på 0, det er en politisk risiko, ikke nogen økonomisk risiko” (Andersen, 10:58 – 12:01)

Med et væsentlighedsniveau på 0 kr. bliver revisionsarbejdet meget opfattende og derfor undersøger den interne kontrol, først og fremmest om der er implementeret rammer og love, som beskriver de identificerede risikofyldte områder og om de er veldokumenteret, hvilket også er benævnt i ISSAI 5720. Dette gør at deres revisionsbevis bliver tilstrækkeligt.

BDO foretager revisionens hos ca. 62 kommuner fordelt på 3 regioner. I deres planlægning vil væsentlighedsniveauet være beregnet efter en benchmark, ligesom det kendes fra det private, dog kan det forekomme specielle handlinger, for at afdække at det er en kommune.

De særlig risikofyldte områder centrerer sig omkring driften og dermed forbrug på de forskellige konti. Dette har en særlig stor bevågenhed kontra statusposter, som bygninger og egenkapital. (L. Nielsen, bilag)

Revisionens udførelse

Revisionsrisiko modellen er med til at illustrerer, hvad revisionen skal foretage, for at opnå af tilstrækkeligt bevis, sådan at målsætningen med revisionen indfries. Det er revisionens mål at regnskabet skal give et retvisende billede af økonomien i institutionen. (ISA 200)

Efter identificering af de risikofyldte områder, vil revisionen lægge deres ressourcer i de identificerede områder, for at afgive bemærkninger.

Finansministeriets kontor for revision og tilsyn

Finansministeriets kontor for revision og tilsyn er ikke en ekstern revision, og har heller ikke aftale med ekstern revision. Tidligere har det fungeret som en intern revisionsafdeling og hed intern revision, men er sidenhen skiftet til at fungere som et tilsyns kontor, hvis nuværende funktion er revision samt tilsyn af eksternt revisionsarbejde, som udarbejdes af rigsrevisionen. Områderne indebærer bl.a. at følge alle revisionsbemærkninger til dørs fra rigsrevisionen, via intern database, hvor disse er oplistede. Kontoret kontrollerer revisionen og reviderer de 4 styrelser, som hører under finansministeriet. Hertil er fokusområdet også på finansministeriets egne regnskaber, men er forholdsvis en lille del af arbejdet. Interessenter kigger sjældent i de offentlige regnskaber, da det ikke fanger nogens interesserer, samtidig er det ikke vigtigt at regnskaberne er rigtige, forstået på den måde at resultatopgørelsen og balancen skal være nøjagtig angivet. Det beløbsmæssige beløb er ikke relevant. Fokus er centeret omkring den operationel revision, da værdien og de største risici lægger her i. (P. Nielsen, 4.25 – 7.24)

Rigsrevisionen varetager revisionen ca. 20 gange om året hos finansministeriet, som eksempel kan omfatte forvaltningsrevision, IT-projekter, Statens IT og informationssikkerhed, som hver gang kommer med en rapport, som kan indeholde bemærkninger ved observation af en svaghed.

Bemærkningen bliver herefter behandlet af finansministeriets kontor for revision og tilsyn, hvor den i første omgang bliver tastet ind i intern database. Her dokumenteres observationen, som er foretaget samt den risiko det måtte medføre. Risikoen kategoriseres efter 1,2,3. Kategori 1 risici følges der hurtigt op på, hvor kategori 3 er i modsatte skala. Hver bemærkning bliver tilknyttet en

ansvarlig chef ude i styrelserne, hvis arbejde bestå i at imødekomme bemærkningen og derefter krydse af at den er løst.

Efterfølgende vil kontor for revision tilsyn følge op på om bemærkningen er implementeret ved at teste om disse også følger dens formål.

Som led i bekæmpelsen af besvigelser, anbefaler ISSAI 5720, at offentlige myndigheder får digitaliseret og standardiseret deres processer og værktøjer. Kontor for revision og tilsyn, har udviklet deres egen database med bemærkninger, som både omfatter egne identificerede ved revision og Rigsrevisionens. Databasen er udviklet med det formål at skabe transparent og effektivitet. Opfølgningen på bemærkninger kontrolleres af kontor for revision og tilsyn samt tildelte ansvarlig chef for bemærkningen. Dette giver et betryggende resultat, som medfører korrekt output. På samme måde vil bemærkninger altid være lageret i systemet, hvilket sikre at revisionsarbejdes følges til dørs og ikke går i glemmebogen. Hertil udarbejdes der ledelsesrapporteringer af bemærkninger, så leder ved, hvad der er udestående. (P. Nielsen, 9.15 – 9.22)

Systemet er først operativt og effektivt, såfremt revisor identificerer væsentlige fejl og eller udbedringer. Revisors mål er derfor at opnå tilstrækkeligt kendskab til institutionens drift, reguleringer, regnskabsrammen samt andre forhold, som gør sig gældende i forbindelse med forståelsen af denne. (ISA 315)

Denne handling skal foretages for at kunne identificere væsentlige risici, som vi kender det fra SOR 3 og 7. Det er derfor revisors rolle og ansvar at opnå disse ting, for at kunne udføre et arbejde, som evt. ville kunne lægge til grund for bemærkninger, som vil forsyne databasen og hjælpe med at opnå bedre resultat

Kontor for revision og tilsyn foretager også selv revisioner, hvor fokus lægges i den operationelle revision.

Disse udføres ved bl.a. at undersøge styrelsernes brugerrettigheder samt føre kontroller omkring data på fælles drev, som ikke skal ligge der i henhold til person dataret.

Kontoret foretager hvert år revision af brugerrettigheder i styrelserne, dette gøres ved at undersøge om den tildelte brugerrettighed også er berettiget, ved snak med ledelsen samt kontrol af at brugerrettighederne også er arbejdsbetinget. Funktionsadskillelse i udbetalingsprocesser bliver revideret hvert år, ved afstemning af transaktion til faktura, her udvælges en væsentlig population som bliver revideret.

Den operationelle revision er essentiel i offentlige myndighed, da et rigtigt setup i styrelserne sikre korrekt forvaltning af tildelte midler.

Den operationelle revision omfatter hos kontor for revision og tilsyn at de forskellige styrelser har dokumenteret forretningsgange samt dokumenteret hvert risikofyldt område, som er beskrevet i ISSAI 5720 rammer af standarder og love. Eksempel på operationel revision findes i arbejdet med moderniseringsstyrelsens kontrakter. Ledelsen havde ikke taget højde for udbudsreglerne i forhold til ensartet kontrakter med samme levering fra samme leverandør, kontor hos revision og tilsyn bad derfor ledelsen om oprette en intern kontrol enten hos styrelsens controller enhed, eller oprette compliance afdeling med fokus på gennemgang af kontrakter. Dette skal sikre at lovgivningen omkring udbudsregler overholdes. (P. Nielsen, 45.45 – 46.08)

Revisionsarbejdets eksekveres ved en kontrolbaseret tilgang, med få elementer af substans.

Substansbaseret tilgangen kommer til udtryk i form af gennemgang af brugerrettigheder i statens administrationen, da de har udvidet brugerrettigheder og sidder med udbetalings processen. Deres interne kontroller gennemgås i samme ombæring. Dernæst foretages der substanshandlinger omkring medarbejders fratrædelse, som korrekt skal slettes i systemer mm.

Ved en kontrolbaseret tilgang, revideres de interne kontroller, som ligger til grund for outputtet.

Revision foretager derfor test af de interne kontroller for at se om de også tjener det formål, det er sat i værk til. Såfremt det ikke gør, medfølger dette en bemærkning, hvor den interne kontrol følges til dørs. (P. Nielsen, 13.45 – 15.29)

Jf. ISA 200 og revisorlovens § 16, skal revisor udvise professionel skepsis i forbindelse med revisionsbeviset, hvilket kan gøres ved at teste kontrollens funktionalitet og konkludere om det fungere eller ej, ligeledes kan substanshandlinger også hjælpe med at styrke revisionsbeviset.

Revisionen som kontor for revision og tilsyn udfører, bærer præg af kendskab til departementet og styrelsernes risici, ved bl.a. at angive bemærkninger ved fundne fejl, ligeledes besidder chefen mere end 12 års anciennitet, hvilket betyder en oparbejdet viden omkring, hvor risiciene er samt, hvilke revisionshandlinger der skal udføres, for at nå i mål med revisionen.

I forbindelse med de forebyggende kontroller er revisors rolle at undersøge om der er implementeret forretningsgange, retningslinjer og dokumentationer for risikofyldte områder hos styrelserne, hvilket gennemgås af kontor for revision og tilsyn, som opnår forståelse af disse og kontroller

samtidig virkningen af disse. Disse kontroller foretages også i deres operationelle revision, hvor dokumentation af brugerrettigheder mm kræves og gennemgås.

Der foretages endvidere tjek med ledelsens integritet og morale, hvor Pia observerer igennem snakke og handlinger at styrelsens direktør også handler professionelt samt etisk korrekt i forhold til udbedring af fejl og opfølgning af bemærkninger.

Skøn Pia ikke er særlig meget inde over det, nævner hun bl.a. at den effektivitet departementschef ansættelser har ført med sig, hvor en effektiv HR, har reduceret potentielle risici og svagheder i kontrollerne, da direktørerne ude i finansministeriets styrelser er opmærksomme på deres risikofyldte områder, og har implementeret kontroller, der fungerer – ligeledes besidder direktørerne en åbenhed overfor kontor for revision og tilsyn og lægger ikke skjul på noget, som kunne ændre revisionens arbejde.

Alle styrelser interne kontroller bliver også revideret, skøn de differentiere sig fra hinanden. Der er stor fokus på tildelte brugerrettigheder samt funktionsadskillelse. Såfremt der opdages svaghed i kontrolmiljøet, så vil revisionen angive bemærkninger i intern database, hvor ansvaret bliver tildelt en ansvarlig chef. På denne måde sikre revisor opfølgning på de interne kontroller.

Revisor har udført arbejde, som er i tråd med ISSAI 5720 guidelines omkring de forebyggende kontroller samt ISA 200.

Intern revision hos Københavns kommune

Købehavns Kommunes besidder en intern revision, hvis funktion består af 2 grupper, en gruppe med 4 medarbejder som beskæftiger sig med særlig undersøgelser, såsom besvigelsessager, mens den anden gruppe beskæftiger sig med finansielt, juridisk-kritisk men også besvigelsessager. I samarbejde med Deloitte, som reviderer Københavns kommune, laver intern revision, lovpligtig revision, dertil foretager den interne revision også opgaver omkring operationel revision. Den interne revision, planlægger, udfører og rapportere revisionen uafhængigt af kommunen.

Den interne revision følger de regelsæt, som lægger til grund for den eksterne revisor, som følger revisionen efter ISA'erne.

En del af Intern revision opgaver centrerer sig omkring forvaltningrevision med fokus på evaluering, sparsommelighed og effektivitet af de udgifter, som er blevet bevilliget.

I forbindelse med den operationelle revision, foretages kontrol af implementering af de manglende interne kontroller, som revisionen har haft bemærkninger til.

Udover fokus på den operationelle revision, foretages også den finansielle revision i form af tilsyn med tilskud til foreninger. Et eksempel foregik på revisionen af en basket forening, som søgte tilskud til diverse udstyr. Den interne revision ønskede at dække fuldstændigheden og forekomst, hvor alle faktura til dette tilskud blev gennemgået. Revisionshandlingen var at afstemme faktura til banktransaktioner, hvilket ikke viste en uoverensstemmelse mellem de to. (Andersen, 7.30 – 7.42) Der foretages hvert år forvaltningsrevision af et udvalgt arbejdsområde, som har særlig store risici for besvigelse. Et af områderne omfatter tilskud til foreninger. Revisionshandlingen gik på at afdække, hvad foreningen havde fået i tilskud, afstemme medlemsliste til folkeregister, dertil hørende at de bor i kommunen, samt at der er sket en indbetaling i form af kontingent.

Såfremt disse ting ikke var opfyldt, medførte det en bemærkning til ansvarlig institution, besked om implementering af interne kontroller, som kan afdække dette.

I en kommunal institution er fokusområdet ikke på indtægter, forstået på den måde at kommunen ikke skal tjene penge på borgerne, men i stedet servicere sine borger, hvor udgifter skal forvaltes på en effektiv sparsommelig måde. Det samme gælder for indtjeningen. Den interne revision kontrollerer derfor også om indtægter er sparsommelige, såfremt den ikke er det, vil det få konsekvenser hos forvaltningens ledelse, særligt hvis indtjeningen bliver brugt til andet formål end at service borgerne. (Andersen, 8.40 – 9.20)

I begyndelsen af en revisionsopgave starter den interne revision med at gennemgå den operationelle revision, her er forretningsgange, regelsæt og retningslinjer i fokus, hvorefter det kontrolleres om den er implementeret, for derefter at teste om den også tjener det formål den er tilsigtet. Såfremt disse forhold er imødekommet, vil revisionen have en kontrolbaseret tilgang.

Sager som afviger fra den normale revision, vil medføre en substansbaseret tilgang, hvor en stor population udvælges, for at afdække fuldstændigheden og på samme måde sikre at eksempelvis sagsbehandler ikke udbetaler midler forkert. Derfor vil populationen altid være stor, så den interne revision kan have tryghed omkring udbetalingen. (Andersen, 12.45 – 13.30)

En anden operationel revision, skal findes i deres interne kontrol omkring kommunale køretøjer. Et nyt tracking system, gør det muligt for revisor at tjekke bilens kørselsdata og hvis uregelmæssigheder ses, bliver medarbejderen beskattes af fri bil for den gældende måned, sker det igen måneden efter, vil medarbejderen blive beskattes to måneder i streg (Andersen, 37.15 – 37.30)

Der findes ingen standarder for forvaltningsrevision, men bunder i revisors professionelle skepsis jf. ISA 200, forvaltningen revisionen udføres ved at der lægges en plan for starten af året med en hensigt erklæring for, hvilke områder der kræver særlig bevågenheden. Dog kan dette ændre sig, i takt med whistle blower sager eller sager som pressen har belyst. Forvaltningsrevisionen er en agile proces, hvor arbejdsområder kan flyttes rundt, såfremt det kræver ekstra ressourcer at nå i mål med revisionen eller områder, hvis forvaltning har særlig interesse.

Som uafhængig part, vil den interne revision udvælge et fokusområde, eksempel debitorer for derefter at snævre sig ind på noget mere konkret, hvis der opdages noget undervejs. Pågældende institution har derfor ingen indsigt i arbejdet (Andersen, 16.00 – 16.57)

Den interne revision følger ISSAI 5720 guidelines vedrørende rammer af standarder og love, ved at bede institutionerne om at se de implementeret forretningsgange, retningslinjer og dokumentationer for risikofyldte områder hos institutionen, revision ved disse omfatter test om regelsæt også er gældende og fungere som den skal.

Ligesom hos finansministeriet bliver institutionens interne kontroller revideret via den operationelle revision. Der er stor fokus på tildelte brugerrettigheder samt funktionsadskillelse. Såfremt der opdages svaghed i kontrolmiljøet, vil revisionen angive bemærkninger i intern database, hvor ansvaret bliver tildelt.

De typer af besvigelser som typisk bliver begået i det offentlige, omfatter misbrug af aktiver og korrupsion, dog med stor overvægt til misbrug af aktiver mener både Jesper, Pia og Lasse. Misbrug af aktiver centrerer sig typisk omkring privat forbrug af offentlige midler, såsom privat forbrug af biler som tilhører kommunen og underslæb. Her tilegner medarbejderen sig en gevinst i form af kapital eller betalingen af privat forbrug, for institutionens midler.

Den største synder til besvigelser, skal ses i lyset af medarbejdernes tillid til hinanden mener Pia og Jesper, det bunder sig i manglen på forståelse af risikoen og derved funktion adskillelse (Andersen, 28.29 – 28.40). Medarbejder password bliver misbrugt til at begå besvigelser, og derfor har Københavns Kommune også skrevet retningslinjer omkring op bevarelsen af password, samt vigtigheden af at holde det personligt. Såfremt det ikke holdes personligt, vil den interne kontrol, der er iværksat potentielt være unyttig, da funktionsadskillelsen ikke er tilstede.

Med til at fange besvigelser, som er begået kollegaens computer skal findes i de interne kontroller

som er implementeret på området omkring computer overvågning, her overvåges computernes login og hvilken IP-adresse det kommer fra. På denne måde vil det fange (Andersen, 32.15 – 32.40)

OPDAGENDE KONTROLLER

De opdagende kontroller har til formål at opdage besvigelser, som de forebyggende kontroller ikke fanger. I relation til revisionsrisiko modellen, befinder de opdagende kontroller sig i opdagelsesrisikoen, hvor det er revisors mål at opnå en lav revisionsrisiko, sådan at revisionen kan tilgås kontrolbaseret og stadig opnå høj grad af sikkerhed, for at regnskabet er retvisende.

For at opnå et retvisende billede, har flere offentlige instanser og institutioner, installeret en whistle blower ordningen, hvor mistænkelige transaktioner, samarbejdspartner eller anden form for besvigelser, kan meddeles sådan at det anmeldte kan undersøges nærmere.

Whistle blower

Whistle blower ordningen blev implementeret i hele staten fra d. 1/9/19, og har til formål at hjælpe med opdagelse af uregelmæssigheder. I finansministeriet vil det hjælpe til med at opdage ting, som de i historisk ikke har kunne fange (P. Nielsen, 1.00.45 – 1.01.15)

Historisk har samarbejdspartner og aftaler heriblandt været svære at fange i finansministeriet, hvilket en whistle blower ordning teoretisk kan fange ved anmeldelse.

For at opnå den fulde effektivt at whistle blower ordningen kræves det at oplysninger omkring det anmeldte også er tilgængelige, sådan at informationen, der stiftes bekendtskab med også kan undersøges. De midler besidder finansministeriet ikke, da besvigelser forbundet med personrelationer ikke kan undersøges.

Dog kan man altid forhøre sig om de involveret har en relation til hinanden.

Adgangen til information må betegnes, til at være tilstede hos Københavns Kommunes, whistle blower ordning, som Jesper betegner, som værende effektiv (Andersen, 4.20 – 4.26)

Den har været en række opdagelser af flere besvigelser via ordningen (Andersen, 4.52 – 4.54)

Whistle blower ordningen kan også have den effekt at der foretages en jobrotation. Dette kan ske såfremt intern revision bliver bekendt med en sag, hvor sagsbehandler har mistænkelige valg af leverandør til projekter,

Intern revision

Den interne revision er også et kontrolorgan, som kan være med til at opdage besvigelser, da de typisk har bedre indsigt i den revideret institution end en ekstern revisor ville have. Derfor er det også svært for ekstern part at opdage besvigelser, grundet den sparsomme tid, de bruger på opgaven. Dækningsbidraget af deres arbejde i de offentlige instanser også lavere end i den private sektor, hvilket giver mindre tid på opgaven og mindre tid til forvaltningens revisionen, som er der hvor det kunne tænkes at besvigelserne lå (P. Nielsen, 29.00 – 29.42) (L. Nielsen, bilag)

Den interne revision foretager også undersøgelser relateret til whistle blower sager, som sker hyppigt da medarbejderne sladrer, såfremt de opdager uregelmæssigheder. (Andersen, 37.33 – 37.52)

Dette gør den interne revision til et vigtigt kontrolorgan, som skal opdage potentielle besvigelser.

Bank

Banker ses også som en effektivt opdagende kontrol, da de som led i hvidvask loven. Her undersøger og indberetter mistænksomme transaktioner til SØIK, hvilket kan føre til opdagelse af besvigelse. Den største besvigelssag som har fundet sted i Københavns Kommune, blev således opdaget via banker, som indberettede en medarbejder, som havde begået underslæb for 17 mio. kr. (Andersen, 4.40 – 4.52)

Der er således større fokus på de forebyggende kontroller frem for de opdagende kontroller, da det oftest omhandler revisors dygtighed i at fange dem, samt at tabet ikke vil være tilstede, hvis man kan forhindre besvigelsen i at ske i første omgang.

Ligeledes tilkendegiver Jesper, at det er meget sjældent revisor som fanger besvigelssagerne, hvilket kan kædes sammen med deres sparsomme tid på kunden og derfor også en langt mindre indsigt i institutioner. Langt de fleste besvigelssager opdages på anden vis ved en af de overstående kontroller eller controllerenheder ude i forvaltningerne

DISKUSSION

KORRUPTION, REVISORS ANSVAR

Mens staten, ministerierne og dens styrelser bliver revideret af rigsrevisionen, bliver kommunerne revideret af eksterne revisionshuse. Selvom regelsættene for eksterne revisorer og rigsrevisionen minder meget om hinanden er dog alligevel forskellige, når det kommer til emnet besvigelser. Jf. ISA 240, har revisor pligt til at opnå forståelse af institutionens risikofyldte områder.

Til de risikofyldte områder benævner standarden mulige besvigelser, som man skal være opmærksom på i forbindelse med sin revision.

- Regnskabsmanipulation
- Misbrug af aktiver

Disse to forhold skal er beskrevet med tilhørende mulige måder at foretage besvigelsen på.

Standarden nævner altså ikke noget om den tredje besvigelse, korruption, som er belyst i ISSAI 5720.

Problemet opstår når ekstern revisor, som reviderer efter ISAerne i det kommunale, og slet ikke har for øje at designe teste og implementere kontroller som kontrollerer potentielle korruptioner.

Ligeledes kan der også opstå et problem hvis ekstern revisor identificerer korruption i forbindelse med sit arbejde, men ikke vælger at handle, da det ikke ændre billedet på regnskab, som stadig vil give et revisende billede. Dette eksempel illustreres også i de interviewede personer, hvor Pia medgav at korruption var en besvigelse, men ikke revisorsansvar, Jesper mente også korruption var besvigelse, men tøvende omkring det og mente at korruption som led i misbrug af aktiver, er besvigelse, mens den privat revisor Lasse, ikke mener korruption er besvigelse, men selvfølgelig ulovlig.

Dette er også en illustration af de fokusområder de hver besidder, hvor de offentlige revisorer har stor fokus på den operationelle revision, da den finansielle revision ikke skaber samme værdi interessenter i offentlig embede, mens det kunne tænkes at den private revisor fokus mere centrere sig om det finansielle, da virksomheden betaler mere i honorar end kommunerne, for at sikre at regnskabsbruger også får den rigtige information af nøgletal, hvilket potentielt kan medføre øget kapital i form af investorer.

Korruption er ulovligt, hvilket er klargjort i forbindelse med atea sagen, hvor ledelsen fik tildelt fængselsstraffe.

Netop grund af at korruption er ulovligt og reelt er en besvigelser, men stadig giver et korrekt regnskab, vil medføre et dilemma for revisor.

Det er revisor overordnet mål ”at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, således at revisor er i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebs- ramme” (ISA 200)

Jf. ISA 200 er det ikke revisors pligt at designe interne kontroller, som skal fange korruptioner, ligesom det tidligere er nævnt, ikke påvirker regnskabet med fejlinformation.

Et af de bedste værktøjer til opdagelse af korruption er whistle blower ordningen, som er belyst i ISSAI 5720, hvor anonyme kan tilkendegive uregelmæssigheder.

Et af de problemer som Pia tilkendegav med dette værktøj, var at bevise uregelmæssigheder som mundtlige aftaler og relationer, hvorpå informationen godt kunne undersøges, ikke ville medføre en fyldestgørende konklusion med baggrund i manglende information. Potentielt vil det betyde at revisionen får en masse henvendelser, som vil blive lageret og undersøgt, men reelt ingen virkning vil have, da uregelmæssighederne ikke kan opdaes. Det kan derfor diskuteres om det ikke vil have den modsatte effekt, da disse undersøgelser kræver tid, som vil blive taget fra et andet revisionsarbejde, som potentielt vil svække revisionsrisikoen, som vil give mere arbejde den anden vej rundt i form af flere substanshandlinger.

Denne spiral gavner ikke nogen og der er derfor risiko for at whistle blower ordningen, bliver en større hovedpine end hjælp, såfremt retningslinjerne ikke er klare nok.

Det kan dog også gå den anden vej og afføde en betydelig hjælp, selvom den manglende information udebliver.

Såfremt medarbejderens job er ensartet, f.eks. en sagsbehandler med udbud af projekter og sagsbehandler konspirere med leverandør, men det ikke kan bevises. Så kan institutionen, tildele en projektet en ny sagsbehandler fremadrettet, for at eliminere den mulighed, man ikke kan bevise.

På denne måde vil whistle blower ordningen være effektiv.

BESVIGELSESTREKANTENS SOM INTERN KONTROL

Besvigelsestrekanten blev udarbejdet i 1940'erne af Donald R. Cressey, som observerede 200 tidligere dømte, for at kortlægge mønstre samt adfærd, der kunne give en forklaring på, hvorfor besvigelserne fandt sted. Historisk set været med til at beskrive hændelsesforløbet i en afsluttet besvigelssag med, hvilket bl.a. har medført kritik i "The evolution of fraud theory" af Jack Dorminey, der ikke mener at teorien kan bruges til at opdage potentielle nye besvigelser.

Det har han også ret i, da teorien tager udgangspunkt i historisk empiri.

Som belyst i analysen, sker opdagelsen af besvigelser sjældent fra revisions side, derfor må revisor sikre at revisionsmaterialet også er tilstrækkelige ved at bede ledelsen om at implementere sikkerhedsforanstaltninger, som skal sikre evt. besvigelser ikke kan begås uden underretning herom. Derfor vil de forebyggende kontroller være at foretrække frem for de opdagende.

Skøn besvigelsestrekanten ikke er med til at opdage besvigelser, kan den derimod være med til at forebygge dem. Besvigelsestrekanten er ikke en intern kontrol, som kan implementeres i institutionen, men kan være med til at belyse, de risikofyldte områder, hvor der skal implementeres kontroller.

Observationer Cressey foretog af incitamenter, viste et bestemt mønstre hos besviger. Disse mønstre kan være med til at afdække potentielle risici, såfremt HR-funktionen eller leder observere samme adfærd, selvom incitamenter umiddelbart er uobserverbart.

Eksempelvis kunne det være ens kollega tidligere havde adresseret gaming problemer, som leder og HR-funktionen kender til. Selv samme kollega har rettigheder i økonomisystemet.

Her ville leder identificerer et muligt risikofyldt problem.

Dette leder hen til næste gren i besvigelsestrekanten, for når der er en risiko, så muligheden også være der. Muligheden angiver også de væsentlige risikofyldte områder, hvorfor besvigelsestrekanten ikke alene belyser hændelsesforløbet, men tilmed giver institutioner indsigt i potentielle risikofyldte områder, såfremt besvigelsen kan kopieres til deres område.

Belyst i den videnskabelige metode, nævnes den hermeneutiske spiral, hvis læren centrere sig om forforståelse til forståelse.

På samme måde vil besvigelsestrekanten give en ny forståelse for mulige besvigelser samt, hvordan besvigelser kan udføres og hvilke områder som skal have særlig bevågenhed, for netop ikke samme fejl opstår. Britta Nielsen sagen, har belyst flere muligheder for besvigelser i socialstyrelsen, som

man på daværende tidspunkt ikke havde den fjerneste idé kunne ske. Denne sag er med til at belyse de manglende kontroller i den offentligsektor og kan på den måde hjælpe andre ministerier til at undersøge deres styrelser, for at sikre korrekte forretningsgange, retningslinjer, dokumentere deres risikofyldte områder samt, hvordan disse behandles, teste deres interne kontroller fungere på de områder, gennemgå brugeradgange og dertilhørende funktionsadskillelse. Alle disse ting er fokusområder, som kan tages med fra sagen. Idéen om at dele fagligviden til andre styrelser bliver også bekræftet af finansministeriet ”Sådan som vi har bygget det op, er der 1. 2. 3. line of defence, og styrelsesledelsen rapportere op til departementschefen, 1. line vil typisk være bogholder og det vil være folk der har brug for at købe et eller andet. På informationssikkerhed, vil det være folk som udsteder adgangskort, eller vagten ved indgangen. 2. line vil være controllerenheder, som ser på hele måneden udbetalinger eller et eller andet der skiller sig ud, er det de rigtige bemyndiget, der har skrevet det her. På informationssikkerhed, kunne det være, informationssikkerhedsudvalget eller informationssikkerhedskoordinator, der laver nogle kontroller, som kigger på om det er de rigtige rettigheder. Også kommer vi så, KRT, Kontrol for revisions- og tilsyn, som bliver defineret som tredje forsvarslinje. Vores departementschef har haft denne planche med ude og vise til andre, og der var der en del, vi har i hvert fald fået mange henvendelser efter han har været ude i januar om at snakke med de andre departementschefer og fået mange henvendelser omkring at kunne fortælle om, hvad det er hvad jeres kontor laver, fordi vi har ikke det her, vi ved faktisk ikke, hvad der lægger af 1. kontroller og 2. kontroller. Disse ting bliver ikke drøftet nok i offentlig forvaltning, det hele handler om at indfri de politiske målsætninger... hele den bagvedlæggende drift er der slet ikke fokus på. (P. Nielsen, 40.06 – 42.22)

Skøn Pia fortæller at fokus på den bagvedlæggende drift hos departementscheferne ikke har været prioriteret, er der sket en stigning af forespørgsler på sikring af driften. Hvilket Britta Nielsen sagen har medvirket til, hvor besvigelsestrekantens belysninger har hjulpet i implementeringen af interne kontroller.

DIGITALISERINGEN SOM HJÆLP

Som nævnt i analysen, så er det svært for revisor at opdage besvigelser, da beløbene enten er uvæsentlige eller data for uoverskueligt. Som led i en større teknologisk udvikling i verdenen, vil det medføre digitale løsninger til flere arbejdsområder, rundt omkring i samfundet.

Revisionsbranche er ingen undtagelse og flere partner mener også at revisionsbranchen vil blive ramt af større digitalisering af deres værktøjer. (Breuning:2018)

Disse værktøjer kan bestå af robotter som udfører simple revisionsopgaver, mens andre værktøjer kan gennemgå alle transaktioner i en virksomhed.

Værktøjet der gennemgår alle virksomhedens transaktioner, kunne være spændende at implementere som intern kontrol i ministeriet og deres styrelser, forvaltningerne ude hos kommunerne og hos den interne revisor.

På denne måde vil fuldstændigheden af transaktioner blive transparente og værktøjet kan sammenholde data omkring den normale bogføringsproces. Dette vil medføre at revisorerne bedre kan fokusere på konkrete områder, som falder udenfor normen og derved kontroller for fejl eller besvigelse, hvor det tidligere har været manuelle stikprøver, som har skulle identificere disse (Breuning:2018)

Revisionsarbejdet kunne forestille at skifte fra at være finansielt til at være mere operationelt, ligeledes vil den kontrolbaseret tilgang have større fokus, frem for den substansbaseret, da værktøjet udvælger konkrete stikprøve, fremfor en population, som synes passende for at afdække risiciene. Et af de værktøjer, som kan implementeres som opdagende kontrol, er kunstig intelligens. PwC har i samarbejde investeret i et værktøj som benytter kunstig intelligens og maskine læring, hvis formål er at fodre denne med en samme data fra virksomheden, bl.a. transaktioner, som nøjagtig kan udpege transaktioner, som fraviger fra normen i økonomisystemet. Ved hjælp af maskine læring, kan det forestilles at værktøjet oparbejder en viden, omkring faktura, kontonumre samt bogføringsgruppe og samtidig bliver dygtigere i institutionens økonomi i takt med dataindsamling. (PwC:2018)

Mange besvigelser kan potentielt opdages på denne måde, da karakteristika i besvigelser ses i det unormale.

Dog er der en chance for at disse besvigelserne er så integreret del i institutionen at det ikke fanger de transaktioner, da de enten ikke er væsentlige eller beløbet bliver betalt hyppigt, til samme kontonummer, hvorfor værktøjet ikke kan se det unormale.

Ligeledes vil værktøjet heller ikke være med til at fange potentielle korrupcioner, da det beløbsmæssigt fremstår rigtigt, hvorfor det potentielt kun ville fange regnskabsmanipulation og misbrug af aktiver. Værktøjet ville problemer med at fange personlige relationer, aftaler, gaver og penge under bordet.

Dog ville en ekstra dimension i værktøjet kunne fange mønstre som potentielt kunne vise en

bestemt leverandøren, som gentagne gange vinder udbudssager. Hvorfor revisionen kan udtage disse til stikprøve.

Værktøjet er en spændende tilgang, som potentielt vil hjælpe revisor med at foretage mere relevant arbejde, til afdækning af risikofyldte områder, samt opdage unormale adfærd i systemerne.

KONKLUSION

En revisor i det offentlige er i første omgang omfattet af revisorlovens § 16, som tilkendegiver udførsel af opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette indebærer at udvise god revisorskik, professionel skepsis, integritet, objektivitet mm. Revisors rolle indebærer derfor at opnå forståelse samt at identificere institutioners risikofyldte områder jf. ISA 315, såvel SOR 3 og SOR 7. Det er revisors rolle at tilkendegive at regnskabet giver et retvisende billede af økonomiske virkelighed jf. ÅRL §11, hvorfor det også er vigtigt for revisor at opnå tilstrækkelig egnet revisionsbevis, hvilket kan opnås ved at teste institutioners kontrolmiljø jf. ISA 330.

Revisors rolle har også en repræsentativ virkning i forhold til forebyggelsen af besvigelser. Tilstedeværelsen af revisionen kan medføre at besviger undlader at foretage sine besvigelshandlinger i frygt for at blive opdaget.

Det kan konkluderes at revisionsarbejdet i en offentlige institution, har større fokus på den operationelle revision fremfor den finansielle, da værdien af offentlig myndigheders regnskab ikke giver væsentlig værdi, da regnskabet kun henvender sig til meget få regnskabsbrugere. Som led i den store fokus på den operationelle revision, har revisor en stor betydning i relation til at kontrollere og teste styrelsernes og forvaltningernes interne kontroller, hvilket ses i den politiske betydning en besvigelssag vil medføre. Derfor er revisors rolle særlig stor i forbindelse med de forebyggende kontroller, hvor risikofyldte områder skal være veldokumenteret, institutionernes etiske og moralske kodeks samt retningslinjer og lovgivning skal overholdes. Dette skal sikre at borgernes penge forvaltes på ansvarlig vis. Rigsrevisionens arbejde i forbindelse med Britta Nielsen sagen, kunne godt været gjort bedre på nogle punkter. Skønt den operationelle revision fandt gentagne mangler i de interne kontroller hos socialstyrelsen og derved udførte sin rolle, så opfyldte revisorerne ikke deres pligt i forhold til §16 i revisorloven. Rigsrevisionen skulle haft reageret yderligere på differentiale mellem TAS og banken, som de konkluderede, ikke stemte. Revisors professionelle

skepsis burde have været tilstede og indhentet mere revisionsmateriale og foretaget yderligere substans handlinger, for at nå et revisionsbevis som er tilstrækkelig egnet. Revisors rolle i Atea sagen vedrørende Region Sjælland har ikke givet anledning til bemærkninger, da regnskabet har været korrekt med undtagelse af den manglede indregning af tilgodehavende hos Atea. Derfor har revisor opfyldt ÅRL §11.

Revisor har opfyldt sin rolle i det forebyggende aspekt, hvor der blev konstateret mangler i de interne kontroller, som har haft betydningen for besvigelsens tilblivelse. Revisors rolle har ikke kunne afdække de modtagende gaver ledelsen fik, men man har kunne handle i forhold til retningslinjer omkring modtagelse af gaver, for at sikre at disse også levede op til offentlige ansattes krav.

Revisors rolle bliver cementeret i de revisionsbemærkninger de måtte give til styrelserne og forvaltningerne i kommunerne. For at opnå en repræsentativ rolle, skal revisors bemærkninger også følges til dørs, hvilket er ledelsesbetonet, da rigsrevisor ikke påtegner regnskaber. Det betyder at ledelsens rolle i bekæmpelsen mod besvigelser afgør revisors rolle i det bemærkningerne skal følges til dørs. Som det ses i socialstyrelsen, indgav rigsrevisionen stort set de samme bemærkninger år for år, men alligevel blev der ikke gjort noget ved de interne kontroller. Selvom revisor gør sit arbejde, så kan revisors rolle potentielt være meget lille i de forebyggende processer. Såfremt ledelsen er handlingsparate overfor revisionens bemærkninger, så har revisor en stor rolle i de forebyggende processer. Derfor er vigtigheden af ansættelse af de rigtige personer i ledelsen med høj integritet vigtig, som det ses i finansministeriet.

Modsat de forebyggende kontroller, hvor revisors rolle kan være stor. Så er revisors rolle i forbindelse med opdagelse af besvigelser, meget lave.

De store budgetter og mange ansatte, gør det næsten umuligt for revisor at opdage besvigelser på egen hånd.

Den operationelle revision er ikke med til at opdage og ligeledes er den finansielle revision omfattende i form af høj væsentligheds niveau hos eksterne revisorer. Intern opererer man efter en lav væsentlighed, sådan at flere poster bliver revideret.

Det er meget sjældent revisor opdager besvigelser, hvor andre foranstaltninger giver et tip om uregelmæssigheder, som revisor derefter kan revidere og konkludere om der er tale om besvigelse eller ej.

Kort summeret, så kan revisors omfattes af et regelsæt, som de skal leve op til, hvis de revidere efter dette, så er deres rolle udfyldt.

Revisors rolle kan både være stor og lille i forbindelse med forebyggende kontroller. Dette afgøres af ledelsen, hvis ledelsen er imødekommende overfor de bemærkninger revisionen har, så har revisor en stor rolle, det samme gælder omvendt.

Revisors rolle i forbindelse med opdagelsen af besvigelser er lav, da det sjældent er revisor som opdager uregelmæssigheder i sit arbejde, hvor et tip er med til at kickstarte en undersøgelse, som kan belyse en evt. besvigelse.

LITTERATURLISTE

- Bindslev, Joachim. (08/20/2018). Briter sagsøgt i sag om udbyttesvindel, der kostede Danmark 12,6 milliarder. Danmarkshistoriens største svindelsag vokser med stævninger af 71 personer og virksomheder i Storbritannien. Fundet [07/17/2019]. På [<http://nyheder.tv2.dk/business/2018-08-20-briter-sagsoegt-i-sag-om-udbyttesvindel-der-kostede-danmark-126-milliarder>].
- Larsen, Line. (02/16/2016). Rigsrevisionen kritiserer Skat for sag om udbytte-skat. Skat og skatteministeriet har ikke kontrolleret godt nok, hvem man har betalt udbytte-skat tilbage til, siger Rigsrevisionen. Fundet [07/18/2019]. På [<https://www.dr.dk/ligetil/rigsrevisionen-kritiserer-skat-sag-om-udbytte-skat>].
- Vilsbøll, Signe. (09/19/2018). Har du mistet overblikket? Her er de vigtigste nyheder i Danske Banks hvidvask-undersøgelse. Omfanget af skandalen og den russiske centralbanks advarsel tilbage i 2007 er det mest chokerende, siger erhvervskorrespondent. Fundet [07/18/2019]. På [<https://www.dr.dk/nyheder/penge/har-du-mistet-overblikket-her-er-de-vigtigste-nyheder-i-danske-banks-hvidvask>].
- Ritzau (12/21/2017). Millionbøde til Nordea for Panama Papers. Efter afsløringerne om skattely får Nordea og otte andre virksomheder nu en bøde på to millioner euro. Fundet [07/29/2019]. På [<https://www.dr.dk/nyheder/penge/millionboede-til-nordea-panama-papers>].
- Dalby & Wilson-Chapman, D. & A. (04/03/2019). Panama Papers helps recover more than \$1.2 billion around the world. More than \$1.2 billion has been publicly collected by governments around the world after the 2016 investigation, the Panama Papers. Fundet [07/29/2019]. På [<https://www.icij.org/investigations/panama-papers/panama-papers-helps-recover-more-than-1-2-billion-around-the-world/>].
- PriceWaterCoopers (2018). Pulling fraud out of the shadows. Lokaliseret på <https://www.pwc.dk/da/nyt/publikationer/pwcs-gecs-2018.html>
- Nygaard, Claus. (2013) Samfundsvidenskabelige analysemetoder. Frederiksberg: Samfundslitteratur.
- Schwartz-Shea, P. & Yanow, D. (2012) Interpretive research design: concepts and processes. New York: Routledge.

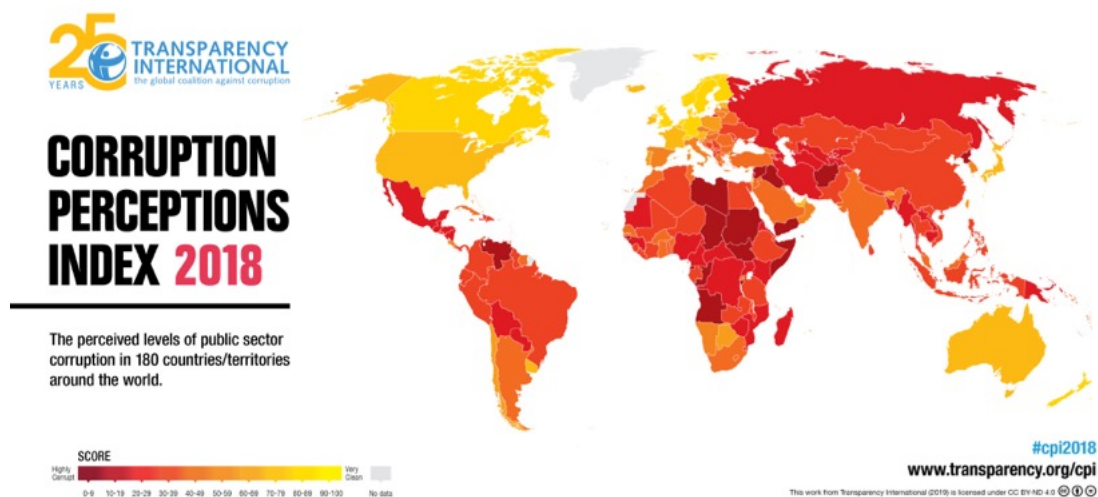
- Andersen, Ib. (2013) Den skinbarlige virkelighed. Frederiksberg: Samfundslitteratur.
- Wells, J. T. (2013) Principles of fraud examination. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Füchsel, K. & Gath, P. & Langsted, L. B. & Olsen, P. K. & Skovby, J. (2017) Revisor - Regulering & Rapportering. København: Karnov Group Denmark.
- Dorminey et al (2012) The evolution of fraud theory
- Jeppesen, K.K., The British Accounting Review (2018), <https://doi.org/10.2016/j.bar.2018.06.001>
- <http://www.rigsrevisionen.dk/om-os/internationalt-samarbejde/intosai/>
- (02/04/2019). Tidligere Atea-salgsdirektør dømt på ny i bestikkelsessag. Retten i Glostrup har mandag idømt en tidligere salgsdirektør hos it-leverandøren Atea yderligere 50 timers samfundstjeneste og yderligere tre måneders betinget fængsel i en omfattende bestikkelsessag. Fundet [01/04/2020]. På [<https://finans.dk/erhverv/ECE11168821/tidligere-ateasalgsdirektoer-doemt-paa-ny-i-bestikkelsessag/>].
- Fakta i sagen om Region Sjælland og Atea. --. Fundet [01/04/2020]. På [https://www.atea.dk/media/5888/fakta-i-sagen-om-region-sjaelland-og-atea-april-2018.pdf?fbclid=IwAR0gHrtJgFDNnDYoN0wIXq8yhBXonhnzVaGCKQtN0GSJMh3yvEHc_jPNTjk].
- Hyltoft, Vibe. (10/27/2017). Bestikkelsessag: Konto 2840 var til Atea-bonus fra IT-producenter. --. Fundet [01/04/2020]. På [<https://www.berlingske.dk/oekonomi/bestikkelsessag-konto-2840-var-til-atea-bonus-fra-it-producenter?token=11f9d3febd890cd100c86565c0b7990060270afdebec5a2d8eb34c67fd5d0a4b&tracked&user=523823f3e43743c7a789b9ff163f157a&transactionId=919328&referer=https%3A%2F%2Fwww.berlingske.dk%2Foekonomi%2Fbestikkelsessag-konto-2840-var-til-atea-bonus-fra-it-producenter>].
- Høberg & Andersen, J. & K. (03/15/2016). Atea-sag koster økonomidirektørjobbet. *Økonomidirektøren i Region Sjælland er blevet fyret som følge af Atea-sagen*. Fundet [01/04/2020]. På [<https://finans.dk/finans/erhverv/ECE8512659/ateasag-koster-oekonomidirektoer-jobbet/?ctxref=ext&fbclid=IwAR0p00ZAFqp-cBmYJQbsyiuCLy13Gr8bZCn3SjehSke0KViD3UFViyj5Y4>].

- (03/07/2016). Revisorundersøgelse. Region Sjælland. Fundet [01/04/2020]. På [\[https://www.ski.dk/Viden/Documents/Atea%20landingpage/Bilag%205%20-%20PWC%20Rapport%207%20marts%202016.pdf?fbclid=IwAR2F0pLasvDotucNmPHIzAATtVPFhokFntFc5yN3KFHJjnCHC9cRWOLwmAQ\]](https://www.ski.dk/Viden/Documents/Atea%20landingpage/Bilag%205%20-%20PWC%20Rapport%207%20marts%202016.pdf?fbclid=IwAR2F0pLasvDotucNmPHIzAATtVPFhokFntFc5yN3KFHJjnCHC9cRWOLwmAQ).
- Høberg, Jesper. (07/12/2019). Formel 1 og gourmetrestauranter: Tidligere chefer fra Atea-sagen får en ny runde fængselsstraffe. *Østre Landsret har fredag afsagt dom i sagen mod fem tidligere chefer fra Atea og Region Sjælland*. Fundet [01/05/2020]. På [\[https://finans.dk/erhverv/ECE11498000/formel-1-og-gourmetrestauranter-tidligere-chefer-fra-ateasagen-faar-en-ny-runde-faengselsstraffe/?ctxref=ext\]](https://finans.dk/erhverv/ECE11498000/formel-1-og-gourmetrestauranter-tidligere-chefer-fra-ateasagen-faar-en-ny-runde-faengselsstraffe/?ctxref=ext).
- Hyltoft, Vibe. (06/21/2015). Ateas bestikkelsesmareridt. --. Fundet [01/05/2020]. På [\[https://www.berlingske.dk/virksomheder/ateas-bestikkelsesmareridt\]](https://www.berlingske.dk/virksomheder/ateas-bestikkelsesmareridt).
- 08/01/2018). Atea Danmark. Incitamentsmodeller. Fundet [01/05/2020]. På [\[https://www.ski.dk/Viden/Documents/Atea%20self%20cleaning/Princip%202_2.1%20Bonus%20og%20incitamentsmodeller_R.PDF\]](https://www.ski.dk/Viden/Documents/Atea%20self%20cleaning/Princip%202_2.1%20Bonus%20og%20incitamentsmodeller_R.PDF).
- Kasse- og regnskabsregulativet. --. Fundet [01/06/2020]. På [\[https://www.regionsjaelland.dk/dagsordener/Dagsordener2015/Sider/Forretningsudvalget/2182-Møde%20d.%2014-12-2015/2869320.aspx\]](https://www.regionsjaelland.dk/dagsordener/Dagsordener2015/Sider/Forretningsudvalget/2182-Møde%20d.%2014-12-2015/2869320.aspx).
- Dalsgaard, Louise. (11/19/2019). Britta Nielsen om sin svindel: 'Jeg faldt for en fristelse i systemet. Det blev en afhængighed'. I dag satte Britta Nielsen ord på, hvordan hun svindlede Socialstyrelsen. Fundet [01/06/2020]. På [\[https://www.dr.dk/nyheder/indland/britta-nielsen-om-sin-svind-je-g-faldt-en-fristelse-i-systemet-det-blev-en\]](https://www.dr.dk/nyheder/indland/britta-nielsen-om-sin-svind-je-g-faldt-en-fristelse-i-systemet-det-blev-en).
- Abrahamsen, Sebastian. (10/13/2018). Fra Hvidovre til Sydafrika: I hælene på en svindler. En ældre kvinde er sigtet for at have franarret staten 111 mio. kr. Tilsyneladende har den diskrete bedstemor Britta Nielsen levet et hemmelighedsfuldt luksusliv med hesteauktioner og udenlandske ejendomsinvesteringer. Undervejs har hun og hendes familie efterladt sig spor over hele kloden. Fundet [01/07/2020]. På [\[https://www.information.dk/indland/2018/10/hvidovre-sydafrika-haelene-paa-svindler\]](https://www.information.dk/indland/2018/10/hvidovre-sydafrika-haelene-paa-svindler).

- (11//2018) Rigsrevisionen. Rigsrevisionens revisioner af tilskudsadministrationen på socialområdet i perioden 2002-2017. --. Fundet [01/07/2020]. På [\[http://www.rigsrevisionen.dk/media/2104966/304-18.pdf\]](http://www.rigsrevisionen.dk/media/2104966/304-18.pdf).
- Nielsen, Mads. (03/01/2019). Ny rapport konkluderer: Sådan kunne Britta Nielsen svindle for 120 millioner kroner i 25 år. Ny revisionsrapport afslører 13 kontrolsvagheder i Socialstyrelsen. Fundet [12/25/2019]. På [\[https://www.dr.dk/nyheder/indland/ny-rapport-konkluderer-saadan-kunne-britta-nielsen-svindler-120-millioner-kroner-i-25?fbclid=IwAR1AKcxuH2loIixJt46FX2dlfwMr4q-DF-HkhodAMixUYLG_ukBHDxliKRc\]](https://www.dr.dk/nyheder/indland/ny-rapport-konkluderer-saadan-kunne-britta-nielsen-svindler-120-millioner-kroner-i-25?fbclid=IwAR1AKcxuH2loIixJt46FX2dlfwMr4q-DF-HkhodAMixUYLG_ukBHDxliKRc).
- (02//2019) PwC. Ekstern undersøgelse af tilskudsadministrationen 1977-2018. --. Fundet [01/07/2020]. På [\[https://sim.dk/media/27522/bsm_rapport_svindelsag_pwc.pdf\]](https://sim.dk/media/27522/bsm_rapport_svindelsag_pwc.pdf).
- INTOSAI. (2019) GUID - 5270 - Guideline for the Audit of Corruption Prevention: INTOSAI, 2019. Fundet d. 12/18/2019 på <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5270-guideline-for-the-audit-of-corruption-prevention/>.
- Breuning, Anders. (03/14/2018). Den digitale revolution udvikler revisionsbranchen. --. Fundet [01/12/2020]. På [\[http://m.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/SIGNATUR/Laes%20DIGITAL%20SIGNATUR/2018/SIGNATUR%201/Hvidbog\]](http://m.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/SIGNATUR/Laes%20DIGITAL%20SIGNATUR/2018/SIGNATUR%201/Hvidbog).
- Harnessing the power of AI to transform the detection of fraud and error. Fundet [01/12/2020]. På [\[https://www.pwc.com/gx/en/about/stories-from-across-the-world/harnessing-the-power-of-ai-to-transform-the-detection-of-fraud-and-error.html\]](https://www.pwc.com/gx/en/about/stories-from-across-the-world/harnessing-the-power-of-ai-to-transform-the-detection-of-fraud-and-error.html).
- Danske Revisorer FSR, 2016. ISA TM 200 International standard om revision
- Danske Revisorer FSR, 2016. ISA TM 240 International standard om revision

- Danske Revisorer FSR, 2016. ISA TM 300 International standard om revision
- Danske Revisorer FSR, 2016. ISA TM 330 International standard om revision
- Rigsrevisionen, (05/01/2020). Standard for offentlig revision nr. 3. *Større undersøgelser*. Fundet [05/01/2020]. På [https://www.rigsrevisionen.dk/media/2104425/sor-3.pdf].
- Rigsrevisionen, (05/01/2020). Standard for offentlig revision nr. 7. *Forvaltningsrevisioner i forbindelse med opgaver med revision af et regnskab*. Fundet [05/01/2020]. På [https://www.rigsrevisionen.dk/media/2104426/sor-7.pdf].

BILAG



Figur: Kort over graden af korruption i den offentlige sektor. Jo mørkere farven er, jo højere er korruptionen i landet

INTERVIEW MED PIA SØNDERLUND NIELSEN, REVISIONSCHEF HOS FINANSMINISTERIET

Lydfil uploadet

INTERVIEW MED JESPER ANDERSEN, INTERN REVISIONSCHEF I KØBENHAVNS KOMMUNE

Lydfil uploadet

INTERVIEW MED LASSE NIELSEN, DIRECTOR – STATUSAUTORISERET REVISOR HOS BDO, KORT TELEFON MØDE:

AS: Fortæl lidt om dig selv, hvad er din stilling og hvad laver man?

LN: Jeg er statsautoriseret revisor, og har været revisor de sidste 30-35 år., de sidste 26 år hos Kommunernes revision og BDO som købte Kommunernes revision, for 10 år siden. Inden var jeg revisor i PWC hvor jeg også blev statsautoriseret revisor.

AS: Hvad indebærer dit job?

LN: Jeg er revisor for en række Institutioner og forsyningsselskaber samt grønlandske kommuner og tre regioner, herudover formand for offentligt udvalg i FSR samt. Medarbejdervalgt bestyrelsesmedlem i BDO og tilknyttet faglig afdeling i BDO på det Offentlige område. Endvidere erklærer jeg mig på de sjællandske kommuner i forhold til projektrengskaber. Kommuner har mange projektrengskaber.

AS: Hvordan foregår revision hos jer?

LN: Privat revision og offentlig revision er skilt ad i BDO, der er selvfølgelig noget samarbejde, men det er to forskellige afdelinger herudover er der en stor konsulentafdeling.

I Offentlig revision hvor jeg er ansat er vi delt i tre regioner som tager sig af revisionen i de forskellige landsdele med især danske kommuner som vi har cirka 62 af.

Der tilknyttes to chefer til en kommune som typisk har en holdleder på sagen og et antal medarbejdere tilknyttet, der udføres løbende og statusrevision og revisionen afsluttes senest 15/6. Fokuser selvfølgelig på forretningsgange, men der er også en del sagsrevision på det sociale område, og til status afstemning og kontrol af balancen mv.

AS: Hvad lægger i vægt på, når i reviderer offentlige instanser?

LN: Vi reviderer i henhold til ISA'erne, og i tillæg her til har vi sagsrevision på det sociale område og fokus på nogle konkrete revisionshandlinger der har betydning i kommuner så som budgetoverholdelse, forvaltningsrevision, juridisk kritisk revision osv.

AS: Er planlægningen af revisionen anderledes i forhold til hvilke, instanser eller kommuner du skal ud i? – Hvor høj er jeres væsentlighed bl.a. og hvordan opgøres denne?

LN: Der udarbejdes en plan for hver kommune, men vi har selvfølgelig en skabelon vi tager udgangspunkt i, væsentlighed beregnes som i en virksomhed men hertil kan lægges specielle handlinger for at dække at det er en kommune.

AS: Er der poster som er særlig interessante i forhold til revisionen?

LN: I en kommune er fokus langt større på resultatet, altså forbrug på konti, i mens statusposter som bygninger, egenkapital ikke har den store bevågenhed.

AS: Hvordan foregår forvaltningsrevisionen rent praktisk hos jer

LN: Vi udarbejder hvert år en case som følger et af emnerne i SOR-standarderne som anvendes i stort set alle kommuner, for at minimere vores omkostninger til udvikling. Kommunerne får så også et mere professionelt produkt, end hvis hver revisor skulle finde på et område/emne.

AS: Hvordan vil du sige at forholdet mellem substansrevision og kontrolbaseret revision.

LN: Generelt er det meste kontrolbaseret revision med kontrol af forretningsgange, men eksempelvis det sociale område er der en del kontrol af sager, dvs. om lovgivning overholdes.

AS: Hvem kontrollerer at de interne kontroller er implementeret – I private er det jo en bestyrelse eller tilsyn, som har det ansvar.

LN: Den øverste ansvarlige i en kommune er Borgmesteren/kommunalbestyrelsen som så kan sætte en forvaltning til at følge op på reglerne.

AS: Er der mangel på ressourcer i form af arbejdskraft eller er det uddannelse der skal til for at reducerer besvigelser, hvis kontrollerne er gode nok?

LN: Nej der er vist ansatte nok, det er nok mere om man har den rette fokus å hvad der skal kontrolleres.

AS: I den private sektor, vil der være kontrakter, som indeholder bonusordninger for ledere, findes de også i offentlige instanser? Og giver nogle af dem incitament for at begå besvigelser?

LN: Der findes ganske lidt af den slags i kommuner, så det er ikke noget stort problem.

AS: Er korruption en besvigelse?

LN: Det vil jeg ikke umiddelbart mene men selvfølgelig ulovligt.

AS: Mener du at det er revisors ansvar at opdage korruption?

LN: Nej, da det typisk ikke kan opdages da det typisk er penge og ting som ikke bogføres i kommunen, men jo netop fås ved siden af.

AS: Korruption er vel svær at opdage, da det ikke påvirker det retvisende billede af regnskabet – hvilke kontroller kan der indføres?

LN: Korruption finder vi nok kun ved et tilfælde, kommunen kan udarbejde skrappe regler for hvad man må modtage, og det har de som regel også.

AS: Hvad er den typiske form for besvigelse du har opdaget, korruption, misbrug af aktiver eller regnskabsmanipulation.

LN: Misbrug af aktiver og forbrug privat af offentlige midler er den mest almindelige, vi ser det nogle gange i Institutioner hvor der måske ikke er så meget kontrol.

AS: Tjener i markant mindre i jeres revision af offentlige instanser i forhold til private virksomheder?

LN: Vi har en lidt lavere dækningsgrad end i privat revision, men dog ok.

SPØRGSMÅL TIL JESPER OG PIA

1. Fortæl lidt om dig selv, hvad er din stilling og hvad laver man?
2. Hvad indebærer dit job?
3. Hvordan foregår revision hos jer?
4. Hvad lægger i vægt på, når i reviderer offentlige instanser?
5. Er planlægningen af revisionen anderledes i forhold til hvilke, instanser eller kommuner du skal ud i? – Hvor høj er jeres væsentlighed bl.a. og hvordan opgøres denne?
6. Er der poster som er særlig interessante i forhold til revisionen?
7. Hvordan foregår forvaltningsrevisionen ren praktisk hos jer
8. Hvordan vil du sige at forholdet mellem substansrevision og kontrolbaseret revision
9. Hvem kontrollerer at de interne kontroller er implementeret – I private er det jo en bestyrelse eller tilsyn, som har det ansvar.
10. Er der mangel på ressourcer i form af arbejdskraft eller er det uddannelse der skal til for at reducerer besvigelser, hvis kontrollerne er gode nok?
11. I den private sektor, vil der være kontrakter, som indeholder bonusordninger for ledere, findes de også i offentlige instanser? Og giver nogle af dem incitament for at begå besvigelser?

12. Er korruption en besvigelse?
13. Mener du at det er revisors ansvar at opdage korruption?
14. Korruption er vel svær at opdage, da det ikke påvirker det retvisende billede af regnskabet – hvilke kontroller kan der indføres?
15. Hvad er den typiske form for besvigelse du har opdaget, korruption, misbrug af aktiver eller regnskabsmanipulation.
16. Bliver der tjekket for, hvem der kan ændre de interne kontroller i revisionen?
17. Hvorfor bliver der som udgangspunkt ikke revideret mod besvigelser i status?
18. Hvad vil det sige at revidere mod besvigelser?