

KANDIDATAFHANDLING

REVISORS KOMMUNIKATION MED ØVERSTE LEDELSE

FORFATTERE | JEPPE BIRK LAURSEN & MOHAMED HUSSEIN OSMAN
VEJLEDER | HANS HENRIK BERTHING
AALBORG UNIVERSITET | CAND.MERC.AUD.-STUDIET | 27. DECEMBER 2019

Forord

Velkommen til denne afhandling der er udarbejdet som afslutning på kandidatuddannelsen i revision, af Jeppe Birk Laursen og Mohamed Osmann der til dagligt arbejder som revisorer hos Kreston SR i Silkeborg, med kyndig vejledning fra Hans Henrik Berthing.

Formålet er, at vi som studerende kan demonstrere færdigheder i at identificere, analysere og rådgive i forhold til en afgrænset fagspecifik problemstilling. Ligeledes skal afhandlingen vise, at vi som studerende både har opnået specialviden samt kan se denne i en helhedskontekst.

Denne afhandling omhandler revisors kommunikation, herunder med særligt henblik på kommunikationen med den øverste ledelse. Hvad skal revisor kommunikere, hvornår skal revisor gøre det og i hvilken form er det mest hensigtsmæssig. I forhold til sidstnævnte, særligt i forhold til afskaffelsen af pligten til at føre en revisionsprotokol i 2016.

Dette emne har vagt vores interesse i forhold til kandidatafhandlingen, da vi til dagligt primært arbejder med revision af mindre og mellemstore familiedrevne og -ejede virksomheder der typisk har personer der går igen i både ejerkreds, øverste- og daglige ledelse og på den måde ikke har tydeligt opdelte ledelseslag, hvor skarp opdelt kommunikation er nødvendig. Det har derfor været vores formål, at opnå specialviden inden for disse specifikke problemstillinger til brug for vores fremtidige virke som revisorer.

Vi håber på, at afhandlingen kan være med til at give et indblik i vigtigheden af dette område i forbindelse med en revision og belyse de muligheder og faldgruber der er i forhold til kommunikationen med den øverste ledelse, samt i grænselandet mellem den løbende kommunikation med den daglige ledelse og kommunikationen til generalforsamling, og den øvrige omverden igennem erklæringen.

En stor tak skal lyde til alle de medvirkende til opgavens tilvejebringelse.

God læselyst, vi tar' fat.

Indholdsfortegnelse

Executive summary.....	1
1. Indledning	3
1.1 Baggrund for afhandlingen.....	3
1.2 Problemformulering.....	4
1.3 Afgrænsning	4
1.4 Begrebsforklaring/forkortelser	5
1.5 Metode- og teorivalg	6
1.6 Datagrundlag	7
1.7 Validitet og reliabilitet	7
1.8 Undersøgelsesdesign.....	8
1.9 Primære data	9
1.9.1 Interview	9
1.9.1.1 Interviews syv faser	10
1.9.2 Spørgeskemaundersøgelse.....	12
1.9.2.1 Udvælgelse	12
1.10. Sekundær data.....	13
1.11 Kildekritik	13
1.12 Målgruppe.....	13
1.13 Afhandlingens opbygning	14
2. Den teoretiske del.....	15
2.1 Agent-principalteorien	15
2.1.1 Kritik af agentteorien.....	18
2.1.2 Sammenfatning	18
2.2. Forventningskløften	19
2.3 Regulering af revisors arbejde.....	19
2.4 Internationale standarder	20
2.5 Revisionsprotokollen	30
2.6 Valg af revisor.....	31
3. Den analytiske og vurderende del	33
3.1 GDPR i opgaven.....	33
3.2 Analyse af den teoretiske indvirkning ved regulering	33
3.2.1 Agent principalteorien.....	33
3.2.2 Forventningskløften.....	36
3.3 Sammenligning af RS 265 og artikel 11	37
3.4 Hvad forventer bestyrelsen	39
3.4.1 GDPR	40
3.4.2 Whistleblowerordning	42
3.4.3 Corporate Governance	45

3.4.4 Cyber security	46
3.4.5 Hvidvask og terrorfinansiering	49
3.4.6 CSR.....	52
3.5 Interview med en statsautoriseret revisor	54
3.5.1 Baggrund for interviewet.....	54
3.5.2 Interviewets metodiske tilgang.	54
3.5.3 Præsentation af interviewpersonen.....	55
3.5.4 Resultatet af interviewet	55
3.5.5 Sammenfatning	57
3.6 Spørgeskemaundersøgelse I	58
3.6.1 Sammenfatning	59
3.7 Spørgeskemaundersøgelse II	60
3.7.1 Populationen– inklusion og eksklusion	60
3.7.2 Spørgeskemadesign	60
3.7.3 Udformning af spørgsmål	61
3.7.4 Spørgeskemaet.....	62
3.7.5 Resultatet af spørgeskemaundersøgelsen.....	63
3.7.6 Vurdering og diskussion af spørgeskema II	72
3.8 Diskussion om fremtidens kommunikationen øverste ledelse.....	74
4. Konklusion	78
5. Anvendte retskilder	82
6. Litteraturliste.....	82
7. Bilag	85
Bilag 1 – Overblik Revisionsstander vs. ISA vs. EUF art. 11	85
Bilag 2 – Spørgeskema I	86
Bilag 3 - Spørgeskema II.....	91
Bilag 4 – Spørgeskema II – Resultat	96
Bilag 5 - Samtykkeerklæring.....	100
Bilag 6 - Interviewguide	101
Bilag 7 – Transskribering af interview med Henrik Braderup Olsen.....	102

Executive summary

This Master's thesis examines auditor's Communication with Those Charged with Governance (TCWG) such as the Board of Directors. Specifically, this thesis intends to analyse how auditors have communicated with TCWG in light of the updated Danish Auditors Act of 2016. Furthermore, it seeks to determine how to solve this task going forward effectively.

For many years, Danish state-authorized public accountants have communicated with TCWG through an audit report called Long-form report. A Danish-invented written communication tool aimed at TCWG, in which its content was formalized. The Long-form report was the auditor's formal communication with TCWG concerning the management's business doings. But in 2016, the Danish Auditors Act was updated, with several changes coming into play. Among the changes was the repeal of the Long-form report for small businesses. This Master's thesis is based on the updated Auditors Act in 2016, in where the Long-form report is no longer statutory for so-called non-pie companies. Non-PIEs are companies that are not of importance to the public - a business group that dominates the Danish business community.

What persists are the international accounting standards (ISAs) and what they dictate concerning communication with TCWG. In particular, ISA 260 deals with communication with TCWG. Therefore, this thesis, based on audit theories as well as primary and secondary data, will examine how the Danish state-authorized public accountants have communicated with TCWG, including their use of Long-form report after its repealed.

In order to gain an understanding of auditor's work as well as current and future challenges related to communication with TCWG, Chapter 2 will examine the theoretical foundations of auditor's role and work. This is explained by a review of the agent-principal theory as well as the theory of the expectation gap. These theories are applied to that exists between TCWG and the auditor. After the theoretical part, follows a review of the ISAs regarding communication with TCWG, in which parallels are drawn to the Danish Long-form report as well as the previous Danish Audit Standards. When reviewing ISAs, the focus is mainly on the circumstances in which the auditor must communicate with TCWG.

This Master's thesis empirical basis consists partly of an interview with a state-authorized public accountant and partly a larger questionnaire survey among state-authorized public accountants. An essential part of this thesis is to illustrate how auditor's communication with TCWG has changed after the Long-form report is no longer

required by law for non-pies. Prior to the questionnaire survey, an expert interview was conducted to gain additional knowledge of the area. The purpose of the interview is to acquire additional views on the Long-form report, the repealing of it, compliance with ISA 260, as well as a general discussion of accountability of the auditor and TCWG before and after the Long-form was repealed.

The purpose of the interview is to expand and enhance our knowledge of the thesis problem area, in order to design the questionnaire survey questions on a sufficiently informed basis.

The interview has raised several claims regarding how auditors conduct communication with TCWG. The key claims are, among other things, that auditors, in the absence of better means of communication, continue to apply the Long-form report when performing an audit of non-pies, although this is no longer required by law. Another claim is that auditors ensure effective two-way communication by obtaining a signature on the Long-form report and reading the board minutes.

In addition, through the thesis' literature search, several current topics have been identified that potentially may be subject to communication with TCWG. These topics will be addressed from an audit approach with reference to the relevant ISA standards, including other laws and regulations focusing on communication between auditors and TCWG.

With the interview and theoretical background knowledge in hand, a questionnaire survey is conducted among Danish state-authorized public accountants. The questionnaire has been able to resolve the thesis's main matter: How has the auditor's communication with TCWG developed since the revision of the Auditors Act in 2016, and how do auditors most effectively solve these tasks going forward?

Our survey concludes that the Long-form report still has vast popularity among auditors and continues to be widely used in spite of it being repealed. The survey's results contain a narrow majority for the Long-form report to be re-introduced by law for companies with more than one external board member. This is supported by the desire of some auditors to not only restore the Long-form report, but also the desire for everyone to use it. Above all, such regulations will lead to more streamlined communication between auditors and TCWG. A clear benefit to board members who sit across multiple boards as they gain a better basis for understanding the communication and increased comparability. In conclusion, the Long-form report is still alive and well, although it has been deselected in situations where the auditor has deemed it redundant.

1. Indledning

1.1 Baggrund for afhandlingen

En Revisor skal agere som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket fremgår af revisorlovens §16, og har dermed en vigtig rolle i forhold til informationsstrømmen i samfundet, når det gælder finansielle rapporter. Men selvom revisor bærer denne fine titel, er det ikke alt der kan kommunikeres til offentligheden, da der samtidig påhviler revisor en udvidet tavshedspligt jf. revisorlovens §30.

Udfordringen opstår, når revisor støder på forhold der kan være af væsentlig karakter i forhold til virksomhedens regnskabsaflæggelse og fremtid, og som ikke kan kommunikeres til offentligheden grundet revisors tavshedspligt. Disse forhold er der krav om at revisor rapporterer til den øverste ledelse, således at de på et oplyst grundlag kan træffe de bedste beslutninger og iværksætte foranstaltninger der sikrer virksomhedens fremtid.

Igennem godt 100 år, har man i Danmark haft tradition for at føre en såkaldt revisionsprotokol, hvor revisor fremsætter bemærkninger omkring årets revision til den øverste ledelses gennemgang og signering, dette har frem til 2016 været krævet i loven¹.

Formålet med revisionsprotokollen var at kommunikere de forhold af ledelsesmæssig interesse til den øverste ledelse i en fast form, for på den måde at adressere specifikke problemstillinger, som den øverste ledelse så har mulighed for at reagere på, samtidig med at revisor sikrede sig at bestyrelsen havde modtaget og forstået det kommunikerede. Afskaffelsen betyder ikke at revisionsprotokollen, ikke fortsat må anvendes hvis det vurderes hensigtsmæssig.

Siden finanskrisen hvor store virksomheder gik konkurs, kører erstatningssagerne endnu, angående spørgsmålet om hvem der bærer ansvaret. Senest har Østre Landsret den 26-06-2019 omstødt byrettens dom angående erstatningsansvar for tabet i Amagerbanken med en erstatning på 225 mio. kr. til følge, fordelt mellem 1 direktør og 7 bestyrelsesmedlemmer. I dommen er det flere gange nævnt, at revisor har protokolleret omkring stor risiko til bestyrelsen, som derfor på et oplyst grundlag har fortsat denne forretningsmodel frem til selskabets konkurs.

Lars Bo Langsted skrev, under overskriften ***"Kontrol med revisorer kan svækkes"*** i en artikel til Jyllandsposten i januar 2016:

"Man må håbe, at det endelige lovforslag ikke indeholder en afskaffelse af pligten til at føre en revisionsprotokol."

¹ Jf. Lars Bo Langsted: Kontrol med revisorer kan svækkes – Jyllands-Posten 25.01.2016.

På trods af, at revisorkommissionens anbefaling om, at man i Danmark skulle fastholde kravet til revisionsprotokollen, blev den fra politisk hånd afskaffet, hvilket vækkede bekymring hos Lars Bo Langsted, der giver udtryk for at det kan svække muligheden for at gøre et ansvar gældende overfor revisor i en erstatningssag, en udtalelse der også findes det modsatte syn på blandt revisorer.

I en anden artikel fra september 2016, skriver Carsten Steno:

”Ny lov har afskaffet direktørens skræk. Den nye revisorlov afskaffer revisionsprotokollen, revisors sladrebank direkte til bestyrelsen. I den kommende tid skal bestyrelser afgøre om, at de alligevel vil beholde protokollen.”

Tre år er gået siden afskaffelsen af den lovpligtige revisionsprotokol. Hvordan er det gået, bliver der fortsat udarbejdet revisionsprotokoller til bestyrelserne i Danmark, er der opnået administrative lempelser ved EU-harmoniseringen og hvilke konsekvenser har det haft i forhold til revisors kommunikation med den øverste ledelse, i henhold til de internationale revisionsstandards, og kan der være sket ændringer i ansvarsplaceringen når det går galt?

Netop de tematiseringer som de artikler omhandler, har dannet baggrund for følgende problemformulering.

1.2 Problemformulering

Ovenstående indledning afføder en problemstilling der i denne afhandling, med baggrund i en empirisk undersøgelse, vil blive gennemgået, analyseret og konkluderet på. Denne afhandling agter at analysere revisors afrapportering med virksomhedens øverste ledelse. Afhandlingen vil forsøge at besvare følgende hovedproblemstilling:

Hvordan har udviklingen været i forhold til revisors kommunikation med den øverste ledelse siden opdateringen af revisorloven i 2016, og hvordan løser revisor mest effektivt disse opgaver fremadrettet?

1.3 Afgrænsning

Denne afhandling er målrettet på kommunikationsopgaven mellem revisor og den reviderede virksomheds øverste ledelse. Der afgrænses i denne afhandling fra kommunikation med øvrige ledelseslag samt generalforsamling.

Kommunikation med øvrige organer, vil kunne blive berørt i tilfælde af dette måtte være relevant for emnet i de respektive afsnit i afhandlingen.

Afhandlingen begrænser sig ligeledes til at behandle kommunikationen i selskabsstrukturer i form af kapitalselskaber og derved ikke fonde, foreninger mv.

Ligeledes fokuseres der på tostrengede ledelsesopbygninger, hvor der i bestyrelsen er eksterne medlemmer som ikke også indgår i den daglige ledelse.

Afhandlingen afgrænses alene til revision foretaget efter internationale regnskabsstandards, med primært fokus på ISA 260, dog inddrages øvrige standarder også hvor kommunikation med øverste ledelse er relevant.

Der fokuseres på revision af non-PIE virksomheder, dog inddrages der eksempler fra PIE virksomheder, da disse oftere er genstand for omtale i medierne. Ligesom der også er indført krav om en revisionsprotokol skal følge EU-forordningen, som derfor bliver inddraget i afhandlingen som sammenligningsgrundlag.

En stor del af lovreguleringen for området er drevet af EU-forordninger som skal implementeres i lokallovgivning. I afhandlingen er der derfor taget udgangspunkt i, at EU-lovgivningen er indarbejdet i dansk lovgivning. Såfremt der er lokale love og andre reguleringer der kan have indflydelse, er der afgrænset fra at kortlægge disse forhold.

1.4 Begrebsforklaring/forkortelser

PIE virksomheder – defineret som børsnoterede virksomheder er bank- og forsikringsvirksomheder.

Non-PIE virksomheder – øvrige virksomheder der ikke er PIE virksomheder.

ISA'er – Internationale regnskabsstandards udgivet af IAASB og oversat til dansk af FSR. Der tages udgangspunktet i de danske oversættelser, og hvor der er tvivl om en formuleringens betydning, er der denne sammenholdt med den engelske formulering.

IAASB – International Standard of Audit and Assurance Board er en organisation der udvikler revisionsstandards af høj kvalitet til brug for en ensartet revision på tværs af hele verden.

IFAC – International Federation of Accountants er paraplyorganisation for de standarder, herunder revision, etik, uddannelse og offentligt sektor og har som primære formål at arbejde for revisionshvervets interesser internationalt.

ISQC – Internationale standarder om kvalitetsstyring.

Forordningen – Europa-Parlamentets og rådets forordning Nr. 537/2014 af 16. april 2014.

Direktivet – Europa-Parlamentets og rådets Direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014.

Den øverste ledelse – ISA 260 definere den øverste ledelse som værende enten bestyrelsen i et selskab eller tilsynsråd, da det er en international revisionsstandard, kan den øverste ledelse godt være sammensat anderledes i andre lande. I Danmark anbefaler komiteen for god selskabsledelse "corporate governance", at man etablerer sig med en direktion og bestyrelse, hvorfor vi også i opgaven lader dette være udgangspunktet. Den øverste ledelse er derfor i nogle tilfælde blot omtalt som bestyrelsen.²

² Jf. Anbefalinger for god Selskabsledelse, (2017), side 7.

I flere af de internationale standarder er formuleringen ”den daglige ledelse og hvor det er passende den øverste ledelse”. Det er opgavens fortolkning, dette i vid udtrækning er ”passende”, når der er en bestyrelse der har indflydelse på virksomhedens strategi mv. Modsat ikke passende, når der er tale om et tilsynsråd der alene påser processen omkring regnskabsaflæggelse.

Bestyrelse - ledelsesgruppe, der varetager den overordnede og strategiske ledelse.

Revisionsudvalg – delmængde af bestyrelsen, der har ansvaret for regnskabsaflæggelsesprocessen og drøftelser med revisor løbende.

1.5 Metode- og teorivalg

Nedenstående afsnit gennemgås afhandlingens undersøgelsesdesign samt teoretiske grundlag, herunder de metoder som benyttes ved dataindsamling, analytisk gennemgang samt fortolkning.

Afhandlingen tager udgangspunkt i en problemformulering, som består af et centralt hovedspørgsmål. Der vil løbende i afhandlingen blive opstillet hypoteser, som ønskes be- eller afkræftet til brug for besvarelsen af hovedspørgsmålet. Herefter præsenteres en række relevante teorier samt indhentet empiriske datamateriale, som bliver analyseret. Formålet med denne analyse er at kunne foretage en række konklusioner, der besvarer det i afhandlingen stillede spørgsmål.

Afhandlingen tager udgangspunkt i et socialkonstruktivistisk syn på verden, der betyder at denne afhandling ikke mener at være i stand til at komme frem til en definitiv sandhed om verden. Resultatet af afhandlingens analyse vil derimod være subjektivt og vise et eller flere udsnit af verden, fortolket og skabt gennem de teoretiske perspektiver, der er anvendt i afhandlingen. Udgangspunktet er, at der ikke findes en objektiv sandhed, der kan afspejles i denne form for analyse.

I afhandlingen gør vi brug af den kvalitative forskningsmetode, da vi opbygger et fortolkende perspektiv på det vi undersøger. Vi vil desuden anvende en hermeneutisk tilgang, da vi er interesserede i at belyse hvordan revisor effektivt kan rapportere til virksomhedens øverste ledelse og dermed overholde ISA 260.

Vores hermeneutiske tilgang i afhandlingen er baseret på Hans Georg Gadammers filosofi, som handler om, at menneskets livssammenhæng er med til at afgøre vores syn på verden, og dermed vores forståelse af verden³. Hermeneutik handler om at tolke og fortolke, og i denne afhandling vil vi fortolke det transskriberende interview ud fra vores forforståelse. For at forstå en given tekst, må vi gå ud fra, at teksten er meningsfuld.

³ Jf. *Michael Fast: Kvalitativ metodologi og vidensproduktion*, (2018), side 11.

Her introducerer Gadamer vores antagelse af "forforståelse" – Altså når vi forstår noget, er det altid på baggrund af vores forforståelse⁴. Dermed vil vores afhandling i høj grad være præget af den forståelse, som vi har inden afhandlingens start. Dette er nødvendigt i forhold til at kunne påbegynde en analyse og fortolkning.

1.6 Datagrundlag

Afhandlingen vil som udgangspunkt afsøge og beskrive allerede eksisterende teori, som danner grundlaget og forståelsen af revisors arbejde, ansvar samt hvordan revisor kommunikerer med den øverste ledelse, særligt med henblik på virkningen af afskaffelsen af revisionsprotokollen for non-PIE virksomheder.

Førstnævnte er primært baseret på eksterne kilder som er Internationale revisionsstandards, faglitteratur, love, regulativer samt artikler der er relevant for afhandlingens emneområde. Denne form for data er som udgangspunkt nutidsrelevant. Dog vil en række af grundteorien bag revision og kommunikation med den øverste ledelse være af ældre dato. I relation til undersøgelse af hvad praksis for området er efter 2016, vil afhandlingen basere sig på vores primære data, som dels er forskningsinterviews samt spørgeskemaundersøgelse.

1.7 Validitet og reliabilitet

Når afhandlingens problemstilling operationaliseres, tilstræbes der dels at opnå en god overensstemmelse mellem de teoretiske begreber og de empiriske (validitet) og dels at de indsamlede data er tilstrækkelig pålidelige (reliabilitet) ⁵.

Validitet dækker over, at vores dataindsamling er gyldige og relevante. Gyldighed referer i denne sammenhæng til, at der er overensstemmelse mellem den teoretiske og empiriske begrebsplan, mens relevans referer til hvor relevant det empiriske variabeludvalg er for vores problemformulering⁶. I denne afhandling vil der løbende blive brugt skøn og argumenter for de diskussioner og begrebsrammer der er opstillet, da validiteten ikke kan måles empirisk. Omvendt vil disse skøn og argumenter være genstand for kritik.

Dataindsamlingens reliabilitet angiver hvor sikkert og præcist det indsamlede data bliver målt, herunder hvor letpåvirkelig vores måleinstrumenter er overfor tilfældigheder⁷. Det

⁴ Jf. *Michael Fast*: Kvalitativ metodologi og vidensproduktion, (2018), side 13.

⁵ Jf. *Ib Andersen*: Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, (2008), side 83.

⁶ Jf. *Ib Andersen*: Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, (2008), side 83.

⁷ Jf. *Ib Andersen*: Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, (2008), side 83.

handler derfor i høj grad om at vores måleteknikker bliver fri for unøjagtigheder og registreringsfejl.

For at imødegå dette vil interviews blive optaget på diktafon. Dette er selvfølgelig med accept fra interviewpersonen. Interviewet vil efterfølgende blive transskriberet og hvorefter interviewpersonen får det til gennemlæsning og accept. Der henvises til afsnittet omkring afhandlingens metodiske arbejde med interviews, jf. afsnit 1.9.1.

1.8 Undersøgelsesdesign

I vores interviews med revisorer, vil vi forsøge at få indsigt i deres livsverden, herunder hvordan de løfter rapporteringsopgaven jf. ISA 260, herunder bl.a. hvordan de effektivt sikrer tovejskommunikation.

Udgangspunktet for denne afhandling er, at der foretages en undersøgelse der er i stand til at besvare afhandlingens problemformulering. Inden undersøgelsen påbegyndes, er det vigtigt at få fastlagt designet for undersøgelsen, dvs. en kombination af fremgangsmåder, analyser og tolkning af data samt tidshorisonten for dataindsamlingen⁸. Undersøgelsesdesignet skal tilrettelægges således, at det utvetydigt sikrer besvarelsen af afhandlingens problemformulering. I denne afhandling anvendes indsamlede primære data på baggrund af interviews samt data fra spørgeskemaundersøgelser, som er foretaget på baggrund af et foretaget interview samt sekundære data i form af love, regnskabsstandarder, EU-regulativer og artikler mv. De foretagne interviews, er baseret på de holdninger og tanker som den enkelte revisor har gjort sig i forhold til revisionsprotokollen både før og efter 2016.

Det er ligeledes vigtigt at få fastlagt typen og antallet af undersøgelsesenheder som denne afhandling har anvendt. Typen af undersøgelsesenhed relaterer sig til om undersøgelsen studerer individer, grupper, organisation eller samfund, mens antallet af undersøgelsesenheder relaterer sig til hvorvidt der gennemføres en intensiv eller ekstensiv studie⁹.

I denne afhandling er der tale om en todel- undersøgelsestype, dels af individer og deres oplevelse og fremgangsmåde efter afskaffelsens af revisionsprotokollen for non-PIE's, og dels en undersøgelse af en større gruppe af revisorer i form af spørgeskemaundersøgelse. Antallet af enheder i undersøgelsen er bestemt til et interview med en fagperson. Efter interviewet er tolket og analyseret vil det derefter danne grundlag for en større spørgeskemaundersøgelse.

⁸ Jf. *Ib Andersen*: Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, (2008), side 107.

⁹ Jf. *Ib Andersen*: Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, (2008), side 109.

Med anvendelsen af både empiriske undersøgelser og baggrundsteori som metodiske tilgang til afhandlingens analyse, er der tale om både induktiv og deduktiv vidensproduktion idet¹⁰, der med disse metoder indhentes oplysninger fra et lille udsnit af den totale population. Herefter vil problemformuleringen søges besvaret gennem en generel konklusion af empirien. Den overordnede tilgang til problemformuleringen vil derfor være induktiv. Problemformuleringens spørgsmål samt de hypoteser der anvendes i designet af afhandlingens spørgeskema til revisorer, er i høj grad influeret af blandt andet Rolf E. Larsens agentteori samt teorien bag forventnings- og forståelseskløften. Hermed tages der udgangspunkt i allerede foreliggende teori til at undersøge de konkrete empiriske forhold i Danmark, og dermed anvendes også en deduktiv tilgang i afhandlingen.

1.9 Primære data

I afhandlingen vil vidensproduktion ske gennem en empirisk metodetilgang, hvor problemformuleringen primært søges besvaret ved indhentning af data fra egne udarbejdede empiriske undersøgelser (primære data) samt allerede foreliggende eksterne undersøgelser eller faglige artikler (sekundære data). Nedenfor beskrives hvilke primære data der er anvendt i denne afhandling, mens afsnit 1.9 vil beskrive anvendelsen af sekundære data.

I denne afhandling vil primære data omfatte udførelse af interview samt udarbejdelse af spørgeskemaundersøgelse.

1.9.1 Interview

Der findes mange forskellige former for interviews, der alle tjener forskellige formål. Til indsamling af primære data, vil nærværende afhandling benytte sig af kvalitativt forskningsinterview, da dette har til formål at producere viden¹¹, hvilket denne afhandling har til formål. Et kvalitativt forskningsinterview forsøger at forstå verdenen ud fra subjekternes synspunkter og afdække deres levede verden forud for videnskabeligt arbejde. I forskningsinterview vil interviewpersonen være i centrum, da det er deres oplevelser og grunde til at handle som de gør, der ønskes beskrevet¹².

Inden for forskningsinterview, er semikonstrueret interview defineret som et interview, der har til formål at indhente beskrivelser af den interviewedes livsverden¹³. Denne

¹⁰ Jf. *Ib Andersen*: Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, (2008), side 35.

¹¹ Jf. *Steinar Kvale og Svend Brinkmann*: Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk, (2015), side 20.

¹² Jf. *Steinar Kvale og Svend Brinkmann*: Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk, (2015), side 19.

¹³ Jf. *Steinar Kvale og Svend Brinkmann*: Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk, (2015), side 22.

afhandling tilstræber, at anvende et semistruktureret interview som dataindsamlingsmetode, da vores formål med undersøgelsen er at undersøge vores interviewpersons livsverden. Formålet med interview er, at producere viden om et emne, sådan som det forstås af interviewpersonen eller i tilfælde af, at der mangler viden om et bestemt område.

1.9.1.1 Interviews syv faser

Til vores empiri anvender vi Steiner Kvale og Svend Brinkmanns syv faser i en interviewundersøgelse, som et metodeværktøj¹⁴. De syv faser af en interviewundersøgelse består af: tematisering, design, interview, transskription, analyse, verifikation og rapportering. Vi vil i det følgende kort belyse, hvad disse faser betyder og hvorledes dette er anvendt i nærværende afhandling.

Tematisering

Tematisering er et udtryk for selve formålet med undersøgelsen. Her er det vigtigt, at interviewerens beskriver det emne, der skal undersøges før interviewet påbegyndes. Dermed er der tale om begrebsafklaring af det undersøgte tema og formulering af forskningsspørgsmål. Der analyseres på baggrund af det, den interviewede har gjort og de overvejelser han har haft, da revisionsprotokollen blev afskaffet for non-pie's, idet afhandlingen ønsker at belyse, hvordan revisor effektivt løser rapporteringsopgaven ifølge ISA 260 efter afskaffelsen af revisionsprotokollen for non-pies.

Denne fremgangsmåde er valgt for at få interviewpersonen til at klarlægge revisors kommunikation med øverste ledelse, ved først at tage udgangspunkt i revisors egne erfaringer og derefter få en diskussion om holdning til kommunikationen med den øverste ledelse efter afskaffelsen af revisionsprotokollen for non-pie's.

Desuden skal undersøgelsens "hvorfor og hvad" afklares inden vi som forsker kan stille spørgsmålet om hvordan. Vores formål med denne afhandling er at undersøge hvordan revisor løser rapporteringsopgaven i ISA 260 i non-pie's efter afskaffelsen af revisionsprotokollen for disse virksomheder.

Design

For at få den tilsigtede viden, skal interviewet planlægges i et undersøgelsesdesign. I undersøgelsesdesignet skal der fastlægges de procedurer og teknikker der skal ligge til grund for at opnå den tilsigtede viden¹⁵. Det er ligeledes vigtigt at danne sig overblik over

¹⁴ Jf. Steinar Kvale og Svend Brinkmann: Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk, (2015), side 149 ff.

¹⁵ Jf. Steinar Kvale og Svend Brinkmann: Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk, (2015), side 162.

hele undersøgelsen før interviewet påbegyndes samtidig med at man er åben for at ens forståelse og viden ændres fra undersøgelsens begyndelse til slut¹⁶.

Når interviewet tilrettelægges, er det ligeledes vigtigt at tage stilling til de etiske spørgsmål der opstår i forbindelse med udførelsen af interviewet. Dette indbefatter, at man tager stilling til samtykke, fortrolighed og de konsekvenser for brud ad disse regler medfører¹⁷. Interviewpersonerne i de foretagne interviews i afhandlingen, er alle blevet gjort bekendt med interviewets formål samt præsenteret for en samtykkeerklæring.

Et interview kan have forskellige former for designs. Vi har valgt at anvende et semi-struktureret interview, som hverken er en åben eller en struktureret samtale. Denne metode har vi valgt, da det vil give vores informanter muligheden for at uddybe deres svar. Endvidere er metoden hensigtsmæssigt, da vi er forholdsvis uerfarne interviewere. For at opnå en god interviewsituation, har vi derfor udarbejdet en interviewguide jf. bilag 6.

Interview

Vi vil lave et semistruktureret interview af en faglig leder på en revisionsvirksomhed. Vi vil udforme en interviewguide på baggrund af den viden vi allerede har, samt det vi gerne vil undersøge i vores problemformulering.

Vi har valgt at interviewe en faglig leder, da vi har en forforståelse af, at denne person har tilegnet sig viden og ikke mindst erfaring med problemstillinger inden for revision, herunder kommunikation med den øverste ledelse. Selve interviewet vil vare i ca. 45 min.

Præsentation af informant:

Statsautoriseret revisor, arbejdet i revisionsbranchen i 27 år, direktør og ejer af Kildebjerg Revision. Henrik er faglig chef for Kreston Denmark og har blandt andet været medlem af FSR kvalitetsudvalg.

Transskription

Under transskriptionen af vores empiri har vi transskriberet ordret hvad der er blevet sagt i interviewet. Vi vil optage interviewet med en diktafon, for derefter at transskribere det til brug i vores analyse. Optagelsen og transskriptionen vil blive behandlet med fortrolighed, og når opgaven er afleveret, vil oplysningerne blive destrueret.

¹⁶ Jf. Steinar Kvale og Svend Brinkmann: Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk, (2015), side 165.

¹⁷ Jf. Steinar Kvale og Svend Brinkmann: Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk, (2015), side 107.

Analyse

Vi har valgt at analysere empirien ved hjælp af Kvale og Brinkmanns *meningskondensering* metode. Ved meningskondensering sammenfattes essensen af betydningerne i vores informants udtalelser. De mest betydningsfulde citater transskriberes, og indholdet sammenholdes med vores forforståelse.

Verifikation

Som "forskere" skal vi nøje vurdere validiteten, reliabiliteten og generaliserbarheden af interviewresultaterne. Det er vores vurdering, at undersøgelsen er valid, da vores interviewundersøgelse er med til at besvare vores problemformulering. Vi vurderer dog ikke at vores undersøgelse er generaliserbar, da vi kun har fået udsagn fra en statsautoriseret revisor.

Rapportering

I den afsluttende fase rapporteres og kommunikeres undersøgelsens resultater.

1.9.2 Spørgeskemaundersøgelse

Afhandlingen indeholder to spørgeskemaundersøgelser. Den ene undersøgelse er, et kvalitativt spørgeskema der udsendes til få respondenter i europæiske lande, med det formål at kortlægge den internationale forståelse af rapporteringsopgaven til øverste ledelse, og hvordan denne håndteres her.

Det andet spørgeskema er udarbejdet som et kvantitativt spørgeskema med baggrund i den viden, der er tilvejebragt fra interview og den revisorteori, der er anvendt for på den måde at kortlægge hvordan danske revisorer løser rapporteringsopgaven til øverste ledelse i forbindelse med en revision, og hvad der kunne gøres for at øge kvaliteten heraf fremadrettet.

1.9.2.1 Udvalgelse

Respondenterne til det spørgeskema der er udsendt internationalt, er udvalgt af Andrew Colliers der arbejder som "Director of Quality and Professional Standards" for Kreston International, der er en international sammenslutning af uafhængige revisorer. Til et kvalitativt spørgeskema er der brug for respondenter med en særlig interesse inden for området, hvorfor denne udvælgelses proces vurderet at give en høj grad reliabilitet. Der er ikke nogen direkte trusler identificeret som følge af en enkelt persons autorisation til at udvælge samtlige respondenter, men det tages i betragtning at der kan være agendaer der kan lede besvarelsene i en bestemt retning og som ikke vil være repræsentative for branchen som helhed - denne problemstilling håndteres under behandlingen af data.

Respondenterne til det danske spørgeskema er udvalgt ved et komplet udtræk af aktive statsautoriserede revisorer fra Cvr.dk pr. 16.10.2019. Heraf er der tilfældigt udvalgt 300 revisorer, med tilbagelæg hvor det ikke har været muligt at finde mailadresser. Alle aktive statsautoriserede revisorer i Danmark bør kende til de internationale standarder, herunder en interesse i udviklingen, hvorfor denne udvælgelsesmetode er vurderet som værende hensigtsmæssig.

1.10. Sekundær data

Det anvendte sekundære data i afhandlingen udgøres hovedsageligt af offentligt materiale i form af bøger, revisionsfaglige tidsskrifter, artikler, rapporter, lovtekster, lovforslag og gældende lovgivning indenfor revision, herunder revisionsstandarder og revisionsvejledninger. I afhandlingen angives kildehenvisninger, forkortelser, ordforklaringer og øvrige uddybende bemærkninger nederst på de respektive sider.

1.11 Kildekritik

Interview personer vurderes og udvælges på baggrund af en generel anerkendelse af denne som værende kompetent inden for et specifikt fagligt emne, enten igennem deres daglige virke som faglig ansvarlig for området, eller deres virke som anerkendt udbyder af undervisning om emnet til andre, hvorfor vi vurderer deres svar som repræsentative for en større gruppe. Der vil alligevel være en almindelig sund skepsis i gennemgangen og vurderingen af besvarelserne, og hvor der identificeres risiko for bias, vil der blive gjort opmærksom herpå.

Lovmateriale, cirkulærer og bekendtgørelser mv. vil blive anset som værende valide og objektive.

Ved inddragelse af andet sekundært data vil der blive lagt vægt på formålet med udgivelsen af det pågældende, herunder om der er subjektive holdninger som ikke kan verificeres på anden måde. Da afhandlingen er udarbejdet efter et socialkonstruktivistisk verdenssyn der ikke søger at finde et endegyldigt og entydigt svar på problemstillingen, tillader vi en grad af subjektivitet i det medtagende datagrundlag, så længe det kan verificeres på en sådan måde, at det er repræsentativt for en større gruppe og på den måde med sikkerhed kan bruges som grundlag for at noget er en generel metode, opfattelse eller ønske.

1.12 Målgruppe

Afhandlingen henvender sig primært til revisorer samt personer, der ønsker et nærmere kendskab til revisors kommunikation med den øverste ledelse, set i lyset af afskaffelsen af revisionsprotokollen for Non-PIE virksomheder, herunder best-practice på området.

1.13 Afhandlingens opbygning

Afhandlingen er delt op i 3 dele, hvor første del er den indledende del, anden del behandler opgavens teoretiske felt, den tredje del analyserer opgavens problemfelt, og tillige indeholder en vurderende og perspektiverende del.

Afsnit 1. - Den indledende del

Den indledende del vil iscenesætte afhandlingens problemfelt, herunder introducere til de relevante forhold som danner grundlaget for afhandlingens gennemførsel. Afsnittet indeholder de metodiske overvejelser som forskerne har valgt at lægge til grund for afhandlingen, samt en kortlægning af afhandlingens undersøgelsesdesign.

Afsnit 2. - Den teoretiske del

I det efterfølgende vil der blive behandlet, de i problemformuleringen nævnte begreber, herunder særlig behovet for revisionsprotokollen, i et teoretisk perspektiv. Denne gennemgang foretages med henblik på at opnå en større forståelse for, revisionsprotokollens eksistensgrundlag og dermed komme nærmere på en besvarelse af afhandlingens hovedspørgsmål.

Indledningsvis vil revisors uafhængighed blive beskrevet rent teoretisk. Dette vil blive foretaget med udgangspunkt i den agentteoretiske model, som kan besvare de grundlæggende spørgsmål om, hvorfor revision er nødvendig, samt hvorfor det er vigtigt at revisor er uafhængig.

Afsnit 3. - Den analytiske og vurderende del

I dette afsnit vil der blive foretaget en analytisk sammenligning af samspillet mellem lovgivning og standarder, samt en analyse af den teoretiske indvirkning på lovændringer. Afsnittet indeholder ligeledes en analyse af det indsamlede primære data, herunder interview og spørgeskemaundersøgelser.

Afsnittet indeholder ligeledes en diskussion om hvordan ændringerne lovgivningen har påvirket revisors måde at kommunikere med ledelsen, samt hvilke fordele og ulemper som ændringerne har bevirket. Afsnittet indeholder ligeledes en vurdering af hvad behovet for regulering på området fremadrettet, med forslag til hvordan man effektivt løser opgaverne omkring kommunikation med ledelsen.

2. Den teoretiske del

2.1 Agent-principalteorien

Revisors teoretiske rolle tager udgangspunkt i agentteorien som er beskrevet af Rolf Elm Larsen. Agentteorien forklarer forholdet mellem en principal og agent samt behovet for en uafhængig tredjepart, som et middel til at mindske interessekonflikten og asymmetri i informationsstrømmen mellem principalen og agenten.

Centralt for denne teori er tanken om at virksomhedsejeren, kaldet en principal, har andre strategiske interesser end selv at drive sin egen virksomhed på daglig basis. Derved ansætter virksomhedsejeren en stedfortræder, kaldet en agent, til at varetage opgaven i at lede hans virksomhed på daglig basis i overensstemmelse med principalens interesser. Derved delegeres principalens beslutnings-kompetence til agenten, således at agenten kan disponere over principalens aktiver. Agentens opgave er derfor, at forvalte principalens aktiver, således at det genererer positiv cash-flow til virksomheden, som kan anvendes til både aflønning af agenten og udbytte til principalen¹⁸.

En virksomhed i denne sammenhæng defineres som *"Et net af kontrakter, der fastlægger aflønningen af de ressourcer, der medgår til produktionen af virksomhedens output"*¹⁹. En anden central antagelse i denne teori er, at både principalen og agenten er nyttemaksimerende og dermed drevet af egne interesser og vil naturligt forsøge at minimere deres arbejdsindsats og maksimere deres aflønning. Da begge parter har modsatrettede interesser, medfører dette en målkonflikt mellem de to (moral hazard). Samtidig med at principalen ikke kan kontrollere agentens arbejdsindsats, opstår der en asymmetrisk information imellem principalen og agenten, idet agenten råder over informationer som ikke er tilgængelige for principalen i før ansættelsen, eksempelvis agentens faglige evner til at lede en virksomhed samt under ansættelsen, i det agentens daglige forvaltning af virksomhedsdriften giver ham adgang til større mængde informationer om virksomheden i forhold til ejeren²⁰. Derfor er det i principalens interesse, at hyre en uafhængig tredjepart, som på en omkostningseffektiv måde kan kontrollere agentens arbejde og rapportere tilbage til principalen, hvorved interessekonflikten og den asymmetriske information mindskes.

Principalens omkostninger ved denne principal-agent relation er dels omkostninger ved kontrol af agenten i form af eksempelvis revision (1), dels omkostninger ved fremskaffelse af indskudskapital (2) og dels det tab der udgør forskellen mellem den

¹⁸ Jf. Rolf E. Larsen: Revision i agentteoretisk belysning i Revision, (1994), side 212.

¹⁹ Jf. Rolf E. Larsen: Revision i agentteoretisk belysning i Revision, (1994), side 222.

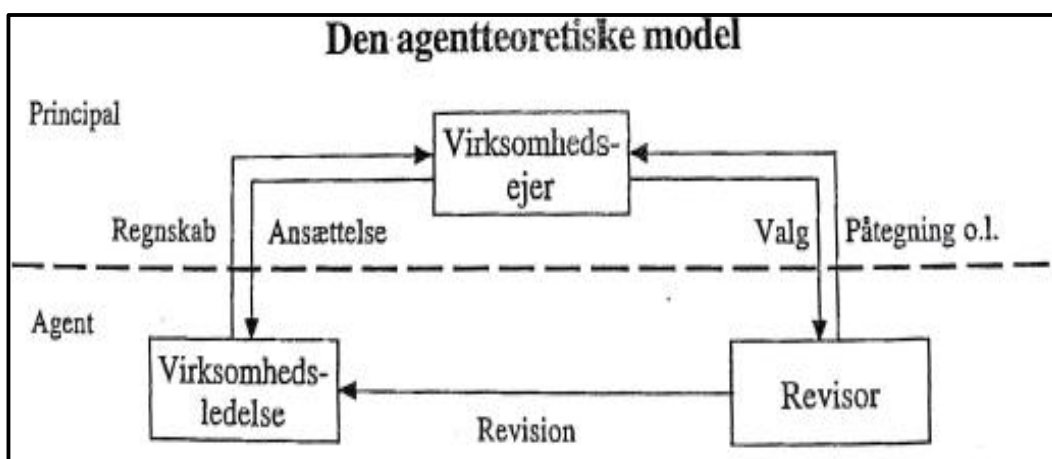
²⁰ Jf. Rolf E. Larsen: Revision i agentteoretisk belysning i Revision, (1994), side 214.

økonomiske værdi af agentens beslutninger, kontra den økonomiske værdi af de beslutninger der bedst tilgodeser principalens indtjening (3)²¹.

Den uafhængige tredjeparts rolle, her en revisors, opstår på det teoretiske plan som følge af den ovenstående beskrevet antagelse af, om principalen og agentens modsatrettede interesser. Agenten er interesseret i, at bevare størst mulig frihedsgrad for at maksimere sit eget udbytte i forhold til principalen, mens principalen modsat har et ønske om at optimere eget udbytte i form af afkast²². I et praktisk eksempel vil virksomhedsledelsen, der er aflønnet i forhold virksomhedens resultat, være tilbøjelig til at pynte på regnskabstallene og dermed tilgodese egen interesse frem for virksomhedsejeren. Eller i tilfælde af, at ledelsen føler, at deres aflønningen er utilstrækkelig og derved selvregulerer i form af misbruge virksomhedens aktiver. Et andet praktisk eksempel kunne være, at ejeren ønsker afkast på kortsigt, mens ledelsen tænker langsigtet (skjulte handlinger).

Virksomhedsejeren vil naturligvis ikke acceptere hverken regnskabsmanipulation eller at aktiverne i virksomheden bliver misbrugt, og søger naturlig at få afdækket denne besvigelserisiko og mindske informationsasymmetrien ved at ansætte en revisor til at kontrollere ledelsens arbejde og modvirke opportunistisk adfærd hos ledelsen.

Agentteorien består derved af tre interesserenter, en virksomhedsejer (principal) og to agenter. Virksomhedsledelsen har et ansvar i forhold til at producere regnskabsrapportering til ejeren, og virksomhedens revisor har ansvar for at verificere det af ledelsen udarbejdede regnskab. Forholdet kan illustreres således²³:



Revisors opgave i denne sammenhæng er derfor entydig og klart defineret. Revisor er ansat af virksomhedsejeren for at foretage revision af de informationer som ledelsen

²¹ Jf. Rolf E. Larsen: Revision i agentteoretisk belysning i Revision, (1994), side 213.

²² Jf. Rolf E. Larsen: Revision i agentteoretisk belysning i Revision, (1994), side 213.

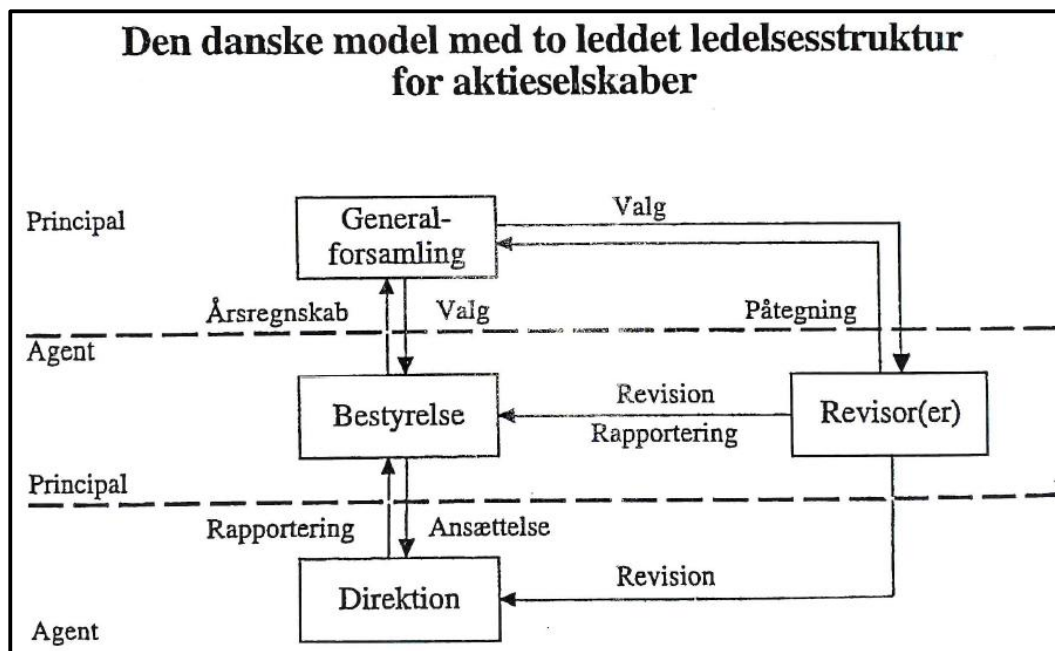
²³ Jf. Rolf E. Larsen: Revision i agentteoretisk belysning i Revision, (1994), side 215.

videregiver til ejeren, således at ejeren kan være sikker på at de informationer som ledelsen videregiver til ejeren, er i al væsentlighed korrekte og aflagt efter god regnskabsskik. I modsætning til ledelsen, er revisor aflønnet på en forudgående aftale og kan derfor ikke påvirke egen indtjening på baggrund af indsats, hvilket medfører at revisor kan forblive uafhængig.

Virksomhedsejeren kunne, hvis denne havde kompetencerne, i princippet vælge selv at varetage revisorrollen. Antaget at dette ikke er tilfældet, er det mest omkostningseffektive er at hyre en professionel revisor til at varetage denne funktion. Når ejeren ansætter to agenter, åbner det op for risikoen for at ledelsen og revisor indgår en koalition mod ejerens interesser. At revisor vil indgå i en sådan koalition, er ikke særlig sandsynligt, idet revisor har en naturlig risikoaversion og at revisor ikke driver forretning kun på kortsigt, men også på langsigtet plan²⁴.

Selvom grundelementerne i agentteorien består af 1 principal og 1 agent samt en uafhængig tredjepart i form af en revisor, så er det ikke til hinder for at der kan forekomme flere agenter i spil. Eksempelvis kan et selskab i Danmark have en todelt ledelsesstruktur, som består af en bestyrelse og en direktion. Hierarkiet i den danske selskabsmodel er dermed, at virksomhedsejeren ansætter en bestyrelse, som igen ansætter en daglig ledelse til at varetage virksomhedens daglige drift. Modsat skal direktionen give bestyrelsen informationer i form af rapporter, der gør bestyrelsen i stand til at aflægge regnskab for virksomhedsejeren.

Dette kan illustreres således²⁵.



²⁴ Jf. Rolf E. Larsen: Revision i agentteoretisk belysning i Revision, (1994), side 218.

²⁵ Jf. Rolf E. Larsen: Revision i agentteoretisk belysning i Revision, (1994), side 216.

Revisor har i dette setup en dobbeltrolle. Revisor skal foretage revision af direktionens arbejde og rapportere tilbage til bestyrelsen (eksempelvis i form af en revisionsprotokol). Samtidig er revisor også valgt af virksomhedsejeren til at afgive en revisionspåtegning, på den af bestyrelsens aflagte årsregnskab.

2.1.1 Kritik af agentteorien

Et af agentteoriens kritikpunkter er, at teorien er for simplificeret, da tidsperspektivet i modellen er kortsigtet, hvor risikoen for at parterne i modellen udviser en opportunistisk adfærd er størst (Larsen 1994). Hvis modellen havde taget højde for flere tidsperioder og inddraget elementer af konsekvenser for agenten, såsom afskedigelser eller sanktioner, samt element af konsekvens for principal, så som omdømme, vil en opportunistisk adfærd i en tidsperiode blive straffet i det næste. Derfor vil risikoen for agentens opportunistiske adfærd på langsigte blive reduceret. At teorien er simpel og endimensionel, bekræftes ved at den ikke tager højde for konkurrencen mellem forskellige principaler og agenter.

En anden kritik af agentteorien er, at teorien ikke tager højde for de samfundsmæssige aspekter af revision, der utvivlsomt har en rolle i praksis. Når revisor afgiver en revisionspåtegning til virksomhedsejeren, så har det ikke kun interesse for ejeren, men også virksomhedens øvrige interessenter, såsom kreditgiver, offentlige myndigheder og potentielle kunder, idet den indgår i deres beslutningsgrundlag for handlen med virksomheden.

Derudover virker teorien alene med det formål at illustrere behovet for revision og hvilke risici der er forbundet med revisionen, herunder muligheden for at revisor og agenten danner koalition. (Larsen 1994)

2.1.2 Sammenfatning

Den teoretiske rolle for revisor eller behovet for en uafhængig tredjepart kan forklares ud fra principal-agentteorien. Ifølge denne teori er revisors rolle at overvåge agenten på vegne af principalen. I todelte ledelsesstruktur, hvor der er en bestyrelse og en direktion, har revisor en dobbelt rolle. Revisor skal både rapportere til bestyrelsen om direktionsarbejde, samtidig med at revisor også skal afgive en revisionspåtegning overfor principalen. Centralt for teorien er, at der forekommer informationsasymmetri mellem principalen og agenten, da begge parter har modsatrettede interesser.

Gennemgangen af principal-agentteorien demonstrerer, at informationsasymmetrien er central i forhold til behovet for revision, revisors rolle og virke samt funktion, idet principalen ønsker at mindske informationskløften mellem ledelsen og ejeren.

2.2. Forventningskløften

Teorien omkring forventningsgab er udviklet til at beskrive og illustrere de mekanismer der er i forhold til forskellen mellem det som offentligheden forventer af revisor, og det de så rent faktisk får.

Denne teori kan på samme måde være relevant i forhold til den problemstilling der behandles i denne afhandling, hvor det er kommunikationen mellem bestyrelsen og revisor der er i fokus.

Såfremt, at bestyrelsen har en forventning til hvad revisor skal rapportere om ikke stemmer overens med det som revisor så rent faktisk rapportere om, opstår der et gab som også defineres som en forventningskløft på dansk.

Dette gab kan så ifølge teorien underopdeles i to kategorier, det gab der opstår som følge af at revisor ikke overholder de standarder og den lovgivning der er gældende på området, og det gab der opstår som følge af bestyrelsens ubegrundede forventninger som revisor ikke har mulighed for at opfylde, da det ikke efter revisors opfattelse er omfattet af rapporteringsopgaven.

Denne teori bygger ligeledes videre på nogle af de samme grundelementer som principalteorien, det at revisor vil forsøge at gøre så lidt som muligt og bestyrelsen vil have så meget som muligt. Hvorvidt det forholder sig sådan, vil blive behandlet i analysen af den teoretiske indvirkning på regulering, herunder den ændring af reguleringen der er sket i Danmark.

Der er på baggrund af denne teori lavet flere store empiriske undersøgelser internationalt, der har vist at gabet mellem revisors faktisk udførte arbejde og omverdenens forventninger hertil er stort. Hvorvidt gabet mellem bestyrelsens forventninger til revisors arbejde og rapportering herom er lige så stort er der ikke nogen undersøgelser af. Det er derfor blot en generel antagelse af, der altid vil være et eller andet form for gab mellem forventninger og udførelse som kan øges eller mindskes gennem regulering.

2.3 Regulering af revisors arbejde

For at forstå mekanismerne, er det vigtigt at forstå reguleringen af revisors arbejde i hierarkisk orden, for således at skabe klarhed over hvilke hensyn der vægter højest og hvor man skal søge svar på spørgsmål i forhold til f.eks. kommunikation med den øverste ledelse.

I udgangspunktet er revisors arbejde primært reguleret af revisorloven. Denne skal derfor i forhold til hvervet som revisor ses som den overordnede regulering.

I den danske revisorlov skal alle relevante EU-fodringer være indarbejdet, da de således også er gældende som lov for revisor.

I Danmark er de fleste revisorer og revisionsfirmaer medlem af brancheforeningen FSR, Danske Revisorer²⁶. FSR foreskriver, at medlemmer af foreningen skal revidere efter internationale regnskabsstandards, ISA'er, som er udgivet af IFAC og som også udsteder standarder om revisoretik og revisoruddannelse.

På den måde er det derfor ikke et lovkrav at følge de internationale revisionstandards, men i praksis en fælles vedtagelse for langt størstedelen af danske revisionsfirmaer igennem brancheforeningen. Hvorvidt alle øvrige revisorer uden for FSR, udfører revision efter andre standarder er uvist. Kravene til anvendelse af standarder og kvalitetskontrol er reguleret i revisorloven, blot uden omtale af hvilke.

Denne afhandling tager derfor sit udgangspunkt i at alt revision udføres i overensstemmelse med de internationale revisionsstandards.

Før implementeringen af ISA'erne, havde vi i Danmark vores egne Danske revisionsstandards (RS'erne) der blev udgivet af revisionsteknisk udvalg. Disse standarder var udviklet med udgangspunkt i de internationale standarder, dog med tilpasninger af dansk lovgivning, hvor denne er skærpende i forhold til de internationale standarder. Disse standarder var gældende frem til og med reviderede regnskabsår fra 15. december 2010.²⁷

2.4 Internationale standarder

ISQC 1 – Kvalitetsstyring

Det fremgår heri, at der til nøglepersoner i den øverste ledelse skal kommunikeres hvem der er opgaveansvarlig partner for revisionsopgaven. (pkt. 30)

ISA 210 – Aftale om revisionsopgavens vilkår

Formålet med denne ISA er, at indgå en aftale mellem ledelsen og revisor om forudsætningerne for revisionsopgavens udførelse samt opnå ledelsens forståelse af ansvarsfordelingen i forbindelse med regnskabsaflæggelse og revision. (pkt. 3)

I selskabsloven er det foreskrevet, at bestyrelsen skal føre kontrol med regnskabsaflæggelsen og det skal foregå på en måde der er hensigtsmæssig henset til virksomhedens forhold, samt at der i virksomheden er implementeret nødvendige interne kontroller og risikostyring der sikrer mod utilsigtede fejl. (SEL §115)

²⁶ Jf. FSR: <https://www.fsr.dk/Om%20os> - Lokaliseret 10/10-2019.

²⁷ Jf. Lars Bo Langsted, Kim Füchsel, Peter Gath og Jens Skovby: Revisor - Regulering og Rapportering, (2015), Fodnote side 345.

Regnskabsstandarden indeholder en bestemmelse, hvormed revisor skal opnå ledelsens accept på at de anerkender og forstår deres ansvar. (pkt. 6b)

Ledelsen er defineret som den daglige ledelse og hvor det er relevant den øverste ledelse. (pkt. 5) Da Selskabsloven indeholder bestemmelse om den øverste ledelses ansvar, betyder det, at der efter ISA 210 skal kommunikeres til både daglig og øverste ledelse, så snart at disse findes for selskabet. På dansk kunne der derfor lige så godt have stået "den daglige ledelse og den øverste ledelse, hvor der findes en sådan"

Men da det er en international standard, kan der være andre forhold gældende i andre lande, hvorfor formuleringen er som den er.

Der er krav om skriftlighed i form af et aftalebrev eller anden relevant form, det kunne eksempelvis være en tiltrædelsesprotokol.

Såfremt der ikke sker ændringer til den indgåede aftale, er det ikke nødvendigt at udarbejde en ny hvert år, såfremt der sker ændringer, men det er nødvendigt at opdatere aftalen, enten ved et tillæg med beskrivelse af ændringer eller et nyt aftalebrev (pkt. 16)

Hvorvidt der er direkte krav om at ledelsen underskriver aftalebrev eller anden form for skriftlig kommunikation, er ikke direkte reguleret i standarden. Men på baggrund af formuleringen "at den anerkender og forstår sit ansvar", ordet at anerkende kan selvfølgelig ikke direkte føre til en underskrift, men kombineret med eksemplet i bilag 1, hvor der er lagt op til at der laves en underskrift på vegne af selskabet, må det som minimum være tilrådeligt at aftalen underskrives.

I forhold til, at medkontrahenten i bilagseksemplet er det selskabet og ikke de pågældende ledelsesmedlemmer for sig selv. For at opnå dokumentation på specifikt den øverste ledelses accept af deres ansvar, kan det være tilrådeligt at få deres individuelle underskrifter på at de har læst og forstået indholdet i aftalen. Dette som man efter dansk model historisk har skulle i en tiltrædelsesprotokol.

ISA 240 – Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber

Indledningsvist skal revisor indhente skriftlige udtalelser fra den øverste ledelse, når de er relevante i denne sammenhæng. Eksempelvis som eksterne medlemmer med ansvar for at påse implementering af interne kontroller, om at de anerkender deres ansvar og givet revisor alle relevante informationer omkring området.

I forhold til denne standard, er det et krav at revisor rapportere om besvigelser til den øverste ledelse når det angår besvigelser der kan involvere den daglige ledelse, medføre væsentlig fejlinformation i regnskabet eller involvere andre nøglemedarbejdere der har indvirkning på den interne kontrol. Henvendelsen skal ske, selvom det alene består i en mistanke. (pkt. 41)

Alle andre forhold der angår besvigelser af uvæsentlig karakter og er begået af øvrige medarbejdere kan kommunikeres til den øverste ledelse, såfremt denne har en interesse i at blive oplyst herom. Dette bør forud for revisionen være afklaret, i forhold til hvilke besvigelser i øvrigt, der ønskes information omkring. Dette kan passende gøres i en tiltrædelsesprotokol eller lignende.

På samme måde som for de generelle bestemmelser i ISA 260, kan kommunikation om besvigelser være både mundtlige og skriftlige, dog bemærkes det i vejledningen til denne standard A61, at revisor skal overveje om hvorvidt det er nødvendigt at kommunikere skriftligt, når der er tale om besvigelser der kan være særligt sensitive, involvere ledelsen eller hvis det kan medføre væsentlig fejlinformation i regnskabet. På baggrund af denne formulering, kan det udledes at revisor skal kunne dokumentere grundige overvejelser, såfremt denne når frem til at der ikke skal kommunikeres skriftligt om sådanne forhold.

I forhold til øvrige forhold omkring besvigelser der kan kommunikeres og drøftes med ledelsen, er der i standardens vejledninger en ikke udtømmende liste indeholdende forhold omkring revisors bemærkninger til den generelle interne kontrol, såfremt den efter revisors vurdering er mangelfuld eller har været ineffektiv. Ligeledes kan det kommunikeres, i tilfælde af at ledelsen har ændret regnskabsprincipper der kan formodes at være begrundet med ønsket om at styre resultatet på baggrund af en agenda der modstrider generalforsamlingens interesser, og kan svække deres evne til at foretage rationelle beslutninger. Det er også nævnt, at revisor kan kommunikere bekymringer omkring om, hvorvidt godkendelsesprocedure i forhold til transaktioner der muligvis ligger uden for virksomhedens hovedaktivet og formål er overholdt.

ISA 250 – overvejelser love og øvrige regulering ved revision af regnskaber

Såfremt revisor bliver bekendt med, eller har mistanke om at der er sket overtrædelse af lovgivningen eller øvrig gældende regulering, skal revisor rapportere dette til den øverste ledelse i forbindelse med revisionen. Der kan ifølge standarden accepteres et bagatelniveau, beskrevet som forhold der er "klart uden betydning". Det er derfor vigtigt som alt overvejende udgangspunkt, at revisor kommunikerer overtrædelser af lovgivning og øvrig regulering til øverste ledelse, så snart der er en lille risiko for at ledelsen kan i falde ansvar eller virksomheden kan blive påvirket som følge af sanktionering af den pågældende overtrædelse. Sådanne forhold kan omtales i forbindelse med rapporteringen på årets revision, eksempelvis i revisionsprotokollen, hvis en sådan føres.

Revisor skal dog være opmærksom på at kommunikationen kan være forbudt ved lov, og i så fald vil dette have højere rangering. Et eksempel på en sådan lov kan være tavshedspligten.

Hvis forhold omkring manglende overholdelse af lovgivning, som revisor er blevet opmærksom på, er væsentlig for regnskabet og/eller tilsigtet, skal revisor give meddelelse til øverste ledelse og kan derfor ikke altid vente til den afsluttende rapportering. Det bør derfor rapporteres i anden form, eksempelvis via indkaldelse til møde, hvor der så kan drøftes, hvordan situationen kan håndteres og hvorvidt der skal foretages eventuelt juridisk vurdering om hvorvidt forholdet er ansvarspådragende.

ISA 265 – Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse.

I forhold til kommunikation til øverste ledelse, skal revisor kommunikere betydelige mangler i den interne kontrol. Både hvis den enkelte mangel er betydelig eller hvis flere mangler tilsammen, udgør en betydelig mangel. I forhold til betydelig, er det defineret som forhold der kan medføre væsentlig fejlinformation i regnskabet. (pkt. 8)

Denne kommunikation skal ske skriftligt, indeholdende en beskrivelse af manglen, herunder hvilken konsekvens denne kan have på regnskabsaflæggelsen. Revisor skal ligeledes medtage i sin kommunikation, hvilken baggrund der er for denne kommunikation, herunder formålet med revisionen, de overvejelser der har været omkring den interne kontrol og forklare ledelsen at rapporteringen alene indeholder de forhold revisor har vurderet væsentlige for bestyrelsen og derfor ikke nødvendigvis begrænser sig til de rapporterede mangler.

I forhold til den mulige indvirkning som manglen i den interne kontrol har, skal revisor ikke nødvendigvis forsøge at opgøre et tal på hvor stor fejlen kan være, da dette kan være forbundet med store udfordringer, da der kan være tale om potentielle fejl.

Som mulighed nævnes det også i standardens vejledning, at man kan fremkomme med løsningsforslag.

Det står også i vejledningen nævnt, at revisor i kommunikationen med øverste ledelse, kan inddrage den daglige ledelses forslag til udbedringerne af manglerne, og hvis disse forslag er implementeret, kan der ligeledes kommunikeres om hvorvidt de har haft den ønskede virkning (A28).

Det foregående afsnit er nævnt som muligheder, og altså ikke ting der skal være omfattet af kommunikationen efter standarden. Såfremt man inddrager alle emnerne i kommunikationen, vil der være tale om kommunikation over tid, da der er opfølgende elementer forbundet med kommunikationen. En revisionsprotokol der alene afgives en gang årligt, kan derfor være uhensigtsmæssigt, hvis bestyrelsen forventer at blive løbende opdaterede på området. Her kan man eventuelt indgå aftale om følgende handlinger og rapportering herpå med bestyrelsen, ligesom det er kravet når der er tale om besvigelser der kan påvirke regnskabet, hvor der skal aftales hvorledes revisionshandlingerne skal udvides for at afdække området.

Der er ikke omtalt noget omkring, at revisor skal sikre sig bestyrelsens forståelse af udfordringerne, hvorfor en underskrift ikke nødvendigvis er relevant, herunder indføjelser i en revisionsprotokol eller lignende.

I forhold til den tidsmæssige placering, er det ikke nævnt at dette skal ske straks, hvorfor en afrapportering i forbindelse med afslutningen af årsregnskabet må anses for passende. I det der heller ikke kan nå at ske ændringer i den interne kontrol, i den afsluttede regnskabsperiode, er den tidsmæssige placering af rapporteringen herom ikke i fokus i standarden.

ISA 450 – Vurdering af fejlinformationer konstaterer under revisionen.

Revisor skal underrette bestyrelsen om de fejl der er konstateret under revisionen som ikke er blevet korrigeret. Revisor skal underrette bestyrelsen om de enkelte fejl og deres indvirkning på den revisionspåtegning, revisor forventer at afgive. Ligeledes skal revisor anmode om at ikke-korrigerede fejlinformationer bliver rettet.

Revisor skal såfremt, der fortsat er ikke korrigerede fejl i det regnskab som direktion med bestyrelsens accept ønsker at aflægge, anmode om en skriftlig udtalelse fra daglig og øverste ledelse i forhold til om de mener at det enkeltvis eller samlet er væsentligt for regnskabet. Man beder derfor ledelsen om at arbejde ud fra en væsentlighedsbetragtning, som ikke nødvendigvis er den samme som revisors.

Der er derfor i denne standard, et krav om tovejskommunikation, hvor der er fundet fejl under revisionen, der ikke er korrigerede. Dette område kan være genstand for en afgørende kamp mellem ledelse og revisor.

Kommunikationsprocessen er for ISA 510 – førstegangsgang opgaver omkring revision af primobalancer, helt det samme hvor det ikke beskrives særskilt.

ISA 505 – Eksterne bekræftelser

Revisor har i forbindelse med revision nogle gange behov for at få oplysninger verificeret ved hjælp indhentning af en ekstern bekræftelse fra tredje mand. Revisor skal have tilladelse til at anmode om en sådan bekræftelse, da det kan indeholde fortrolige oplysninger og derfor også være et brud på tavshedspligten, såfremt revisor på eget initiativ søger eksterne bekræftelser. Eksempelvis ved indhentning af engagementsoversigter fra klientens pengeinstitut.

Hvis revisor får afvist anmodningen om at indhente eksterne bekræftelser, skal revisor overveje om denne afvisning er begrundet og såfremt dette ikke vurderes, skal der rapporteres til øverste ledelse mundtligt eller skriftligt. Ligeledes skal revisor overveje hvad den potentielle indvirkning er på regnskabet, herunder overvejelse, om dette skal rapporteres i henhold til anden standard.

ISA 550 – Nærtstående parter

Da de relevante regnskabsmæssige begrebsrammer indeholder forhold om at transaktioner med nærtstående skal oplyses, kan revisor anmode daglige og øverste ledelse om at oplyse revisor om identiteten på alle nærtstående parter. Dette kan være en god måde for revisor at sikre sig fælles forståelse for hvem nærtstående parter omfatter i den konkrete situation.

Revisor skal rapportere til øverste ledelse, såfremt der under revision identificeres betydelige forhold. Som betydelige forhold nævnes der i vejledningen, transaktioner der ikke er godkendt af den bemyndigede, herunder også forhold om mulige besvigelser, ikke identificerede nærtstående parter. Overtrædelse af lovgivning på området, kunne eksempelvis være ulovlige aktionærlån.

Der er ingen krav om skriftlighed i kommunikationen fra revisor til øverste ledelse, men revisor kan kræve skriftlige udtalelser fra bestyrelsen. Der er i forhold til denne standard ligeledes tale om tovejskommunikation.

ISA 560 – efterfølgende begivenheder

Revisor skal have den daglige ledelses skriftlige udtalelse på efterfølgende begivenheder, og hvor det er passende for den øverste ledelse. I forhold til hvornår det er passende, må det bero på en subjektiv vurdering. Det må være op til revisor at vurdere, om det er sandsynligt at der er oplysninger om efterfølgende begivenheder, som den daglige ledelse ikke har kendskab til eller udelader at informere omkring.

Denne standard indeholder også regulering for hvad revisor skal kommunikere til øverste ledelse såfremt, at der er afgivet erklæring på årsrapporten og revisor får kendskab til informationer der efterfølgende kan have, eller har væsentlig indflydelse på årsrapporten. Revisor skal her anmode øverste ledelse om ikke at offentliggøre årsrapporten. Sker det alligevel, at årsrapporten indsendes, skal revisor foretage tiltag som er reguleret i øvrig lovgivning herom.

ISA 570 – Fortsat drift (going concern)

Såfremt revisor konstaterer forhold der kan have betydelig indvirkning på virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor forespørge øverste ledelse om en vurdering af disse forhold, med formål om at afdække betydningen heraf. Det indhold der skal medtages, er revisors vurdering af om, hvorvidt revisor anser forholdet for at være væsentligt i forhold til princippet om fortsat drift, ligeledes om regnskabsprincippet fortsat drift er det korrekte. Kommunikationen kan være mundtlig eller skriftlig.

Hvis der er identificeret forhold der kan påvirke forudsætningerne om going concern, er der også krav om at indhente skriftlige udtalelser fra ledelsen omkring hvilke planer der er lagt for at sikre dette, og om planerne vurderes at være realistiske. Det er ikke direkte

et krav at der kommunikeres med den øverste ledelse, men dette vil ofte være relevant for virksomheder der har en bestyrelse, som har ansvaret for at udvikle strategi og overordnede planer og mål. Det er muligt, at konstruktioner med et tilsynsråd ikke i samme omfang skal komme med udtalelser.

ISA 600 – særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber

Denne standard indeholder reguleringen af, hvordan revisor skal agere i forhold til revision af koncernregnskaber, særligt når der indgår virksomheder med anden ledelse og eventuelt andre revisorer.

I forhold til kommunikation med den øverste ledelse, skal revisor kommunikere til den øverste ledelse i hvilket omfang man vil udføre revision af de enkelte komponenter, hvordan man vil bruge komponentrevisors arbejde, herunder kontrollere det samt hvilke svagheder der er konstateret i det udførte arbejde af komponentrevisor. Således en dialog med den øverste ledelse omkring revisionen af de enkelte komponenter, hvad enten de er udført af en koncern revisor eller en komponentrevisor.

Ligeledes skal der kommunikeres omkring væsentlige besvigelser, som man er blevet gjort opmærksom på af komponentrevisor i samme omfang som i ISA 240.

Der står intet omkring formen på kommunikationen, så den kan derfor være både mundtlig og skriftligt i henhold til ISA 260. Der er nævnt i vejledningen, at kommunikationen bør komme løbende i både planlægningsfasen og i afrapporteringsfasen.

ISA 610 Anvendelse af interne revisorers arbejde

Denne standards primære formål er, at regulere revisors arbejde i forbindelse med en revision, når der er en intern revisionsfunktion i virksomheden. Revisor skal kortlægge i hvilket omfang man kan effektivisere revisionen ved anvendelse af den interne revisions arbejde.

I forbindelse med planlægningen, skal revisor kommunikere til den øverste ledelse i hvilket omfang man vil anvende de interne revisorers udførte arbejde direkte, herunder sikre sig at man opnår enighed med øverste ledelse om omfanget af anvendelsen af interne revisorers arbejde ikke er for stort, så der kan sættes spørgsmålstejn ved den eksterne revisors uafhængighed.

Der er i standarden ingen krav om skriftlighed eller konkret form for kommunikation til den øverste ledelse, men da det kræves at der opnås fælles forståelse af omfanget, bør det medtages i et dokument der underskrives, om end det er et mødereferat eller et tiltrædelses protokollat/aftalebrev.

ISA 700 – udformning af konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab.

Denne standards formål er at regulere hvorledes revisor skal udforme erklæringen på et regnskab. I Danmark er der yderligere regulering, vedtaget i form af erklæringsbekendtgørelsen som er et udspring af direkte lovgivning, der foreskriver at Erhvervsstyrelsen kan udstede regulering af revisors påtegninger på regnskaber.

I forhold til kommunikation med øverste ledelse, er der alene et enkelt emne der er reguleret i standarden. Det forhold, at revisor ønsker at være anonym i påtegningen, som følge af en vurdering af navnets medtagen i påtegningen, kan medføre at revisors personlige sikkerhed kan blive truet, herunder formodentligt også dennes nærtstående sikkerhed.

I det tilfælde, hvor revisor ønsker at være anonym i påtegningen, skal den mulige trussel drøftes med den øverste ledelse, med det formål at afklare om hvorvidt truslen er begrundet og reel.

Situationen forekommer formodentlig sjældent, hvilket også er ordvalget i standarden. Som revisor i Danmark kan det muligvis for mange være svært at forestille sig en situation hvor denne løsning er relevant, da det må være en forudsætning at det alene er en eller flere i virksomhedens omverden man føler sig truet af, da både daglige ledelse og eventuelle nøglepersoner i virksomheden allerede kender til revisors identitet. Mulige områder hvor dette kan være relevant er involvering af rockere, politikere eller terrororganisationer og kan forekomme hvor bestyrelsen og direktionen også har været underlagt pres af truende karakter.

Den danske erklæringsbekendtgørelse, bruger ordlyden **skal** omkring revisors underskrift og identitet, så ud fra dette er ISAs bestemmelse ikke relevant i Danmark. Det har heller ikke været muligt at finde eksempler på, at der er afgivet anonym erklæring i Danmark.

Øvrige rapportering til ledelsen omkring forhold der også er medtaget i erklæringen, er reguleret i øvrige ISA.

ISA 705 og 706 Modifikationer og fremhævelser i påtegningen

Disse standarder omhandler revisors revisionsmæssige håndtering af modifikationer og fremhævelser i erklæringer. I forhold til kommunikation med øverste ledelse er de næsten identiske, hvorfor de behandles under et.

Standarden foreskriver, at revisor skal underrette den øverste ledelse omkring de forbehold og fremhævelser man forventer at afgive i erklæringen, samt formuleringen heraf. Ligeledes skal revisor lægge op til at den øverste ledelse får mulighed for at tilkendegive deres vurdering af de forhold der har medført fremhævelser eller forbehold, og på den måde få dem til at anerkende forholdene, der har medført modifikationen af

påtegningen. Afviser de forholdende eller har de øvrige oplysninger skal disse også modtages og vurderes af revisor. Denne kommunikation kan ske både mundtligt og skriftligt.

Den tidsmæssige placering er umiddelbart før revisors påtegning af årsregnskabet.

ISA 710 – sammenlignelige oplysninger

Standarden omhandler revision af sammenligneligheden i regnskabet med sammenligningstal.

Afsnit 18 i standarden omhandler det forhold, at revision under revisionen bliver bekendt med at sammenligningstal er forbundet med væsentlig fejlindformation og dermed ikke giver et retvisende sammenligningsgrundlag. Revisor skal her kommunikere til øverste ledelse omkring det forhold, at sammenligningstallene er væsentligt fejlbehæftede med det formål at få udarbejdet en ny årsrapport. Yderligere skal revisor anmode om at den tidligere revisor, hvis denne har afgivet en erklæringen uden modifikationer og fremhævelser, bliver informeret med henblik på at afgive en ny erklæring, på det tilrettede regnskab.

Udfaldet heraf er afgørende for revisors erklæring på indeværende regnskabsår.

ISA 720 – Revisors ansvar i forbindelse med andre oplysninger

Standarden regulerer revisors arbejde i forbindelse med revision af andre oplysninger. Andre oplysninger, defineret som oplysninger i en årsrapport, der ikke er en del af selve regnskabet af både finansiell og ikke-finansiell karakter.

Såfremt revisor bliver opmærksom på væsentlige fejl i øvrige oplysninger der kan medføre en fejlagtig opfattelse af årsrapporten som helhed, skal revisor kommunikere dette forhold til den daglige ledelse, hvorefter der til den øverste ledelse skal kommunikeres om hvorvidt den aflæggende ledelse har rettet forholdet eller ikke har rettet forholdet. Begge dele skal altså kommunikeres til den øverste ledelse.

Hvis der efter opfordringen til den øverste ledelse om at sørge for, at den daglige ledelse retter regnskabet, ikke sker en rettelse, skal revisor igen kommunikere med den øverste ledelse om hvorvidt man så vil behandle forholdet i erklæringen, se ISA 705-710.

ISA 260 – Kommunikation med den øverste ledelse

Denne standard har været gældende for revisioner af regnskaber, hvis årsafslutning ligger efter 15. december 2016, og anvendes i forbindelse med revision af historiske finansielle oplysninger, hvor der er et kontrollerende organ der fører tilsyn med regnskabsaflæggelsen, der udføres af et andet organ.

Standarden regulerer primært kommunikationen, der går fra revisor til den øverste ledelse, men der er også fokus på revisors ansvar i forhold til at sikre effektiv

tovejskommunikation, altså kommunikationen tilbage fra den øverste ledelse til revisor. Der er derfor en lang række reguleringer der foreskriver hvordan, hvornår og hvad revisor skal kommunikere til den øverste ledelse, men ligeledes vigtigt at revisor sørger for at give den øverste ledelse mulighed for at komme med indlæg og besvarelser den anden vej.

Formålet med den effektive tovejskommunikation er, at revisor skal bruge kommunikationen til at forstå virksomheden og planlægge revisionen effektivt, ligesom revisor skal revidere betydende forhold til øverste ledelse, for at denne kan træffe de fornødne beslutninger for at forbedre og afhjælpe disse forhold. Dette er tillige det overordnede formål med standarden generelt.

Kommunikationen bør i overvejende grad rapporteres til hele det øverste ledelseslag. Rapporteres der alene til en delmængde af den øverste ledelse, bør revisor redegøre for sine overvejelser i forbindelse hermed. Er der et revisionsudvalg kan der være tilfælde hvor kommunikation til dette, som består af en delmængde af bestyrelsen, giver god mening.

Planlægningsfasen

Som det første punkt, når der skal revideres efter denne standard, er at få identificeret hvem der udgør den øverste ledelse. I tilfælde hvor der kan opstå mindre uklarheder omkring dette, bør revisor drøfte definitionen af den øverste ledelse i den konkrete situation med dem, som revisor har udpeget som øverste ledelse. Før end dette er på plads, kan man ikke gå videre.

Når den øverste ledelse er defineret, skal der indledes kommunikation omkring revisionens omfang og i hvilket tidsrum det planlægges at blive udført.

Ligeledes skal der rapporteres om ansvarsdeling, hvad revisor er ansvarlig for, herunder afgivelse af erklæring og at revisor ikke kan fritage den øverste ledelse for ansvar for årsregnskabet aflæggelse.

Er der i selskabet et revisionsudvalg samt en intern revision skal det også i planlægningsfasen drøftes med den øverste ledelse, i hvilket omgang arbejdet udført af disse kan anvendes til revisionen, herunder om arbejdet anvendes direkte eller indirekte.

Udførelsen

I løbet af revisionen, skal revisor primært kommunikere med ledelsen i forhold til opfølgning på områder der kræver afklaring for at revisor kan opnå det fulde overblik

Rapportering afslutning

Revisor skal kommunikere til øverste ledelse omkring væsentlige resultater af revisionen. Det er således ikke kun resultater der giver negativ indvirkning på erklæringsafgivelsen, eller områder der er genstand for kritik, herunder vurdering af valg af betydelige regnskabsprincipper, regnskabsmæssige skøn eller udfordringer som revisor har haft under revisionen.

Krav om skriftlighed

Der er generelt ingen krav til skriftlighed i kommunikationen i denne standard, der henvises dog derfor til de øvrige standarder hvor der er enkelte afsnit der kræver skriftlighed, som så indirekte bliver gældende for denne standard.

Eneste område i standarden der kræver skriftlighed, er drøftelsen af væsentlighed for børsnoterede selskaber.

Herunder er det nævnt i standarden, at hvor der er foregået skriftlig kommunikation skal kopi heraf opbevares som en del af revisionsmaterialet.

Der er fortsat et dansk krav om skriftlighed, hvis man vælger at anvende en revisionsprotokol, herunder også krav om at denne underskrives af den øverste ledelse jf. selskabslovens §129.

2.5 Revisionsprotokollen

Revisionsprotokollen var oprindeligt lovreguleret i årsregnskabsloven samt erklæringsbekendtgørelsen. Da revisorloven blev vedtaget i 2008 kom den med heri.

Detailreguleringen var reguleret i RS 265 frem til 2010. Efter standardens officielle ophør, var der ikke meget regulering ud over den korte beskrivelse i loven, og fortolkningsbidrag i responsa fra FSRs responsumudvalg samt løbende udvikling af praksis. Formodentligt med en fortsat skelen til den oprindelige RS 265. Denne model var således alene et dansk fænomen frem til 2016.

I 2016 ændres bestemmelsen om protokol, så det alene var virksomheder af offentlig interesse, de såkaldte PIE virksomheder der var omfattet af kravene om at revisor skulle føre protokol.

Baggrunden for denne ændring er en tilpasning til EU-fordringen Nr. 537/2014, artikel 11, så man i Danmark følger EU regulering på området, i stedet for de skærpede krav til protokol som hidtil. Dette må således ses som en administrativ lempelse for Danmark og en skærpelse for EU, der ikke tidligere havde et krav til en protokol.

I Interview med Henrik Braderup Olesen, udtaler han at EU-implementeringen er sket stort set efter dansk model, fordi den historisk har vist sig at være et effektivt rapporteringsværktøj. Ligeledes påpeger han, at det er paradoksalt at vi så samtidig

nedsætter kravet for danske virksomheder, men bemærker at det formodentligt skyldes, at man ønsker at signalere administrative lettelser.²⁸

For at verificere eller falsificere denne ekspertudtalelse, er der i det efterfølgende afsnit en sammenligning af den oprindelige RS 265 og EU-fordringen Nr. 537/2014, artikel 11.

2.6 Valg af revisor

I de fleste virksomheder vil et valg af revisor efter vores opfattelse ofte være uden dramatik og uden særlig fokus på den bagvedliggende regulering. Dette afsnit har til formål at kortlægge processen omkring valg af revisor i forskellige jurisdiktioner, for på den måde at søge at forstå principiel-agentteoriens virkning i praksis.

Selskabsloven foreskriver, at det i udgangspunktet er det centrale ledelsesorgan der indkalder og tilrettelægger generalforsamlingen (SEL §93). Dermed kan det udledes, at det i udgangspunktet er det centrale ledelsesorgan der foreslår valg af revisor på generalforsamlingen, og generalforsamlingen der ved stemmeflertal skal godkende denne.

Generalforsamlingen bliver således principal for revisoren, og revisoren er således generalforsamlingens agent. Generalforsamlingen har derfor en forventning om, at revisor på baggrund af gældende regulering afgiver en erklæring på årsregnskabet til verificering af at de rapporterede finansielle oplysninger, udarbejdet af den daglige ledelse under observation af det centrale ledelsesorgan. Revisoren bliver som agent honoreret for det udførte arbejde og sammen med kravet om uafhængighed, er der i udgangspunktet symmetri mellem agenten og principalens incitamenter til at gøre det de skal. Forholdet mellem generalforsamlingen og revisor vil ikke blive behandlet yderligere.

Forholdet mellem det centrale ledelsesorgan og revisor har en høj grad af kompleksitet, da revisor er agent for bestyrelsen i form af omfanget og resultaterne af den foretagne revision skal rapporteres til bestyrelsen. På samme måde er det den centrale ledelsesadgang der kan bringe valg af revisor i forslag på generalforsamlingen, og på den måde indirekte ansætter og afskediger revisor som agent.

Revisor kan derfor have to forskellige principaler, herunder to forskellige hverv. På den ene side at afgive en erklæring til generalforsamlingen efter bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer, samt på den anden side at rapportere til øverste

ledelse i henhold til ISA 260, samt eventuelle afgivelse af revisionsprotokol for virksomheder af offentlige interesse (RL §20).

Denne dobbelt rolle kan i udgangspunktet fint varetages i mange situationer, da generalforsamlingen og det centrale ledelsesorgan i vid udstrækning har samme agenda. Der vil dog være situationer, hvor revisor kan blive tvunget til at vælge mellem sine principaler, hvor generalforsamlingen skal vægtes højest, om end direkte kommunikation ikke er mulig.

Revisor kan derfor komme i klemme i forhold, hvor revisor har fundet forhold der compromittere hele eller dele af det centrale ledelsesorgan, da revisor i udgangspunktet er bundet af tavshedspligten på spørgsmål desangående på en generalforsamling, med mindre der er hjemmel hertil. Revisor kan derfor blive nødsaget til at fratræde.

Har revisor for eksempel fundet svagheder ved de interne kontroller, som ikke har givet anledning til at der er sket faktiske utilsigtede fejl i regnskabet, skal dette kommunikeres til den centrale ledelse og den daglige ledelse (ISA 265). Såfremt den centrale ledelse ikke gør noget ved det, kan revisor i udgangspunktet ikke videregive det til generalforsamlingen, med mindre der er tale om forhold der vurderes at kunne medføre ledelsesansvar som kan omtales i påtegningen på regnskabet.

Hvad kan revisor gøre, hvis man på generalforsamlingen konstatere at det centrale ledelsesorgan oplyser urigtigt i forhold til indhold af revisionsprotokollen eller lignende kommunikation fra revisor? I udgangspunktet er revisor underlagt tavshedspligt og kan derfor ikke direkte gøre noget i forhold til at kommunikere med generalforsamlingen. Selskabsloven hjemler dog, at revisor indkalder til ekstraordinær generalforsamling, hvor man kan få et punkt på dagsorden, hvor man tvinger bestyrelsen til at redegøre for et givent emne. På den måde kan man fremtvinge problemstillingen, og såfremt at bestyrelsen ikke overbevisende kan redegøre for det givne emne, kan generalforsamlingen afsætte bestyrelsen og indsætte end ny. En proces der ikke er uden drama og ikke hyppigt bliver omtalt, men giver revisor mulighed for at komme videre fra en ellers fastlåst situation.

3. Den analytiske og vurderende del

I dette kapitel vil afhandlingens empiriske dataindsamling blive fremlagt. Først analyseres resultatet af interview, hvis formål var at indhente informationer hos en statsautoriseret revisor vedr. ISA 260, herunder vurdering og holdning til kommunikationen med den øverste ledelse, set i lyset af ændring i revisorloven fra 2016. Med afsæt i dette interview samt den tilegnede viden gennem bearbejdning af afhandlingens teoretiske del, udformes en spørgeskemaundersøgelse, hvis formål er at besvare vores problemformulering.

3.1 GDPR i opgaven

Indledningsvis skal vi gøre opmærksom på, at i forbindelse med det foretagne interview er der indhentet en samtykkeerklæring fra vores interviewperson hvori der gives samtykke til deltagelse, optagelse af interview og anvendelse af indholdet i specialet. Samtykkeerklæringen forefindes i bilag 5.

I relation til det foretagne til spørgeskemaundersøgelse, vil undersøgelsen foregå via SurveyXact. Undersøgelsen bruger data der allerede er tilgængeligt omkring respondenterne i form af udtræk fra cvr.dk, mens det indsamlede data omkring respondenternes holdninger og meninger vil være anonyme. Til sikring af anonymitet, har vi som dataansvarlige sikret os at SurveyXact overholder GDPR reglerne. Der henvises til SurveyXacts hjemmeside for nærmere info omkring GDPR²⁹.

3.2 Analyse af den teoretiske indvirkning ved regulering

3.2.1 Agent principalteorien

I det følgende afsnit vil der være fokus på revisors egen interesse som agent, når det gælder opgaverne med kommunikationen med øverste ledelse. Herunder hvilken

Som det fremgår af det beskrivende teoriafsnit, bygger agent-principalteorien på en grundtanke om, at alle primært arbejder ud fra egne interesser og risikoen for at der opstår modstridende interesser generelt er stor, såfremt der ikke tages passende foranstaltninger, herunder lovgivning, anden regulering samt bindende aftaler.

Revisor er som udgangspunkt ansat af generalforsamlingen og er derfor dennes agent med opgave i at påse, at regnskabsaflæggelsen sker på betrykkende vis og herunder også rapportere eventuelle uhensigtsmæssigheder til den øverste ledelse. Den øverste ledelse kan også anmode revisor om at udføre specifikke handlinger, hvorfor der er flere

²⁹ Jf. SurveyXact: <https://www.surveyxact.dk/gdpr#gdprforspoergeundersoegelser> - Lokaliseret 23/11-2019.

elementer der gør, at revisor også kan blive den øverste ledelse- eller i nogle tilfælde revisionsudvalgets agent. Direkte kommunikation med generalforsamlingen i udgangspunktet begrænset i form af tavshedspligt, for andet end det der kommunikeres i påtegningen.

Revisionshonorar

Hovedtesen er, at revisor vil forsøge at pleje sine egne interesser mest muligt og forståelsen af egne interesser kan variere for den enkelte, men den mest udbredte interesse, der er nævnt i forbindelse med teorien, er optimering af egen økonomiske situation. Revisor er bl.a. bundet af Bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, der stiller krav til hvordan revisorer honoreres. Generelt er revisors arbejde altid honoreret på baggrund af tidsforbruget og sværhedsgraden eller risikoen på det udførte arbejde. Denne regulering har til formål at sørge for, at minimere revisors incitamenter til at tilrettelægge arbejdet for egen vindings skyld, i hvert fald teoretisk. En for hurtig udført revision, vil derfor give revisor et lavt honorar, med risiko for ikke at overholde revisionsstandarder og en for grundig revision vil give revisor et for højt honorar, men nedsætte konkurrenceevnen.

Det kan teoretisk give en revisor incitament til at forbruge så meget tid som muligt på en sag, for på den måde at optimere honoraret. Modsvaret hertil er, at flertallet af revisorer har flere arbejdsopgaver der skal løses og derfor ikke direkte vil søge at optimere på denne måde, da det vil gå ud over konkurrenceevnen.

Konkurrenceevnen styrkes derfor, omvendt hvis revisor kan bruge et minimum af tid på revisionen, herunder med et udgangspunkt i at der er fuldkommen konkurrence og den leverede ISA revision er det samme produkt, uagtet hvilken revisor der leverer det. Det er teoretisk set udgangspunktet ved at avende standarder, men da det handler om personlige relationer, vil det ud fra et positivistisk synspunkt handle om den enkeltes oplevelser der sjældent helt kan sammenlignes.

Nogle revisioner bliver udlagt som et udbud, hvor revisor bliver bedt om at komme med en fast pris på opgaven, ud fra nogle givne forudsætninger. Det kan revisor også, på baggrund af revisors erfaringer. Men ud fra teorien, er der så en risiko for at revisor vil søge at give et tilbud baseret på et tidsforbrug der er mindre end det nødvendige, for at foretage revisionen efter ISA, og såfremt revisor får opgaven, vil vedkommende have incitament til at holde tidsforbruget nede for at undgå dårlig dækning på de udførte timer.

Dette er reguleret i form af kvalitetskontrollen og revisortilsynet som stikprøvevis kontrollerer om revisor har udført revisionen efter gældende standarder. Er dette ikke

tilfældet, tildeles revisor en bøde og ved særligt grove forsømmelser kan revisor fratages autorisationen, hvilket klart ikke optimerer revisors økonomiske situation.

Den gældende lov og regulering underbygger fint, at teorien også har sin baggrund i praksis, da flere reguleringer ville være overflødige, såfremt revisor alene udførte sit hverv for principalens bedste.

Kombinationen af reguleringer med modsatrettet effekt på den agentteoretiske revisor, vurderes i høj grad at være effektiv til at fastholde revisor et sted hvor der er samspil mellem at opnå en passende kvalitet af revisors arbejde, med dertilhørende passende honorering. FSR tager også stilling til eventuelle klagesager omkring honorering, ligesom det er god revisionsskik at fremlægge dokumentation for tidsforbruget.

I forhold til kommunikation med øverste ledelse vil en hård prisforhandling, om særligt fast revisionshonorar medføre et forventelig fald i den kommunikation, der alene tjener øverste ledelses forbedring af evne til at lede virksomheden og træffe gode beslutninger, såfremt det ikke angår revisors isolerede ansvar i forhold til revisionen, herunder risiko for erstatningsansvar.

Alternativet til den nuværende metode kunne være mere lig systemet med Kammeradvokaten. Her er det staten, der i mere eller mindre grad er pålagt at anvende dette firma, som så er underlagt faste forhandlede timepriser. Da konkurrenceelementet i nogen grad bliver elimineret, vil det give et incitament til at udføre opgaven til perfektion, uagtet hvor stort et tidsforbrug det måtte medføre. Man eliminerer også effektivt den latente trussel, der altid vil være til revisor omkring at man skal kontrollere den der betaler, med viden om at denne har magt til at afslutte det fremadrettede samarbejde. Ser man eksempelvis på revisortilsynet og andre tilsyn for den sags skyld, har kunden, i dette tilfælde, revisor, ikke mulighed for selv at udpege kontrollanten, der blot fakturerer revisor for den medgåede tid på opgaven.

Går man denne vej, vil der teoretisk set kunne gives, nogle for samfundet mere dybdegående revisioner, imens at der kan være en risiko for effektivitetsfald samt en mulig trussel for samarbejdet mellem mange kunder og deres revisor, som forsøger effektivt at løse revisionsopgaven og andre opgaver for både generalforsamlingen og ledelsens bedste. Det vurderes klart, at en sådan systemændring, hvor det offentlige i højere grad udpeger revisor, vil medføre væsentlig højere priser grundet mindre konkurrence, men vil om muligt give en bedre kvalitet af revisionen, set fra et samfundsperspektiv, dog med forbehold for at den samlede samfundsøkonomiske påvirkning ikke nødvendigvis er entydig.

Revisionsprotokollens afskaffelse

Protokollens afskaffelse må anses for at være en lempelse for revisor, i forhold til at man tidligere skulle gøre noget, til at man fremadrettet kan vælge at gøre noget. I udgangspunktet vil revisor ud fra et agentteoretisk perspektiv straks undlade at udarbejde protokollen, hvis man isoleret ser på forholdet til at minimere indsatsen. Principalen kan selvfølgelig udstikke ønsker og krav om hvad man forventer af revisor, og på den måde i fælles forståelse beholde den alligevel. Hvis intet er aftalt mellem principalen og agenten, er det ISA der er gældende, som alene foreskriver, at der skal være kommunikation med den øverste ledelse, og denne kommunikation skal kun være skriftlig hvor det er hensigtsmæssigt, hvilket må være en subjektiv vurdering. Revisor der teoretisk er bundet, vægter egne interesser højest, kan så alligevel vælge at beholde revisionsprotokollen, hvilket ofte fremgår er tilfældet i undersøgelserne, foretaget i forbindelse med denne afhandling.

Revisor kan i nogle tilfælde også have incitament til at beholde revisionsprotokollen. I tilfælde hvor der er områder, der som revisor frygter, kan blive genstand for en erstatningssag omkring ansvar, kan revisionsprotokollen være et godt værktøj til at overlevere den information til øverste ledelse på en dokumenterbar måde, og dermed videregive ansvaret for den givne mangel eller risiko. Det går selvfølgelig begge veje og ved tilvalg af protokollen øges forventningerne også til at forhold, som revisor er bekendt med indarbejdes heri, glemmes noget, vil det muligvis skærpe revisors ansvar.

Det kan derfor ikke entydigt vurderes om revisor, ud fra et agent principal teoretisk synspunkt, vil fra- eller tilvælge en protokol efter ændringen i revisorloven i 2016.

3.2.2 Forventningskløften

Ser man på Porter og Gowthorpes model over forventningsgab fra 2004, kan man koble regulering ind i de enkelte kasser, for på den måde at sammenholde revisionsteori og revisionsregulering.

Hvis man ser historisk på det, har man i Danmark haft lovgivning der gjorde, at der skulle kommunikeres til bestyrelsen igennem revisionsprotokoller, herunder både ved tiltrædelse, løbende, i tilknytning til årsrapporten og ved fratrædelse. Ser man på det i forhold til modellen, har tiltrædelsesprotokollen været et dokument, hvor primært revisor har kunnet kommunikere fordelingen af ansvar og opgavens omfang med videre, for på den måde at reducere gabet i forhold til bestyrelses forventninger til revisors arbejde og kommunikation herpå. Det kan således betegnes som en form for forventningsafstemning. Denne forventningsafstemning er i dag reguleret igennem ISA 210. ISA 210 foreskriver ikke at kommunikation med øverste ledelse er påkrævet, men

overlader det til en fortolkning, da der for et hvert område skrives, at der skal kommunikeres til ledelsen og hvor det er relevant øverste ledelse.

3.3 Sammenligning af RS 265 og artikel 11

Den gamle danske regnskabsstandard nummer 265, regulerede, hvordan en protokol skulle udformes. I forhold til tiltrædelsesprotokol, henvises der i standarden til regnskabsstandard nummer 210, i dag erstattet af ISA 210 omkring aftalen om revision. Under afsnittet om protokol til årsregnskabet, henvises der for indholdet til regnskabsstandard 260, i dag erstattet af ISA 260, omkring kommunikation til øverste ledelse.

I sammenligning er de oprindelige RS 210 og RS 260 erstattet med de nugældende ISA standarder, samtidig med at regnskabsstandarden omkring revisionsprotokollen, der formelt også er ophævet i 2010, blev kravet om at føre revisionsprotokol fastholdt i revisorlovens daværende §20 frem til 2016, hvor denne ophæves ved lov.

I den mellemliggende periode 2010-2016 har man derfor skullet lave en protokol efter revisorloven. Ligeledes har regulering fungeret via responsa og praksis, men uden en egentlig standard³⁰. Derfor har det fortsat været muligt at tage udgangspunkt i RS 265, hvorfor denne er brugt som grundlag i sammenligningen, selvom der kan være sket ændringer i praksis i perioden. Begge dokumenter vil i det følgende blive omtalt som standarderne, som fælles betegnelse, for at undgå at skulle skrive hele den korrekte betegnelse hver gang.

Helt overordnet er forordningens artikel 11 opbygget i fem nummererede punkter. Første punkt omtaler, i hvilke tilfælde der skal protokolleres af revisor. Denne forordning gælder alene for PIE virksomheder. Punkt to beskriver indholdet af protokollen i underpunkter angivet med bogstaver. Her er der en del der går igen fra RS 265, der stilles i begge krav til skriftlighed, ligesom protokollen efter begge standarder skal omfatte en erklæring om revisors uafhængighed, dog med det skærpede krav til PIE virksomheder i forordningen, at der ikke må leveres ydelser af revisor uden for revisionen.

Ligeledes indeholder begge standarder beskrivelse af, hvad der skal protokolleres ved flere revisorer, herunder også anvendelse af ekspertarbejde.

Forordningens punkt 2. litra d, foreskriver, at revisorskal beskrive arten, hyppigheden og omfanget af kommunikationer med revisionsudvalget, denne kan til dels

³⁰ Jf. *Lars Bo Langsted m.fl.: Revisor - Regulering og Rapportering*, (2015), Fodnote side 347.

sammenlignes med RS 265 punkt 20-5, hvor revisor skal redegøre for kontrol af overholdelse af selskabsretlige formalia. Forordningen er dog her mere specifik på at få gengivet kommunikationen med revisionsudvalget eller tilsvarende organ, mens RS i højere grad vil have revisors bemærkninger til, at de i selskabsloven krævede dokumenter er udarbejdet, herunder f.eks. at der er en forretningsorden og føres en forhandlingsprotokol.

Forordningens punkt 2.E indeholder en bestemmelse om, at revisor skal beskrive omfanget af revisionen, samt at denne beskrivelse skal indeholde en tidsplan. RS 265 har en næsten identisk bestemmelse i punkt 5, hvor der står, at revisor skal beskrive arten og omfanget. Den tidsmæssige placering er i RS 210 aftalebrev, som er en integreret del af RS 265 afsnit om tiltrædelsesprotokol, nævnt som en frivillig mulighed, men var således ikke et krav.

Bestemmelserne omkring brugen af flere revisorer, er der i begge standarder en klar og entydig bemærkning om, at opgavefordelingen skal fremgå af protokollatet.

I forordningen stilles der krav om, at revisor beskriver hvilken metode, samt hvilke poster der revideres via systemrevision og hvilke der revideres via substanshandlinger direkte. Ligeledes i regnskabsstandarden skulle revisor redegøre for den udførte revision, samt konklusionerne herpå.

Et krav der alene gør sig gældende i forordningen, er at revisors anvendte væsentlighedsniveau skal oplyses, herunder også hvis der anvendes forskellige væsentlighedsniveauer på de enkelte poster. Dog nævner den nuværende ISA 260, at revisor som en mulighed kan kommunikere brugen af begrebet væsentlighed jf. ISA 260 A13 pkt. 4. Såfremt begrebet væsentlighed ikke kommunikerer til øverste ledelse for en non-PIE virksomhed, er der en risiko for at der opstår en forventningskløft mellem revisor og det organ der rapporteres til, i forhold til det væsentlighedsniveau som en bestyrelse måtte forvente at revisor anvendte, til forskel for det væsentlighedsniveau, som revisor faktisk har anvendt under revisionen. Der henvises til afsnittet om forventningskløften.

I begge standarder skal revisionsprotokollen underskrives af de revisorer der er ansvarlige for den udførte revision. I forhold til forordningen skal protokollen alene underskrives af revisionsudvalget, med mindre national lovgivning foreskriver, at den også skal underskrives af den øvrige bestyrelse eller tilsynsrådet, hvor der et sådant. I den gamle regnskabsstandard er det hele det øverste ledelsesorgan der skal underskrive.

I forordningens punkt 2 litra j, er der krav om, at revisionsprotokollen skal indeholde oplysninger om væsentlige mangler, herunder om ledelsen har afhjulpet den pågældende mangel. Et sådant krav til opfølgning er ikke direkte omtalt i den gamle regnskabsstandard.

Begge standarder indeholder ligeledes afsnit der foreskriver at alle væsentlige forhold vedrørende manglende overholdelse af loven, vedtægter eller andre selskabsretlige reguleringer skal rapporteres til øverste ledelse. Hvis ledelsen ikke respondere på disse forhold, indeholder selskabsloven yderligere regulering omkring rapportering til generalforsamlingen via særskilt erklæring eller igennem påtegningen, hvorfor det her er væsentligt at følge op på reaktionen på disse bemærkninger i protokollater.

Helt overordnet kan det siges, at de to protokolleringsmodeller, den gamle danske revisionsstandard og en nyere EU-forordning nr. 537/2014 artikel 11, har mange lighedstræk, særligt når man inddrager de gældende ISA standarder, herunder primært ISA 260.

De indeholder også hver især elementer som ikke går igen på tværs, herunder som eksempel, at væsentlighedsniveauet skal gengives i protokollen for PIE virksomheder, og det forhold at den gamle RS havde bestemmelser om, at den enkelte protokol skulle nummereres og identificeres klart i forhold til hvilken udgave af årsrapporten den protokollerede til. At sidst nævnte ikke er kommet med i den internationale version kan skyldes, at kommunikation i høj grad har ændret sig fra 2002, hvor RS'en blev skrevet, til 2014 hvor kravet er indskrevet i forordningen for PIE virksomheder, da der i dag i langt højere grad kommunikerer digitalt og derfor afsætter elektroniske spor omkring tidspunkter og hvilke dokumenter protokollen er koblet sammen med, selvom tanken om at lave en klar sammenkædning mellem det udkast til årsrapporten som protokollen tilhører, da der så ikke efterfølgende kan opstå tvivl om hvilke oplysninger der passer sammen.

3.4 Hvad forventer bestyrelsen

I det følgende afsnit vil vi analysere udvalgte aktuelle emner, der kan være genstand for kommunikation med den øverste ledelse. Emnerne er udvalgt ud fra at foretage interviews og dagsaktuelle artikler fra eksempelvis bestyrelsesfora.

Emnerne vil i analysen blive gennemgået ud fra en revisionstilgang med henvisning til relevante standarder, herunder øvrige love og reguleringer med fokus på kommunikationen mellem revisor og den øverste ledelse.

Ligeledes vil de valgte teorier, herunder agent-teorien og teorien om forventningskløften blive inddraget, hvor det er relevant, for at søge at forstå, hvordan kommunikationen mellem revisor og øverste ledelse dannes i praksis i henhold til de udvalgte emner.

3.4.1 GDPR

Asnetboard, der beskriver sig selv som Danmarks førende bestyrelses netværk, skriver i en artikel om bestyrelsesmedlemmers ansvar i forhold til virksomheders overholdelse af GDPR, at dette nok har været det mest omdiskuterede emne på tværs af de danske bestyrelser de forgangne år³¹. Ifølge artiklen der henvises til ovenfor, kan bestyrelsen i nogle tilfælde føle at de har svært ved at håndtere deres ansvar i forhold til virksomhedens behandling af persondata, da dette findes i mange afskygninger og bestyrelsen kan have svært ved gennemskue hvorvidt virksomheden, herunder ledelsen er i risiko for at kunne ifalde ansvar.

Derfor må det være i ledelsens interesse at få afklaret, hvorledes virksomheden står i forhold til overholdelse af GDPR.

Spørgsmålet er så om revisor i forbindelse med sin revision bør have fokus på overholdelse af GDPR, hvilket må bero på en konkret vurdering i forbindelse med planlægning. Revisor kan, hvor der er tvivl om omfanget af behandling af persondata, kommunikere disse overvejelser med den øverste ledelse, med henblik på hvilket fokus dette skal have i revisionens udførelse. Såfremt revisor under revision bliver bekendt med forhold der kan have betydning for den øverste ledelses vurdering af regnskabsaflæggelsen, bør dette kommunikeres.

ISA 250 indeholder en beskrivelse af, hvad revisor skal gøre i forhold til at sikre overholdelse af love og øvrig regulering. Såfremt revisor støder på forhold, hvorved ledelsen kan ifalde ansvar skal dette rapporteres til den øverste ledelse, alternativt kan revisionen pådrage sig en del af bestyrelses ansvar under visse omstændigheder, hvilket kan blive en bekostelig affære.

Konsulentvirksomheden 2ndC, der hjælper virksomheder med at beskytte data, har oplistet en række af de største GDPR domme, der er afsat siden loven trådte i kraft i hele EU pr. 25. maj 2018³².

I Danmark er der givet bøder til IDdesign A/S på 1,5 mio. kr. og TAXA 4x35 på 1,2 mio. kr., begge med baggrund i, at de havde begrundelse til at opbevare kundernes købshistorik, herunder ikke fastsat sletningsrutine.

I international sammenhæng er der eksempler på bøder på mellem 35.000 kr. og 1,5 mia. kr., sidstnævnte en bøde der er udstedt til British Airways, hvor det Britiske

³¹ <https://asnet.dk/bestyrelsesmedlemmer-og-gdpr/> lokaliseret 24-10-2019.

³² <https://www.2ndc.dk/se-gdpr-boederne-her/> lokaliseret 3/11-2019.

datatilsyn efter et Hackerangreb forelagde selskabet bøden på 183 mio. pund som følge af påstanden om, at når et sådan angreb kunne foregå måtte sikkerheden for beskyttelse af persondata ikke have været tilstrækkeligt.

Ydermere er eksemplet hvor den Græske afdeling af PWC blev tildelt en bøde på godt 1 mio. kr. for at have anmodet medarbejderne om, at give samtykke til at behandle personnumre som følge af deres håndtering af lønninger mv. Da der allerede var retsgrundlag for, at man opbevarer personnumre på ansatte, som følge af angivelse af løn mv. til myndigheder, var dette samtykke ubegrundet og ud fra beskrivelsen faldt bøden på baggrund heraf.³³

Baggrunden for bøderne er forskellige og det kan virke svært at dække af i forbindelse med en revision, herunder vurdering af bødens størrelse. Ud fra en revisionsmæssig væsentlighedsbetragtning ser det ud til at man lægger et niveau der i høj grad afspejler den pågældende virksomheds størrelse og på den måde giver en væsentlig bøde, uanset om virksomheden er lille eller stor.

I forhold til revisors kommunikation omkring emnet, er det en svær størrelse. Her handler det meget om den tidsmæssige placering, i forhold til de enkelte hændelser som datalæg, vurderet risiko for overtrædelse, konstatering af overtrædelse og bødens forelæggelse.

ISA 260 foreskriver i punkt 15, at der skal rapporteres om det planlagte omfang, og i vejledningen hertil er det nævnt som eksempel at revisor skal hjælpe med at identificere områder, der kan være forbundet med væsentlig risiko. Her kan GDPR være et område, der for virksomheder kan medføre en væsentligt fejl i regnskabet, såfremt en aktuel eller eventuel bøde ikke medtages i regnskabet.

Ifølge artikel fra FSR skal revisor ikke i udgangspunktet målrette sin revision i forhold til overholdelse af GDPR, da der oftest ikke er tale om risiko for væsentlige fejl i regnskabet, som direkte følge af at GDPR ikke er overholdt, men i stedet det forhold at manglende overholdelse kan give anledning til en bøde der kan påvirke virksomhedens drift, herunder going concern.³⁴

Denne sondring mellem direkte og indirekte indvirkning på regnskabet fremgår af ISA 250 afsnit 6. Et eksempel på direkte indvirkning på regnskabet (6A) er manglende afsættelse af lønskatter, pension eller moms, via lovgivning eller anden regulering. Har man eksempelvis ikke afsat pension, herunder afregnet dette til medarbejdere der har

³³ <https://ilk.dk/ylzmqp> lokaliseret 3/11-2019 (linkforkorter anvendt).

³⁴ <https://ilk.dk/meky6s> Lokaliseret 3/11-2019 (linkforkorter anvendt).

en kontraktligt ret hertil, er dette en direkte fejl i regnskabet, men også en potentiel indirekte fejl som følge af den bøde eller bod for manglende overholdelse, eventuelt rejst af en fagforening.

ISA 250 afsnit 7, foreskriver at revisor kun i begrænset omfang skal afdække forhold omfattet af afsnit 6B.

3.4.2 Whistleblowerordning

Siden 2006 hvor organisationen WikiLeaks blev grundlag af Julian Assange³⁵, er fortrolige og hemmeligholdte dokumenter af kompromitterende karakter blevet lækket til offentligheden. Dette vurderes, at være en af frontløberne for den Whistleblower kultur som i dag har spredt sig til myndigheder og virksomheder.

WikiLeaks som har en journalistik tilgang til at ville afsløre diverse magthavere i at fortage handlinger som ikke er i overensstemmelse med etik, moral eller lovgivning kan være alt ødelæggende for tilliden til offentlige myndigheder, virksomheder eller organisationer, hvorfor disse ikke ønsker at blive indblandet i sådanne sager.

I forsvaret mod at ende på journalisternes forsider, har flere myndigheder, virksomheder og organisationer oprettet interne whistleblowerordninger der har til formål at ansatte, borgere eller andre kan henvende sig til den ansvarlige ledelse om kritisable forhold, fejl eller forsømmelser der foregår eller er forgået.

Justitsministeriet har eksempelvis i deres retningslinjer for whistleblowerordninger skrevet, at denne er til for at ansatte risikofrit og uden frygt for ansættelsesretlige konsekvenser kan informere om de omtalte forhold.

I forhold til oplysningerne der kan angives omkring, er fælles for dem at det skal være forhold af grov karakter og de kan i hovedtræk opdeles i to grupper. Den første gruppe er dem man ikke vil på forsiden for, eksempelvis vildledende sagsbehandling, ignorering af advarsler, miljøbeskadigende adfærd eller brug af børnearbejde, hvidvask af penge mv. Et eksempel på sidstnævnte kan være den nu offentliggjorte whistleblower i Danske Bank sagen Howard Wilkinson.

Den anden gruppe er de forhold, hvor det påvirker organisationen økonomisk i en negativ retning og man derfor ønsker at få dette stoppet ud fra et konkret økonomisk perspektiv. Sidst nævnte gruppe er, såfremt man får kendskab hertil reguleret i ISA 240 omkring besvigelser.

³⁵ <https://wikileaks.org/What-is-WikiLeaks.html> - Lokaliseret 8/11-2019.

I forhold til revisors kommunikation med øverste ledelse, kan man indledningsvis forespørge den øverste ledelse om, hvorvidt der i organisationen findes en whistleblower ordning og i hvilket omfang brugen af denne og indholdet heri bliver rapporteret til bestyrelsen løbende fra den ansvarlige for ordningen, hvilket eksempelvis kan være en leder i virksomheden eller en advokat. Dette kan ske med baggrund i ISA 260, artikel 4 a-b, hvor revisor via effektiv tovejskommunikation med øverste ledelse skal udvikle et konstruktivt samarbejde og forstå virksomheden og dens omgivelser for effektivt at kunne planlægge revisionen.

Spørgsmålet er så om revisor må få adgang til eventuelle anmeldelser i en whistleblowerordning. ISA 210 foreskriver i artikel 6 om forudsætningerne for en revision, at revisor skal have ubegrænset adgang til information, registreringer og dokumentation, hvorfor det må være tilfældet.

Revisor bør derfor kunne få adgang til anmeldelser i whistleblowerordningen, såfremt at revisor finder det effektivt og relevant for revisionen. Hvis revisor bliver begrænset i adgangen til denne information, skal revisor ligeledes rapportere dette til den øverste ledelse, herunder overveje og drøfte om hvorvidt et område kan revideres på anden vis. Får man opsat disse begrænsninger allerede i forbindelse med indgåelsen af aftalen omkring revisionen, skal man i henhold til ISA 210 ikke acceptere opgaven, med mindre du er pålagt det via lov eller anden national regulering. I forhold til øvrig regulering kan revisorlovens §18 stk. 2 finde anvendelse. God revisionsskik foreskriver "bliv og skriv". Er man først valgt til revisor bør man ikke fratræde, såfremt de udfordringer der er med revisionen blot videreføres til den næste.

I tilfælde hvor revisor får adgang og indsigt i den pågældende organisations whistleblowerordning, kan denne muligvis give nogle interessante informationer som revisor således skal vurdere, hvordan man vil gå videre med.

Kan alle informationer som revisor bliver bekendt med, frit drøftes med den øverste ledelse? I udgangspunktet må det meste indhold være tilladt for revisor at kommunikere til bestyrelsen, da de formentligt allerede er informeret i et vist omfang, da deres primære opgave er at føre kontrol med at den daglige ledelse driver organisationen i henhold til overordnet strategi og vedtægter mv.

ISA 260 foreskriver i artikel 7, at lov eller øvrig regulering kan begrænse revisors kommunikation med øverste ledelse. En sådan begrænsning kan eksempelvis forekomme, hvis der kan ske overtrædelser af revisors tavshedspligt eller kommunikere forhold der kan ødelægge myndigheders undersøgelser af en formodet ulovlig handling. Der bør være en beskrivelse af brugen af whistleblowerordningen, hvori det står hvordan

oplysninger behandles og på denne baggrund vurdere om det er oplysninger der må videregives til øverste ledelse herunder.

Eksempler der kunne medføre en begrænsning i kommunikationen fra revisor til øverste ledelse kunne være, at informationen til ordningen omhandler et konkret bestyrelsesmedlem. Står revisor i situationer, hvor der er det mindste tvivl om man kan overtræde andre reguleringer eller i forhold til at videregive den information revisor er blevet kendt med, er det nødvendigt at søge juridisk rådgivning inden man foretager nogen kommunikation til den øverste ledelse. En antagelse om at den øverste ledelse allerede er bekendt med forholdet kan derfor være risikabel. Revisor bør derfor indledningsvis have gennemlæst bestyrelsesreferater for at se om det optræder som drøftede emner.

I forhold til hvilke situationer revisor skal eller kan gennemgå i en eventuel whistleblowerordning, vil ikke blive behandlet i opgaven, da denne alene fokuserer på de forhold der skal kommunikeres til den øverste ledelse.

I situationer hvor revisor i sin planlægning ikke når frem til at whistleblowerordningen ikke skal være en del af revisionen, men alene kan være det, er det værd at overveje at revidere områder på anden vis. Såfremt revisor som led i en agent principal betragtning, vil pleje sine egne interesser i forhold til at udføre en revision og afgive en erklæring der kan gennemgå kvalitetskontrollen, samt friholde revisor for eventuelt erstatningsansvar, kan det at få unødigt information fra en whistleblower-ordning være problemfyldt, da det så snart, det er kommet til revisors kendskab, skal håndteres i forhold til blandt andet revisors kommunikation med øverste ledelse.

Revisor må derfor ikke få adgang til ordningen, blot for at lægge informationen på hylden, og ikke kommunikere væsentlige forhold der har betydning for den øverste ledelses opgave med at overvåge regnskabsaflæggelsen, sker på et korrekt og neutralt grundlag. En whistleblower-ordning kan derfor fungere som en Pandoras æske, fra græsk mytologi, hvor så snart man har åbnet æsken vælter problemerne frem.

Den øverste ledelse er delvis revisors principal, og tager revisor i sin revision mest hensyn til bestyrelsen og dennes beslutningsgrundlag, vil revision af, om kommunikation om whistleblower-ordning nok i højere grad blive inddraget i revisionen.

I lov om finansiell virksomhed har virksomheder i den finansielle sektor, herunder banker og forsikringsselskaber siden 2014 været omfattet af krav om at der skal være en whistleblower-ordning, på baggrund af EU's fjerde kapitalkravsdirektiv fra 2013. Ligeledes er revisionsvirksomheder også pligtige til at have en whistleblower-ordning, hvilket er reguleret i revisorlovens §28A siden 2016.

Revideres sådanne virksomheder, vil der i forhold til ISA 250, være forhold omkring hvorvidt loven var overholdt, være forhold der kunne være genstand for kommunikationen med den øverste ledelse.

3.4.3 Corporate Governance

Virksomhedsledelse kom for alvor i fokus i USA efter en række opsigtsvækkende virksomhedssammenbrud i 1980'erne og 1990'erne (bl.a. Texaco og Bank of New England). I Europa blev England foregangsland, da man i 1992 udgav Cadbury-rapporten som indeholdt en række frivillige anbefalinger til virksomhedsledelse. I december 2001 aflagde Nørby-udvalget, under ledelse af Group 4 Falcks topchef Lars Nørby Johansen, deres rapport om Corporate Governance i Danmark, der indeholdt en række anbefalinger, til det der sammenlagt dannede rammerne for hvad god selskabsledelse er i Danmark. Med afsæt i udlandet, kommer rapporten med en række punkter som repræsenterer best-practice indenfor selskabsledelse. Anbefalingerne i rapporten blev bragt videre i spil efter af Fondsbørsen i 2002 nedsatte en komite, hvis opgave var at efterse realiseringen af anbefalingerne. Anbefalingerne, som senest i 2017 blev opdateret, indeholder 5 overordnede anbefalinger indenfor temaerne Selskabets kommunikation, Bestyrelsens opgaver og ansvar, Bestyrelsens sammensætning og organisering, Ledelsens vederlag samt Regnskabsaflæggelse og revision³⁶. Hvert af de overordnede temaer uddybes derefter i nogle operationelle retningslinjer, og det hele udgør til sammen de samlede anbefalinger.

Generelt skal Komitéens anbefalinger ses som soft-law, hvilket betyder, at anbefalingerne skal supplere øvrige lovgivning såsom Årsregnskabsloven, Selskabsloven mv. Soft-law kendetegnes ved blandt andet frivillighed, hvilket giver selskaberne den nødvendige fleksibilitet i deres implementering³⁷. Netop denne fleksibilitet er afgørende for selskaberne, idet der sjældent findes en rigtig løsning for alle selskaber. Det er dermed op til det enkelte selskab at vurdere de anbefalinger der følges og foretage de nødvendige tilretninger, således at det finder indpas i virksomhedens konkrete situation.

Denne frivillighed er yderligere forankret i anbefalingerne ved at man har et følg eller forklar princip. Følger man ikke anbefalingerne, skal selskabet give en fyldestgørende begrundelse samt hvad man i stedet har valgt at gøre³⁸. Komiteens anbefalinger er indarbejdet i Årsregnskabslovens §107 b, hvor selskabet skal udarbejde en redegørelse i enten ledelsesberetningen, i bilag til ledelsesberetningen eller ved henvisning til selskabets hjemmeside.

³⁶ Jf. Anbefalinger for god Selskabsledelse, (2017), side 7 ff.

³⁷ Jf. Anbefalinger for god Selskabsledelse, (2017), side 5.

³⁸ Jf. Anbefalinger for god Selskabsledelse, (2017), side 6.

Agent/principal teoretisk tilgang.

Som tidligere beskrevet forklarer Agent-teorien forholdet mellem selskabets ejer og ledelse. Agentteorien har som nævnt primært sin oprindelse i ønsket om kontrol, men også manglen på samme. God selskabsledelse er i sig selv ikke en teori, men derimod et fænomen der er opstået som følge af, at der er en adskillelse mellem ejer og ledelse. Når ledelse og ejer er adskilt, opstår et behov for at regulere denne relation. Dermed er god selskabsledelse et middel til opfyldelse af ét af de elementer som indgår i agent-teorien, nemlig adfærdsregulering.

Det grundlæggende i agent-teorien i forbindelse med god selskabsledelse er dermed, at principalen (ejerne) ønsker at agenten (ledelsen) handler i overensstemmelse med deres interesser. Da det er revisors opgave at kontrollere bestyrelsens arbejde, vil ejerne naturligt have en interesse i at øge samspillet mellem revisor og bestyrelse.

Revisors kommunikation

I forhold til revisors kommunikation med øverste ledelse, kan man indledningsvis forespørge den øverste ledelse om deres arbejde med Komiteens anbefalinger. Dette kan ske med baggrund i ISA 260, artikel 4 a-b hvor revisor via effektiv tovejskommunikation med øverste ledelse skal udvikle et konstruktivt samarbejde og forstå virksomheden og dens omgivelser, for effektivt at kunne planlægge revisionen.

Derudover vil revisor skulle sammenholde de oplysninger i redegørelsen om blandt andet de interne kontrol- og risikostyringssystemer med oplysninger, som revisor er bekendt med ved sin revision af årsregnskabet, hvilket dog ikke er noget nyt krav til revisor, da dette allerede er gældende i ISA 315 og ISA 330. Revisor vil kunne bruge den af selskabet udarbejdede risikovurderingsproces, til at selv danne sig et risikobillede af selskabet og dermed danne sig et overblik over hvilke interne kontroller, der kan være interessante at revidere nærmere.

Idet anbefalingerne ikke er hard-law, vil revisor næppe kunne handle på de dispositioner som bestyrelsen foretager i relation til anbefalingerne, idet revisors rolle ikke er at vurdere hvordan bestyrelsen disponerer, men alene sikre at dispositioner er i overensstemmelse med lovgivningen. Revisor vil i det konkrete eksempel kun være pligtig at kommunikere med bestyrelsen, såfremt selskabet ikke redegør for god selskabsledelse og dermed ikke overholder Årsregnskabslovens §107 b. Efter at kravet om revision af ledelsesberetning er ophævet i Årsregnskabsloven, vil revisors opgave være lempet.

3.4.4 Cyber security

Næsten lige siden de første computere blev opfundet, har virksomheder anvendt disse til opbevaring af data, strømlinje arbejdsprocesser og foretage beregninger.

Allerede i 1969 blev en verdensomspændende revisors organisation EDP Auditors Association stiftet, for at tage hånd om de særlige revisionsmæssige forhold omkring den nye anvendelse af EDB, herunder særligt i forhold til uddannelse.³⁹

Revisor har derfor lige siden virksomheder og organisationer begyndte at tage EDB i brug, været interesseret i at forstå og vurdere indvirkningen på virksomhedernes regnskaber og drift generelt.

I dag findes flere forskellige certificeringsprogrammer til revisorer, der vil have styrkede kompetencer inden for områder, samt særskilte erklæringer som afgives overfor virksomheden eller organisationens brug af IT. I de senere år, har fokus flyttet sig fra risikoen for at bevare data, til risikoen for at miste data, som følge af, at det meste ligger online og udveksles via internetforbindelser.

Den 26. september skriver netmediet version2, som udgives af Teknologiens Mediehus, der ifølge deres hjemmeside er den største medieudgiver inden for teknologi og videnskab, at det børsnoterede høreapparatsselskab William Demant har tabt 550-650 mio.dk. på et hackerangreb, efter at forsikringspolice har været anvendt. Hvad der præcis er hændt, meldes der ikke noget om, blot at der er tale om en kritisk IT-hændelse.⁴⁰

Denne historie er desværre ikke enestående og der har været en lang række lignende episoder i både mindre og større virksomheder samt organisationer, heriblandt kan nævnes, Bahne, Tivoli, Mærsk og DSB.

Spørgsmålet er så hvordan revisor skal kommunikere før, under og efter sådanne angreb?

Revision efter internationale standarder er i høj grad baseret på risiko. Revisor skal vurdere hvilke områder i en virksomhed, der er en betydelig risiko for at væsentlige fejl kommer med i regnskabet.

Er der i regnskabsåret sket et hackerangreb, som revisor er blevet bekendt med, bør revisor kommunikere med øverste ledelse om hvorvidt de indregnede omkostninger, hensættelser, erstatninger mv. er indregnet tilstrækkeligt og korrekt i regnskabet.

Hvis et hackerangreb endnu ikke er sket og det drejer sig om en konkret trusselsvurdering, vil dette i udgangspunktet ikke kunne påvirke regnskabet tal direkte. Revisor skal derfor se på ISA 250, øvrig regulering, eksempelvis overholdelse

³⁹ Revision og regnskabsvæsen 7.1992.41.

⁴⁰ <https://ilk.dk/iue6dw> - Lokaliseret 10/11-2019 (linkforkorter anvendt).

af bogføringsloven, hvor der i de generelle krav i §6 står, at data ikke må kunne forvanskes, ligesom der i §10 står at data skal opbevares på betryggende vis.

Overholdes bogføringsloven ikke i forhold til disse bestemmelser, vil der kunne ske fejl i forhold til regnskabsaflæggelsen, hvorfor revisor bør drøfte disse forhold med øverste ledelse i forbindelse med forståelsen af virksomhedens regnskabssystemer. Vurderingen i forhold til overholdelse af bogføringsloven, må derfor anses for at være obligatorisk i enhver revision, og særligt hvis der er indikationer på at dette ikke er tilfældet, vil dette skulle kommunikeres til øverste ledelse.

I dag har mange virksomheder og organisationer et langt mere omfattende brug af IT end blot deres økonomiprogram. Der er derfor også ofte en del hjælpeprogrammer der er vitale for virksomhedens daglige drift.

ISA 570 pålægger revisor, at skal forholde sig til om ledelsens valg af going concern, som regnskabsprincip er det rigtige og hvorvidt denne forudsætning er sandsynlig. Hvis revisor vurderer, at et hackerangreb kan få en virksomhed til at lide et tab der er tilstrækkeligt stort til at virksomheden ikke kan fortsætte driften, bør et sådant forhold drøftes med den øverste ledelse, herunder hvordan man forsøger at undgå det og eventuelt sammen med den øverste ledelse vurdere hvilke handlinger der kunne afklare risikoen, eksempelvis ved inddragelse af ekspertarbejde.

Flere hackerangreb foregår ved at en hacker tager en virksomheds data "til fange", så systemerne bliver låst og der ikke kan arbejdes. Der bliver så krævet en erstatning for at tilbagelevere adgangen til dette. I forhold til dette, vil going concern i udgangspunktet ikke være i spil, da man fra hackerens side må være interesseret i alene at kræve en erstatning, der er af en størrelse som virksomheden kan betale uden at gå konkurs, da incitamentet fra særligt udenlandske hackers side typisk er økonomisk gevinst. Men det kan ikke udelukkes, at hackeren kan være drevet af et ønske om at skade virksomheden.

Omkostninger til genetablering, erstatninger og bøder efter et hackerangreb er forhold der kan drøftes med øverste ledelse. I forhold til hvorvidt størrelsen er korrekt opgjort, og om den regnskabsmæssige placering er hensigtsmæssig mv.

I forhold til teorien om forventningskløften, bør man overveje om generalforsamlingen har en forventning, begrundet eller ubegrundet, om at revisor medtager dette emne under sin revision, både før, under og efter et angreb og medtage dette i overvejelsen omkring kommunikationen med øverste ledelse. Særligt bristede forventninger kan ofte være startskuddet til en sag om erstatning, såfremt ejerne har lidt et tab.

Selvom ISA ikke indeholder et formål om at få revisor gjort fri for erstatning, kan man derfor ikke direkte sige, at hvis man har udført sin revision efter ISA, kan man være fuldstændigt sikker på ikke at pådrage sig erstatningsansvar. Forventningsafstemning er derfor særligt relevant i forhold til disse svært revider bare områder, der kan have store konsekvenser for virksomheden, såfremt en hændelse sker og som måske kunne have været undgået.

Emnet Cyber security påvirker øvrig lovgivning og regulering ISA 250, men er der endnu ikke sket et angreb, vil den falde ind under 13B, som skal behandles efter 15, hvor der står at det skal drøftes med den daglige ledelse, og hvor det er passende den øverste ledelse.

Den daglige ledelses incitamenter ifølge agent-principalteorien er primært profitoptimering, herunder særlig på kort sigt, da det ofte er et væsentligt målepunkt af dennes performance. I forhold til denne teori bør man derfor kommunikere et sådant emne med den øverste ledelse, der i højere grad har en mere strategisk langsigtet agenda, hvorfor de måske i højere grad vægter IT sikkerhed, som kan være et bekosteligt område at modernisere.

De øvrige love, der kan drages i spil i forhold til dette emne, er bogføringsloven, databeskyttelsesloven eller selskabslovens generelle regel §361 ved forsætligt eller uagtsomt har tilføjet kapitalselskabet skade.

3.4.5 Hvidvask og terrorfinansiering

Dette afsnit omhandler, hvorledes revisor kan og skal forholde sig i forhold til kunders overholdelse af hvidvasklovgivning, og ikke i forhold til revisors egen overholdelse af hvidvaskningslovens regler om identifikation, med mindre opdragsgiver er en revisor eller anden med pligt til registrering.

Det er således med fokus på det forhold, at revisor i forbindelse med sin planlægning, udførelse eller afrapportering har identificeret forhold som kan eller skal drøftes med den øverste ledelse.

I bogen "når revisor sladrer" (2018) af Lars Kiertzner beskrives det hvordan revisor skal reagere såfremt der er forhold angående hvidvask eller terrorfinansiering.⁴¹ Her viser det, at der ved anmeldelse overfor SØIK gælder tavshedspligt overfor kunden, hvilket også må omfatte den øverste ledelse.

Det er derfor i udgangspunktet ikke et emne man må kommunikere med øverste ledelse, såfremt man under revisionen bliver bekendt med forhold angående dette.

⁴¹ Jf. Side 21 figur 1.

Det væsentlige for revisor er her, at kunne skelne mellem definitionen mellem hvidvask og grove økonomiske forbrydelser.

Hvidvask er defineret i hvidvasklovens §3. Bestemmelsen beskriver uddybende definitionen, men omfatter overordnet en hver berøringsflade med midler der er fremkommet ved strafbar handling.

I revisorlovens §22 fremgår det af bestemmelsen, at revisor skal kommunikere til øverste ledelse, såfremt denne indser at der er sket en ulovlig handling. Revisor skal så afvente om ledelsen stopper de kriminelle handlinger og genopretter skaden. Gør de ikke det skal revisor anmelde dette til SØIK. Altså en langt lempeligere tilgang til det.

Særligt også ordet "indser" tillægger Lars Kiertzer stor betydning med præciseringen af, at revisor skal være meget sikker og skal indse, at der er sket ikke ulovlig handling og ikke kun have en formodning eller begrundet mistanke herom.

Paradokset ligger således i fortolkningen af hvornår der er sket en økonomisk forbrydelse efter revisorlovens §22, kontra hvornår der er sket en overtrædelse af hvidvasklovens §3 håndtering af økonomisk udbytte eller midler der er fremkommet ved strafbar lovovertrædelse.

Så hvad er forskellen mellem en økonomisk forbrydelse og en strafbar lovovertrædelse? Læser man loven er definitionen, herunder forskellen meget svær at finde. I forhold til vurderingen heraf, må fortolkningsbidrag og udvikling i praksis derfor tages op, når det skal afgøres om det er det ene eller det andet. Dette er meget væsentligt i forhold til kommunikationen med den øverste ledelse, da man ved overtrædelse af revisorlovens §22 skal kommunikere med ledelsen, mens man ved overtrædelse af hvidvaskloven ikke må kommunikere med ledelsen.

Klassisk hvidvask af penge, som man eksempelvis kender fra tv udsendelser og bøger om den kriminelle underverden, kan være situationer hvor man lader større kontantbeløb indgå i virksomheden, som betaling for fiktive salg, for på den måde at gøre sorte penge til hvide ved at forvandle dem til overskud i virksomheden. Her kan der ikke være nogen tvivl om at det er en overtrædelse af hvidvaskloven, hvor der skal anmeldelse uden at informere ledelsen.

Skatteunddragelse er nu også defineret som overtrædelse af hvidvaskloven i flere artikler. Herunder FSR⁴² og Statsautoriseret Revisor Kim Wegener.⁴³ Kim Wegener bruger definitionen strafbar skatteunddragelse, hvorfor der muligvis kan være

⁴² <https://ilk.dk/is1u5e> Lokaliseret 9/11-2019 (linkforkorter anvendt).

⁴³ Jf. FSR: Hvidvaskningsreglerne for revisorer, (2011).

situationer hvor en overtrædelse der ikke er begået med forsæt eller ved grov uagtsomhed kan falde ind under den lempeligere revisorlovs §22, hvor ledelsen skal underrettes og have 14 dage til at udbedre skaderne.

Særligt denne praksis omkring at skatteunddragelser nu hører under hvidvaskloven, er en klar skærpelse af fortolkningen af hvidvasklovens omfang, da den falder lidt udenfor nogle af de tidligere definitioner, herunder eksempelvis Kim Wegeners definition "En hvidvasktransaktion har til formål gennem en sløringsproces at skjule, hvorfra midlerne stammer". Denne definition er ikke så rammende i forhold til skatteunddragelse.

Overtrædelse af kontantforbuddet vil som udgangspunkt med det samme falde ind under hvidvaskreglerne, da man ud fra den kapitalstruktur man har i samfundet i dag, næsten pr. definition ikke kan afkræfte mistanken om at kontanterne kan stamme fra en kriminell handling, selvom der formodentligt fortsat er en række borgere tilbage der ønsker at handle kontant, for selv større beløb, må man igen ikke orientere ledelsen om forholdet, herunder anmeldelsen.

Et andet eksempel kunne være forhold, hvor revisionskunden sælger varer der tilbydes finansieret via eksternt leasingselskab. Hvis kunden ikke kan betale den sædvanlige udbetaling, aftaler man at overfakturere leasingselskabet, for på den måde at finansiere hele købet uden om de med leasingselskabet fastsatte regler og i bytte for en faktura på depositum fra kunden, som så bliver betalt ved modregning.

Der er ingen tvivl om at denne metode kan være strafbar, men om der er tale om et forhold der falder under hvidvasklovgivningen, kan være svært at afgøre. Den passer i høj grad til definitionen i hvidvasklovens §3 nr. 1 *"Uberettiget at modtage eller skaffe sig eller andre del i økonomisk udbytte eller midler, der er opnået ved en strafbar lovovertrædelse."* Omvendt passer den mindre godt til Kim Wegeners definition, da der ikke nødvendigvis er sløret hvor midlerne kommer fra. Der er derfor mulighed for, at disse situationer kan falde under revisorlovens §22, særligt hvis det ikke er den øverste ledelse der selv direkte har foranlediget disse transaktioner. På den måde at kommunikere med den øverste ledelse, for at give dem 14 dage til at rette forholdene og foretage nødvendige korrektioner.

Et eksempel på hvor galt det kan gå, ses af FSR artikel⁴⁴ hvor en revisor anmelder efter revisorloven, men uden at have givet ledelsen besked herom. SKAT retter så henvendelse til kunden og oplyser at anmeldelsen kommer fra revisor. Kunden, hvis moral er lidt tvivlsom, bliver således meget gal på revisor. Revisor skulle i denne situation formodentligt have anmeldt efter hvidvaskloven i stedet for.

⁴⁴ <https://lkk.dk/lwofzu>. Lokaliseret 22-11-2018 (Link forkorter anvendt).

Som det også fremgår af artikel, er sondringen mellem hvornår man anvender den ene bestemmelse frem for den andet ofte svær, og revisor bør derfor rådføre sig med eksperter inden der foretages noget.

I forhold til terrorfinansiering fremgår definitionen af straffelovens §114B, såfremt der er den mindste mistanke, vil en anmeldelse efter hvidvaskloven skulle ske uden kommunikation til ledelsen.

Er revisionskunden omfattet af hvidvasklovens krav om identifikation af kunderne, kan revisor overveje at medtage dette i sin indledende kommunikation, i forhold til at afsøge om man overholder kravene, i form af en intern procedure omkring legitimation og drøfte med den øverste ledelse, hvorledes handlinger kan medtages under revisionen.

Finder revisor, under revisionen, at kravene ikke er tilstrækkeligt overholdt, skal revisor vurdere om det giver anledning til mistanke omkring hvidvask, hvilket skal anmeldes uden information til øverste ledelse og alternativt kommunikere forholdet til øverste ledelse for at få dette udbedret. Selvom det virker hårdt, kan det være svært at nå til en konklusion, hvor en revisionsklient, eksempelvis en bank der ikke har sikret sig tilstrækkelig implementering af hvidvaskloven i form af legitimering af kunder, hvor man ikke har mistanke om at dette kan være et forhold under hvidvasklovens §22 nr. 3 omkring medvirken.

Hvidvasklovgivningen bygger på EU lovgivning, hvorfor det i høj grad kan sammenlignes med de andre EU-lande. Havde revisor af Danske Bank i Estland fundet at hvidvaskloven ikke var tilstrækkelig overholdt og at eksempelvis legitimationsprocessen var mangelfuld, måtte dette forhold ikke kommunikeres til øverste ledelse efter dansk lovgivning, men skulle i stedet anmeldes til SØIK.

3.4.6 CSR

CSR er en forkortelse af det Corporate Social Responsibility og er en samlede betegnelse for virksomheders stillingtagen til en række samfundsmæssige forhold, herunder sociale og miljømæssige forhold mv. og den påvirkning, virksomhedens forretning har på samfundet. Formålet med CSR er ifølge lovbemærkningerne, at give virksomhedens interessenter en sammenfattende beslutningsgrundlag, indeholdende både finansielle og ikke finansielle oplysninger.

Der er ikke nogen love eller regler der direkte dikterer indholdet af virksomhedens CSR-politikker, herunder hvilke retningslinjer der følges, hvorfor der er tale om frivillige handlinger som virksomheden igangsætter af etiske og moralske hensyn. Til at støtte virksomhederne i deres CSR-politikker findes der flere anerkendte internationale

retningslinjer og principper, herunder FN's og OECD's Retningslinjer, ISO 26000, Global Reporting Initiative (GRI) mv.

Med ændringen af Årsregnskabsloven i 2009 indføres §99a, hvis formål er at store virksomheder skal supplere ledelsesberetningen med en redegørelse for samfundsansvar. I stk. 1, pkt. 2 og i lovbemærkninger, defineres samfundsansvar nærmere at omfatte hensynet til bl.a. menneskerettigheder, sociale forhold, miljø og klima mv. Loven foreskriver, at virksomhederne skal beskrive deres politikker for samfundsansvar inden for hvert område, hvordan disse omsættes til handlinger, risiciene forbundet med deres forretningsaktivitet, KPI'er samt resultatet af virksomhedens politikker. Har virksomheden ikke CSR-politikker skal dette oplyses i ledelsesberetningen med angivelse af begrundelse herfor jf. stk. 2.

CSR er et fænomen der har opnået et større fokus både nationalt og internationalt. I KPMGs CSR Rapport 2017⁴⁵, en international undersøgelse blandt 4.900 virksomheder, udviste at trefjerdedele af virksomhederne udarbejder CSR-rapporter samt at GRI er den mest anvendte princip.

I 2018 vedtog Folketinget en ændring af reglerne for rapportering om samfundsansvar, gældende for regnskabsår, der begynder 1. januar 2020. Hvor Årsregnskabsloven krav om CSR-rapportering tidligere var nationalt krav, så er de nye ændringer direktiv-reguleret, hvor gældende regler skal harmoniseres yderligere med gældende EU-direktiver. Senest har Erhvervsminister Simon Kollerup igangsat i en undersøgelse, med det formål at få større gennemsigtighed i virksomhedernes CSR-rapporter. Initiativet skal styrke virksomhedernes rapportering om samfundsansvar og på den måde skabe mere værdi for samarbejdspartnere, investorer og myndigheder⁴⁶.

Revisors ansvar

Revisor skal ifølge ÅRL §135, stk. 5, afgive en udtalelse om ledelsesberetningen, herunder CSR-rapporteringen, er i overensstemmelse med årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab. Dermed er der ingen krav til at revisor selvstændigt foretager handlinger for at verificere virksomhedens CSR-rapportering. Revisor skal blot lave en konsistenttjek af ledelsesberetningens indhold, herunder CSR-rapportering. Revisor skal læse ledelsesberetningen, sammenholde oplysningerne heri med oplysningerne i årsregnskabet samt den viden og de forhold som revisor er blevet bekendt med under revisionen. Revisor skal herefter, ud fra sin viden om regelgrundlaget tage stilling til om ledelsesberetningen indeholder fejl eller mangler (Erkl.bek. vejl. Pkt. 5.7.1).

⁴⁵<https://ilk.dk/zjbay3> Lokaliseret 22/11-2019 (link forkorter anvendt).

⁴⁶<https://ilk.dk/hz0pnz> Lokaliseret 20/10-2019 (Linkforkorter anvendt)

Hvis revisor opdager uoverensstemmelser mellem ledelsesberetningens indhold og årsregnskabet, og ledelsen ikke ønsker at afhjælpe disse, skal revisor angive hvori disse uoverensstemmelser består. Skyldes uoverensstemmelsen alene fejl i ledelsesberetningen, skal revisor omtale fejlen i sin udtalelse af ledelsesberetningen (Erkl.bek. vejl. Pkt. 5.7.3).

Forventning til revisor

Den øgede fokus på CSR i mediebilledet og øget lovgivning medfører, at flere bestyrelsesmedlemmer har fokus på, at CSR er et område som aktivt kan bruges som konkurrenceparameter for virksomhedens vækst, rekruttering af medarbejder mv. I forhold til teorien om forventningskløften kan man sammendrage at generalforsamlingen har en forventning om, at revisor medtager dette emne under sin revision, både før, under og efter revisionen og medtage dette i overvejselsen omkring kommunikationen med øverste ledelse.

Realiteten er dog den, at revisor alene foretager konsistentstjek af ledelsesberetningen og er dermed ikke pålagt at foretage særskilte arbejdshandlinger rettet mod at verificere indholdet af CSR-rapporteringen. En måde at afhjælpe denne kløft kan være, at revisor udarbejder en uafhængig erklæring af virksomhedens CSR-redegørelse.

3.5 Interview med en statsautoriseret revisor

3.5.1 Baggrund for interviewet.

En væsentlig del af nærværende afhandling er, at få belyst hvordan afskaffelsen af revisionsprotokollen for non-pie's har påvirket kommunikationen med øverste ledelse. Forud for afhandlingens spørgeskemaundersøgelse, har vi gennemført et ekspertinterview for at tilegne os yderligere viden til området. Med vores baggrundgrundviden og den viden vi har tilegnet os gennem arbejdet med opgavens teoretiske del, foretages interview med en statsautoriseret revisor. Formålet med interviewet er, at få dennes syn på afskaffelsen af revisionsprotokollen for non-pies, overholdelse af ISA 260 samt en generel diskussion af revisor og bestyrelsesansvar, set i lyset afskaffelsen af revisionsprotokollen. Vores mål med interviewet er, at udbygge samt bekræfte vores viden indenfor området, således at spørgeskemaundersøgelsens spørgsmål bliver udformet på et tilstrækkeligt oplyst grundlag.

3.5.2 Interviewets metodiske tilgang.

Interviewet er foretaget i oktober 2019, og dermed et stykke inde i opgaveskrivningsprocessen. Som beskrevet i metodeafsnittet er interviewet udført som et semikonstrueret interview. Der er udarbejdet en spørgeguide, indeholdende fastlagte emner og spørgsmål, som fungerer som rettesnor for interviewets udførsel jf. bilag 6.

Under interviewet er der løbende stillet hv-spørgsmål som skal sikre, at interviewpersonen uddyber og forklarer udsagn.

For at sikre reliabiliteten, er interviewet optaget og efterfølgende er transskribering igangsat. Det transskriberede interview er efterfølgende sendt til interviewpersonen til gennemlæsning og accept af indholdet.

3.5.3 Præsentation af interviewpersonen

Henrik Braderup Olsen er statsautoriseret revisor og indehaver af Kildebjerg Revision. Henrik har været statsautoriseret revisor i 27 år. I karrieren har Henrik i en årrække arbejdet for blandt andet BDO, PWC og Revisorgruppen Danmark. Hvorefter han i 2011 startede sin egen revisionsvirksomhed, Kildebjerg Revision, hvor kundesegmentet primært består af mindre og mellemstore virksomheder. Henrik har været medlem af FSR's kvalitetsudvalg i 11 år og er i dag tilknyttet Kreston Danmark, et netværk af uafhængige revisionsfirmaer, som faglig leder, og ansvarlig for opbygning og vedligeholdelse af et kvalitetssikringssystem til foreningens medlemmer. Derudover har Henrik også undervist i revisions- og regnskabsfaglige emner. Dermed vurderes interviewpersonen at have erfaringer og ajourført viden om nærværende afhandlings problemstilling.

3.5.4 Resultatet af interviewet

Respondentens holdning til ISA 260

Det er respondentens opfattelse, at ISA 260 først og fremmest gælder i alle revisionsopgaver, store som små virksomheder. Der hvor ISA 260 for alvor kommer i spil, er ved selskaber der har en todelt ledelse, hvor der er en øverste ledelse og en daglig ledelse. Særligt når der er adskillelse mellem de to lag, således at der er nogen som har et ledelsesansvar uden at de er involveret i selskabets daglige ledelse. Respondenten forklarer, at i en revisionsopgave skal ledelsesstrukturen kortlægges i den tidlige fase af opgaven, således at personer der har et ledelsesansvar, men uden at være involveret i selskabets daglige drift identificeres. I de tilfælde hvor der er personsammenfald i ledelseslagene, hvor en direktør også sidder i bestyrelsen, er kommunikationen stadig relevant, idet andre i bestyrelsen har brug for rapporteringen. Der er det i revisors interesse, at kommunikationen med øverste ledelse rettes til den samlede bestyrelse, selvom direktøren også måtte være en del af bestyrelsen.

Om vurdering af ISA 260s krav om tovejskommunikation

Respondenten forklarer, at i mangel på et bedre værktøj, så er revisionsprotokollen stadig det værktøj han vil anbefale til at løse kravet i ISA 260 om effektiv tovejskommunikation. Respondenten udtaler således:

"Der er jo derfor, jeg anbefaler, at man fortsætter med det gamle protokolsystem som vi har haft i Danmark igennem mange år."

Respondenten vurderer, at den effektive tovejskommunikation opnås ved at revisor deltager på et bestyrelsesmøde forinden godkendelse af regnskabet og hvor revisor gennemgår protokollens indhold med bestyrelsen. Dette vurderer han dog ikke er en kosteffektiv måde at løse opgaven på.

"Den effektive tovejskommunikation kan vi kun opnå ved at deltage på mødet og læse protokollen op. Men det er nok ikke en kosteffektiv måde at gøre det på."

Derfor er tovejskommunikation i praksis sikret ved at bestyrelsen med deres underskrift af protokollen tilkendegiver/erkender indholdet i protokollen. Dermed er der indhentet en negativ bekræftelse, uden at revisor kan være sikre på at bestyrelsen har læst indholdet og/eller har taget hånd om de flag der hejses i protokollen. Respondenten vurderer, at revisor læser bestyrelsesreferaterne som kontrol af, om de svagheder der er hejst i protokollen, er drøftet på bestyrelsesmødet og eventuelt igangsat tiltag der imødekommer disse svagheder. Er forholdene ikke drøftet eller løst ved næste års revision, er man nødt til at skrive det igen til bestyrelsen.

Om vurdering af ansvarsplacering

Respondenten anser ikke revisionsprotokollen som værende et værktøj der fra revisor side anvendes som ansvarsfraskrivende, men nærmere ser revisionsprotokollen som værende et effektivt værktøj for bestyrelsen til at træffe beslutninger på et veloplyst grundlag. Respondenten udtaler således.

"...Og det er jo ikke spørgsmål om at smide aben, det er spørgsmålet om at give dem (bestyrelsen) et veloplyst grundlag til at træffe en beslutning om vedtagelsen af regnskabet. Det er jo for at give dem tilstrækkelig beslutningsgrundlag."

Samtidig erkender respondenterne, at afskaffelsen af revisionsprotokollen for non-pies giver revisor et større spillerum for kommunikationsformen. Revisor har iflg. respondenterne, stadig et ansvar jf. ISA 260, til at kommunikere med den øverste ledelse. Respondenten har endnu ikke set en anderledes måde at løfte ISA 260's kommunikationskrav, andet end ved protokol.

Om indholdet af protokollen

Respondenten vurderer, at revisor bærer et ansvar for at protokollens indhold er forståeligt for modtageren. Protokollen indeholder typisk mange fagudtryk, hvor man som revisor kan være i tvivl om modtageren har forstået indholdet. Derfor er det vigtigt at revisor kender virksomhedens bestyrelse, herunder deres kompetencer og baggrund, og tilpasser sproget i protokollen tilsvarende. I situationer, hvor revisor vurderer at bestyrelsen ikke har forstået indholdet af protokollen, bør revisor som en ekstra foranstaltning forklare det mundtligt på et bestyrelsesmøde.

Om baggrunden for afskaffelsen af protokollen

Respondenten vurderer, at afskaffelsen af revisionsprotokollen er en politisk beslutning der bunder i ønsket om administrative lettelser for virksomheder, der kan sidestilles med andre lettelser som politikere tidligere har lavet, såsom lettelse af revisionspligten eller erklæringsstandarden for udvidet gennemgang. Det er respondentens holdning, at selvom revisionsprotokollen er afskaffet, så bruger langt de fleste revisorer revisionsprotokollen til at kommunikere med bestyrelsen, hvorfor det reelt ikke har medført besparelse i revisionshonoraret for virksomhederne. Respondenten udtaler således:

"...Men det er jo på grund af de her administrative lempelser tænker jeg. Men når man i Danmark synes, at det var et godt rapporteringsværktøj, så godt at man har kunnet eksportere det. Så er det jo påfaldende, at man så afskaffer det i Danmark for langt størstedelen af virksomhederne. Det er da paradoksalt at man gør det. ... Det viser jo hvordan nogen er bange for at danskere bliver overbebyrdet "

Vores respondent bemærker også, at revisionsprotokollen, som er gammelt dansk levn, bliver implementeret i andre EU-lande via artikel 11 i EU-forordning, samtidig med at man afskaffer det i Danmark for non-pies, hvilket er et paradoks, udtaler vores respondent.

Om behovet for ny kommunikationsform

Respondenten vurderer, at revisionsprotokollen, i de situationer hvor der er personsammenfald i ledelseslagene, bliver for omfattende idet formalia bliver det styrende element frem for indholdet. Der savnes et nyt kommunikationsværktøj der er målrettet ejerledet virksomheder, hvor personsammenfaldet ofte ses. Men hvordan kommunikationen skal være anderledes, har vores respondent ikke svar på, og har heller ikke set det løst bedre andre steder.

3.5.5 Sammenfatning

Interviewet med vores respondent har givet afhandlingens problemfelt nye nuancer og perspektiver. Vores respondent har bekræftet mange vores påstande om ISA 260, men samtidig også bragt nye perspektiver i spil. Interview afføder derfor en række påstande omkring hvordan revisor håndterer kommunikationen med den øverste ledelse, som vi ser nødvendig, at spørge en større mængde af respondenter om. Dette ønsker vi at få verificeret via en spørgeskemaundersøgelse til en større population. De centrale påstande er som følger:

1. I mangel på et bedre værktøj anvendes revisionsprotokollen som kommunikationsmiddel til den øverste ledelse, selvom det ikke længere er lovpligtigt i non-pies.

2. Revisor sikrer effektiv tovejskommunikation ved en indhentelse af underskrift samt gennemlæsning af bestyrelsesreferat.
3. Ved afgivelse af revisionsprotokol giver vi bestyrelsen et veloplyst beslutningsgrundlag
4. Afskaffelsen af revisionsprotokollen letter den administrative byrde for revisor.

3.6 Spørgeskemaundersøgelse I

Som beskrevet i afhandlingen metodeafsnit, er der foretaget en spørgeskemaundersøgelse af hvorledes kommunikationen med den øverste ledelse foregår i udvalgte EU-lande. Spørgeskemaets formål er, at danne et indtryk af hvordan godkendte revisorer løfter kommunikationsopgaven i ISA 260, herunder hvordan sikres effektiv tovejskommunikation samt deres vurdering af forventningerne til revisors kommunikation. Respondenternes svar skal dermed bidrage til det danske spørgeskema. Spørgeskemaet er udsendt til 21 godkendte revisorer inden for Kreston netværket. Respondenterne er udvalgt af Kreston netværkets internationale kvalitetschef og hans subjektive vurdering af de godkendte revisorer i netværket, som er bedst egnet til at deltage i undersøgelsen. Af de 21 udsendte spørgeskemaer, har vi modtaget svar fra 7 respondenter, svarende til 33%, mens 2 har delvis gennemført spørgeskemaet. Disse 2 delvise besvarelser er undladt i analysen. Spørgeskemaet er delvis anonymt, idet respondenterne har mulighed for at angive ønske om efterfølgende kontakt fra forskerteamet.

De modtagne fulde besvarelser fordeler sig i 2 fra Storbritannien, mens der fra Italien, Ukraine, Spanien, Frankrig samt Tjekkiet er modtaget en besvarelse. Disse 7 besvarelser danner efterfølgende grundlaget for analysen.

Alle respondenter kender til ISA standarderne, hvilket giver de efterfølgende svar en tilstrækkelig gyldighed, idet de efterfølgende spørgsmål forudsætter, at man har et kendskab til ISA'erne. En enkelt har svaret nej, men efter yderligere verifikation, bekræfter denne respondent at der er tale om en fejlindtastning, da personen kender til ISA standarderne. Derfor medtages resten af denne respondents besvarelser med i analysen. Nedenstående gennemgås besvarelserne land for land.

Spanien

Vores spanske respondent svarer, at man i Spanien har en skærpet revisionspligt i forhold til EU-maksimum, idet grænserne for revisionspligt er lavere. Vores respondent vurderer ligeledes, at revisor ikke kan holdes erstatningsansvarlig for aktionærernes tab, idet det i sidste ende er det regnskabsaflæggende enhed (fx bestyrelsen) der er ansvarlig for regnskabsaflæggelsen og dermed informationerne i regnskabet. Derfor har der i Spanien, ifølge vores respondent, ikke været set retssager hvor revisor som følge

af manglende kommunikation med øverste ledelse stilles til ansvar for aktionærens lidte tab. Ifølge vores respondent findes der ikke særlovgivning der supplerer ISA 260. Vores respondent vurderer, at effektiv tovejskommunikation sikres ved underskrevne bestyrelsesreferat.

Tjekkiet

Vores tjekkiske respondent vurderer, at revisor kan blive stillet til ansvar for mangelfuld kommunikation med øverste ledelse, men at det endnu ikke er prøvet ved domstolene. Respondenten vurderer ligeledes, at effektiv tovejskommunikation opnås ved at korrespondere med bestyrelsen på mail.

Italien

Vores italienske respondent vurderer også, at revisor har et medansvar for aktionærernes tab, såfremt revisor ikke opfylder kommunikationen i henhold til ISA standarden, men at der endnu ikke har været sådanne sager i det italienske retssale. I tråd med Tjekkiet og Spanien, er fortrukne kommunikationsform til øverste ledelse nemlig mails og deltagelse på bestyrelsesmødet.

England

Vores engelske respondenter vurderer i tråd med de øvrige responder, at revisor kan bære et medansvar, såfremt kommunikationen med den øverste ledelse har været mangelfuld. Til trods for deres vurderinger, så har der endnu ikke blevet ført retssager hvor revisors kommunikation med den øverste ledelse har været på prøve. Vores engelske respondenter vurderer også, at effektiv tovejskommunikation sikres ved deltagelse i bestyrelsesmøder, både før og efter revisionen.

3.6.1 Sammenfatning

Vores rundspørge blandt de udenlandske godkendte revisorer viser, at deres foretrukne kommunikationsform med bestyrelsen har været mails samt deltagelse i bestyrelsesmøde. Dette vurderer de er bedste kommunikationsform der sikrer effektiv tovejskommunikation med øverste ledelse. Dette ønsker vi at efterspørge ved det danske spørgeskema. Vores rundspørge har også vist, at de udenlandske revisorer vurdere at der er en forventningskløft mellem det bestyrelsen forventer at revisor rapportere om, og det revisor faktiske rapportere, hvorfor de vurdere at der er et behov for ændring af nuværende standarder, således at det opfylder bestyrelsens forventninger. Denne påstand forsøges bekræftet via spørgeskema nummer to.

3.7 Spørgeskemaundersøgelse II

Følgende afsnit indeholder en beskrivelse af den anvendte metode til indsamling af empiri via spørgeskema til danske godkendte revisorer, herunder de overvejelser der danner grundlaget for formulering af spørgsmålene. Spørgeskema som metode til indsamling af empiri, som handler om betydningen af et givent fænomen har sine begrænsninger. Men grundet den forforståelse vi har i forhold til emnet, er det muligt at formulere spørgsmål, som i stort omfang finder genklang hos respondenterne. Ligesom vi med muligheden for, at respondenterne kan indsætte bemærkninger, giver os mulighed for at få øje på nye perspektiver.

3.7.1 Populationen– inklusion og eksklusion

Det fænomen spørgeskemaet undersøger begrænser populationen til revisorer, der har bemyndigelsen til at kunne afgive erklæring efter ISA standarderne og dermed skal overholde ISA 260 om kommunikation med øverste ledelse. Populationen består dermed af alle aktive godkendte revisorer i Danmark. Udtræk fra cvr.dk viser, at der pr. 16. oktober 2019 er 3.001 godkendte revisorer i Danmark. Yderligere kan populationen opdeles i 2 grupper, nemlig statsautoriseret revisorer og registreret revisorer, hvor fordeling er 62% statsautoriseret og 38% registreret.

I populationen er registrerede revisorer fravalgt med den begrundelse, at deres uddannelse er ophørt og derudover uddannes der ikke flere registrerede revisorer. Vi har den forforståelse at, registrerede revisorers uddannelse ligger før de nye clearificeret ISA standarder, hvorfor disse ikke var en del af deres uddannelse. Dette betyder, at deres basisviden omkring emnet er baseret på omskoling og efteruddannelse, hvorimod statsautoriserede revisorer generelt set har det fulde kendskab til lovgivningen på området.

I forhold til afhandlingens omfang og tidsperspektiv er det ikke muligt at spørge hele populationen, hvorfor der udvælges en delmængde af populationen, nemlig en stikprøve. Udvælgelsen er foregået simpel tilfældigt inden for strataen statsautoriserede revisorer.

Der er i alt udsendt spørgeskemaer til 300 personer. Dette udgør 16% af populations strataen og 10% af den samlede population. 45 respondenter har gennemført spørgeskemaundersøgelsen. Dette giver en svarprocent på 15%, hvilket vi anser for tilfredsstillende og marginalt lavere end vores forventninger.

3.7.2 Spørgeskemadesign

Spørgeskemaet er opdelt i 5 segmenter, indeholdende 1-5 spørgsmål i hvert segment. De første spørgsmål går specifikt på verifikation af respondenterne. Dvs. har vi ramt rigtig i forhold til populationsstrata og har vedkommende afgivet mindst én revisionserklæring.

Sidstnævnte er spurgt for at det vækker respondentens hukommelse, således at denne vil være i stand til at skelne mellem revision efter Erhvervsstyrelsens standard om udvidet gennemgang og revision iht. revisionsstandarderne (ISA -revision). Vi har valgt at indlede spørgeskemaet med baggrundsinformation, fordi disse spørgsmål er umiddelbart genkendelige og lette for respondenterne at forholde sig til og svare på.

Næste segment af spørgsmål er udformet med baggrund i ønsket om at kunne segmentere respondenternes svar. Dette vil give os en bedre mulighed for at lave dybdegående analyser og se hvor der eventuelt er forskelle i respondenternes svar. Efterfølgende segmenter af spørgsmål er direkte afledt af vores interview og har til formål at besvare afhandlingen problemformulering. Spørgsmålene vedrørende respondentens kommunikationsformer i dag og brugen af revisionsprotokollen siden afskaffelsen, og afslutningsvis spørgsmål vedrørende fremtidens kommunikationsformer og indhold.

3.7.3 Udformning af spørgsmål

Spørgeskemaet består primært af lukkede spørgsmål. Dette er gjort for at lette det efterfølgende analysearbejde. Derudover indeholder spørgeskemaet også åbne spørgsmål. Ved enkelte af de lukkede spørgsmål er tilføjet åbne svarmuligheder, der giver respondenterne mulighed for at uddybe og begrunde svar. Formulering af spørgsmål, herunder sproget og de anvendte begreber er forsøgt tilpasset respondentgruppen, således at vi implicit antager, eksempelvis at respondenterne er opmærksomme på at revisionsprotokollen er afskaffet i 2016.

De indledende spørgsmål udgøres af følgende spørgsmål

1. Er du statsautoriseret revisor?
2. Hvor mange revisioner (ISA) udfører du årligt, hvor minimum et medlem af den øverste ledelse ikke deltager i den daglige ledelse?
3. I hvilket årti afgav du første gang en erklæring om revision?

Et af de indledende spørgsmål omhandler hvornår respondenterne blev autoriseret. Vores interesse er, at indfange gruppen af nyuddannede, i det vi har en forforståelse om, at den nyuddannede revisor i højere grad vil kunne gennemskue ISA standardernes arbejdsomfang og rækkevidde i forhold til den ældre generation af revisorer.

Spørgsmålene angående kommunikationen med den øverste ledelse omfatter følgende spørgsmål:

1. I hvor høj grad anvender du følgende kommunikationsformer med den øverste ledelse?
2. Hvordan har din anvendelse af følgende kommunikationsformer ændret sig siden 2016?
3. I hvor høj grad er følgende hensyn afgørende for din kommunikation med den øverste ledelse.

4. Angiv hvorvidt du er enig eller uenig i følgende udsagn (7 forskellige udsagn).
5. I hvor høj grad mener du, at følgende emner bliver genstand for kommunikation med den øverste ledelse fremadrettet?

I det afsluttende spørgsmål bedes respondenterne angive, ud fra respondentens subjektive vurdering af nytteværdien for dem selv og for kunderne, om emner der vil være genstand for kommunikation med ledelsen fremadrettet.

3.7.4 Spørgeskemaet

Spørgeskemaet er udviklet i programmet SurveyXact, som stilles til rådighed for studerende ved Aalborg Universitet. Link til SurveyXact findes i den mail, som respondenterne modtager. Vi vælger at lade dataindsamlingsperioden køre over en periode på 14 dage, ud fra en betragtning om, at så har hovedparten haft tilstrækkelig betænkningstid. Vi vælger ikke at udsende rykker-mail med opfordring om at svare på undersøgelsen af den pragmatiske årsag, at det ville forstyrre respondenterne unødigt og kan påvirke respondenterne til at besvare spørgsmålene forhastet. Vi sendte en mail den 8. november 2019 til 300 personer, med en kort beskrivelse af undersøgelsens formål og spørgeskemaet. I mailen var der et link til spørgeskemaet. Kopi af spørgeskema kan findes som bilag 3.

Validitet

Spørgeskemaet er udsendt i pilotafprøvning hos 3 statsautoriseret revisorer i vores netværk, og efterfølgende er enkelte spørgsmål og kategorier præciseret. Der er i SurveyXact indbygget en mulighed for at validere de enkelte spørgsmål, ved at markere hvilke svarmuligheder der ikke kan vælges samtidig. Denne funktionalitet er benyttet, hvor det har været relevant. Derudover indbygges en funktionalitet, hvor vi som designere kan vælge, at spørgsmålet skal besvares før det næste spørgsmål præsenteres. Denne funktionalitet er anvendt i fuldt omfang i afkrydsningsspørgsmålene, men fravalgt ved bemærkningsfelterne.

Reliabilitet

Spørgeskemaundersøgelsen er foretaget på et unikt tidspunkt i forhold til revisors holdning og vurdering af kommunikation med øverste ledelse. Det betyder, at en tilsvarende undersøgelse om fx 2 år vil sandsynligvis give et anderledes billede af revisors kommunikation med øverste ledelse. I forhold til undersøgelsens reproducerbarhed vil spørgeskemaet kunne udsendes til samme stikprøve, men vil sandsynligvis resultere i andre data, fordi det er en proces vi undersøger. Udformningen af spørgsmålene er specifikt rettet mod statsautoriseret revisorer og det niveau af kendskab til ISA standarderne, der forventes at de besidder. Det betyder, at spørgeskemaet ville skulle tilpasses, såfremt det anvendes på en anden population som kunne være relevant, fx bestyrelsesmedlemmer.

Bias af generel karakter

Der er en mulig bias i spørgeskemaundersøgelsen, idet vores forforståelse kan have haft indvirkning på udformningen af spørgsmålene, samt på udvælgelsen af de spørgsmål der er fundet interessant at stille og er kommet med på det endelige spørgeskema. Ligeledes kan der være bias i forhold til, at vi som forskere i nogen udstrækning er/eller har været kollegaer/samarbejdspartnere til respondenterne. Dette vil kunne have indflydelse på sandhedsværdien af nogle respondents svar. Det er også muligt, at nogle respondenter vil vælge at svare, alene af den grund at de kender os.

3.7.5 Resultatet af spørgeskemaundersøgelsen

Præcis som det fremgår af beskrivelsen af den metodiske udførelse af spørgeskemaet, er dette fremsendt til 300 statsautoriserede revisorer via E-mail, som er fundet via offentlige opslag på hjemmesider mv.

Flere større revisionsvirksomheder har ikke E-mail adresser liggende på hjemmesider eller andre offentlige steder, hvorfor vi ikke har forsøgt at finde disse kontakter.

Der er givet en kontaktmulighed til udsteder af spørgeskema, således at respondenterne har mulighed for at få afklaret spørgsmål eller klage. En enkelt person har kontaktet os aktivt og frabedt sig at deltage.

Den samlede vurdering er derfor, at spørgeskemaet er fremsendt i lovligt ærinde og på lovlig måde.

Ligeledes fremgår der ikke indhold af erhvervsmæssig karakter eller på anden måde anpriser produkter eller ydelser, hvorfor det ikke kan karakteriseres som spam.

Alle svar er anonyme, hvilket har sikret mod problemer med persondataloven.

Vi har modtaget 45 fulde besvarelser, samt 5 delvise besvarelser, hvilket giver en svarprocent på 15%, hvilket var under det forventede. Forklaringerne på den lave svarprocent kan ikke verificeres, men kan eksempelvis skyldes, travlhed hos respondenterne, at et spamfilter har taget mailen eller at respondenterne ikke har fundet det relevant ud fra invitationen. At der alene er 5 der er faldet fra under udførelsen er bedre end forventet. Der er ikke mulighed for at verificere årsagen hertil, men det kan eksempelvis skyldes, at respondenterne, der har påbegyndt spørgeskemaet har fundet det relevant, samt at spørgeskemaet ikke har været for langt.

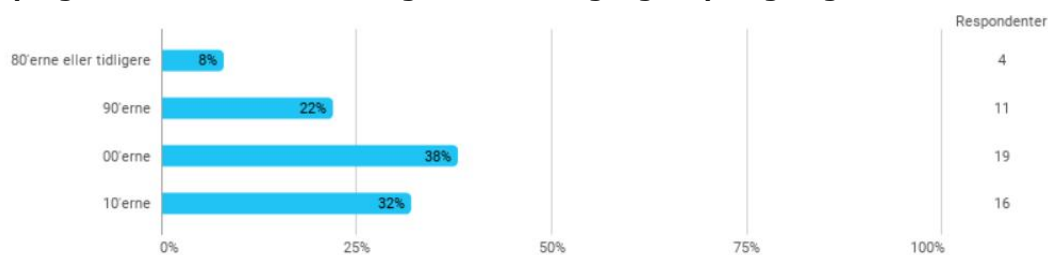
De fremsendte spørgsmål vil nu blive gennemgået enkeltvis, hvorefter der afslutningsvis vil blive lavet opsamlende analyser, herunder indbyrdes sammenligning og sammenholdelse med teori, love og regulering.

Spørgsmål 1 - Er du statsautoriseret revisor og registeret som aktiv i Erhvervsstyrelsens register?

50 ud af 50 respondenter besvarede dette spørgsmål med ja, og ingen svarede nej. Spørgsmålet havde til formål at validere respondenterne, således at eventuelle fejl i fremsendelsesproceduren til respondenter der lå uden for populationen, ikke kunne deltage ved en fejl. Der er derfor ikke registeret fejl i fremsendelsesproceduren blandt respondenterne. Spørgsmålet har en høj grad af objektivitet og er ikke vurderet til at kunne indeholde bias i forhold til hverken forståelse eller bevidst fejlagtig besvarelse.

På baggrund af spørgsmål 1 vurderes det, at de deltagende respondenter er i overensstemmelse med de udvalgte, og at de indgår i den samlede population. Hvorvidt respondenterne er repræsentative for hele populationen, er der ikke nogen validering af i dette spørgsmål.

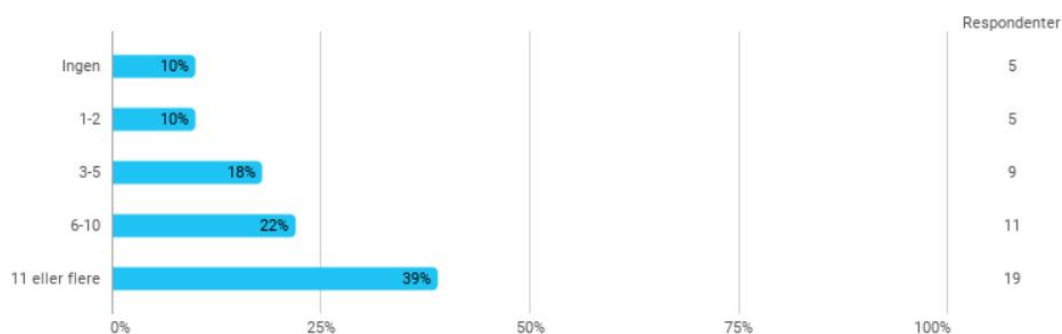
Spørgsmål 2 – I hvilket årti afgav du første gang en påtegning om revision?



Spørgsmålet har til formål at danne en segmentering af respondenterne, således at dette kan bruges for at se eventuelle forskelle i revisionserhvervets udførelse, på baggrund af hvornår revisor startede med at afgive erklæringer. Spørgsmålet har således sin berettigelse i starten af spørgeskemaet da svaret ikke bør afhænge af øvrige forhold eller informationer. Spørgsmålet har en høj grad af objektivitet og ikke i væsentlig grad er påvirket af bias.

I FSRs brancheanalyse fra 2012, fremgår det at en gennemsnitlig statsautoriseret revisor er ca. 50 år gammel, hvilket stemmer meget godt overens med målingen der har hovedvægt i 00'erne, med fordeling på de to årtier på hver side. Revisorer der underskrev første gang i 80'erne er underrepræsenteret, hvilket er i overensstemmelse med forventningerne, da disse årgange må antages at være delvis i pensionsalderen. Respondenterne vurderes derfor, at være tilnærmelsesvist repræsentativ i forhold til erfaring for den samlede population. Dette er ikke ensbetydende med, at respondenterne er repræsentative på andre parametre for den samlede population.

Spørgsmål 3 – hvor mange revisioner (ISA) udfører du årligt, hvor minimum et medlem af den øverste ledelse ikke deltager i den daglige ledelse?



Dette spørgsmål har på samme måde til formål at inddele respondenterne i segmenter, for på den måde at kunne identificere eventuelle forskelle i besvarelsen af de øvrige spørgsmål. Spørgsmålet om hvor mange årlige revisioner med eksterne medlemmer af øverste ledelse revisorer udfører (i det følgende kaldet store revisioner), siger noget om hvor meget revisor er i berøring med spørgeskemaets emne. Det kan derfor være interessant at se på, om dem der har meget daglig berøring med området gør og mener det samme som dem, der ikke har så meget berøring med området. 5 respondenter har svaret at de ikke udfører en sådan revision årligt, hvorfor dette segments holdninger til metoder ikke i praksis bliver anvendt. Det kan derfor være relevant i nogle tilfælde at udelade dette segment i vurderinger af besvarelser. 19 revisorer har svaret at de udførte mere end 11 store revisioner, hvilket giver denne gruppe en stor løbende berøringsflade med området, herunder særligt ISA 260, da alt ikke alene kan kommunikeres med den daglige ledelse.

Spørgsmål 4 – I hvor høj grad anvender du følgende kommunikationsformer med den øverste ledelse?

Generelt viser besvarelsene, at aftalebrev, tiltrædelsesprotokol, mails og telefonopkald anvendes meget ofte for ca. 60% af respondenternes vedkommende. Interessant er det, at telefonopkald anvendes i så høj grad, da denne kommunikationsform har nogle ulemper i forhold til revisionsstandarderne og reguleringen i øvrigt, blandt andet frembragt under interview med Henrik B. Olsen der siger at telefonopkald kan have den u hensigtsmæssighed at kommunikationen bliver givet uens til bestyrelsen og der vil kunne være tvivl om hvad der er informeret til hvem. Moderne teknologi gør, at flere end to personer kan deltage i en telefonsamtale og om det er sådanne telefonsamtaler der menes, er der ikke noget svar på i undersøgelsen.

Telefonsamtaler har også den umiddelbare ulempe, at den er svær at føre bevis for efterfølgende, dog kan telefonsamtaler optages og igen her er der ikke opfølgende spørgsmål tilknyttet til at verificere hvorledes telefonsamtalerne i praksis fungerer. En fordel ved telefonopkald er formodentlig, at det er hurtigt og let at udføre, hvilket teoretisk har indvirkning på kostprisen på en revisionsopgave, hvorfor det kan være et incitament for revisor i henhold til agentteorien. 4 siger at de aldrig anvender mail eller

telefonopkald til kommunikation med den øverste ledelse, hvilket er den mere formelle tilgang til opgaven.

Den afsluttende revisionsprotokol lever i bedste velgående, hvor 85% anvender protokollen meget ofte og yderligere 6% har svaret ofte. Det ser derfor ud til, at revisionsprotokollen fortsat i dag er en fast bestanddel af store revisioner og det er kun en enkelt respondent der svarer, at personen sjældent anvender revisionsprotokollen. Revisionsprotokollen er derfor i spørgeskemaet det mest anvendte ud fra den måde der er spurgt på, hvilket i høj grad må være et udtryk for at det efter at kravet er ophørt er vurderet som et af de bedste kommunikationsværktøjer til at sikre overholdelse af standardernes krav. Undersøgelsen siger ikke noget om i hvor høj grad kommunikationsformerne kombineres, men ud fra at de fleste bliver anvendt i meget høj grad, kan det forsigtigt udledes at kommunikationsformerne ikke står alene i de enkelte revisioner.

I kommentarerne til spørgsmålet er der nævnt andre kommunikationsformer, herunder to omtaler at et ledelsesbrev som alternativ, lige som LinkedIn, nyhedsbreve og andre digitale løsninger også er nævnt. Særligt det sidste er en interessant vinkel der åbner op for at fremtidens kommunikation med øverste ledelse kan være digital fælleskommunikation, når det eksempelvis drejer sig om generelle emner der angår en større mængde virksomheder, der så kan kommunikeres til samtidig. En fordel er herved at det kan gøres effektivt, med minimering af tidsforbrug. Men en ulempe kan være, at man kan have svært ved at sikre at modtageren har læst det, hvilket er en integreret del af revisionspåtegningen, hvor den øverste ledelse med underskrift bekræfter forståelsen og gennemlæsningen af dokumentet.

Det kan i nogen grad udledes af besvarelsen, at revisorer kun i begrænset omfang har droppet revisionsprotokollen som følge af lovændringen i 2016.

Møder er også præsenteret med besvarelsen meget ofte for 45% af respondenterne og 34% anvender det ofte. Møder kan være tidskrævende, da det ved fysisk fremmøde kan kræve transport, herunder forberedelse og referat skrivning mv. Til gengæld er det en god metode til at sikre tovejskommunikationen, beskrevet i ISA 260 og særligt i kombination med et referat der går til gennemlæsning inden endelig godkendelse som sikrer en højere grad af fælles forståelse af de kommunikerede emner.

Spørgsmål 5 – hvordan har din anvendelse af følgende kommunikationsformer ændret sig siden 2016?

Som det fremgår af tabellen i bilag 4, er store dele af besvarelsene i forhold til de enkelte kommunikationsformer i væsentlig omgang uændrede siden 2016. Enkelte tendenser ses, herunder et mindre brug af tiltrædelsesprotokol og protokol i årets løb.

Som forventet, er der også nogle der svarer at den afsluttende revisionsprotokol bliver brugt mindre, hvilket også er det eneste mulige svar, da det indtil 2016 var et krav. Det mere markante i forhold til dette spørgsmål er det forhold, at 85% af revisorerne mener at de bruger den afsluttende revisionsprotokol i samme omfang som tidligere, hvilket i hovedtræk må tolkes som i alle revisioner, hvor der er en øverste ledelse, da dette også var omfattet af kravet indtil 2016.

I bemærkninger fremkommer der flere nuancer på spørgsmålet, herunder nævner flere ledelsesbreve eller den engelske betegnelse managementletter som et alternativ, dog indeholdende flere af de samme elementer som protokollen, men med større fokus på at overholde gældende ISA som de er i dag. I en uddybende kommentar bemærkes også, at ledelsesbrevet som denne respondent anvender også underskrives af bestyrelsen, hvilket er med til at sikre effektiv tovejskommunikation ved at ledelsen bekræfter forståelsen og muligheden for at tilbagemelde eventuelle bemærkninger.

Af besvarelsenerne kan det udledes, at der langsomt kan være en transformation i gang og at respondenterne ønsker at anvende sikre kommunikationsværktøjer hvor protokollen fortsat er foretrukket, fordi man ikke entydigt har nogen andet der helt kan erstatte denne form.

Ændringer på dette område sker derfor ikke lige fra det ene år til det andet, og noget kan tyde på, at det er løbende proces, der kun delvis udvikler sig i forhold til lovgivning og regulering, men i lige så høj grad i forhold til markedets efterspørgsel og den teknologiske udvikling.

Spørgsmål 6 – i hvor høj grad er følgende hensyn afgørende for din kommunikation med den øverste ledelse?

Som de to foregående spørgsmål svarer 47 respondenter på dette spørgsmål. Forventningen ud fra tidligere interview, spørgeskema, artikler og teori var at revisor i høj grad vil tilrettelægge kommunikationen med den øverste ledelse i en sådan grad, at man primært minimerede revisors risiko for at pådrage sig erstatningspligt, subsidiært ved at sikre at kvalitetskontrollen kan bestås ved overholdelse af ISA.

Ser man på kategorierne i høj grad og i meget høj grad, ser man at 62% tager dette hensyn til at undgå erstatningsansvar, hvilket derfor er overraskende lavt, i forhold til ovenstående. Der er dog alene 10% der svarer at de tager det hensyn i enten lav eller meget lav grad, så det vurderes at være med i overvejerne for langt de fleste.

Frasorterer man respondenter der ikke udfører store revisioner som defineret, ud fra en tese om at de ikke har noget incitament til at skulle tage hensyn til kvalitetskontrol eller erstatningsansvar for noget de ikke laver, ændrer det ikke på det forhold at der også er øvrige respondenter der svarer at de kun i lav eller meget lav grad tager hensyn til

kvalitetskontrollen (15%) eller erstatningsansvar (12%) i deres kommunikation med øverste ledelse. Tallet er derfor større end den direkte usikkerhed ved besvarelsen og det er derfor signifikant at nogle respondenter har denne opfattelse ved besvarelsen. Spørgsmålet har en høj grad af subjektivitet og afsøger alene respondenternes egen verdensopfattelse, så der kan derfor ikke være noget i besvarelsen der kan være forkert. Der vil altid være naturligt bias i form af misforståelse af spørgsmål som alene kan minimeres med præcise formuleringer, hvilket vurderes at være opfyldt i dette spørgsmål. En anden bias er respondenternes egeninteresse i at fremstå mere ordentlig eller attraktiv end den måde de reelt vil agere. For at imødekomme dette, er spørgeskemaet besvaret anonymt, således at vi ikke kan identificere den enkelte respondent, hvilket øger validiteten i et sådan spørgsmål, hvor enkelte personer kan blive kompromitteret på baggrund af deres besvarelser, hvis de agerer anderledes end omverdens forventning. Selvom der er oplyst anonymitet, kan der være en skepsis for om dette så også er tilfældet. Ligeledes er dette imødekommet ved at spørgsmålene alle kan besvares med samme grad og respondenterne ikke er blevet bedt om at rangordne de forskellige hensyn, da det vurderes af forstærke bias, selvom det objektivt vil give et bedre vurderingsgrundlag.

Ud fra besvarelsene, er det hensynet til at optimere den øverste ledelses beslutningsgrundlag, som 83% af respondenterne svarer i høj- eller meget høj grad til. Et hensyn der ikke er direkte omfattet af lov eller regulering, men blot afledt heraf og kan også indgå som naturlig følgevirkning, for at overholde de øvrige hensyn.

I agentteoretisk perspektiv vurderes særligt erstatningsansvar at vægte høj, da det kan gå direkte ud over revisors kortsigtede økonomiske situation. Teorien er derfor delvis underbygget med disse besvarelser, uden at det er entydigt, da det også kan udledes at revisor også tænker langsigtet og ønsker det gode samarbejde på den lange bane og vægter alle opgaver fastsat af principalen, uden det bliver overskygget af egeninteresse.

Spørgsmål 7 – angiv hvorvidt du er enig eller uenig i følgende udsagn.

I den tidligere omtalte artikel i Jyllandsposten af professor Lars Bo Langsted,⁴⁷ beskriver han den mulige konsekvens det kan få, hvis man på daværende tidspunkt vedtog at afskaffe revisionsprotokollen, som man bekendtgjorde. Et synspunkt der nu tre år senere, ifølge spørgeskemaet ikke deles af revisorerne, hvor 44 ud af 45 svarer andet end enig eller meget enig. 31% svarer at de er meget uenige, hvilket kan være et udtryk for et direkte omvendt synspunkt, hvilket også er udtalt af en respondent i bemærkninger. Der er naturligt andre interesser for revisorer end for Lars Bo Langsted, og besvarelsene kan derfor ikke verificeres som et udtryk for at det ikke er blevet sværere at dømme revisor, men kan alene stå som et klart fortolkningsbidrag fra

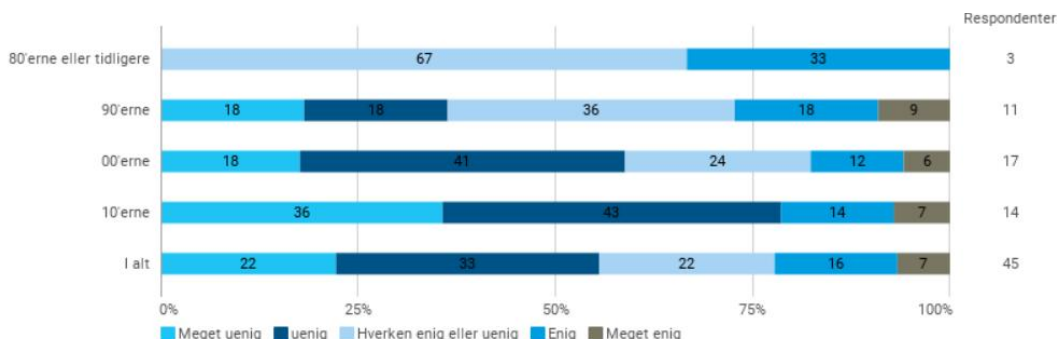
⁴⁷ Jf. Lars Bo Langsted: Kontrol med revisorer kan svækkes – Jyllands-Posten 25.01.2016

revisorerne der i langt overvejende grad er uenige i dette udsagn, hvilket således også vurderes at være repræsentativt for den samlede population.

Til det næste udsagn om hvorvidt øverste ledelse har fået et dårligere beslutningsgrundlag, er der 21% af respondenterne der er enten enige eller meget enige, mens der er 55% der er uenige eller meget uenige. Spørgsmålet deler derfor i højere grad respondenterne op, hvilket underbygger at der ikke er en fælles forståelse af virksomheden på området, men at de enkelte har deres egen opfattelse af hvordan denne lovændring har ændret beslutningsgrundlaget for øverste ledelse. Segmenterer man besvarelseserne i forhold til revisors erfaring i spørgsmål 2, ses et tydeligt mønster i forhold til, at de mest erfarne revisorer er enige i at afskaffelsen af protokollen påvirker beslutningsgrundlaget negativt, mens nyere revisorer i højere grad er uenige. De nyere revisorer kan have svært ved at vurdere forskellen fra tidligere, mens de muligvis også er uddannet til at have andre værktøjer og tilgange til problemstillingen, mens de mere erfarne revisorer har haft stor tillid til protokollen som et godt rapporteringsværktøj til øverste ledelse, som nu efter afskaffelsen kan give udfordringer i forhold til at relevante oplysninger når frem til bestyrelsen.

I kombination med spørgsmål 6 giver det anledning til bekymring, da revisorerne i høj grad vægter hensynet til bestyrelsen meget højt. Når der så samtidig er en gruppe af revisorerne der mener, at det efter protokollens afskaffelse er sket en svækkelse i forhold til at give bestyrelsen et godt beslutningsgrundlag. Det kan derfor tolkes således, at der er en delmængde af den samlede population af statsautoriserede revisorer der mener, at der er et sted hvor reguleringen ikke er tilstrækkelig, eller der mangler muligheder for at få revisor til at opfylde deres prioriteter omkring hensynet til bestyrelsens beslutningsgrundlag.

I bemærkningerne underbygger kommentarerne, at det kan dele respondenterne op i mindre grupper, eksempelvis nævner en respondent at der efter hans mening ikke skal ske yderligere regulering eller lovgivning på området.



I delspørgsmålet efter, om hvorvidt revisionsprotokollen igen skal gøres til et lovpligtigt rapporteringsværktøj, er 29% enige eller meget enige, mens 32% er uenige eller meget uenige, mens resten hverken erklærer sig enige eller uenige.

Til spørgsmålet om, hvorvidt respondenterne er enige eller uenige i hvorvidt tiltrædelsesprotokol er tilstrækkelig kommunikation med øverste ledelse i planlægningsfasen, er der igen stor spredning i besvarelserne. Om det ene eller andet er den korrekte opfattelse, kan ikke udledes af besvarelserne, men det kan udledes at der er forskellige opfattelser heraf blandt respondenterne, hvoraf det kan udledes at der kan være et behov for præcisering eller regulering, hvis man ønsker revisionsproduktet strømlinet mere. Tiltrædelsesprotokollen har styrkerne i beviset for kommunikationen, mens den omvendt kan kritiseres for ikke at kunne afdække hvilke personer man kommunikerer med i den anden ende, herunder vurdering af intrigeret og neutralitet i skøn med videre.

31% af respondenterne erklærer sig enige i, at der er brug for nye værktøjer til kommunikation med øverste ledelsen, mens 37% er uenige. 31% er hverken enige eller uenige.

Kun 11% mener, at der er opnået en tidsbesparelse i forbindelse med afskaffelsen af protokollen. Afskaffelsen der politisk blev afskaffet, netop med det formål at lempe de administrative byrder for virksomhederne, samt at lægge sig på linje med det øvrige EU. Ændringen har ifølge respondenterne i undersøgelsen ikke haft den ønskede effekt i forhold til tidsbesparelse, flere erklærer sig endda meget uenige.

I det sidste udsagn er respondenterne blevet bedt om at erklære hvorvidt de er enige eller uenige i om revisionsprotokollen skal være obligatorisk for virksomheder med mindst et medlem af den øverste ledelse, der ikke er med i den daglige ledelse. Her svarer 55% at de er enige eller meget enige. Det vurderes på baggrund heraf, at mange revisorer mener at protokollen er et godt værktøj, der gerne må være obligatorisk for de virksomheder hvor det giver mening. Tidligere har revisionsprotokoller været obligatoriske helt ned til holdingselskaber uden aktivitet, eller i virksomheder hvor der var fuldt personsammenfald mellem øverste og daglige ledelse i meget små virksomheder, hvilket flere har udtalt sig om, har været rent skrivebordsarbejde uden reel værdi eller substans. Så den foreslåede ændring, fremsat som et udsagn får flertal blandt respondenterne, hvorfor det kunne være relevant for branchen og de lovregulerende myndigheder at se på.

Spørgsmål 8 – I hvor høj grad mener du at følgende emner bliver genstand for kommunikation med den øverste ledelse fremadrettet?

Over halvdelen af respondenterne mener, at GDPR i høj eller meget høj grad vil blive genstand for kommunikation med den øverste ledelse fremadrettet, mens der kun er en lille del af respondenterne der mener at det i lav eller meget lav grad vil blive genstand for kommunikation med øverste ledelse. Svarene er i høj grad foreneligt med revisors ønske om at give bestyrelsen det bedst mulige grundlag for deres beslutninger, da det må være det væsentligste incitamentet hertil, da det ikke er et emne der i

udgangspunktet pådrager revisor ansvar eller medfører direkte fejl i regnskabet, da overtrædelse af GDPR lovgivning typisk kan føre til betydelige bøder til skade for virksomheden, men som revisor alt andet lige kan have svært ved at forudsige med rimelig sandsynlighed ved regnskabsårets afslutning.

CSR og Whistleblowerordninger ligger lavest i forhold til respondenternes forventninger til hvilke emner, blandt de udvalgte, der bliver genstand for fremadrettet kommunikation, hvilket stemmer fint overens med revisionsstanderne, hvor disse emner sjældent bliver omfattet af tvungen kommunikation herom, da det kun sjældent kan have en direkte påvirkning på regnskabet.

I forhold til emnet omkring hvidvask svarer flertallet, at risikoen for at virksomheden bliver udbyttet til hvidvask i høj grad eller meget høj grad bliver genstand for kommunikationer med den øverste ledelse. Herudover svarer 27% yderligere at det vil blive det "i mellem grad". Det er stort set identisk med overholdelse af GDPR. I forhold til emnet hvidvask kan der også være incitamenter til at revisor søger at afdække risikoen for erstatninger. Revisors forpligtelser i forhold til hvidvask er løbende blevet skærpet og det er derfor også i revisors interesse at sørge for at virksomheden kan sætte de rette foranstaltninger op mod et sådant misbrug. Senest er Danske Banks revisor Ernst & Young nu også blevet anmeldt til bagmandspolitiet, på baggrund af den foretagne revision, hvilket i første omgang vil være en sag om ansvar, herunder straf. I tilfælde af at de bliver tildelt skyld, vil sagen om muligt blive videreført som en civil erstatningssag af aktionærene, der mener at have lidt et tab, som så uden tvivl må være en væsentlig eventualforpligtelse for revisor.

Emnet der ofte bliver omtalt i forlængelse af hvidvask, er terrorfinansiering. Til dette emne er der stor spredning i besvarelsene. 47% af respondenterne svarer, at dette kun i lav eller meget lav grad bliver genstand for kommunikation med den øverste ledelse. 33% mener det i høj eller meget høj grad bliver genstand for kommunikation. Emnet ligger formodentligt fjernt for de fleste, men allerede ved revisors kundeaccept skal der gøres overvejelser om hvem kunden er, og om denne kan være indblandet i terrorfinansiering. Ved terrorfinansiering, er det særlig de udgående transaktioner der er interessante i forhold til hvor de går hen. Hensyn til kvalitetskontrol, erstatningssager eller grundlag for bestyrelsens beslutninger vurderes ikke at være det bærende i forhold til dette emne, men da strafferammen for terror finansiering eller meddelagtighed heri er blandt de højeste, vil dette være en naturlig frygt for revisor at blive indblandet i en sådan sag, blot ved mistanke.

Cyber security har over halvdelen, hvor 57% har svaret, at dette bliver genstand for kommunikation fremadrettet i høj eller meget høj grad. Her kan man pleje hensynet til bestyrelsen ved både at effektivere revisionen, ved at identificere særlige risici igennem

drøftelse med øverste ledelse om emnet, samtidig med at man gensidig kan kommunikere fundne uhensigtsmæssigheder omkring it-sikkerhed og på den måde styre deres mulighed for at styre virksomheden i den rigtige retning ved at give dem det bedste beslutningsgrundlag.

Corporate governance vurderes i spørgeskemaet også at kunne blive genstand for kommunikation med øverste ledelse fremadrettet. Dette emne hører også til den lidt blødere afdeling, hvor en direkte fejl i regnskabet ikke er det åbenlyse følge af at god forretningsledelse ikke følges. Revisor viser igen her, at flere af respondenterne tager hensynet til at give bestyrelsen et godt beslutningsgrundlag meget seriøst, da det ikke er et emne der for ikke børsnoterede er noget man er pligtig til at gå ind i direkte afledt af ISA, ligesom erstatningsansvar som følge af dårlig udførelse af corporate governance ikke tidligere har været et tema.

45 respondenter gennemførte hele spørgeskemaet og er medtaget i alle besvarelser. 2 faldt fra til spørgsmålet, hvor respondenterne blev bedt om at erklære sig enige eller uenige i en række udsagn. Den relative lave frafaldsprocent er vurderet acceptabel for spørgeskemaets validitet.

3.7.6 Vurdering og diskussion af spørgeskema II

Spørgeskemaet blev udarbejdet og fremsendt i henhold til planen. Besvarelserne var generelt af god kvalitet. Deltagerprocenten var lidt lavere end forventet. Der er derfor en større usikkerhed til om svarende er repræsentative for den samlede population. I analysen er det generelt forudsat, at svarerne er brugbare til at udtale sig om generelle tendenser, med en forståelse af, at der er nogen usikkerhed ved målingen.

Spørgeskemadesignet har virket efter hensigten og vores respondenter vurderes normalfordelt inden for de enkelte segmenter, årstal for første erklæring og antal af revisionspåtegninger.

Bias er generelt forsøgt begrænset ved udformningen af spørgsmål, rækkefølgen på spørgsmål og respondenternes anonymitet i forhold til vurderingen af besvarelserne, har der fortsat været opmærksomhed på at de holdningsbaserede spørgsmål naturligt vil indeholde nogen grad af bias i forhold til respondenternes egen interesse og eventuelt i andres øjne forkerte selvpfattelse. I udgangspunktet vurderes besvarelserne, at være troværdige udsagn af respondenternes egen opfattelse af de emner der indgår i spørgeskemaet.

Frasorterer man respondenter der ikke har afgivet revisionserklæring overfor selskaber med minimum et eksternt bestyrelsesmedlem er analysen meget klar, 37 anvender fortsat revisionsprotokollen ved årsafslutning meget ofte og 3 svarer ofte, mens kun 1

svarer sjældent. Dette vurderes klart at være et udtryk for den generelle holdning i branchen, at selvom revisionsprotokollen ikke længere er obligatorisk, avendes den fortsat i stor stil i virksomheder hvor revisor vurderer at det giver mening.

Der er 14 respondenter af dem der afgiver erklæring om revision efter spørgsmål 3, der svarer, at de mindre eller meget mindre anvender tiltrædelsesprotokollen, heraf 10 svarer meget mindre. Det vurderes derfor særligt her at have haft en effekt på en større delmængde af populationen efter lovændringen. Tiltrædelsesprotokollen er også meget formel og kan muligvis være svært forståelig for modtageren, hvorfor nogle revisorer her har grebet muligheden for at udføre de krævede handlinger i forhold til kommunikation med øverste ledelse ved tiltrædelse på en ny måde. Dokumentet vurderes også at have været et mere standardiseret dokument uden samme substans indhold som den afsluttende revisionsprotokol kan have.

I kommentarfeltene fremgår det flere gange, at nogle respondenter mere og mere aktivt bruger ledelsesbreve eller management letters som i formen er mindre løs, men har samme indhold og et formål om at løfte revisionsopgaven i ISA 260. Der kunne med fordel have været mere dybdegående spørgsmål til brugen af disse inkluderet i spørgeskemaet, for at forstå om der er nogle respondenter der har valgt at avende dem på en banebrydende ny måde i forhold til tidligere.

Ud fra opgavens teori var der en forventning til spørgsmålet omkring hvilke hensyn revisor vægter ved kommunikation til øverste ledelse, ville blive besvaret med en overvægt af høj grad til hensynet erstatningsansvar. Det viste sig ikke at være tilfældet, da det faktisk var det hensyn der havde mindst tilslutning af i høj grad og i meget høj grad. Kun 8 respondenter giver et svar, hvor hensynet til erstatningsansvaret vægter højere end at give bestyrelsen det bedste beslutningsgrundlag. 20 vægter bestyrelsens beslutningsgrundlag højere end erstatningsansvar. Disse besvarelser er i nogen grad modsatte rettet i forhold til den anvendte teori. Teorien er derfor ikke som antaget gældende i denne situation eller også har respondenterne for nogles vedkommende besvaret i uoverensstemmelse med deres faktiske handlinger. Det må antages, at revisor i hvert fald selv mener at være i stand til at sætte sig ud over egne kortsigtede incitament, enten fordi de har en særlig høj intrigeret eller er mere langsigtede end teori foreskriver.

I spørgeskemaet opnår et smalt flertal for at revisionsprotokollen skulle genindføres ved lov for virksomheder med mere end et eksternt bestyrelsesmedlem. Hvilken igen underbygger ønsket fra en del revisorer om ikke bare at bruge protokollen, men også et ønske om at alle skal bruge den. En sådan regulering giver alt andet lige også en mere strømlinet behandling af kommunikation med øverste ledelse, som kan være til bestyrelsesmedlemmer der sidder på tværs af flere bestyrelser et bedre grundlag for at

forstå kommunikationsformen. Der er ikke en signifikant sammenhæng mellem revisors alder og ønsket om at genindføre krav om protokol, som man kunne forvente at dem der altid havde arbejdet, vejede tungere end de helt nye revisorer.

I forhold til fremtidige emner rangerer GDPR, hvidvask og Cyber Security højest når det handler om, hvad revisorer forventer bliver fremherskende emner i kommunikationen med øverste ledelse. Fælles for dem kan det siges, at det er områder der kan medføre store bøder og dårlig omtale for manglende omtale, måske ikke i så høj grad for Cyber Security, men her er der bare store tab på spil som følge af den øgede afhængighed for virksomhedens daglige drift, at man har adgang til sine data og er online. Her stemmer teorien fint overens med besvarelsene, idet der er emner der kan medføre erstatningsansvar for dem der vidste noget og ikke gjorde det rigtige.

Der er ingen tvivl om, at resultaterne af spørgeskemaet klart underbygger at der er meget forskellige opfattelser af emnet omkring kommunikation med øverste ledelse, herunder forskellig opfattelse af hvordan opgaven skal løses.

En tendens der dog ses som relativt gennemgribende i undersøgelserne er, at særligt de mere risikobetonede emner som revisionsteorien ønsker at rapportere omkring, hvilket også er udgangspunktet i revisionsteori og reguleringen i ISA.

Da der i høj grad er konsensus om resultatet, er diskussionen i højere grad om det er en regulering der skal til for at opnå et bedre resultat eller om det bedste er individuelle løsninger.

3.8 Diskussion om fremtidens kommunikationen øverste ledelse

Hvad skal revisor så gøre i forhold til opgaven omkring kommunikation med øverst ledelse?

Identificer øverste ledelse

På baggrund af de teoretiske, beskrivende og analyserende afsnit er der udarbejdet et overblik over opgavens fortolkning af de væsentligste punkter der bør overvejes i forbindelse med kommunikationsopgaven med øverste ledelse.

Det første der bør afklares, er hvem der udgøre den øverste ledelse. I udgangspunktet kan dette forekomme ligetil, med et udgangspunkt i den registrerede bestyrelse ifølge cvr registeret. Det er dog vigtigt at forsøge at afsøge eventuelle øvrige dynamikker mellem medlemmerne, og hvordan udføre de deres rolle internt i ledelsesgruppen. Er bestyrelsesmedlemmer der deltager direkte i den øverste ledelse, eller er medarbejdere i øvrigt i virksomheden. Kortlæg ligeledes medlemmernes kompetencer, er det

familiemedlemmer der blot er indsat i bestyrelsen for at fylde op, eller er det professionelle medlemmer der sidder på tværs af andre bestyrelser, herunder hvilken uddannelsesmæssig baggrund har de herfor.

Etabler kommunikationen, herunder former

Herefter skal kommunikationen etableres, her er det vigtigt at få sikret at kommunikationen er effektiv, på den måde at kommunikationen går igennem, læses og forstås. Ved mail kommunikation er det særligt vigtigt at det sikres at kommunikationen er gået igennem læst og forstået, ellers risikere man at kommunikationen er ugyldig. Indbyg eventuelle retoriske spørgsmål, som f.eks. er du enig heri, eller er det også din opfattelse, selvom der måske ikke er tvivl om emnet, men blot for at fremtvinge en besvarelse. Dette område kan tit blive genstand i bevisførelse, men også vigtigt for at åbne en god revision.

Forventningsafstemning

Som et næste er det en god ide at få afklaret forventningerne, revisor kan sagtens digtere processen i et aftalebrev eller tiltrædelsesprotokollat, men det kan gøre mange til lettere, både i forhold til effektivitet, overholdelse af ISA og kundens oplevelse, at få afklaret forventningerne. Foruden den kommunikation der følger afreguleringen i ISA, hvad ønsker øverste ledelse så at revisor skal have fokus på og kommunikere omkring. Bring eventuelt begrebet væsentlighedsniveau op, og forklar brugen og eventuelt også det beløbsmæssige planlagte væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed. Dette kan nedbryde en væsentlig forventningskløft mellem øverste ledelse og revisor, hvis begrebet væsentligt for regnskabet tolkes meget forskelligt. Der er så også mulighed for at øverste ledelse ønsker væsentlighedsniveauet nedbragt, hvilket kan føre til en dialog om det forventede tidsforbrug. Da fastsættelse af væsentlighedsniveauet ofte indeholder både objektive beregninger og subjektive vurderinger når det fastsættes er det ikke sikkert at revisorer på tværs fastsætter det ens. Oplysninger til øverste ledelse omkring væsentlighedsniveau er allerede blevet et krav som følge af EU-regulering når det gælder PIE virksomheder.

Interessant kunne det være hvis bestyrelserne og revisionsudvalgene begynder at ønske dette oplyst samtidig med de indhenter tilbud på fremadrettet revision. Teoretisk er der en sammenhæng mellem væsentlighedsniveauets størrelse og revisionens omfang herunder kvalitet. Om det så altid gør sig gældende i praksis kan der ikke føres bevis for. Fra et samfundsperspektiv kunne det være interessant og se om der var en sammenhæng mellem konkurser eller 3. mands tab i øvrigt overfor reviderede virksomheder med blanke påtegninger, i forhold til det fastsatte væsentlighedsniveaus størrelse.

Revisionsbranchen kunne muligvis drage fordel af at give denne indsigt til øverste ledelse i forhold til legitimationen af tilbud og tidsforbrug på opgaverne, hvorfor det kan være en anbefaling værd.

Når de indledende områder er på plads, skal planen for kommunikation lægges. Der skal være fokus på hvad det er for en virksomhed, herunder størrelse og omfang samt de forhold omkring ledelsesmedlemmerne der er afklaret i det indledende.

En lille virksomhed med en "tante" bestyrelse har ofte en direktør der også er ejer. Her er revisor i udgangspunktet ikke i lige så høj grad bange for at overtage ansvar. Bestyrelsen sidder på nåde af ejeren og har derfor sjældent selvstændige markante holdninger til revisionen. Der skal derfor være fokus på at ISA standarderne overholdes på en sådan måde at man overholder kvalitetskontrollen. En god ide er også at sikre at bestyrelsen opnår et minimum af forståelse for deres ansvar, eventuelt ved opfordring til deltagelse i kursus eller udlevering af mindre brochure eller bog herom. Det er sjældent godt for nogle parter at der sidder en bestyrelsen uden interesse eller indflydelse på virksomheden, da det besværliggør arbejdet med at udføre en teoretisk korrekt revision. En protokol kan overfor denne type virksomhed have den svaghed at den ikke bliver læst, men blot underskrevet, om revisor kan være tilfreds med, det er til diskussion og anbefalingen er at noget kommunikation bør foregå mundtligt for at opnå en forståelse ved øverste ledelse.

En virksomhed med eksterne bestyrelsesmedlemmer men med en ejerleder er igen lidt bundet af det forhold at bestyrelsen der officielt ansætter direktøren også er ansat af den samme. Ejerlederen kan derfor aldrig som aktionær påstå at hans eventuelle tab er bestyrelsens ansvar. Dette er en vigtig pointe når revisor skal planlægge kommunikationen i en sådan sag. Det er dog vigtigt at understrege at reglerne formelt er de samme og revisor derfor bør reagere på samme måde i forhold til at udføre en revision i henhold til ISA, kommunikationen til øverste ledelse vil dog kunne være genstand i en erstatningssag rejst af aktionærerne. Hvis det af revisor vurderes at bestyrelsesmedlemmerne kender deres ansvar mv., kan dette med fordeling kommunikeret via henvisninger til standarddokumenter, afsnit på en hjemmeside eller lignende og så kommunikere et andet sted om det væsentligste som bestyrelsen bør vide og have en holdning til. Selv i denne virksomhedstype har bestyrelsen en begrundet forventning om at modtage relevant information fra revisor for at kunne lede virksomhederne strategisk, selvom det i høj grad sker sammen med ejeren.

En virksomhed med eksterne bestyrelsesmedlem og en ekstern ejerkreds, kan f.eks. være de børsnoterede. Men også mange andre mindre virksomheder, har en sådan konstellation. Virksomheder der har vokset sig så store, at ejerlederen har vurderet at der må en anden til at drive virksomheden i det daglige, enten på grund af alder eller

kompetencer. I en sådan situation kommer teorien i fuldt udspring og denne ejer hyre en revisor for at påse at den daglige ledelse tager hensynet til ejeren frem for sit eget når der skal træffes beslutninger der føre til optimering af virksomheden ud fra ejerens ønske. De største aktionærer vil i mange tilfælde være repræsenteret i bestyrelsen, enten i egen person eller en anden repræsentant. Revisor kan igen med god grund forvente at bestyrelsen kender sit ansvar og skal derfor have fokus på det væsentligste i kommunikationen. Protokollen er her god, da bestyrelsen kan ændres løbende og et nyt medlem har brug for en indsigt i hvad der tidligere har været kommunikeret ved, hvilket er en af protokollens styrke via det fortløbende nummer system der sikre fuldstændighed. Bestyrelsen tager her et reelt ansvar, særligt hvis der er en spredt aktionærkreds eller ejeren ikke selv sidder i øverste ledelse. En anden vigtig pointe i tilfælde hvor majoritetsejeren sidder i bestyrelsen, ikke favoriseres som følge af at det er ham der primært har ansvar revisor, da det ikke er tilladt at kommunikere direkte til ejerne men kun til øverste ledelse, hvilket skal forstås som den samlede øverste ledelse. Det er derfor meget vigtigt at have dette for øje som revisor Derfor er protokoller og deltagelse i møder de bedste kommunikationsformer.

Hvis der skal peges på hvad der kan ændres, er dette en subjektiv vurdering, hvilket også står klar efter undersøgelserne der viser en diversitet i respondenternes besvarelser. Hvorvidt revisionsprotokollen skal gøres lovpligtig igen for alle revisioner, er formodentligt ikke særligt værdiskabende for hverken kunder eller revisorer og i en branche der selv har været gode til at regulere sig selv, herunder ved ISA, god skik mv. er det måske nærmere her man skal arbejde på at strømline nogle ting. Med den nuværende regulering på området er der stor frihed til valg af former for kommunikation men også i nogen grad indholdet. FSR kunne med fordel for branchen arbejde med dette emne herunder komme med anbefalinger. Protokollen er blevet lovpligtig for PIE virksomheder og med god grund, i virksomheder med en opdelt ledelse er dette fortsat en god rapporteringsform, som selvfølgelig kan forbedres. F.eks. ved at tydeliggøre, standard oplysninger om ansvar med videre fra revisionens vigtige bemærkninger.

Internt i revisionsvirksomhederne bør man også arbejde med området, både i form af relevante uddannelse i området og sikring af kvaliteten i opgaverne, via implementering af kvalitetssikringen. Det er vigtigt at man augmenterer for sine valg, da en velbegrundet håndtering af kommunikationen med øverste ledelse som udgangspunkt må være tilstrækkeligt til at overholde ISA og sikre revisor bedst muligt i et eventuelt retsligt forløb omkring tab.

4. Konklusion

Efter den tidligere regerings ønske om at foretage harmonisering af dansk revisorlovgivning, om muligvis også det generelle ønske om at lempe de administrative byrder, blev protokollen som et krav afskaffet med ændring af revisorloven i 2016.

Dette skete på trods af revisorkommissionen anbefalede, at man fastholdt det lokale danske krav om at føre en revisionsprotokol for virksomheder hvor der blev udført revision. Lars Bo Langsted skrev også i sit indlæg i Jyllands-Posten, at der var risiko for at kontrol med revisorer svækkes.

På baggrund af denne kritik blev spørgsmålet i denne afhandling stillet, i forhold til hvordan udviklingen så har været i forhold til revisors kommunikation med øverste ledelse siden lovændringen, samt hvordan dette kan og skal løses fremadrettet?

Spørgsmålene stillet som følge af den indledende kritik, har således det formål at vurdere om der var hold i revisorkommissionens kritik, samt professor Lars Bo Langsteds frygt for den generelle retstilstand inden for revision.

Teori

I afhandlingen har været anvendt to gennemgående teorier for at analysere og vurdere det indsamlede data. Agent-principalteorien i forhold til det samspil mellem hvem revisor arbejder for og hvilke egne interesser der kan komme i konflikt, når det handler om kommunikation med øverste ledelse samt teorien om den forventningskløft der naturligt er mellem øverste ledelse og revisionen, samt hvordan den påvirkes ved regulering.

Regulering

Ved udgangspunkt i revision efter internationale standarder (ISA), er den samlede vurdering at det kun i meget begrænset omfang er sket ændringer i kravene til rapportering til øverste ledelse før og efter lovændringen i 2016. Den væsentligste ændring vedrører formen på kommunikationen der fremadrettet ikke er et eksplicit krav om skriftlighed, herunder nogle af protokollens kendetegn, f.eks. at den blev fortløbende nummeret, dateret og underskrevet af den samlede ledelse. Ligeledes protokollens øvrige karakteristika som identifikation af den årsrapport der rapporteres til, samt en erklæring fra ledelsen om at den var læst og forstået, alt sammen ting der ikke dikteres direkte i ISA.

Lidt paradoksalt er det så, at der ved en EU-forordning fra 2014, implementeres et krav til kommunikationsformen som i høj grad er sammenligning med den danske revisionsprotokol. Denne er dog kun gældende for de såkaldte PIE virksomheder. Protokollen består således for disse i Danmark.

Reguleringen af kommunikation til øverste ledelse er generelt meget omfattende når man gennemgår alle ISA, men giver revisor et stort råderum til subjektivt at vurdere, hvor noget er relevant og hvornår noget ikke er relevant. Fordelen er, at man kan målrette sin kommunikation til den øverste ledelse ud fra den konkrete sag og en vurdering af hvad der er relevant i forhold til risiko og væsentlighed i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. Denne frihed er blevet større efter ændringen af revisionsloven i 2016, men kan fortsat løses på samme måde som før, hvis det findes hensigtsmæssigt af revisor. Ulempen er, at revisor i langt højere grad skal begrunde sine valg om hvorvidt noget er medtaget eller ikke medtaget og om noget skal være skriftligt eller ikke skriftligt kommunikeret. Konklusionen på baggrund heraf er, at i byt for øget frihed for revisors valg af emner til kommunikation og formen herpå, må det forventes at kravet til dokumentation for de bagvedliggende overvejelser øges.

Revisor bør derfor være særligt opmærksom på at begrunde sine valg, hvilket skal ske skriftligt i den interne revisionsdokumentation. Om det sikre valg er at fortsætte med brugen af revisionsprotokollen, er der ikke noget entydigt svar, på men ud fra afhandlingen er der tegn på at nogle revisorer agere efter denne tankegang. Hvis revisor har truffet en beslutning omkring indhold eller metode for kommunikationen for den øverste ledelse der er dokumenteret og velbegrundet, må det konklusionen i udgangspunkt være at revisor, hvis denne i øvrigt udføre sit erhverv kompetent, skal tages for troende selvom det er en subjektiv vurdering som en anden revisor ikke nødvendigvis vil være enig i.

Resultat af interview

Konklusionen på interview med Henrik Branderup Olsen blev, at revisionsprotokollen efter hans opfattelse fortsat var det bedste og mest anvendte kommunikationsform ved revision. Ligeledes var vurderingen også, at effektiv tovejskommunikation foreskrevet i ISA blev sikret ved at den øverste ledelse kvittere for modtagelse og gennemlæsning ved underskrift. Et udgangspunkt der alligevel giver anledning til diskussion. Henrik mener også, at revisionsprotokollen er med til at give bestyrelsen et godt beslutningsgrundlag, men at muligheden for fravalg af revisionsprotokol er generel en administrativ lempelse for revisor.

Resultat af spørgeskema 1

De udenlandske respondenter, der ikke tidligere har haft et krav om en revisionsprotokol, fremhæver deltagelse i møder og mails som de centrale kommunikationsformer, da de væger overholdelse af ISA krav om effektiv tovejskommunikation, hvor disse kommunikationsformer vurderes at være meget gode.

De udenlandske respondenter fremhæver også, at de mener der er en forventningskløft mellem hvad bestyrelsen forventer at blive informeret af revisor om, i forhold til den

faktiske kommunikation. Der er derfor nogles vurdering, af der er behov for regulering for at få nedbragt denne kommunikationskløft.

Resultat af spørgeskema 2

Væsentligst er, at det kan konkluderes på baggrund af spørgeskemaet, at rigtig mange revisorer fortsat vælger at anvende protokollen, herunder også en stor tilslutning omkring mulighed for at genindføre det for større virksomheder med eksterne bestyrelsesmedlemmer. Tiltrædelsesprotokollen er dog i dag anvendt i væsentligt mindre grad end før lovændringen, og er er erstattet af andre former som f.eks. aftalebreve.

Bekymringerne fra blandt andre revisorkommissionen og Lars Bo Langsted er ikke blevet underbygget i denne afhandling. En stor del af revisorer anvender fortsat revisionsprotokollen, både fordi de vurderer det som et effektivt kommunikationsværktøj, men også for at imødekomme bestyrelsernes forventninger som har været vant til denne kommunikationsform.

Der er dog ingen tvivl om, at indholdet af kommunikationen er i stræk forandring, og revisorer benytter mulighederne i form af de relativt fri rammer i ISA til at fremhæve de områder der vurderes at have relevans i den pågældende situation, netop som revisionsteorien i øvrigt foreskriver.

Revisors autorisation er næppe ukrænkelig når det kommer til begrundede subjektive vurderinger, men at der skulle være sket en signifikant ændring i retstilstanden i forhold til kommunikation med øverste ledelse, er der ikke fundet belæg for, hvilket også underbygges med resultatet af undersøgelsen, på spørgsmålet om hvordan man vægter hensynet til erstatningsansvar når man kommunikere med øverste ledelse.

Samlet set har kravet om en protokol været en administrativ lempelse for revisor, herunder dem der betaler for revisors arbejde, selvom det kun har været en af de mindre. Protokollen lever fortsat i bedste velgående, men er blevet afskaffet i situationer hvor vores revisor ikke har vurdereret at det giver mening. Lovændringen konkluderes derfor ikke at have gjort mere skade end gavn.

Forslag

I forhold til den fremadrettede kommunikation viser afhandling, at indholdet er i hastig forandring i takt med at verdenen ændrer sig. Det er vigtigt, at revisor fortsat har fokus på at minimere forventningskløften for kommunikation, både i forhold til bestyrelsens forventning men også til omverdenen. Generelt vil en genindførsel af kravet om revisionsprotokollen mindske en sådan forventningskløft, da de objektive forventninger står klare, når noget er vedtaget ved lov. Der er dog indikationer på, at revisor selv

vægter dette hensyn meget højt og derfor selv er i stand til at regulere dette i form af forventningsafstemning. Der kan dog fortsat være en god ide, at arbejde med emnet i både brancheforeningen FSR og de enkelte revisionsvirksomheders interne kvalitetssikring, hvilket står som en klar anbefaling på baggrund af denne afhandling.

Når man ser på kommunikationen med øverste ledelse i fremtiden, ud fra et agent principal teoretisk synspunkt, vil der altid være en iboende risiko for revisors egeninteresse kommer til at få betydning for kommunikationen med den øverste ledelse, ud fra et økonomisk perspektiv. Ligesom revisors uafhængighed, også altid i mindre eller højere grad vil være truet af det forhold, at det ikke nødvendigvis er revisors principal man har den største egeninteresse i at servicere. Dette ville kunne reguleres ved at lade staten være opdragsgiver til revisor, hvilket ifølge analysen ville kunne medføre en mere objektiv kommunikation med den øverste ledelse. I forhold til om denne løsning samlet set er til gavn for samfundet kan nærværende afhandling ikke besvare.

Perspektiverende

Om der er sket ændringer i retstilstanden i forhold til, om udført revision blåstemplet af revisortilsynet, kan give sikkerhed for at man ikke kan blive dømt i en erstatningssag giver afhandlingen ikke noget svar på. Men dette perspektiv synes interessant i forhold til, hvordan revisor i fremtiden vil kommunikere med øverste ledelse, skal der gøres mere end det der er krævet i ISA eller bør ISA være rettesnoren for hvornår revisor har dækket sig selv af. En ting der er sikkert er, at opgaven omkring kommunikation med øverste ledelse bør tages seriøst og have betydelig plads i større revisionsopgaver, for at kunne leve op til både revisors formål som agent for generalforsamlingen, samt opfylde omverdenens forventning til en korrekt udført revision.

5. Anvendte retskilder

Selskabsloven, Lovbekendtgørelse nr. 763 af 23/07/2019 Gældende – Bekendtgørelse af lov om aktie- og anpartsselskaber

Årsregnskabsloven, Lovbekendtgørelse nr. 838 af 08/08/2019 Gældende – Bekendtgørelse af årsregnskabsloven

Revisorloven, Lovbekendtgørelse nr. 1287 af 20/11/2018 Gældende – Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder

Revisorloven, Lovbekendtgørelse nr 1167 af 09/09/2016 Historisk – Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder

6. Litteraturliste

Bøger

Brenda Porter og Cathrine Gowthorpe: Principles of External Auditing, 2008, (3rd Edition), Forlaget John Wiley & Sons Ltd.

Ib Andersen: Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, 2008, (4. udgave), 3. oplag 2010, Forlaget Samfundslitteratur.

Lars Bo Langsted, Poul Krüger Andersen og Lars Kiertzner: Revisoransvar, 2013, 8. udgave, Karnov Group, København.

Lars Bo Langsted, Kim Füchsel, Peter Gath og Jens Skovby: Revisor - Regulering og Rapportering, 2015, 3. udgave, 1. oplag, Karnov Group, København.

Michael Fast: Videnskabsteori og Metodologi i Studier af livsverden – en diskussion af en livsverdens tilgang indenfor samfundsvidenskaben, specielt i virksomhedsøkonomien, 2001, Aalborg Universitet april 1996 (rev. 2001).

Michael Fast: Kvalitativ metodologi og vidensproduktion; Working paper series of Department of Business studies, 2008.

Morten Frederiksen, Peter Gundelach og Rikke Nielsen Skovgaard: Survey: design, stikprøve, spørgeskema, analyse”, 2017, Hans Reitzels Forlag.

Rolf E. Larsen: Revision i agentteoretisk belysning i Revision: funktion og vision: et festskrift for Robert Sloth Pedersen, (1994), Foreningen af Yngre Revisorer, Kbh., S. 211-238.

Steina Kvale og Svend Brinkmann: Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk, 2015, (3. udgave), Forlaget Hans Reitzel.

Artikler

Langsted, Lars Bo (2016): Morgenavisen Jyllands-Posten (Kontrol med revisorer kan svækkes) Link: http://www.langsted.dk/artikler/JP_25.01.2016.pdf

Hemmingsen, Michael (2018): ASnetBord (Bestyrelsesmedlemmer og GDPR) Link: <https://asnet.dk/bestyrelsesmedlemmer-og-gdpr/>

2ndc.dk (2019). De store Overblik: Se GDPR-bøderne her. Link: <https://www.2ndc.dk/se-gdpr-boederne-her/>

Bech-Bruun (2019): GDPR-bøde og påbud om at lovliggøre behandling af medarbejderoplysninger. Link: <https://www.bechbruun.com/da/nyheder/2019/gdpr-bde-og-pbud-om-at-lovliggre-behandling-af-medarbejderoplysninger>

FSR (2008): GDPR – revisors pligter: Undersøgelse og rapportering. Link: https://m.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/GDPR_revisors%20pligter_Undersoegelse%20og%20rapp_191118

FSR (2019): FSR bakker op om at styrke rapportering om samfundsansvar. Link: https://m.fsr.dk/Faglige_informationer/CSR/FSR%20bakker%20op%20om%20at%20styrke%20rapportering%20om%20samfundsansvar

FSR (2019): Revisors anmeldelses-/underretningspligter m.v. kontra tavshedspligt i dansk lovgivning. Link: https://m.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Naar%20tale%20er%20guld/Revisors%20anmeld%20og%20underretn%20pligt%20kontra%20tavshedspl_090419

FSR (2018): Anmeldelse efter revisorlovens § 22 eller underretning efter hvidvasklovens § 26? Link: https://m.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Bekaempelse%20af%20hvidvask%20og%20terrorisme/Anmeld%20efter%20revisorlov%20par%2022%20el%20underrn%20efter%20hvidvasklov%20par%2026_221118

FSR (2011): Revisorerne sætter fokus på hvidvask: Link: <https://m.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/Pressemeddelelser%20011/Revisorerne-saetter-fokus-paa-hvidvask>

Poulsen, Bent (1992): (Revision og regnskabsvæsen 7.1992.41) Det nye CISA-koncept For at sikre edb-revision en fortsat høj standard er der etableret en certificering af edb-revisorer: Certified Information Systems Auditor. Link: <https://pro.karnovgroup.dk/document/7000244218/1>

Hansen, Michael (2019): Verison2.dk (Hackerangreb har kostet Demant over en halv milliard kroner). Link: <https://www.version2.dk/artikel/hackerangreb-har-kostet-demant-halv-milliard-kroner-1089035>

Revisionsstander

ISQC 1 – Kvalitetsstyring

ISA 210 – Aftale om revisionsopgavens vilkår

ISA 240 – Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber

ISA 250 – overvejelser love og øvrige regulering ved revision af regnskaber

ISA 260 – Kommunikation med den øverste ledelse

ISA 265 – Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse...

ISA 450 – Vurdering af fejlinformationer konstaterer under revisionen.

ISA 505 – Eksterne bekræftelser

ISA 550 – Nærtstående parter

ISA 560 – efterfølgende begivenheder

ISA 570 – Fortsat drift (going concern)

ISA 600 – særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber

ISA 610 – Anvendelse af interne revisors arbejde

ISA 700 – Udformning af konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab.

ISA 705 og 706 - Modifikationer og fremhævelser i påtegningen

ISA 710 – Sammenlignelige oplysninger

ISA 720 – Revisors ansvar i forbindelse med andre oplysninger

EU-forordningen Nr. 537/2014

Revisionsstandard 265

Websites

<https://corporategovernance.dk>

<https://www.fsr.dk/>

<https://www.karnovgroup.dk/>

<https://www.retsinformation.dk/>

<https://www.iaasb.org>

<https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>

<https://www.surveyxact.dk/gdpr#gdprforspoergeundersogelser>

<https://asnet.dk/>

<https://wikileaks.org/>

7. Bilag

Bilag 1 – Overblik Revisionsstander vs. ISA vs. EUF art. 11

Rapportering til øverste ledelse (skematisk overblik)			
	RS 265 (2002-2009)	ISA 260	EUF atk. 11
Krav om skiftlighed	Ja, udeledes	Nej	pkt. 2
Hvem stiles der til	pkt. 12 Øverste ledelse	pkt. 1 øverste ledelse	pkt. 1 Revisionsudvalget
Kommunikation af uafhængighed	Pkt. 27a	pkt. 17 (børsnoterede)	pkt. 2 litra A
Væsentlighedsniveau	Nej	Nej	pkt. 2 litra H
Identifikations af årsrapport	Pkt. 10-21	Nej	Nej
Regnskabsmæssige skøn	pkt. 24	pkt. 16A	pkt. 2 litra I
Valg af regnskabspraksis	Nej ikke direkte	pkt. 16A	pkt. 2 litra L
Adgang til forespøgt materiale	Pkt. 27b	pkt. 16B	pkt. 2 litra O + pkt p i
Diskussion eller korrespondance med daglig ledelse	Nej ikke direkte	pkt. 16C i	pkt. 2 litra P ii, hvis væsentligt
Ændringer af regnskabet	Pkt. 28	Nej	Ikke direkte
Flere revisorer	Pkt. 13-14	NEJ	Pkt. 2F
Koncernforhold	pkt. 25	SE ISA 600	pkt. 2 M-N + pkt 3
Oplysning om øvrige arbejder	pkt. 30	17A 1	NEJ
Modificeret påtegning	pkt. 20,1 + 11	ISA 705 pkt. 30	NEJ
Datering og underskrift	pkt. 11-12	NEJ	pkt 4
*Egen tilvirkning			

Bilag 2 – Spørgeskema I

This survey has been developed to use for a Master of Science in Audit thesis with the topic, >>How to solve the tasks in relation to communication with Those Charged with Governance regarding an audit, with an emphasis on compliance with ISA 260<<.

<https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/01140.pdf>.

The survey will take approximately 20 minutes to answer, and if we obtain a useful and valid data, a summary of our thesis' conclusions may be uploaded to the Kreston International website for everyone to read.

We sincerely thank you for contributing to our thesis by answering the following questions to the best of your abilities.

If you find it more comfortable, you may respond in your own language. Otherwise we would like you to respond in English.

We will be grateful if we receive your response within 10 business days.

Thank you for your assistance

Kind regards

Jeppe Birk Laursen & Mohamed Osman

Kreston SR, Denmark

October 27th 2019

Are you familiar with the International Standards on Auditing (ISA)?

- (1) ☐ Yes
- (2) ☐ No
- (4) ☐ Elaborate answer _____

Please tell us your country

In Denmark, companies that exceed two out of three limits for two consecutive years must have their annual report audited according to the ISA standards. These limits are:

Revenue of 12 million Euro,

Balance sheet total of 6 million euro

and 50 employees. (EU Maximum)

Does your Country comply the EU-maximum limits for audit?

(1) ☐ Yes

(2) ☐ No

What are the limits in your country for audits?

In Denmark, communication with Those Charged with Governance e.g. the board or lack of it, has been subject to several lawsuits in which where accountability for shareholders losses should be placed

Our claim is that in some circumstances, the auditor assumes accountability instead of Those Charged with Governance, when the appropriate information is not communicated effectively to Those Charged with Governance. (e.g. Genan A / S, 2014)

In your opinion, is there a risk that the auditor may be liable, if communication with Those Charged with Governance has not been in accordance with ISA standards?

In 1990, the Danish company Nordisk Fjer A / S went bankrupt with a debt of 500 million Euro. Both the auditor, management and senior management (board) were sued for the loss. The CEO and chairman of the board (same person) committed suicide, the auditor was acquitted as they had reported to Those Charged with Governance, through a signed audit report log. The CFO was sentenced although he claimed that he had signed under pressure and had not been given the full audit report.

Do you know lawsuits or trials where the auditor's communication with Those Charged with Governance eg. The board has been crucial when accountability is being placed? – Please insert a link below where we can retrieve the information.

In Denmark, until 2016, when performing an audit, a document called "Long-form audit report for audit" was required upon completion of an audit. Even though this obligatory reporting in this form no longer is required, in our opinion, this form of reporting remains popular in relation to compliance with ISA 260 and more.

Long-form report - definition

August 29, 2018

*<https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/13/long-form-report>

Is there a broadly accepted standard reporting method in your country or is it more individual? Please submit below similarities and/or differences?

Which of these method of communication, do you use when communicating with Those Charged with Governance eg. The board?

- (1) ☐ Audit report
- (2) ☐ Long-form report
- (3) ☐ Minutes
- (4) ☐ Mails
- (5) ☐ Telephone calls
- (6) ☐ Participation in Board meetings.
- (8) ☐ Letter of representation
- (7) ☐ Other _____

ISA 260 instructs that the auditor must ensure effective two-way communication with Those charged with Governance eg. The Board.

How do you ensure effective two-way communication?

In conclusion, please describe any special laws or rules in your country in relation to ISA 260 and communication with Those Charged with Governance.

Please indicate your view on the following five statements

There is a discrepancy between those charged with governance's expectations of the information provided by the auditor and the actual information provided by the auditor.

- (1) ☐ Strongly agree
- (2) ☐ Agree
- (3) ☐ Neither agree or disagree
- (4) ☐ Disagree
- (5) ☐ Strongly disagree

The current regulation ensures that those charged with governance are provided with strictly relevant information to support their decision making.

- (1) ☐ Strongly agree
- (2) ☐ Agree
- (3) ☐ Neither agree or disagree
- (4) ☐ Disagree
- (5) ☐ Strongly disagree

The current regulation may cause those charged with governance to lose sight of important details due to excessive information communicated by auditor.

- (1) ☐ Strongly agree
- (2) ☐ Agree
- (3) ☐ Neither agree or disagree
- (4) ☐ Disagree
- (5) ☐ Strongly disagree

There is a need to change the current regulation in order to ensure expectation alignment between those charged with governance and auditor

- (1) ☐ Strongly agree
- (2) ☐ Agree
- (3) ☐ Neither agree or disagree
- (4) ☐ Disagree
- (5) ☐ Strongly disagree

The auditor must sometimes prioritize the interests of the shareholders rather than their own risk coverage.

- (1) ☐ Strongly agree
- (2) ☐ Agree
- (3) ☐ Neither agree or disagree
- (4) ☐ Disagree
- (5) ☐ Strongly disagree

May we contact you by phone or by mail for follow-up questions?

- (1) ☐ Yes
- (2) ☐ No

Please enter telephone number or mail.

Thank you for completing this survey.

Bilag 3 - Spørgeskema II

Velkommen

I forbindelse med vores kandidatafhandling undersøger vi, hvorledes udviklingen har været i forhold til kommunikation med den øverste ledelse i forbindelse med revision efter internationale standarder.

Med særligt fokus på ændringen af revisorloven i 2016, hvor den obligatoriske revisionsprotokol blev afskaffet, samt hvordan kommunikationen vil være fremadrettet.

Spørgeskemaet tager ca. 5-10 minutter at besvare.

Spørgeskemaet besvares anonymt og svaret bliver ikke koblet sammen med jeres mailadresser.

Mange tak for jeres deltagelse.

Jeppe Birk Laursen og Mohamed Osman

Er du statsautoriseret revisor og registeret som aktiv i Erhvervsstyrelsens register?

- (1) ☐ Ja
(2) ☐ Nej

I hvilket årti afgav du første gang en påtegning om revision?

- (3) ☐ 80'erne eller tidligere
(4) ☐ 90'erne
(5) ☐ 00'erne
(6) ☐ 10'erne

Hvor mange revisioner (ISA) udfører du årligt, hvor minimum et medlem af den øverste ledelse ikke deltager i den daglige ledelse?

- (5) ☐ Ingen
(1) ☐ 1-2
(2) ☐ 3-5
(3) ☐ 6-10
(4) ☐ 11 eller flere

I hvor høj grad anvender du følgende kommunikationsformer med den øverste ledelse?

	Aldrig	Sjældent	nogle gange	Ofte	Meget ofte
Aftalebrev	(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Tiltrædelsesprotokollat	(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Protokol i årets løb	(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Mail	(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Telefonopkald	(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Møder	(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Ledelsens regnskabserklæring (til øverste ledelse)	(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Afsluttende revisionsprotokol	(1) ☐	(2) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐

Anvender du andre kommunikationsformer?

I 2016 blev kravet om anvendelse af en revisionsprotokol for NON-PIE virksomheder afskaffet.

Hvordan har din anvendelse af følgende kommunikationsformer ændret sig siden 2016?

	Meget mindre	Mindre	Det samme	Mere	Meget mere
Aftalebrev	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Tiltrædelsesprotokollat	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Protokol i årets løb	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Mail	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Telefonopkald	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Møder	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Ledelsens regnskabserklæring (til øverste ledelse)	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Afsluttende revisionsprotokol	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐

Øvrige bemærkninger

I hvor høj grad er følgende hensyn afgørende for din kommunikation med den øverste ledelse

	I meget lav grad	I lav grad	I mellem grad	I høj grad	I meget høj grad
Bestå kvalitetskontrollen	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Undgå erstatningsansvar	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Optimere øverste ledelses beslutningsgrundlag	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐

Øvrige bemærkninger

Angiv hvorvidt du er enig eller uenig i følgende udsagn

	Meget uenig	uenig	Hverken enig eller uenig	Enig	Meget enig
Efter afskaffelsen af revisionsprotokollen for non-pies er det blevet sværere at placere et ansvar hos revisor	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Efter afskaffelsen af revisionsprotokollen for non-pies får den øverste ledelse et dårligere beslutningsgrundlag	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Revisionsprotokollen skal, i en revideret udgave, gøres lovpligtig igen for non-pies	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
En tiltrædelsesprotokol er ikke tilstrækkelig kommunikation til øverste ledelse i planlægningsfasen	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Der er brug for nye værktøjer til kommunikation med øverste ledelse i forhold til overholdelse af internationale standarder i forhold til det der anvendes i dag	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Afskaffelsen af revisionsprotokollen har medført en tidsbesparelse ved revisionen	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Revisionsprotokollen bør være obligatorisk for virksomheder der har mindst et medlem af den øverste ledelse der ikke er med i den daglige ledelse er dennes nærtstående	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐

Øvrige bemærkninger

I hvor høj grad mener du, at følgende emner bliver genstand for kommunikation med den øverste ledelse fremadrettet?

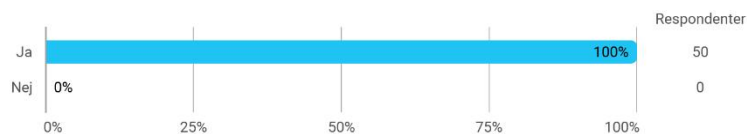
	I meget lav grad	I lav grad	I mellem grad	I høj grad	I meget høj grad
GDPR	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
CSR (corporate social responsibility)	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Risiko i forbindelse udnyttelse af virksomheden til hvidvask?	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Risiko i forbindelse udnyttelse af virksomheden til terrorfinansiering?	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Whistleblowerordninger	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
It-sikkerhed (Cyber security)	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐
Corporate Governance (god forretningsledelse)	(2) ☐	(1) ☐	(3) ☐	(4) ☐	(5) ☐

Øvrige bemærkninger

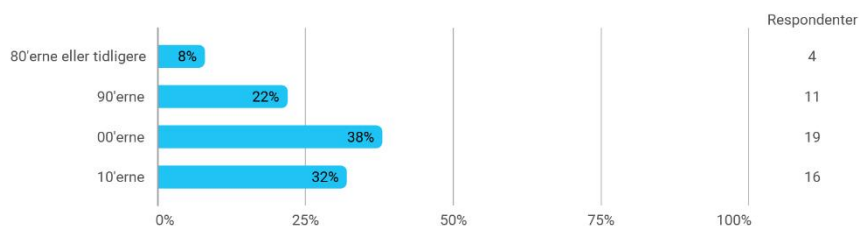
Tak for din deltagelse.

Bilag 4 – Spørgeskema II – Resultat

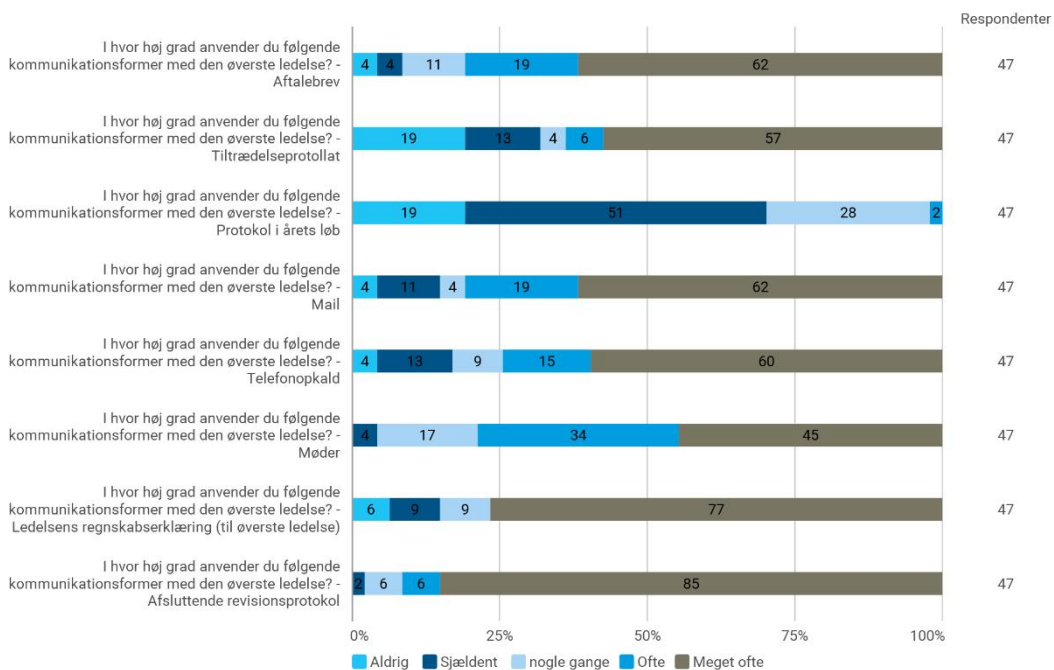
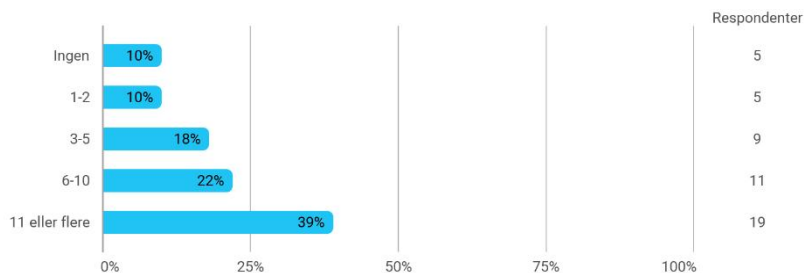
Er du statsautoriseret revisor og registreret som aktiv i Erhvervsstyrelsens register?



I hvilket årti afgav du første gang en påtegning om revision?



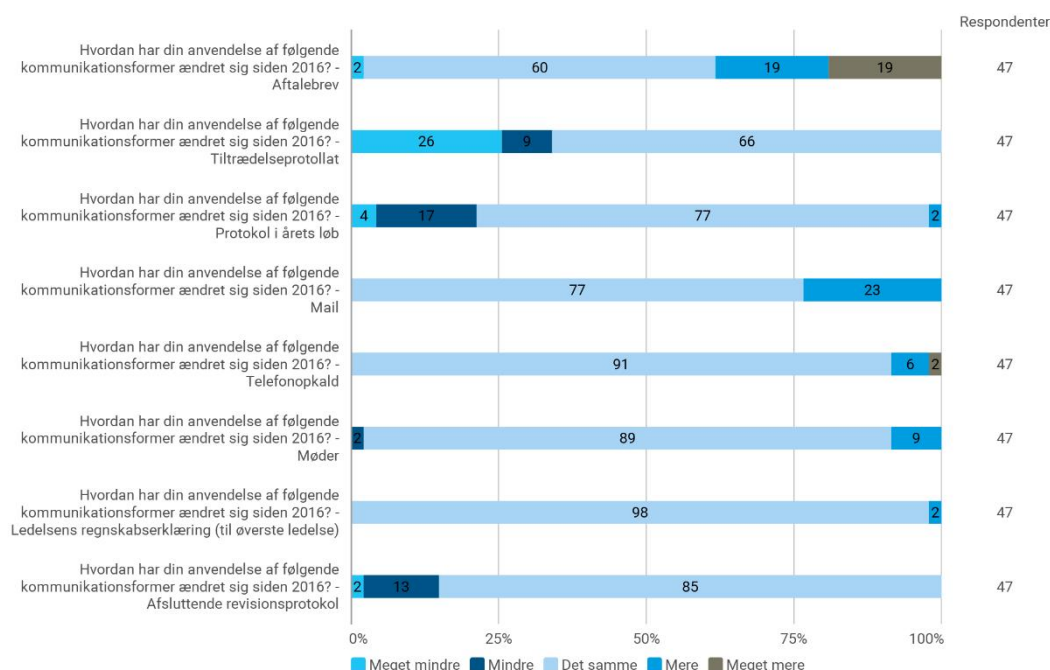
Hvor mange revisioner (ISA) udfører du årligt, hvor minimum et medlem af den øverste ledelse ikke deltager i den daglige ledelse?



Anvender du andre kommunikationsformer?

- nej
- Nej

- Vi er på vej til at kommunikere via et lidt frækkere ledelsesbrev, men indholdet er jo reelt det samme.
- Nej
- Afsluttende revisionsprotokollat eller erstattende rapporteringsform, fx. præsentation på GF, regnskabsmøde.
Forpligtelsen om rapportering er ikke ændret. Det formelle i rapporteringsformen er ændret.
- Ja - ledelsesbrev
- Nyhedsbreve, LinkedIn og andre digitale løsninger

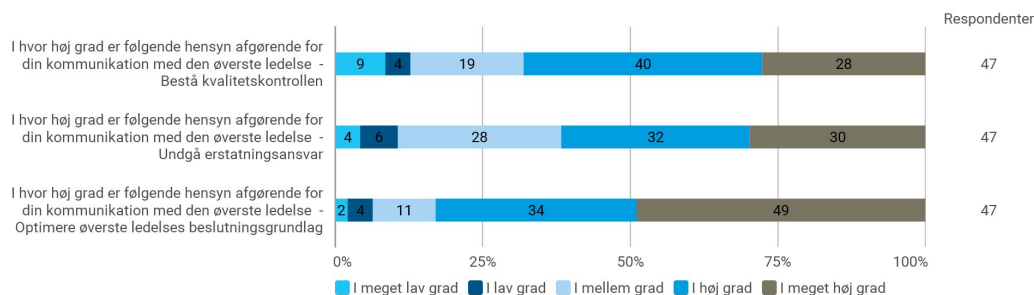


Øvrige bemærkninger

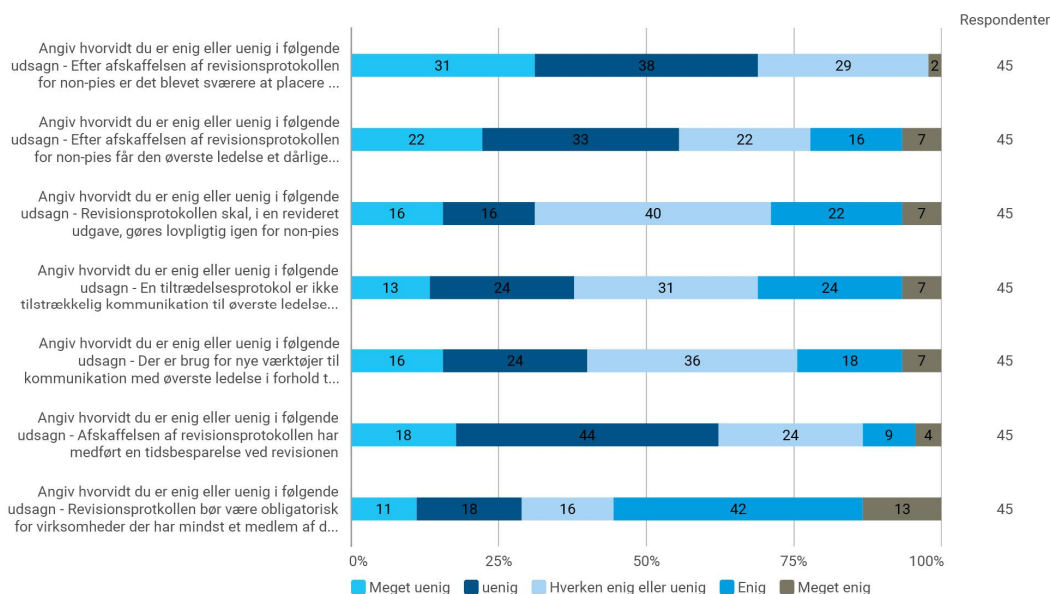
- Har valgt at fastholde protokol som kommunikation vedr. revisionen
- Aftalebrevet skyldes GDPR.
Se bemærkning på siden før
- Til afsluttende revisionsprotokol har jeg svaret "det samme". I praksis anvender vi ofte et management letter som også sendes til bestyrelsen og underskrives. Dokumentet indeholder rapportering om alle krævede forhold jf. ISA'erne. Alternativt stadig en protokol.

Formatet i både protokoller og management letter og dog blevet meget mere præcist og indeholder ikke så meget standard pladder som tidligere. Dokumenterne er mere direkte, så bestyrelsen nemt har adgang til de ting som de rent faktisk skal læse fremfor alt muligt generisk.

- Og i enkelte tilfælde ledelsesbrev
- Rigtig mange regnskaber bliver lavet på assistance, hvor der ikke er krav til protokol mv.
- Forøgelsen af mails skal nok nærmere ses i lyset af at denne kommunikationsform er den primære, og ikke som følge af afskaffelsen af kravet om protokol.

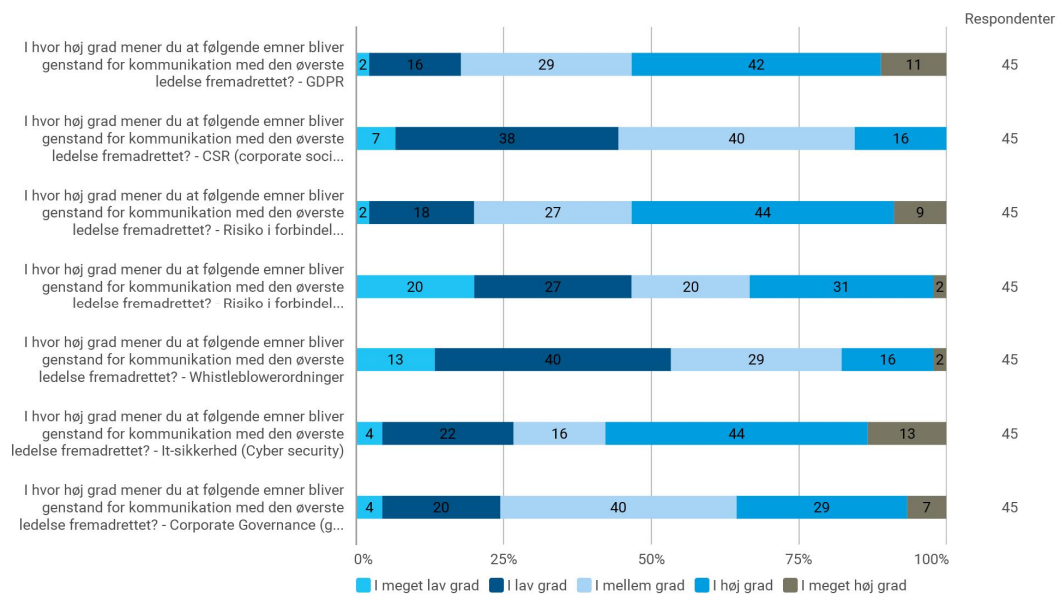


Øvrige bemærkninger



Øvrige bemærkninger

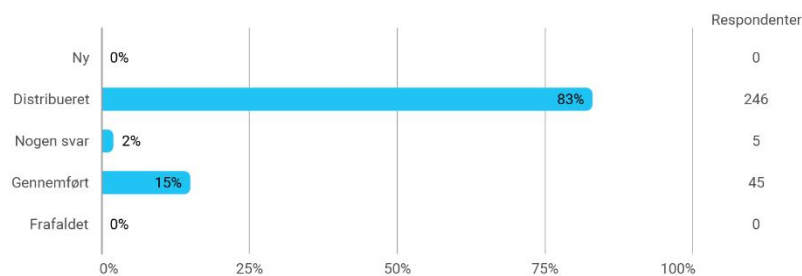
- Vi skal følge de rapporteringsforpligtelser vi nu engang er underlagt. Formatet er principielt ligegyldigt, da det jo er indholdet der er vigtigt.
- Ved sammenfald i direktion og bestyrelse og tantebestyrelse, så er protokollering til bestyrelse primært et compliance-forhold, hvor skal overholde formelle rapporteringspligter. Ved professionelle bestyrelser er rapporteringen omvendt en meget væsentlig faktor for deres informationsniveau og risikoaafgrænsning som bestyrelsesmedlemmer. Protokollen bør indeholde en række complianceoplysninger og et afsnit med konkret rapportering i menneskesprog. Derved kan en rapportering blive mere relevant for modtagerne.
- I stedet for revisionsprotokol anvender vi management letter med stort set samme indhold som revisionsprotokollen.
- tænker der mangler et eller i nederste spørgsmål
- Afskaffelsen af protokolkravet har stort set ikke ændret på revisors rapporteringskrav. De er nu bare ISA baseret og ikke baseret på Revisorloven. Det bør som jeg ser det ikke ændre ret meget på indholdet af rapporteringen, men alene på formen.
- Kommunikation til den øverste ledelse skal tilpasses den individuelle situation og der skal ikke lovgives omkring hvilken form denne kommunikation skal foretages ved.



Øvrige bemærkninger

- Besvaret ud fra de "små" kunder jeg har

Samlet status



Bilag 5 - Samtykkeerklæring

Samtykkeerklæring

Jeg erklærer hermed, at jeg giver mit samtykke til at deltage, i et interview, i forbindelse med Jeppe Birk Laursen' og Mohamed Osmans kandidatafhandling, med titlen "Revisors kommunikation med øverste ledelse – Efter opdatering af revisorloven 2016"

Jeg er informeret om og indforstået med

- at jeg til enhver tid kan trække mit samtykke tilbage og udgå af undersøgelsen
- at alt materiale, udover selve opgaven og transskribering brugt som bilag, destrueres efter anvendelse
- at jeg får mulighed for endelig at godkende interviewets indhold før anvendelse, ved at jeg modtager det transskriberede materiale. Og først efter min endelige godkendelse vil materialet indgå i en analyse i opgaven

Jeg giver hermed min tilladelse til at interviewet optages.

Jeg har læst og godkender hermed ovenstående transskribering af interviewet

Silkeborg, 2. oktober 2019

Henrik Braderup Olsen

Bilag 6 - Interviewguide

Tema:	Interviewspørgsmål:
Præsentation og formål med interviewet:	Hvem er vi? – Cand.merc.aud.-studerende på AAU, i gang med en opgave i suppleringsfaget Strategisk organisationsforandring og ledelse. Hvad er formålet med interviewet? - ISA 260 og udviklingen i revisors kommunikation med den øverste ledelse.
Rammerne for interviewet:	Interviewet varer ca. 45 min, og vi vil anvende en diktafon
Præsentation af informanten:	Lederens professionelle baggrund – hvor lang tid har du været i revisorbranchen og hvor lang er din erfaring med ledelse?
Forskningsspørgsmål: - <i>Hvordan har udviklingen været i forhold til revisors kommunikation med den øverst ledelse siden opdateringen af revisorloven i 2016, og hvordan løser revisor mest effektivt disse opgaver fremadrettet?</i>	Spørgsmål til informanterne om omkring opgavens problemfelt - Hvornår er ISA 260 relevant? - Hvordan sikres efter tovejskommunikation i praksis? - Hvordan kommunikerer du med bestyrelsen? - Bruges protokollen stadig selvom den er afskaffet? - Hvordan ser du ansvarsfordelingen mellem bestyrelse og revisor? - Hvordan håndteres kommunikationen når der er personsammenfald i ledelsesslagne? - Din vurdering af modtagerens forståelse af protokollens indhold? - Hvad er baggrunden for at protokollen blev afskaffet efter din mening?
Opfølgningsspørgsmål/uddybende spørgsmål	- Kan du uddybe det? - Hvad mener du med det? - Prøv at give mig et eksempel? - Kan du give mig flere eksempler? - Hvordan havde du det? - Hvad skete der? - Hvad gjorde du?
Afslutning	Tak for deltagelsen

Bilag 7 – Transskribering af interview med Henrik Braderup Olsen

Interviewer: Jeppe Birk Laursen og Mohamed Osman

Interviewperson: Henrik Braderup Olsen

Jeppe – Hej Henrik, og velkommen til.

Vi står i starten af en proces og vi har haft møde med vores vejleder omkring denne her problemstilling. Og vi er nået frem til at vi vil prøve at find en ekspert til et interview, som egentlig har til formål at afsøge lidt området og belyse emnet helt ovenfra. Vi har sådan set nedskrevet nogle emner vi skal i gennem, men ellers så er ordet frit.

Mohamed – Men skal vi lige for en god ordenskyld præsentere os selv. Vi er jo to studerende fra Aalborg Universitet der læser cand.merc.aud. Det her interview er så et led i vores dataindsamling til vores kandidatspeciale som vi skal skrive her i efteråret og aflevere i slutning af december. Så vil Jeppe gerne lige fortælle dig vores overordnet problemstilling.

Jeppe: Ja – har jo denne overordnet problemstilling, der hedder – hvordan revisor mest effektiv kan løse opgaven i ISA 260, med tanke på at der er ændret regler i forhold til hvornår en protokol skal bruges, kan bruges og hele denne her spektrum i det, og hvilken udvikling der sker på området i Danmark/Europa. Vi har haft fat i en over fra England, Andrew Colliers, Han er ved at hjælpe os med at finde nogle personer fra de forskellige lande der vil svare på et spørgeskema, som vi har udviklet og

er meget tæt på at sende rundt. Det er lidt overordnet om, hvad gør de. Og hvad har de af erfaringer med det her. Er det et risikofyldt område for dem – fx hvis man glemmer at skrive? Mohamed – Det skal lige siges at vi vores opgave der afgrænser vi os til kun at have med Non-PIE's at gøre. Så hele fokussen ligger i hvordan sikre vi overholdelse i ISA 260 i NON-PIE's. Det er fordi vi sidder mest med og arbejder med non-PIE's og det interesser os mest. Jeppe – Men hvornår gælder denne her ISA efter din opfattelse?

Henrik – Min opfattelse er at den gælder i alle revisioner.

Jeppe – Så det vil sige ved rigtige revisioner?

Henrik – Ja.

Jeppe – Så som udgangspunkt, så er det ens for hele Europa, at det er de grænser vi kender fra Danmark for klasse C selskaber, medmindre den lokale lovgivning siger noget andet?

Henrik – Ja – det kommer an på den lokale lovgivning.

Jeppe – Men de kan kun aftale ned af derfra

Henrik – Ja.

Jeppe – Så det er dem der er omfattet?

Henrik – Ja.

Jeppe – og hvornår tænker du den er ekstra relevant, hvornår skal man være ekstra skarp på indholdet? Hvad er det for nogen struktur i virksomheden man skal være opmærksom på i denne sammenhæng?

Henrik – Der hvor jeg ser den mest kritisk, det er ved selskaber som har en todelt ledelse. Altså en øverste ledelse og daglig ledelse, hvor der er adskillelse mellem den øverste ledelse og den daglige ledelse. Eller en sammenblanding for den sags skyld, men hvor den øverste ledelse ikke har daglig adgang til selskabet

Jeppe – Så det allervigtigste, det er at få kortlagt persongalleriet? Allertidligst i en revisionskunde?

Henrik – Ja. Det er det vigtigste i relation til det punkt. Det er at finde ud af hvad er det for nogen der har et ledelsesansvar uden at have daglig beslutningsadgang eller uden at have adgang til at se hvad der sker i dagligdagen. Det er jo ikke sikkert man har det, fordi man sidder i den øverste ledelse.

Jeppe – Så der er en rimelig beskyttende over for at der er en direktør der også sidder som bestyrelsesformand

Henrik – det må man ikke i Danmark.

Jeppe – Ja det er rigtigt, det må man ikke. Men så den ene af to bestyrelsesmedlemmer i et ApS. Så hvis der er noget som han åbenlyst har kendskab til i kræft at være direktør, så kan man ikke på den måde blive ramt af glemme at rapportere på den korrekte måde til bestyrelsen. Så der er en gennemslagskraft der.

Henrik – Ja altså den person som sidder i den daglige ledelse, har nogen andre kommunikationsbehov. Men ting som vi ved om den daglige ledelse, som vi skal rapportere videre til den øverste ledelse, det kan han ikke sige sig fri af. Han kan ikke være en del af råbekoret, samtidig med at

han (er personen der er skyld i hændelserne).

Jeppe – hvordan styre man så den der kommunikation, hvis direktøren også sidder i bestyrelsen, og det er noget som er angående ham, der skal rapporteres til den øverste ledelse?

Henrik – Jeg mener man hverken kan eller skal styre uden om ham. Alle i den øverste ledelse har adgang til den information. Det er kun i tilfælde af besvigelser – så er det nogle andre processer. Men i generel kommunikation, der kommunikerer man til den samlede bestyrelse. Det der med at udvælge enkelte bestyrelsen som man kommunikere med, det er noget bøvl. Medmindre der er en revisionskomite

Jeppe – Det er faktisk ligeså meget revisors ansvar, at det ramme alle.

Henrik – Det er i høj grad revisors ansvar at det kommer til alle. Det står i standarden.

Mohamed – I standard står der mange steder tovejskommunikation. Hvordan håndterer man dette i praksis? Hvornår gør man hvad?

Henrik – Der er jo derfor jeg anbefaler at man fortsætter med det gamle protokolsystem som vi har haft i Danmark igennem mange år, fordi ved at bruge protokolsystemet, og ved at protokollere på udkasttidspunktet, hvis det er et årsregnskab hvor man ellers ikke har løbende kontakt med bestyrelsen, så kan man protokollere på udkasttidspunktet og sige; inden bestyrelsen vedtager regnskabet, så skal I være opmærksomme på det, det og det vedrørende det her regnskab. I skal være opmærksomme på at vi har forudsat sådan og sådan omkring besvigelserisiko. Og i skal være opmærksomme på hvad vi forventer at gøre

næste år. Disse tre elementer er et led i to-vejs-kommunikation. Ved at vi så får, på underskriftstidspunktet, deres bekræftelse at de har set det her dokument hvor vi har beskrevet i det elementer. Så er der en formel tilkendegivelse af at de har læst det. Om de reelt har læst det, det kan vi ikke sikre os. Den effektive to-vejs-kommunikation kan vi kun opnå ved at deltage på mødet og læse protokollen op. Men det nok ikke en kosteffektiv måde at gøre det på.

Jeppe – Altså når jeg læser det, er det som om man lægger op til lidt mere opfølgning på hvordan reagere bestyrelsen på de punkter man har rejst i protokollen.

Henrik – Jo men hvis man formulerer at vi har gået ud fra sådan, sådan og sådan. Og med en underskrift der indikerer at de er enige i indholdet. Så det er en "negativ bekræftelse", fordi man ikke direkte siger at jeg mener det er sådan, men man kan heller ikke få meget nidkært formulere udtalelser. Så vi er nødt til lave formuleringerne således at det er forståeligt. Der er jo ingen af dem der ved noget om fx besvigelsesrisiko, det lyder jo voldsomt i deres ører og kan lyde inkriminerende. Så det vil skabe en barriere imellem revisor og bestyrelsen hvis vi i forhøj grad kommunikere besvigelses som et.... Hvad er det i mistænker os for? Og hvornår kommer bagmandspolitiet og indtager det hele? Det kunne jo godt virke, for den som ikke er professionelt bestyrelsesmedlem, som inkriminerende ting.

Jeppe – Når jeg ser den her og de andre ISA 'er om noget som skal kommunikeres, så synes jeg jo i høj grad at det i sidste ende om, ud over

selvfølgelig at bestå kvalitetskontrollen, at få aben placeret i tilfælde af at noget går galt. Og der kan man sige at protokollen, den som du anbefaler er, er et godt værktøj til at få ansvaret flyttet over på bestyrelsen – Værsgo er er ansvaret. Og dermed er vi som revisorer kommet af med aben

Henrik – Ja, men vi jo lavet vores arbejde ordentligt. Men de ting vi mener bestyrelsen skal forholde sig til og har fundet, så vi jo komme ud af busken. Det er jo derfor det skal forlægges inden bestyrelsen vedtager regnskabet. Disse ting har vi fundet eller undersøgt og vi har ikke fundet der giver bemærkninger eller vi har skrevet disse bemærkninger – og nogen af dem har vi skrevet ind i regnskabet. Og ved at gøre det inden beslutningen omkring godkendelse af regnskabet, så lægger vi vores professionelle arbejde til grund for deres beslutning. Og det er jo ikke spørgsmål om at smide aben, det er spørgsmålet om at give dem et veloplyst grundlag til at træffe en beslutning om vedtagelsen af regnskabet. Det er jo for at give dem tilstrækkelig beslutningsgrundlag. Den del af det jo ikke spørgsmål om at smide aben, men snarer tvært imod at tage aben. Det skal bare ikke være sådan at de (bestyrelsen) bagefter kommer og siger at de vidste vi ikke det, eller ikke fået det at vide. Men på det faglige arbejde, der tager vi aben. Men til gengæld så siger vi at nu har i fået det at vide. Så må i træffe en beslutning baseret på dette grundlag. Det er også for at signalere at det betyder noget at side i en bestyrelse. For mig er det ikke at smide aben, det er snarer at træffe en beslutning på det bedst mulige grundlag i

bestyrelsen. Derfor er det vigtigt at man skriver det rigtige i protokollen samt hvad man har gjort og fundet. Det nytter ikke noget at tænke, nåh nej nu bliver direktøren sur. Det vigtigste for mig er at man rapportere de overvejelser man har gjort sig omkring revisionsresultatet på væsentlige risikofyldte regnskabsposter, fordi det er jo det der betyder noget om man kan godkende regnskabet eller ej.

Jeppe – Hvad med en ny protokol året efter, der er mange gange hvor man genbruger nogle anbefalinger til bestyrelsen - hvis man, af en eller anden grund, får dem fjernet, tænker du så at det er det samme som at sige at problemet er løst? Eller kan man stadig ha' hejst flaget for noget tidligere, som man så ikke hejser igen.

Henrik – Det kommer an på situationen. Der kan sagtens være situationer, hvor man tænker, at det her har været over en længere proces. Nu har vi hejst et flag og så er det noget man arbejder med, mens andre ting er det vigtigt at man får gentaget fordi det stadigvæk ikke er løst. Så det kommer helt an på situationen.

Jeppe – Er det ikke korrekt at der er et afsnit i protokollen der hedder noget med opfølgning på sidste års protokol. Eller det kunne man jo godt overveje

Henrik – ja det kunne man overveje. Hvis der er noget man kan se at det er vigtigt, vedrørende sidste års protokol som man skal ta' stilling til og at de ikke har gjort det endnu, så kunne det sagtens forekomme at man skrev noget omkring en gentagelse fra sidste år eller en opfølgning fra sidste år. Hvis det er noget man har fået løst, så

kunne man sagtens skrive at det er afhjulpet. Det er nogle gode muligheder at have, men det er meget situationsbestemt.

Jeppe – Jeg sidder bare og tænker, hvis man nu var det her bestyrelsesmedlem og revisoren han fx rejste flaget for at der blev taget nogle store debitorrisici, men det var jo ikke gået galt og derfor ikke kommet eksplicit til udtryk i regnskabet – Derfor kan man jo selvfølgelig godt gøre bestyrelsen opmærksom på at der er nogen der går langt på kreditrisiko. Så lads sige at som bestyrelsesmedlem, så igangsætter man og implementere et nyt tiltag. Bestyrelsesmedlemmet er ikke dygtig nok til at vide om det er effektivt eller ej. Det håber han på at revisoren kan teste det. Men så går det jo galt under vejs, hvor man ikke har kommunikeret den anden vej og sagt nu har vi lukket det hul du har påpeget fra sidste år.

Jeppe – Så du tænker at genlæsning af bestyrelsesreferater ...

Jeppe – Okay, så der sikre man at man får noget respons tilbage.

Jeppe – Har du nogle eksempler på at denne standard, direkte eller indirekte, har været afgørende for udfaldet i retssager

Henrik – Det står forhåbentlig i bestyrelsesreferatet - som opfølgning til revisionsprotokollatet af den og den dato har vi nu vedtaget at sådan og sådan. Det bør stå der. Og så skal revisor da læse igennem. Og hvis revisor så ikke er enige i det har fungeret, så må vi jo skrive det igen.

Henrik – Ja det er en del af tovejskommunikationen. Det er det for mig.

Henrik – Ja jeg har et eksempel for ganske nyligt. Jeg har siddet, ikke i en bestyrelse men i en bestyrelses-lignende situation, hvor jeg skal læse en revisionsprotokol. Vi var to mennesker der var revisoruddannet og resten de var ikke og anet intet om tal. Det var i et meningsråd. Og der skriver meningsrådets revisor nogle ting omkring blandt andet funktionsadskillelse. Vi to der er revisoruddannet, vi siger så det nok er en revisorformulering og det svarer til det vi har gennemgået i kvartalsrapporter osv. Så er der en der spørger, hvad betyder det egentlig? Jamen det betyder at der en person som kan disponere over penge, og selv skal bogføre det og som kun hvis vi er heldige kan opdage en besvigelse. Det betyder så at vi som meningsråd skal være opmærksom på det, lave opfølgningsrutiner og fange hvis der er nogen afvigelser, hvis noget der ser mærkeligt ud. Lave kvartalsrapporter som nu, der er tre poster der sær mærkeligt ud, dem får vi en forklaring på som vi så går ned og undersøger.

Jeppe – Ja så kan opdage det på bagkant

Henrik – Ja. Det er jo ikke alle besvigelser vi skal kunne opfange, vi kan ikke med rutiner undgå alle besvigelsesrisici. Hvis vi ikke kan undgå dem, så skal vi kunne fange dem/opdage dem. Så det er også en del af sådan noget med interne kontroller – det er at enten skal vi kunne undgå dem eller så skal vi fange dem. Og i det her tilfælde så vil vi vide hvem der gjorde det. D

Jeppe – Ja

Henrik – Det var så et eksempel på, hvor man skal forklare noget til nogen som ikke er vant til at læse den slags. Hvad betyder det her?

Jeppe – Du nævnte den der sag om Nordisk Fjer, Tror du det kunne være faldet anderledes ud hvis revisor ikke havde skrevet de ting i protokollen?

Henrik – Ja – Det kunne helt klart have faldet anderledes ud. Hvis ikke hele, så noget af ansvaret kunne fløjtes fra bestyrelsesmedlemmerne, specielt næstformanden, og landet på revisor i stedet. Man havde ikke de sanktionsmuligheder overfor revisor som man har i dag. Men i dag er der ingen tvivl at revisornævnet, hvis der ikke havde stået de ting i protokollen, så ville udfaldet have været anderledes. Nu havde revisor jo faktisk gjort sit arbejde i højt omfang – og man kan jo ikke gradere sig mod det. Revisor var jo blevet sparket ud fordi man synes at der nu skulle skiftes revisor igen eller revisor selv fratrådte. Selvfølgelig skulle det have sat nogle alarmklokker i gang som resten af bestyrelsen og specielt de professionelle og store erhvervsadvokater som sad som næstformand. Det var forbavsende små straffe de fik.

Jeppe – Ja hvad var det nu – Den ene fik en rimelig fængselsstraf

Henrik – ja jeg ved ikke om Munch-Andersen gjorde, næstformanden, Det tror jeg han gjorde? Men i forhold til at de kunne have vidste det, burde have vidste det og at han som professionelt bestyrelsesmedlem burde ha' vidst at revisionsprotokollen skulle læses. Han har vidst godt at revisionsprotokollen var værktøjet for bestyrelsen, det var ikke kun til direktionen.

Mohamed – Og der skrev man bare under uden man anet hvad der stod i den, det følte man sig tvunget til. Men

så er det også helt andre ting man skal afgøre når det kommer til tvang.

Henrik – ja

Jeppe – Så hvis du så i dag tænker, hvor vigtig er denne her standard i forhold til de andre standarder. Er det så en der bør ekstra meget fokus?

Henrik – Nej jeg mener ikke der er nogen der bør ha' ekstra meget fokus i forhold til hinanden, fordi standarder skal bruges situationsbestemt hele vejen igennem. Jeg mener man skal bruge den efter intentionen, at det er den måde vi kan/skal skrive til dem der ikke sidder i den daglig ledelse, men har et ledelsesansvar.

Jeppe – fritager den ikke professionelle

bestyrelsesmedlemmer? Er kommunikation med dem mindre væsentlig? Eller er standarden ligeglad med om de har nogle forudsætninger for at forstå hvad der bliver skrevet i protokollen?

Mohamed – Ja f.eks. nu havde du selv nævnt at du sat i en bestyrelseslignende stol med andre som ikke har kendskab til eller ikke forstår indholdet i protokollen, de reagerede jo anderledes, de forstår måske ikke alle de fagord der bliver brug i en protokol.

Henrik – Det er der hvor den har en svaghed. Det er jo at, man ved jo ikke nødvendigvis hvad de forstår.

Jeppe – Men det er vigtigt at gøre det alligevel. Skrive som om man skrev til et professionelt. Fra unge, studerende, børn til en dygtig erhvervsmand der sidder i bestyrelsen – de stadigvæk får protokollen og man stadigvæk, som

minimum, sikre sig at de skriver under.

Jeppe – Men der ligger ikke noget i vigtigheden af at man opnår forståelse af det man sender? Det har vi ikke ansvar for?

Henrik – Nej, det mener jeg jo man har et ansvar for i et eller andet omfang, men det er igen situationsbestemt, fordi hvis man ved at det kun er den slags personer og at der er noget kritisk, så mener jeg at man skal tage med til bestyrelsesmødet. Det har man ret til at gøre. Så hvis man ved at det er sammensat kun med type personer eller primært med den type personer som kan intimideres af den daglige ledelse. Så mener jeg at man har det ansvar at man skal tage med til bestyrelsesmødet, fordi det er den måde man kan sikre sig at det rent faktisk trænger igennem. Normal skal man jo kunne stole på, ligesom når man skriver under på fx en kreditkontrakt – så har man læst de 45 sider der ligger bagved med forretningsbetingelser, for det gør man jo hver gang man skriver under, eller hvad man nu gør. Det er jo normal det man siger – det står jo der, så du kan jo ikke påberåbe dig at du ikke har fået det at vide. Men hvis det er vigtigt for godkendelsen af regnskabet eller et eller andet i regnskabet, at den øverste ledelse får det at vide, og man ikke er sikker på at de har læst protokollen, så må man jo tage med på mødet og pointere det man har skrevet.

Mohamed – Har du haft nogen episoder eller oplevet nogle situationer hvor protokollen i sig selv ikke er nok? Jeg må gøre mere i forhold til at få mit budskab igennem

Henrik – Ja – det har jeg været ud for. Hvor jeg har tænkt, det her har de ikke forstået, jeg er nødt til at møde op og sige det.

Mohamed – Hvad gør man så mere ud over det selvfølgelig står i protokollen og du er taget med på mødet

Henrik – Der bliver forhåbentlig skrevet et referat af mødet, som man så får til gennemsyn.

Mohamed – Og det går jo så ud over protokollen

Henrik – Ja det går netop ud over protokollen. Man har den der situationsbestemmelse i rapporteringen – hvis man har en mistanke om at det her ikke er nok, så kan det være nødvendigt at gå ud over. Men det er jo ikke at man tager enkeltvis kontant, det er no-go. Det er at møde op til at bestyrelsesmøde.

Jeppe – Det er faktisk meget vigtigt at man holder sig fra den individuelle kontakt og storset enhver kommunikation med bestyrelsen forbliver til den samlede bestyrelse?

Henrik – Ja enig.

Jeppe – Så telefonopkald, det er simpelthen no-go? Om man så har en liste med alle i bestyrelsen og ringer – det skal man holde sig fra?

Henrik – Ja, for de har nødvendigvis ikke fået den samme information.

Mohamed – Hvad med den modsatte situation så, hvor du har tænkt at en protokol er måske overdrevet, Kunne det bare være at jeg skulle kommunikere på en anden måde.

Henrik – Ja – det er der jo altid. Der er masser af forhold hvor tingene ikke er så alvorlige at de kommer i protokollen eller tingene ikke er så vigtig for beslutningsprocessen. Er der noget som den

øverste ledelse skal være sikker på inden de træffer beslutningen. Men der for det klart ligger under den daglige ledelses ansvar, der kunne man så vælge et management letter.

Jeppe – Er det din opfattelse at folk stadig i vidt omfang bruger protokollen?

Henrik – Ja.

Mohamed – Der er ikke kommet en ny måde at gøre det, eller fundet en anden måde at kommunikere på?

Henrik – Jeg har ikke set nogen der har fundet på noget andet, et ny koncept. Jeg får også protokoller fra store revisionsfirmaer. Dem jeg har set de køre storset efter samme model.

Jeppe – De køre stadig efter den protokolstandard der er for de store virksomheder?

Henrik – Ja., men de kører efter den gamle danske standard.

Jeppe – Man kan så vel ikke gøre det forkert med protokollen hvis...

Henrik – Ja hvis den opfylder 260.

Jeppe – Og hvad de andre lande? Det her har jo været et dansk fænomen, men der findes jo en oversættelse. Long-form

Henrik – det er jo dansk opfundet. Det er jo ikke fordi de har kendt produktet ude i verden før det kom i ISA'erne. Der er nogen i standardsætter der har kendt det, fordi man har været misundelig på det, men de har ikke turde sæt det af i lovgivningen.

Jeppe – Så det har ikke været i produktion nogen steder? Eller noget der bare minder om? – ved du hvad de gør i udlandet?

Henrik – De laver management letter vil jeg tro.

Jeppe – Og så en stak af den liggende, lidt med det ene og lidt med det andet?

Jeppe – Det skriver vi blandt andet rundt til dem i udlandet – og prøver at se om de vil svare på.

Jeppe – har du ellers nogen andre aspekter? Det er jo vores bibel denne har protokol. Hvad skal vi tage fat i? nogen vinkler eller et andet aspekt? For ellers er ideen at vi skal lave et spørgeskema nogen autoriserede revisorer. Vi vil forsøge at få fat i FSR og se om de kan hjælpe os med nogen kontaktlister eller andet

Jeppe – Ja der virker rapporteringsformen ret omsonst – Der kunne man godt lave et light produkt – hvilket der måske er nogen der allerede er i gang med. Men man ved ikke helt hvordan man skal håndtere det i dagligdagen. Hvad gør vi lige egentlig? For det er også derfor vi spurgte hvad gør man i de

Henrik – tja - Det har jeg ikke et fuldt overblik over.

Henrik – Ja det er jo vigtigt at få kommunikeret ud. Men hvordan de har løst det, det aner jeg ikke.

Henrik – Altså det er jo igen det der med at tage kommunikationsansvaret på sig. Fordi det synes jeg, i de situationer for der er adskilles mellem den øverste og daglige ledelse, der synes jeg at det er afgørende for at revisionsresultatet bliver ordentligt kommunikeret ud og grundlaget herfor bliver kommunikeret ud. Det er jo den der situation der er vigtig. Jeg synes det er overkill i mange situationer hvor der ikke er en bestyrelse.

situationer hvor det er overkill at bruge en protokol.

Henrik – Ja man skal have elementer med, men diskussionen omkring en funktionsadskillelse, når der kun er den samme mand. Så er det altså overkill at skal nævne for ham, jamen du kan tage alle beslutningerne osv. Det giver jo ingen mening at have de der elementer med. Jamen Svaghed i interne forretningsgange, der er jo kun ham selv. I holdingselskabet, der er kun ham selv.

Mohamed – Det er derfor, at opgavens vinkel blandt andet er, at det kun giver mening der for der er adskillelse i ledelseslagene.

Henrik – Jo det giver jo kun mening i den form, med de elementer som vi plejer at bygge ind i vores protokoller. Men det er ikke uvæsentligt med en kommunikation over for ejerlederen, som er sig selv. Det er også vigtigt at der er en kommunikation med ham. Det er også vigtig hvor der er en gruppe medarbejdere, Der kan det også være at det bliver vigtigt for ham og også vil være i bestyrelsen i den situation. Så man kan ikke bare ta' det over en kam og sige, hvis der kun er én aktionær og han er direktør, så skal man ikke have nogen omkring kommunikation med øverste ledelse med. Det kan sagtens være at man skal det. Det har vi set eksempler på, at det var vigtigt at man havde. En lønbogholder der oprettede ekstra medarbejdere og hvis man ikke har skrevet om de her forretningsgange, så betalte revisor lige en regning der. Sådan er det jo. Det kan stadigvæk være vigtigt at skrive om nogen svagheder, men hvis der kun er den samme person, så er det ikke sikkert at det er de samme svagheder man skal skrive om. Det

er sværere at lave en standardiseret koncept i den situation. Når der er en bestyrelse, så kan vi sætte de rammer for hvad det er vi skal kommunikere om, men når det kun er ham selv, så kommer det til at virke som overkill. Og når der er noget der er overkill, så er der også noget der går tabt. For hvis man er begyndt at springe over noget, fordi man tænker at det ikke gælder mig, så springer man også næste afsnit over som rent faktisk gælder for ham. Så derfor mener jeg at man skal målrette sin kommunikation, så den stadig overholder 260, men hvor man laver den situationsbestemt. Men jeg har ikke en løsning på det.

Jeppe – Har du eksempler på hvor det går galt i forhold til tavshedspligten i en protokol?

Henrik – Nej, det tror jeg ikke. Jeg har et eksempel på at revisor bliver fyret for noget de skrev i protokollen. Der blev påpeget en svaghed som koncernledelsen ikke var enig i. De mente at de nu havde brugt det her system i så mange år, så nu kan du ikke tillade dig at komme og påpege nogen svagheder. Så nu finder vi en anden revisor.

Jeppe – Uden at der var personsammenfald hele vejen igennem?

Henrik – Ja Det kom ovenfra, bestyrelsen. Direktøren han så det som et godt råd. Men bestyrelsen tog det som en kritik af dem. Det var i et datterselskab i en koncern og koncern brugte det samme system.

Jeppe – Nåh okay.

Henrik – Det var en advarsel om at der kunne være risiko for at man kunne manipulere med kostpriser, fordi der var åben adgang til lagersystemet. Man kunne altså rette i kostpriserne direkte.

Jeppe – Det tør jeg slet ikke hvor mange steder man kan rette i data uden at revisor får....

Jeppe – Ja de skriver nemlig en del omkring øvrige love og reguleringer kan begrænse revisors kommunikation i forhold til overtrædelse af tavshedspligten.

Jeppe – ja okay, så det vil sige at revisor ret nemt kan få habilitetsproblemer i forhold til at man er revisor for nogen som handler med andre som man også er revisor for?

Jeppe – og hvilke hensyn i protokollen....

Jeppe – Så der kommer man ikke med en henkastet bemærkning om at bliver taget store chancer på debitorer?

Jeppe – Her til sidst, hvad med sagerne? Min opfattelse er at der er sket stigning i sager hvor det har medført tab. Der er bestyrelsesansvar som er blevet lidt mere populært i forhold til tidligere år. Der er flere som er blevet dømt. Tror du den tendens vil fortsætte?

Henrik – Ja der er ingen transaktionsspor. Man kan gå direkte ind i lager-kostpriserne og ændre det, og ændre det tilbage igen.

Henrik – Det kan der sagtens være. Det kan sagtens være fx nogen personfølsomme spørgsmål. Det kan også være en debitorvurdering hvor man kan sige, her er der en grisk debitor som følge af sine tavshedspligt overfor andre ikke må skrive det i protokollen.

Henrik – Ja.

Henrik – Ja tavshedspligten er over det hele.

Henrik – Nej det gør man ikke.

Henrik – Ja det tror jeg.

Jeppe - og i forhold til revisor?

Henrik – Ja, hvis revisor ikke har kommunikeret eller revideret ordentligt, så vil der (komme flere sager). Men der er også store sager hvor man har sagt, her har revisor ikke være fagligt ordentligt. Men det er ikke derfor nogen lider et tab. Der har revisor dokumenteret at der er nogen svagheder omkring prisfastsættelse på lageret. Det kunne ikke dokumenteres. Men det var ikke det der gjorde udslaget. Det var prisfald på verdensmarkedet, eller noget. Så er der ikke årsagssammenhæng mellem revisors dårlige arbejde og konkursen. Det tror jeg man vil se mange gange, de her manglende årsagssammenhæng. Og så er der de situationer hvor det er mærkeligt at man ikke giver dem faglige sanktioner fordi man ser at der rent faktisk bliver et erstatningsansvar for revisor eller måske endda fængsel. Og så er det underligt at det faglige system ikke også giver sanktioner

Jeppe – Ja okay. Man kan sagtens blive slæbt hele vejen og modtage et erstatningskrav og ikke få kritik af revisionens udførelse.

Jeppe – Jamen, spændende, Så må vi se om vi kan få underbygget tesen, om at der nok stadig er mange der bruger en protokol.

Henrik – ja.

Mohamed – måske i mangle på noget bedre

Henrik – ja – I mangel på noget bedre.

Mohamed – Ja det er kernen i det hele, at protokollen bliver fastholdt måske pga. de gode erfaringer man har med protokollen. Men man kunne godt bruge en...

Henrik – Ja situationsbestemt kunne man nok godt bruge noget der var bedre. Men totalset, som rapporteringsværktøj, har det jo gennem mange år i Danmark vist sig som et godt værktøj. At man så udbreder det til hele verden, men skærer man det ned i Danmark. Det er jo....

Jeppe – Hvad siger du med udbredelse til hele verdens børsnoterede virksomheder eller hvad? Det er det i dag?

Henrik – ja.

Jeppe - Det er røget i ISA standarden for PIE virksomheder.

Henrik – ja.

Mohamed – Fuldstændig efter dansk model?

Henrik – ja Storset. Nu beskæftiger mig ikke med PIE-virksomheder, og den forskel i der ligger deri. Men det er jo på grund af de her administrative lempelser tænker jeg. Men når man synes at man i Danmark at det var et godt rapporteringsværktøj, så godt at man har kunne eksportere det. Så er det jo påfaldende at man så afskaffer det i Danmark for lang størstedelen af virksomhederne. Det er da paradoksalt at man gør det.

Mohamed – Så tidslinjen er at, det her var et fænomen der kun var kendt i Danmark. Og man brugte det overhoved ikke i udlandet. Og nu til at være det modsatte, hvor vi nu siger at man i udlandet har implementeret på PIE. Og i Danmark kan man fravælge det på non-pie.

Henrik – ja - det er et paradoks. Det viser jo hvordan nogen er bange for at dansker bliver overbebyrdet. Men det er et paradoks.

Jeppe – Ja spændende nok. Så må vi jo se om vi kan få det formet til en afhandling i løbet af de næste par måneder. Du skal i hvert fald have mange tak. Og hvis der er en konkret opfølgning, så hører du nok fra os.