

# Revisors Arbejder i Forbindelse med Besvigelser

Aalborg Universitet

Kandidatafhandling - Cand.merc.aud.

3. januar 2021

Udarbejdet af Camilla Strøm

Studienummer: 2015 7112

Vejleder: Hans B. Vistisen

Anslag: 134.727

## Forord

Nærtliggende kandidatafhandling med titlen "Revisors arbejder i forbindelse med besvigelser" er udarbejdet som afslutning på cand.merc.aud.-studiet på Aalborg Universitet.

Jf. studieordningen skal "*kandidatspecialet bestå af en større selvstændig afhandling af revisionsfaglig relevans, der skal dokumentere den studerendes færdigheder i at anvende videnskabelige teorier og metoder under arbejdet med et afgrænset fagligt emne.*"

Afhandlingen omhandler revisors arbejder i forbindelse med besvigelser ved henholdsvis revision, udvidet gennemgang og review. Det ønskes at belyse ligheder og nuancer mellem de tre forskellige erklæringstyper samt revisors ansvar ved mistanke om væsentlig fejlinformation.

Formålet med kandidatafhandlingen er, ud fra en selvstændig formuleret problemformulering, at demonstrere en professionel tilgang ved at definere, analysere og vurdere problemformuleringen.

Afhandlingen henvender sig primært til vejleder og censor.

Der skal lyde en tak til vejleder Hans B. Vistisen for vejledning gennem processen.

3. januar 2021



Camilla Strøm

## Abstract

The topic of this thesis is the auditor's work in connection with fraud. In recent years, there has been an increase in the number of frauds in companies worldwide. Fraud can occur in many different forms ranging from an employee taking an asset from the office of insignificant value to fraud of a significantly higher amount. Frauds are often committed by employees, daily management, top management or other third parties outside the company.

The company's stakeholders, such as shareholders, lenders, investors, etc. has a strong interest in the company's accounts. In order to strengthen trust between the company and its stakeholders, an independent third party, the auditor, is involved. The auditor's purpose is to strengthen the trust between the company and the stakeholders by reviewing and assessing the risk of material misstatement in the financial statement.

Contrary to the public belief, the auditor's review of a company's financial statement does not necessarily mean that the auditor discovers any possible misinformation in the company's accounts. Due to the public's belief in what the auditor's work really entails, the expectation gap often arises, which is the difference between what the public expects from the auditor's work and the auditor's actual work. The public tends to be of the belief, that if the auditor issues a statement of the company's accounts, that indicates, that the accounts give a true and fair view of the company's financial position, then it must mean that the company's accounts are without material misstatement. If it later emerges that the company's financial statement, which the auditor reviewed, contains material misstatement, the public is often of the belief that the auditor should have discovered it.

The above led to the following thesis statement:

"Analysis of the auditor's work in relation to fraud in review, extended review and audit, including differences between the three types of declaration."

The thesis statement is attempted answered by describing, analyzing and systematizing applicable law, which in this project will be the international standards. The thesis will describe the relevant legislation and the relevant standards, in order to be able to analyze similarities and differences in the analysis and finally systematize these in a matrix.

Some of the essential differences between auditing, extended review and review are that when auditing, the auditor must design and perform inspections, meaning that the auditor himself performs the inspections in order to make assessments regarding the company's financial statement, while the auditor, in an extended review and review, requests the management's assessment of the company's conditions.

The auditor is responsible for ensuring that the company's financial statements give a true and fair presentation of the company. It is not the auditor's responsibility to detect fraud, although in some cases the public is of that belief. Although auditing is generally the safest declaration task in relation to fraud, this does not mean that auditing will always be the most advantageous type of declaration for any business. Whether a company should choose auditing, extended review or review is a question of the individual company's needs.

The thesis helps to create an overview of what the different types of statement entail.

## Indholdsfortegnelse

<b>1. INDLEDNING</b> .....	<b>- 6 -</b>
<b>2. PROBLEMFORMULERING</b> .....	<b>- 8 -</b>
<b>3. METODISKE OVERVEJELSER OG KILDEKRITIK</b> .....	<b>- 9 -</b>
3.1 FREMGANGSMÅDE.....	- 9 -
3.2 AFGRÆNSNING .....	- 10 -
<b>4. BESVIGELSER</b> .....	<b>- 11 -</b>
4.1 MISBRUG AF AKTIVER .....	- 12 -
4.2 REGNSKABSMANIPULATION .....	- 13 -
4.3 BESVIGELSESTREKANTEN .....	- 15 -
4.3.1 <i>Incitament</i> .....	- 15 -
4.3.2 <i>Mulighed</i> .....	- 17 -
4.3.3 <i>Retfærdiggørelse</i> .....	- 18 -
4.3.4 <i>Besvigelsesdiamanten</i> .....	- 19 -
<b>5. REVISORS ROLLE OG ANSVAR</b> .....	<b>- 20 -</b>
5.1 GOD REVISORSKIK .....	- 21 -
5.1.1 <i>Ethiske teorier</i> .....	- 22 -
5.2 REVISIONSRISIKOMODELLEN .....	- 23 -
5.3 FORVENTNINGSKLØFTEN .....	- 25 -
<b>6. DE TRE ERKLÆRINGSTYPER</b> .....	<b>- 27 -</b>
6.1 ERKLÆRINGSTYPERNES FÆLLESTRÆK .....	- 28 -
6.2 REVISION .....	- 30 -
6.3 REVIEW .....	- 32 -
6.4 UDVIDET GENNEMGANG .....	- 34 -
<b>7. ANALYSE</b> .....	<b>- 36 -</b>
ACCEPT AF OPGAVER (ISA 210 + ISRE 2400.29-41) .....	- 39 -
PLANLÆGNING (ISA 300).....	- 40 -
KVALITETSSTYRING (ISA 220 + ISRE 2400.24-28) .....	- 41 -
BESVIGELSER (ISA 240 + ISRE 2400.52) .....	- 42 -
KOMMUNIKATION MED LEDELSEN (ISA 260 + ISRE 2400.42).....	- 44 -
KOMMUNIKATION AF CENTRALE FORHOLD (ISA 701).....	- 45 -
VURDERING AF OG REAKTION PÅ RISICI (ISA 315 + ISA 330) .....	- 45 -
VURDERING AF FEJLINFORMATIONER (ISA 450) .....	- 47 -
REVISIONSBEVIS (ISA 500 + ISRE 2400.66-68).....	- 47 -
FORTSAT DRIFT (ISA 570 + ISRE 2400.53-54) .....	- 48 -
DOKUMENTATION (ISA 230 + ISRE 2400.93-96).....	- 48 -
KONKLUSIONEN (ISA 700 + ISRE 2400.69-71) .....	- 49 -
<i>Revisors erklæring</i> .....	- 50 -
MODIFIKATIONER (ISA 705 + ISRE 2400.73-76) .....	- 51 -
FREMHEVELSE AF FORHOLD (ISA 706 + ISRE 2400.87-90) .....	- 52 -
UDVIDET GENNEMGANG .....	- 52 -

<b>8. MATRIX</b> .....	<b>- 54 -</b>
<b>9. KONKLUSION</b> .....	<b>- 62 -</b>
<b>10. LITTERATUR</b> .....	<b>- 64 -</b>

## 1. Indledning

PwC foretager årligt en global undersøgelse "*Global Economic Crime and Fraud Survey*". Undersøgelsen er baseret på 5.000 virksomheders svar spredt over 99 lande. I den nyeste undersøgelse fra 2020 svarer 47 % af respondenterne, at de har oplevet besvigelser i løbet af de sidste to år. Gennemsnitligt har disse virksomheder oplevet seks hændelser vedrørende besvigelser i løbet af denne periode på to år. Tab, som følge af svindel, kan være vanskeligt at håndtere. Nogle tab kan tælles, mens det er svært at opgøre tab af medarbejdermorale, beskadigelse af en virksomheds brand, mv. Bestikkelse, regnskabsmanipulation, misbrug af aktiver eller andre internt begåede besvigelser kan være svære at forudsige og overvåge, hvorfor det også er svært at opdage dem.

I 2016 svarede 36 % af respondenterne, at de havde oplevet besvigelser indenfor de seneste to år. Der er altså tale om en markant stigning i af besvigelser blandt de adspurgte respondenter gennem de seneste fire år. Det kan kræve mange ressourcer at forebygge og opdage besvigelser, men alternativet må formodes at være en større trussel for virksomhederne.

Besvigelser kan forekomme i mange forskellige henseender lige fra en stjålet kuglepen til regnskabsmanipulation for flere millioner kroner. Besvigelser begås oftest af interne personer i virksomheden såsom medarbejdere eller personer i den daglige eller øverste ledelse. Dog kan besvigelser også begås af udefrakommende personer såsom leverandører, kunder, mv.

Det stigende antal af besvigelser kan skabe utryghed ikke kun hos virksomheden, om hvorvidt denne kan stole på sine medarbejdere, men også blandt virksomhedens interessenter, idet besvigelser kan have enorme konsekvenser for virksomheden. Aktionærer, långivere, investorer, mv. har stor interesse i en virksomheds regnskab.

Tilliden mellem virksomheden og interessenterne styrkes, når en uafhængig tredjepart gennemgår og vurderer virksomhedens regnskab for væsentlig fejlinformation. Virksomheder kan vælge mellem forskellige erklæringstyper alt efter hvilken regnskabsklasse, virksomheden tilhører. Ved enhver erklæringstype skal revisor vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet gennem en nøje planlægning af erklæringsprocessen. Den nøje planlægning er dog, i modsætning til offentlighedens overbevisning, ikke ensbetydende med, at revisor opdager enhver eventuel fejlinformation i virksomhedens regnskab. Grundet offentlighedens overbevisning om, hvad revisors arbejde egentlig går ud

på, opstår ofte forventningskløften, som er forskellen i hvad offentligheden forventer af revisors arbejde og revisors egentlige arbejde. Offentligheden er ofte af den overbevisning, at hvis revisor afgiver en konklusion på regnskabet, der indikerer, at regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske stilling, så er det ensbetydende med at virksomhedens regnskab er uden væsentlig fejlinformation. Er der blevet begået besvigelser i en virksomhed er disse med meget stor sandsynlighed udført på en sådan måde, at besvigeren har været ekstremt omhyggelig, hvilket har gjort besvigeren i stand til at skjule besvigelsen, hvorfor det kan være svært for revisor eller andre i virksomheden at opdage besvigelserne. Kommer det senere frem, at den virksomheds regnskab, som revisor har gennemgået, indeholder væsentlige fejlinformationer, er offentligheden ofte af den overbevisning, at revisor skulle have opdaget det. Der kan altså være uoverensstemmelse mellem det offentligheden forventer af revisor og revisors egentlige rolle og ansvar. Så hvad går revisors faktiske arbejde ud på? – Og hvad er revisors egentlige ansvar, når det kommer til væsentlig fejlinformation i en virksomheds regnskab?



## 2. Problemformulering

Med udgangspunkt i foranstående indledning og med interesse for området besvigelser og revisors rolle i forbindelse med samme tager dette projekt udgangspunkt i følgende problemformulering:

”Analyse af revisors arbejder i forhold til besvigelser ved review, udvidet gennemgang og revision, herunder forskelle mellem de tre erklæringstyper.”

For at kunne afdække denne problemformulering er der nedenfor opstillet en række underspørgsmål, der skal bidrage til den fulde forståelse af revisors arbejder, rolle og ansvar og besvigelser.

- Hvad er definitionen på besvigelser?
- Hvad er revisors samfundsmæssige rolle og ansvar?
- Stemmer revisors arbejder vedrørende besvigelser overens med interessenternes forventninger?
- Hvad er revisors arbejder vedrørende besvigelser ved review, udvidet gennemgang og revision?
- Analyse af forskellene mellem review, udvidet gennemgang og revision.

### 3. Metodiske overvejelser og kildekritik

Problemformuleringen besvares ud fra en retsdogmatisk metode, hvor formålet med afhandlingen er at beskrive, analysere og systematisere gældende ret, som i dette projekt også vil sige de internationale standarder (Munk-Hansen 2018, 204-205). Projektet vil beskrive den relevante lovgivning og de relevante standarder for at kunne analysere på sammenhænge og forskelle i analysen og slutteligt systematisere disse i en matrix.

Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) anvendes primært til at beskrive revisors ansvar, herunder god revisorskik.

De internationale standarder benyttes, idet disse angiver de retningslinjer revisor skal følge ved udførelse af enhver erklæringsopgave.

I forbindelse med udarbejdelsen af dette projekt er der, ud over ovenstående love, også anvendt websteder. De anvendte hjemmesider er fra FSR, og må derfor anses som værende en troværdig kilde, idet FSR repræsenterer revisionsbranchen i Danmark.

I øvrigt er der anvendt bøger i projektet til besvarelse af problemformuleringen, som alle anses for at være troværdige kilder, idet disse er skrevet af fagfolk, hvorfor de har ekspertviden på netop dette område.

#### 3.1 Fremgangsmåde

Projektet er opbygget således. Efter indledning, problemformulering og metode er der et afsnit med titlen besvigelser. Dette afsnit beskriver besvigelser generelt, og kommer desuden ind på besvigelsestyperne "misbrug af aktiver" og "regnskabsmanipulation". Dernæst beskrives besvigelsestrekanten for at danne overblik over, hvordan en besvigelse foregår, og under hvilke omstændigheder en besvigelse kan foregå. I det efterfølgende afsnit beskrives revisors rolle og ansvar. Formålet med dette afsnit er at klarlægge revisors rolle i forbindelse med en erklæringsopgave. Dette afsnit beskriver i øvrigt, hvordan revisor skal arbejde ud fra god revisorskik og en korrekt etisk adfærd. Efterfølgende, i samme afsnit, beskrives revisionsrisikomodelen og dernæst forventningskløften. Revisionsrisikomodelen er relevant for projektet, idet revisor kan gøre brug af denne model, når revisor skal

vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation i et regnskab. Forventningskløftens formål i dette projekt er at forklare den forskel, der kan være mellem det offentligheden forventer af revisors arbejde, kontra hvad revisors arbejde faktisk er. Forventningskløften er ligeledes interessant for projektet, idet offentligheden i nogle tilfælde forventer, at revisor skal afdække eller opdage besvigelser. Efterfølgende beskrives de tre erklæringstyper. Først beskrives fællestrækkene ved de tre erklæringstyper, hvorefter hver type beskrives på de områder, hvor typerne differentierer sig. Foranstående munder ud i en analyse af revisors arbejde ved de tre erklæringstyper, samt hvordan erklæringstyperne differentierer sig. Projektet afsluttes med en matrix, som samler op på analysens væsentligste punkter som afrunding på analysen. Slutteligt udformes en konklusion med henblik på at svare på projektets problemformulering.

### 3.2 Afgrænsning

Der findes mange former for besvigelser. Jf. ISA 240 defineres besvigelser overordnet set som henholdsvis misbrug af aktiver og regnskabsmanipulation, hvorfor det også er disse to besvigelserformer, der fokuseres på i dette projekt. Dermed afgrænses projektet fra andre former for økonomisk kriminalitet, såsom bestikkelse, korruption, cyberkriminalitet, mv.

Problemformuleringen, som projektet søger at besvare, omhandler revisors arbejde i forbindelse med besvigelser, hvorfor selve besvigeren ikke beskrives nærmere i dette projekt. Af samme årsag afgrænses projektet fra det juridiske erstatningsansvar samt strafansvar.

Projektet fokuserer på tre forskellige erklæringstyper, nemlig revision, udvidet gennemgang og review, hvorfor der afgrænses fra assistanceerklæringer. Assistanceerklæringen er fravalgt i denne afhandling, idet revisor ved denne erklæringstype blot assisterer med opstillingen af regnskabet. Ved assistanceerklæringen stiller revisor ingen sikkerhed for regnskabet som helhed, idet revisor ikke kontrollerer indholdet af regnskabet.

## 4. Besvigelser

Besvigelser er et bredt juridisk begreb men kan meget overordnet siges at være fejlinformationer i et regnskab. Jf. ISA 450.4 er en fejlinformation forskellen mellem det rapporterede beløb, klassifikation, præsentation eller oplysningen i et regnskab og beløbet, klassifikationen, præsentationen eller oplysningen af en post i et regnskab, der er nødvendig for, at forholdet er i overensstemmelse med den relevante begrebsramme. Nærliggende projekt tager udgangspunkt i ISA 210's definitionen af en besvigelse. Her defineres en besvigelse, som *"en bevidst handling udført af en eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter, der benytter vildledning til at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel"*. (ISA 240.11)

Denne definition er meget omfattende og kan med fordel deles op for at skabe et bedre overblik og dermed en bedre forståelse. Hver del vil blive gennemgået nedenfor.

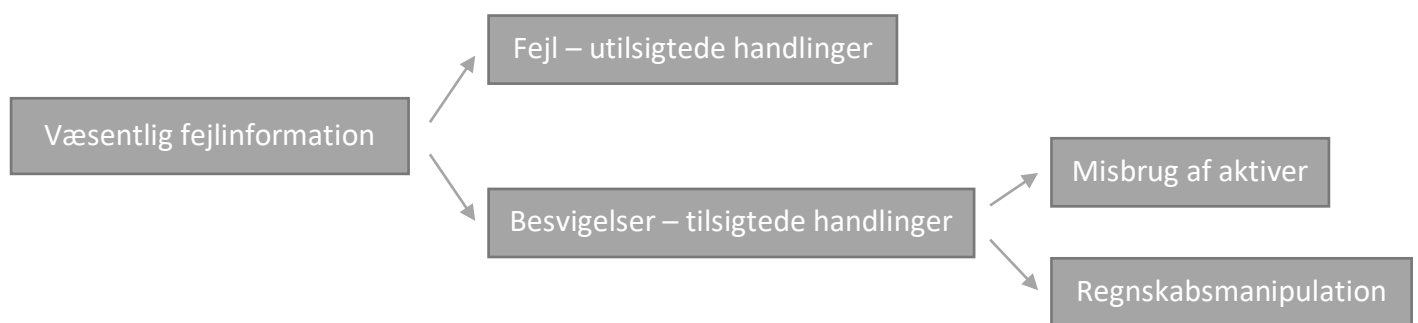
*"En bevidst handling..."* – som nævnt er besvigelser fejlinformationer i et regnskab. Fejlinformationer kan være tilsigtede eller utilsigtede. Det afgørende for, om en fejlinformation er tilsigtet eller utilsigtet er, hvorvidt den underliggende handling, som resulterer i fejlinformationen, er bevidst eller ubevidst (ISA 240.2). Er handlingen foretaget ubevidst, er der tale om en fejl. Fejl kan forekomme grundet manglende viden eller manglende viden omkring eller fejlfortolkning af lovgivning. Er handlingen foretaget bevidst, er der tale om en besvigelse. Her er fejlen tilsigtet med det formål at vildlede regnskabsbrugeren.

*"... udført af en eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter..."* – for at der er tale om en besvigelse, skal handlingen være udført af en eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter. Besvigelser kan hermed forekomme både internt i virksomheden, begået af ledelsen eller medarbejdere, og eksternt udenfor virksomheden, begået af en tredjepart. Endvidere kan besvigelserne også forekomme flere parter i mellem, hvor en part internt i virksomheden samarbejder med en ekstern part udenfor virksomheden. Besvigelser begået udelukkende af medarbejdere i virksomheden kaldes også for medarbejderbesvigelser. Besvigelser begået udelukkende af ledelsen kaldes også for ledelsesbesvigelser. (ISA 240)

”... der benytter vildledning...” – når der benyttes vildledning vil det sige, at en handling forsøges skjult eller tilsløret, så regnskabsbrugeren på den baggrund træffer et andet valg, end denne ellers ville have gjort.

”... til at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel” – en uberettiget eller ulovlig fordel er ofte i form af en økonomisk fordel for personen eller personerne, der foretager besvigelsen (herefter benævnt besvigeren). Det at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel vil sige, at besvigeren skaffer sig fordelen ved hjælp af svindel eller falskhed.

To typer af tilsigtede fejlinformationer er relevante for revisor – fejlinformation som følge af regnskabsmanipulation og fejlinformation som følge af misbrug af aktiver (ISA 240.3). Disse to typer af fejlinformation er opstillet i nedenstående figur og vil blive beskrevet nærmere i følgende afsnit.



Figur 1 - Begreberne i ISA 240. Egen tilvirkning.

Begrebet væsentlighed benyttes ofte i revisionsmæssig sammenhæng. En fejlinformation er ifølge ISA 320.2 væsentlig, når den med rimelighed kan forventes at ville have påvirket de økonomiske handlinger, som regnskabsbrugeren træffer på baggrund af regnskabet. Væsentligheden af en fejlinformation vurderes under de individuelle omstændigheder, idet den påvirkes af størrelsen eller arten af en fejlinformation.

#### 4.1 Misbrug af aktiver

Misbrug af aktiver begås oftest af medarbejdere i virksomheden og omfatter tyveri af virksomhedens aktiver. Denne type besvigelse begås oftest for relativt små og uvæsentlige beløb. Misbrug af aktiver kan forekomme ved underslæb – når en person tilegner sig en andens formue eller aktiver og kan

eksempelvis forekomme, hvis en medarbejder overfører indbetalinger fra afskrevne konti til medarbejderens private bankkonti, eller hvis en kasserer tager penge fra virksomhedens kassebeholdning til eget private forbrug. Misbrug af aktiver kan også forekomme ved tyveri, hvor en person tager en genstand fra varelageret til privat brug eller med henblik på videresalg. Der kan være tale om tyveri af kontorartikler såsom mapper, papir, kuglepenne, mv. Ved tyveri tager personen genstanden fra en andens varetægt, og på den måde differentierer tyveri sig fra underslæb, hvor besvigeren allerede har genstanden i sin varetægt. (ISA 240.A5)

Misbrug af aktiver kan også forekomme ved at foranledige en virksomhed til at betale for en vare eller en tjenesteydelse, som ikke er modtaget. Dette kan eksempelvis forekomme ved at foretage udbetalinger til fiktive forhandlere eller udbetalinger til fiktive medarbejdere. (ISA 240.A5)

Misbrug af aktiver foretages, som nævnt, oftest af medarbejdere, og der er oftest tale om små, uvæsentlige beløb. Grovere misbrug af aktiver kan også forekomme men foretages ofte på et højere niveau, idet eksempelvis den øverste ledelse har større mulighed for at begå besvigelsen, ligesom denne også bedre kan skjule den. Misbrug af aktiver kan forekomme som følge af manglede overvågning fra ledelsen, manglede kontrolmiljø eller manglede kommunikation fra ledelsen om retningslinjer for virksomhedens besvigelspolitik, hvorfor det er vigtigt i en virksomhed, at ledelsen vedligeholder kontrolmiljøet for at mindske muligheden for misbrug af aktiver.

Ifølge Warming-Rasmussen kan misbrug af aktiver opdeles i "direkte" og "indirekte" misbrug. Direkte misbrug af aktiver foretages af én medarbejder eller flere i samvær og udføres i selve virksomheden. Direkte misbrug af aktiver forekommer, når en medarbejder tager penge fra kassen, udbetaler løn til en fiktiv medarbejder men overfører til egen konto, eller når der oprettes en fiktiv købsfaktura, hvor betalingen sker til egen konto, mv. Indirekte misbrug af aktiver forekommer, når handlingen sker i sammensværgelse med en udenforstående part – en tredjemand. Her kan der eksempelvis være tale om, at en medarbejder sælger kundeoplysninger eller forretningshemmeligheder til en konkurrent. (Christensen, Kristensen og Warming-Rasmussen 2015, 18)

## 4.2 Regnskabsmanipulation

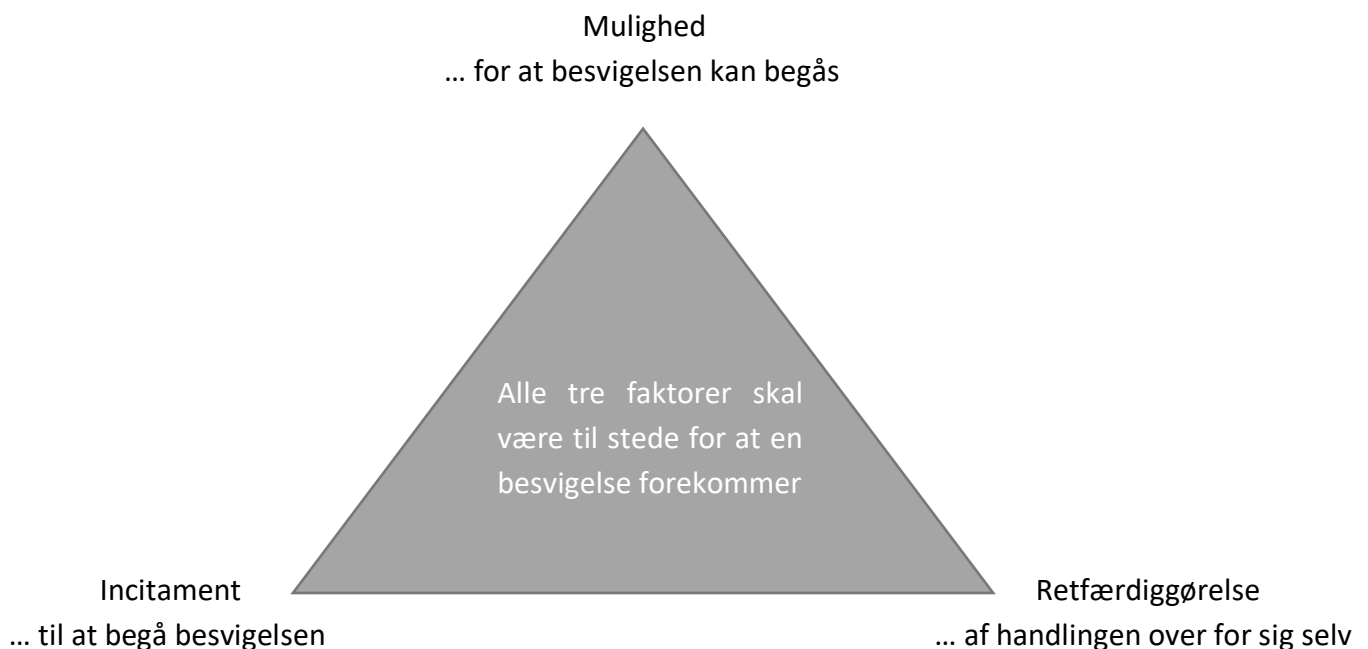
Ved regnskabsmanipulation indarbejdes der bevidst fejlinformation i regnskabet for at vildlede regnskabsbrugeren, eller der kan undlades oplysninger for at fordreje informationen i regnskabet (ISA

240.A2). I modsætning til misbrug af aktiver, så mister virksomheden som sådan ingen værdi, når en person vælger at indarbejde fiktive tal i regnskabet, men hvis der bliver pyntet på tallene, med henblik på at opnå et honorar, så tager besvigeren uberettiget noget fra virksomheden, hvorfor virksomheden dermed mister værdi. Regnskabsmanipulation begås oftest på et højere niveau end misbrug af aktiver og oftest af den daglige ledelse, bestyrelsen, direktionen, ledende medarbejdere inden for regnskabsaflæggelsen, mv. Denne gruppe har, som følge af højere autoritet og bevæggrunde, bedre mulighed for at foretage regnskabsmanipulation og skjule den. (ISA 240.A2)

Regnskabsmanipulation kan være et resultat af ledelsens bestræbelser på at påvirke regnskabsbrugers opfattelse af virksomhedens økonomiske situation ved at styre resultatet. Ifølge ISA 240.A3 siges det at "... regnskabsmanipulation opstår når ledelsen bevidst fortier, forvansker eller fordrejer relevante økonomiske oplysninger". Regnskabsmanipulation involverer dermed ofte en tilsidesættelse af nogle kontroller, som ellers synes at fungere effektivt, så det er lettere at begå en besvigelse. Regnskabsmanipulation kan foretages ved fejlagtig værdiansættelse, hvor eksempelvis aktiver overdrives eller gæld underdrives. Der kan også være tale om fejlagtig periodisering, hvor virksomheden foretager en for tidlig indregning af indtægter for at pynte på årets resultat. En medarbejder i økonomiafdelingen har adgang og ofte også ansvaret for bankkonti og bogholderiet, hvilket øger denne medarbejders mulighed for at begå og skjule regnskabsmanipulation med eksempelvis løn til en fiktiv medarbejder. Fiktiv omsætning betegnes også som regnskabsmanipulation. Her kan der eksempelvis være tale om bogføring af fiktive registreringer med henblik på at manipulere resultatet eller for at nå et mål. Denne form for regnskabsmanipulation foretages ofte tæt på regnskabsperiodens afslutning. Regnskabsmanipulation forekommer også ved bevidst udeladelse, fremskyndelse eller udskydelse af indregninger af begivenheder eller transaktioner i regnskabet, som er indtruffet i regnskabsperioden. Denne form for regnskabsmanipulation, hvor der udelades, fremskyndes eller udskydes indregninger, kan påvirke beløb der allerede er registreret i regnskabet. De typiske ofre for regnskabsmanipulation er virksomhedens långivere og aktionærer, kreditorer, mv. Via regnskabsmanipulation ændres regnskabsbrugernes opfattelse af virksomhedens økonomiske situation. På den måde er det muligt at påvirke kreditgiver, kreditor eller aktionærers beslutninger i forhold til virksomheden. Modsat kan negativ regnskabsmanipulation forekomme med henblik på at udskyde en del af resultatet til næste regnskabsår for at mindske selskabsskatten. Foranstående vil blive gennemgået nærmere i følgende afsnit om besvigelsestrekanten.

### 4.3 Besvigelsestrekanten

Donald Cressey har udviklet besvigelsestrekanten, som indeholder tre elementer, der alle skal være til stede for at en besvigelse kan forekomme (Wells 2014). For at bekæmpe besvigelser er det ikke kun nødvendigt at indse, at det sker, men også vide hvorfor, og hvordan det sker. Besvigelsestrekanten består af tre faktorer, som også betegnes besvigelsesrisikofaktorerne (Christensen, Kristensen og Warming-Rasmussen 2015). Disse faktorer kan revisor benytte sig af til at identificere forhold, der kan udgøre et motiv til at begå besvigelser (ISA 240.A23). De tre faktorer er incitament/pres, mulighed og retfærdiggørelse. Alle tre faktorer skal være til stede, for at en besvigelse kan foretages. Nedenfor præsenteres besvigelsestrekanten i Figur 2.



Figur 2 - Besvigelsestrekanten. Egen tilvirkning.

#### 4.3.1 Incitament

Besvigeren skal have et incitament for at begå besvigelsen. Incitamentet kan være grådighed, mulighed eller pres og kan være forårsaget af personlige økonomiske problemer, hvor besvigelsen foretages for at kunne betale en personlig gæld, spillegæld, et misbrug eller anden gæld. Et andet incitament kan være, at besvigeren har foretaget en personlig fejltagelse og dermed føler skyld over for



virksomheden, hvorfor der foretages en besvigelse for at rette op på fejlen. Der kan også være opstået en udefrakommende situation, som medfører at besvigeren er bange for at miste anerkendelse eller status i virksomheden. Et eksempel på en udefrakommende situation kan være konjunkturedgang i samfundet. Incitamentet til at begå en besvigelse kan også komme fra en statusambition - et ønske om at opretholde en vis levestandard. Hvis besvigeren i sin optik føler sig uretfærdig behandlet, det kan være grundet en utilstrækkelig løn, overbebyrdelse af arbejdsopgaver, eller hvis besvigeren føler sig undervurderet i forhold til sine evner, så kan det også være en grund til, at der opstår et incitament til at begå en besvigelse. Hvis en virksomhed har fortaget en for ambitiøs målsætning, kan det bidrage til at skabe et incitament for en medarbejder til at begå en besvigelse for at opfylde målet. (ISA 240 Bilag 1)

Misbrug af aktiver kan siges at begås mod virksomheden, idet man tager noget af værdi fra virksomhedens eje til privat benyttelse. Dette kan foretages på alle niveauer i en virksomhed og kan ske i form af direkte eller indirekte misbrug af likvide midler eller andre midler, der kan realiseres til kontanter. Incitamentet til at misbruge virksomhedens aktiver kan komme fra, at en medarbejder føler, at der er en risiko for at blive opsagt i nærmeste fremtid. Dermed begår medarbejderen tyveri mod virksomheden og tager noget af værdi fra virksomhedens eje for at kompensere for en mulig fremtid afskedigelse. Der kan også være tale om, at medarbejderen har en følelse af mangel på forfremmelse, hvorfor der opstår et incitament for medarbejderen til at misbruge virksomhedens aktiver. Det samme gør sig gældende, hvis medarbejderen føler mangel på belønning for en opgave eller en god præstation. (ISA 240 Bilag 1)

Modsætningsvis kan det siges, at regnskabsmanipulation begås for virksomheden for at få denne til at fremstå bedre eller, i nogle tilfælde, dårligere end den i virkeligheden gør. Regnskabsmanipulation bliver, som tidligere nævnt, oftest begået af den daglige ledelse eller på et højere niveau, idet disse har bevæggrunde og bedre mulighed for at skjule besvigelser. Ved regnskabsmanipulation kan incitamentet eller presset komme fra kapitalejerne eller en tredjemand. Der kan eksempelvis være tale om et pres fra kapitalejerne om at opnå en målsætning på et bestemt tidspunkt. Hvis en virksomhed står overfor at skulle sælges, kan der også være tale om en præstationsforøgelse for at give virksomheden mere værdi og for dermed at kunne opnå en højere fortjeneste ved salget. Presset kan også komme fra eksterne parter forventninger til virksomheden, hvormed ledelsen, direktionen eller an-

den pynter på eksempelvis virksomhedens omsætning for at imødekomme disse parters forventninger. Nogle udefrakommende faktorer kan være intens konkurrence, hvor der pyntes på regnskabet for at stå bedre i forhold til konkurrenterne på markedet, ligesom mætning af markedet eller ændringer i forespørgslen kan være incitament for at foretage regnskabsmanipulation. (ISA 240 Bilag 1) Hvis ledelsen er bonusaflønnede, kan det også være et incitament for at pynte på tallene for at opnå denne bonus.

Regnskabsmanipulation kan også benyttes til at få virksomheden til at fremstå dårligere end det retvisende billede. I disse tilfælde kan den daglige ledelses incitament til at reducere indtjeningen være et ønske om at minimere skatten. Regnskabsmanipulation kan også benyttes til at udskyde skatten, hvis virksomheden udskyder en postering og på den måde oppuster indtjeningen det efterfølgende år.

#### 4.3.2 Mulighed

Muligheden skal være til stede, for en besvigelse kan foretages. Besvigeren skal have adgang til aktiver eller systemer, for muligheden opstår. Ydermere skal besvigeren kunne skjule handlingen, for at der er mulighed for at den kan foretages. Muligheden for at begå besvigelser kommer oftest fra mangel på interne kontroller, manglende ledelseskontrol eller utilstrækkelig funktionsadskillelse. Mangel på interne kontroller mv. medfører ligeledes manglende frygt for at blive opdaget hos besvigeren. Besvigeren har ofte kendskab til de interne kontroller eller mangel på samme og ved derfor, hvornår eller hvordan handlingen kan skjules.

Misbrug af aktiver foretages oftest af de ansatte som håndterer kontanterne i virksomheden, har adgang til virksomhedens lager eller adgang til bogføringen i virksomheden. Muligheden for besvigelsen her fremkommer grundet manglende funktionsadskillelse. Hvis medarbejderen som håndterer lageret, er den samme medarbejder, som går lageret igennem og foretager optælling af lageret, så er det nemt for denne person at foretage tyveri på lageret. Ligeledes, hvis det er samme person, der foretager bogføringen, som også gennemgår den efterfølgende, er det nemmere for denne person at bogføre nogle fiktive tal, som eksempelvis løn til en fiktiv medarbejder, hvor udbetalingen sker til besvigerens egen konto.

Manglende interne kontroller, manglende funktionsadskillelse og manglende overvågning fra bestyrelsen eller tilsynsrådet med den daglige ledelse, af perioderegnskaber eller med den årlige regnskabsaflæggelse giver besvigeren muligheden for at foretage regnskabsmanipulation. Hvis en virksomhed har en kompleks og ustruktureret organisationsstruktur, vil der ligeledes opstå mulighed for regnskabsmanipulation, idet det dermed bliver nemmere at skjule handlingerne. Hyppig udskiftning i ledelsen eller i økonomifunktionen kan være en indikation på besvigelser, hvorfor revisor skal være opmærksom på en sådan faktor og undersøge den nærmere, hvis der opstår mistanke hos revisor.

#### 4.3.3 Retfærdiggørelse

Retfærdiggørelsen af besvigelsen er en del af motivationen for at begå besvigelsen og finder sted, inden besvigelsen er begået. Her ser besvigeren ikke sig selv som en bedrager, idet han eller hun har retfærdiggjort handlingen over for sig selv. Ved retfærdiggørelse spiller besvigerens moral og etik ind. Desto højere moral besvigeren har, desto mere skal der til, for at besvigeren kan retfærdiggøre handlingen over for sig selv. Nogle personer har en holdning eller etiske værdier, der tillader dem bevidst at begå en uærlig handling, og selv i øvrigt ærlige personer kan begå besvigelser i et miljø, der lægger tilstrækkeligt pres på dem (ISA 240.A1).

Besvigeren kan opsætte nogle undskyldninger over for sig selv for at retfærdiggøre handlingen. Det kan være undskyldninger som "det er kun midlertidigt", "ledelsen er ligeglad", "ledelsen forventer denne adfærd", "jeg hjælper virksomheden" eller "jeg fortjener det". Disse undskyldninger retfærdiggør handlingen overfor besvigeren selv. (Christensen, Kristensen og Warming-Rasmussen 2015, 52-56)

Retfærdiggørelse af misbrug af aktiver kan være, at besvigeren føler sig snydt eksempelvis grundet en manglede lønstigning eller forfremmelse. Det kan også være at besvigeren har mistet nogle personalegoder og på den måde kompenserer ved at tage noget af værdi fra virksomheden. Besvigeren kan også sidde med en følelse af at være i farezonen for at blive fyret, og dermed har en følelse af, at det vil være retfærdigt, at de tager noget fra virksomheden som compensation for at blive fyret.

Retfærdiggørelse af regnskabsmanipulation kan være, at man gør noget for virksomheden i de tilfælde, hvor man pynter på tallene, for at få virksomheden til at fremstå bedre end det retvisende billede med henblik på at stille virksomheden bedre over for kapitallånere eller kapitalindskydere.

Henblikket kan også være skubbe nogle problemer, som virksomheden står overfor og dermed undgå eksempelvis fyringer eller konkurs.

#### 4.3.4 Besvigelsesdiamanten

Besvigelsesdiamanten er en udvidelse af besvigelsestrekanten og tilføjer kapacitet som en fjerde besvigelsesrisikofaktor. Denne fjerde risikofaktor er tilføjet, da incitamentet, muligheden og retfærdiggørelsen ikke menes at være nok til at begå en besvigelse. Besvigeren skal ud over de tre øvrige faktorer også have kapaciteten til at udføre en besvigelse. Kapaciteten afhænger af den konkrete situation, men kan eksempelvis være evnen til effektivt og konsistent at lyve, evnen til at håndtere stressede situationer, evnen til at omgå kontroller, evnen til at skjule handlingen, mv. Kapaciteten til at begå en besvigelse omhandler at være manipulerende, besidde mental styrke og afhænger af besvigerens moral og etik.

## 5. Revisors rolle og ansvar

Først og fremmest er det væsentligt at understrege, at det ikke er revisors ansvar at opdage besvigelser. Revisor har dog pligt til at reagere, hvis der opstår mistanke om fejlinformation i regnskabet. Det primære ansvar for at forebygge og opdage besvigelser ligger hos virksomhedens øverste ledelse og virksomhedens daglige ledelse (ISA 240.4). I forbindelse med revisors arbejde skal revisor på baggrund af revisionen afgive en konklusion på regnskabet. Denne konklusion bygger på, hvorvidt revisor, gennem sit arbejde, har opnået en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. (ISA 200.11) Fejlinformation er væsentlig, når fejlen forventes at ville have påvirket beslutninger, der allerede er taget. I tilfælde hvor revisor ikke kan opnå en rimelig sikkerhed for, at regnskabet er uden væsentlig fejlinformation og dermed ikke kan afgive en tilstrækkelig konklusion til de tilsigtede brugere af regnskabet, kræves det, at revisor fraskriver sig en udtalelse eller fratræder engagementet, hvis det er muligt efter lov (ISA 200.12).

Behovet for en revisor udspringer af, at brugerne af regnskabet sandsynligvis ikke selv har mulighed for at gennemskue, om oplysningerne i regnskabet afspejler virksomhedens egentlige økonomi. Revisor er en uafhængig og faglig kompetent person, som dermed har evnen til at gennemgå og sammenholde regnskabet og de oplysninger med de faktiske økonomiske forhold i virksomheden. (Füchsel, Gath, et al., Revisor - regulering og rapportering 2017, 40) Formålet med revisors arbejde er at bibringe regnskabet med en højere grad af sikkerhed, end det ellers ville have. Denne højere grad af sikkerhed kan kun opnås, hvis revisor er uafhængig af den virksomhed, som revisor udtaler sig om.

Revisor skal være uafhængig i både revisors opfattelse og fremtoning. Revisors uafhængighed er vigtig for, at revisor kan udforme en konklusion uden at være påvirket af forhold, der kan kompromittere revisors konklusion. Uafhængighed styrker ligeledes revisors integritet, objektivitet samt evne til at opretholde en professionel skepsis under udførelsen af en erklæringsopgave. Revisors integritet omfatter revisors evne og vilje til at være entydig og ærlig under udførelsen af en opgave. Revisors uafhængighed påvirker ligeledes tilliden til revisors arbejde, idet regnskabsbrugerens tillid styrkes, når revisor er uafhængig og dermed ikke har nogen økonomisk interesse i virksomheden. Hvis revisor har interesse i virksomhedens økonomiske situation, påvirkes regnskabsbrugernes tillid negativt, idet det ikke er troværdigt, at revisor er neutral under gennemgangen af en virksomheds regnskab.

## 5.1 God revisorskik

Med titlen revisor følger ansvaret som offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. RL § 16, hvormed revisor skal optræde neutralt. Formålet med revision er at skabe en større tillid til en virksomheds regnskab. Revisor er en uafhængig tredjepart, som kontrollerer informationerne i regnskabet, hvilket bidrager til en øget troværdighed hos regnskabsbrugeren. Revisors arbejde kommer til gode hos både regnskabsbrugeren og virksomheden selv, idet tilliden parterne i mellem øges. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, hvilket indebærer at udvise en professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu. Desuden skal revisor udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgaven tillader (RL § 16, stk. 1). Nøjagtighed og hurtighed indebærer henholdsvis, at revisor er omhyggelig gennem hele revisionsprocessen, og at revisor løser opgaven så hurtigt, som det er forsvarligt.

God revisorskik indebærer i øvrigt, som nævnt, at revisor skal udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i regnskabet, hvorfor revisors professionelle skepsis ved gennemgangen af virksomhedens påstande omkring årsopgørelsen er vigtig, jf. RL § 16, stk. 2. Det kræves ligeledes, at revisor fastholder en kritisk holdning til al opnået information gennem hele erklæringsprocessen, hvorfor revisor skal vurdere, hvorvidt erklæringsbeviset kan indikere, at der kan foreligge væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser. Professionel skepsis indebærer ligeledes revisors vurdering af pålideligheden af den indsamlede information samt af de anvendte kontroller. Revisors professionelle skepsis er især væsentlig i forhold til, at revisor ser bort fra sin hidtidige erfaringer med virksomheden, da omstændighederne kan have ændret sig.

Revisor skal udvise integritet, hvilket vil sige, at revisor skal udvise loyalitet og ærlighed i alle henseender på både det professionelle og forretningsmæssige plan. Hermed skal revisor optræde loyalt overfor både klienter, offentligheden og overfor kollegaer. Det er hertil også vigtigt, at revisor kommunikerer rettidigt, klart og entydigt for at undgå misforståelser parterne i mellem. God revisorskik indebærer også, at revisor er objektiv, hvorfor revisor ikke må være forudindtaget, være præget af interessekonflikter eller være under påvirkning af andre. Yderligere har revisor tavshedspligt. De informationer, revisor får fra de virksomheder, der revideres for, er fortrolige. Denne fortrolighed skal revisor respektere ved eksempelvis ikke at videregive informationer fra virksomheden til en tredje mand, medmindre der er juridisk eller professionel pligt hertil. Det er i øvrigt væsentligt, at revisor

udviser en professionel adfærd ved at overholde relevante lovgivninger og øvrige reguleringer. Revisor skal overholde lovgivning, professionsregler, og desuden de etiske regler for revisorer. Desuden skal revisor også rådgive klienterne indenfor rammerne af den relevante lovgivning og øvrig regulering. Lovgivningen og reguleringerne bliver med tiden ændret, hvorfor det er væsentligt at revisor udviser professionel kompetence og fornøden omhu. Professionel kompetence og fornøden omhu medfører, at revisor skal vedligeholde sin faglige viden og færdigheder på niveauet, der er nødvendigt for at kunne opretholde en professionel ydelse. Vedligeholdelse af faglig viden og færdigheder kan opnås via efteruddannelse. (FSR, Grundlæggende revisoradfærd 2014) Revisor har ifølge RL § 4 pligt til at deltage i et passende efteruddannelsesprogram, der sikrer, at revisor vedligeholder sin teoretiske viden, faglige kompetencer, og viden om kravene som offentlighedens tillidsrepræsentant på et tilstrækkeligt niveau.

#### 5.1.1 Etiske teorier

Etik er en refleksion over, hvad der er rigtigt, og hvad der er forkert i samspillet mellem mennesker. Der findes ikke en universel etisk teori, da etik er en opfattelse af, hvad der er rigtigt, og hvad der er forkert. Der opstår et etisk dilemma, når der ikke er et entydigt svar på, hvad der er rigtigt og forkert. Her er det nødvendigt at prioritere. En handling kan være lovlig eller ulovlig – etisk eller uetisk. En handling kan også være etisk men ulovlig, hvorfor der ligeledes kan opstå et dilemma. Inden for revision findes der også en række etikker.

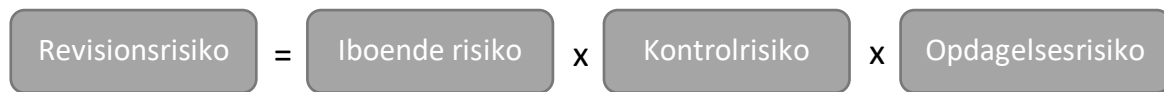
Pligtetikken tilkendegiver, at udførelsen af nogle bestemte handlinger er det rigtige uanset resultatet, eksempelvis det at følge reglerne er at gøre det rigtige. I en profession som revisor kan profit ikke prioriteres højere end varetægelse af opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant. Et andet eksempel fra revisorhvervet kan være, at revisor ikke kan tilsidesætte at opfylde sin pligt til at udtale en væsentlig uenighed med ledelsens udtalelse med henblik på at opretholde et godt klientforhold. (Bøg og Kiertzner 2007, 29) Konsekvensetikken, eller nytteetikken, vurderer fordele og ulemper ved et konkret indgreb, hvor det der giver den største nytte, menes at være mest etisk korrekt. Denne etik er knyttet til handlingens konsekvenser. Her ses bort fra hvorvidt, der foretages den rigtige handling men fokuserer på resultatet. (Bøg og Kiertzner 2007, 30) Dydsetikken bygger på altid at handle i over-

ensstemmelse med moralsk værdifulde egenskaber som ærlighed og objektivitet. Denne etik udtrykker gennem en persons handlinger, hvem denne person ønsker at være. (Bøg og Kiertzner 2007, 30) Nærhedsetikken, eller integritetsetikken, tager udgangspunkt i, at alle indgår i en social sammenhæng med andre, og at der er moralske værdier forbundet med denne sammenhæng, nemlig fællesskabet. Det grundlæggende element i nærhedsetikken er næstekærlighed. Revisor har et ansvar over for sine klienter samt kollegaer omkring indlevelse og forståelse for individets behov, hvorfor netop denne etik er en individualiseret etik. Der skal dog foreligge en hårfin grænse mellem rigtig og forkert, idet revisor skal være i stand til at kunne forvalte samspillet med klienterne uden at få et for nært forhold til samme. (Bøg og Kiertzner 2007, 31) Diskursetikken ligger vægt på, at alle synspunkter har krav på at blive hørt. Denne etik vedrører, i modsætning til dydsetikken, processen og ikke resultater. Her handler det om at finde en balance mellem dydens ekstremiteter, og ligesom ved dydsetikken, at handle i overensstemmelse med moralsk værdifulde egenskaber. Diskursetikken er med til at mindske forventningskløften gennem åben dialog med interessenterne. (Bøg og Kiertzner 2007, 31-32)

## 5.2 Revisionsrisikomodellen

Risikomodellen muliggør et centraliseret fokus på områder, hvor der er størst risiko for væsentlig fejlinformation i et regnskab. Revisors mål med revisionen er at opnå en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Ud fra revisors arbejde skal revisor udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet som helhed er udarbejdet i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme, hvilket blandt andet indebærer lovgivning. Jf. ISA 200.A36 kan risikoen for væsentlig fejlinformation foreligge på to niveauer. De to niveauer er risiko for fejlinformation på det overordnede regnskabsniveau og risiko for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveauet. Fejl på det overordnede regnskabsniveau vedrører fejl der relaterer sig til regnskabet som helhed og dermed potentielt kan påvirke flere revisionsmål (ISA 200.A37). Fejl på revisionsmålsniveau består af to komponenter; iboende risiko og kontrolrisiko (ISA 200.A39). Revisor opnår den høje grad af sikkerhed ved at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Revisionsrisikomodellen benyttes til at fastlægge risikoen for, at et regnskab indeholder væsentlig fejlinformation. Modellen er illustreret i figuren nedenfor.





Figur 3 - Revisionsrisikomodelen. Egen tilvirkning.

Den iboende risiko er en risiko der naturligt medfølger. Det er risikoen for, at et regnskab indeholder væsentlige fejlinformationer. Disse fejlinformationer kan både være tilsigtede og utilsigtede. En utilsigtet fejl kan eksempelvis være en manuel indtastning, der er indtastet forkert eller fejl i en systemopsætning. Der er altid en naturlig risiko forbundet med revision og regnskaber. Når revisor skal vurdere den iboende risiko, ses der eksempelvis på ledelsens integritet, og om der findes nogen grund til at afgive fejlagtige oplysninger i regnskabet. Revisor kan kontakte virksomhedens tidligere revisor angående dennes erfaring med virksomheden.

Kontrolrisikoen kan påvirkes af virksomheden selv, idet denne risiko påvirkes af de interne kontroller i virksomheden. Kontrolrisikoen er risikoen for, at væsentlige fejl ikke forebygges eller opdages i tide af de interne kontroller. Et eksempel på en intern kontrol virksomheden kan benytte sig af for at styrke kontrolrisikoen er funktionsadskillelse, hvor eksempelvis en person i bogholderiet godkender regninger, mens en anden betaler dem. På den måde er der ikke en enkeltstående person eller gruppe som varetager alle handlinger i en aktivitet. Når kontrolrisikoen skal vurderes med henblik på at udregne revisionsrisikoen, så skal virksomhedens evne til at forebygge væsentlige fejl vurderes. Her kan de interne kontroller testes for, hvorvidt de har fungeret effektivt i regnskabsperioden.

Opdagelsesrisikoen påvirkes af revisor. Denne risiko udtrykker risikoen for, at revisor ikke opdager en eksisterende, væsentlig fejlinformation. Opdagelsesrisikoen eksisterer, idet revision ikke er en fuldstændig gennemgang af en virksomheds regnskab, men er baseret på stikprøver. Denne risiko er påvirket af revisors valg af revisionsmetoder og svækkes, hvis revisor har valgt ineffektive metoder. Revisor kan også bruge revisionsmetoderne forkert eller fejlfortolke på revisionens resultater. For at reducere opdagelsesrisikoen skal revisor indhente mere revisionsbevis ved at foretage yderligere revisionshandling.

Revisionsrisiko udtrykker risikoen for væsentlige fejl, som revisor ikke har fundet og er dermed et udtryk for risikoen for, at revisor udtrykker en forkert konklusion på regnskabet. Revisor har en vis

kontrol over revisionsrisikoen, idet revisor har indflydelse på opdagelsesrisikoen. Som følge af de iboende begrænsninger i en revision er der en uundgåelig risiko for, at væsentlige fejlinformationer i et regnskab ikke opdages på trods af at revisionen er udført efter ISA'erne, jf. ISA 240.5.

Revisionsrisikoen fastlægges som en funktion af den iboende risiko, kontrolrisikoen og opdagelsesrisikoen. Formålet er at opnå en så lav som mulig revisionsrisiko og inden for et acceptabelt niveau. Den acceptable revisionsrisiko er udtryk for den risiko revisor er villig til at acceptere for at afgive en revisionspåtegning uden forbehold på regnskabet og afhænger i teorien af offentlighedens interesse i virksomhedens og dens regnskab. I praksis er den acceptable revisionsrisiko på ca. 5% eller derunder. En revisionsrisiko på 5% vil sige, at regnskabet med 95% sikkerhed stemmer overens med virkelighedens billede af virksomheden. Udvidet gennemgang medfører en lavere grad af sikkerhed, hvilket vil sige, at risikoen ligeledes er højere. Som tommelfingerregel giver udvidet gennemgang en sikkerhed på ca. 80%, mens review giver en sikkerhed på ca. 60-80%.

### 5.3 Forventningskløften

I 1974 etablerede AICPA en kommission med henblik på, at udforske eksistensen af en kløft mellem samfundet og revisors arbejde. Årsagen til etableringen af kommissionen var en stigende offentlig kritik af kvaliteten af revisors udførte arbejde, og især revisors manglende evne til at opdage besvigelser. (Humphrey 1997, 9-12) Forventningskløften er sidenhen blevet defineret nogle gange bandt andet af professor Brenda Porter. Porter definerede i 1993 forventningskløften som "... kløften mellem samfundets forventninger til revisor og dens opfattelse af revisors resultater." (Porter 1993, 2)

For at skabe og opretholde tilliden mellem offentligheden og revisor er det vigtigt, at offentligheden har viden om, hvad revisor står for, og hvad revisor ikke står for. Offentligheden kan være af den overbevisning, at revisor arbejder mod besvigelser, og det netop er revisors funktion, at arbejde for at opspore disse. Når der er uoverensstemmelser mellem det offentligheden forventer af revisors arbejde, og det arbejde revisor faktisk skal udføre for at leve op til en tidssvarende god skik, opstår der en forventningskløft. Hvis forventningerne til revisors arbejde er uberettigede, vil det undergrave revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, selvom revisor faktisk udfører en professionel ydelse. (Bøg og Kiertzner 2007, 14) Det er derfor vigtigt for revisorer at indgå i en dialog med offentligheden og andre væsentlige interessenter for at skabe denne forståelse for, hvad revisors arbejde

er, og hvad revisors arbejde ikke er. Revisor vurderer eksempelvis ikke, om beslutninger der er truffet i virksomheden, er forretningsmæssigt fornuftige. En revision er ikke en fuldstændig kontrol af alle virksomhedens aktiviteter og handlinger men derimod en stikprøve. Ud fra denne stikprøve konkluderer revisor, om årsregnskabet giver et retvisende billede.

Revisors arbejde skal være omkostningseffektivt, hvorfor revisor netop ikke gennemgår samtlige transaktioner, der er foretaget i virksomheden. En fuldstændig gennemgang af alle transaktioner vil både være for dyrt for virksomheden og for tidskrævende for revisor. Det er imidlertid, i nogle tilfælde, offentlighedens opfattelse af revisors arbejde, at revisor netop gennemgår alt, og dermed giver absolut sikkerhed for, at det konkrete regnskab er fuldstændig uden væsentlig fejlinformation. Denne opfattelse er hermed også skyld i, at offentligheden derfor bebrejder revisor, hvis noget er galt og hermed er af den opfattelse, at revisor skulle have afsløret fejlen (Bøg og Kiertzner 2007, 15).

Forventningskløften omfatter to komponenter; rimelighedskløften, som er beskrevet ovenover, og præstationskløften. Rimelighedskløften handler netop om uoverensstemmelser mellem forventningerne til revisors arbejde, og hvad der er rimeligt at forvente. Præstationskløften handler om offentlighedens opfattelse af arbejdet, som revisor har udført og kan opdeles i yderligere to komponenter; utilstrækkelig regulering og utilstrækkelig præstation. Utilstrækkelig regulering vil sige, at offentligheden, eller anden bruger af regnskabet, vurderer revisors arbejde til at være utilfredsstillende, selvom revisor faktisk lever på til gældende lov og standarder. Revisor kan dog ikke holdes ansvarlig for effekten af uhensigtsmæssige standarder. Utilstrækkelig præstation vil sige, at revisor ikke lever op til kvaliteten, som der kræves af den konkrete opgave. Revisors arbejde er ved utilstrækkelig præstation mangelfuldt og vil ofte være indikation på tilsidesættelse af den gode revisionsetik (Bøg og Kiertzner 2007, 15).

## 6. De tre erklæringstyper

Ifølge Årsregnskabsloven (ÅRL) skal virksomheder aflægge regnskab efter hvilken regnskabsklasse virksomheden tilhører. Inddelingen af regnskabsklasserne sker efter virksomhedens balancesum, nettoomsætning og antallet af ansatte i virksomheden. Inddelingen er illustreret i figuren nedenfor:

<b>Regnskabsklasse A</b>		
Meget små virksomheder omfattet af LEV og personlige virksomheder uanset størrelse		Revision Udvidet gennemgang Review Ingen erklæring
<b>Regnskabsklasse B</b>		
Helt små Inkl. mikrovirksomheder (balance: 2,7, nettooms.: 5,4, ansatte: 10)	Balance: <4 mio. kr. Omsætning: <8 mio. kr. Ansatte: <12	Revision Udvidet gennemgang Review Ingen erklæring
Små virksomheder	Balance: 0-44 mio. kr. Omsætning: 0-89 mio. kr. Ansatte: 0-50	Revision Udvidet gennemgang
<b>Regnskabsklasse C</b>		
Mellemstore virksomheder	Balance: 44-156 mio. kr. Omsætning: 89-313 mio. kr. Ansatte: 50-250	Altid revision
Store virksomheder	Balance: >156 mio. kr. Omsætning: >313 mio. kr. Ansatte: >250	Altid revision
<b>Regnskabsklasse D</b>		
Børsnoterede og statslige aktieselskaber uanset størrelse		Altid revision

Figur 4 - Byggeklodsmodellen. Egen tilvirkning med udgangspunkt i EY's "Indsigt i årsregnskabsloven".

Som det kan ses i figuren, er der ingen revisionspligt for virksomhederne i regnskabsklasse A og de helt små virksomheder i regnskabsklasse B. Virksomhederne i disse regnskabsklasser kan frit vælge mellem de forskellige erklæringstyper, eller de kan helt fravælge revision. De små virksomheder i regnskabsklasse B kan vælge mellem erklæringstyperne revision og udvidet gennemgang, mens de mellemstore og store virksomheder i regnskabsklasse B og virksomhederne i regnskabsklasse D er underlagt revisionspligt.

I de følgende afsnit vil de tre erklæringstyper blive gennemgået. Indledende gennemgås erklæringstypernes fællestræk i et samlet afsnit for at undgå en gentagelse af disse. Efterfølgende gennemgås nuancerne ved henholdsvis revision, review og udvidet gennemgang.

### 6.1 Erklæringstypernes fællestræk

Fælles for de tre erklæringstyper er blandt andet planlægningsaktiviteterne, hvor revisor først og fremmest skal skabe en forståelse af klienten og dennes forhold. I denne del af processen fastlægges de væsentligste områder, hvor hovedvægten af opgaven skal placeres, og hvor revisor identificerer risikoen for væsentlig fejlinformation, som der skal tages højde for under erklæringsprocessen. (Langsted, Andersen og Kiertzner 2013, 96-97) Efterfølgende udarbejder revisor en mere konkret plan på de forskellige områder samt en overordnet strategi for erklæringsprocessen. Jf. ISA 200.3 og ISRE 2400.6 er formålet med revisors arbejde at styrke regnskabsbrugernes tillid til regnskabet. Denne tillid opnås ved, at revisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, og om regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske stilling. Revisor skal identificere og vurdere risikoen for, at virksomhedens regnskab indeholder væsentlig fejlinformation. Dette opnår revisor gennem en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder også virksomhedens interne kontroller. Revisor skal desuden opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, for om der netop er væsentlige fejl-informationer i virksomhedens regnskab. Revisor skal som afslutning på erklæringsprocessen udforme en samlet konklusion på regnskabet baseret på det indsamlede revisionsbevis. (ISA 200.7 og ISRE 2400.45) Gennem disse ovenstående handlinger er revisors mål at opnå en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

Erklæringsprocessen indeholder blandt andet opgaveaccept, planlægning, opgavens udførelse og en konklusion. Inden revisor accepterer opgaven, skal revisor afgøre, om der er anvendt en acceptabel regnskabsmæssig begrebsramme. Revisor skal desuden gøre det klart for ledelsen, at denne har ansvaret for udarbejdelsen af regnskabet, de interne kontroller, og at ledelsen skal give revisor adgang til al information vedrørende regnskabet, yderligere information hvis revisor finder det relevant, og at revisor skal have ubegrænset adgang til personer i virksomheden, hvis revisor finder det nødvendigt for at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis. Forinden erklæringsopgaven skal revisor og den daglige ledelse aftale vilkårene for opgaven. Her er revisors mål kun at acceptere eller fortsætte en opgave, når grundlaget for en erklæring er til stede, og når der er en fælles forståelse mellem revisor og den daglige ledelse af vilkårene for erklæringsopgaven (ISA 210.3 og ISRE 2400.30). Herefter udformes et aftalebrev mellem revisor og ledelsen, hvad angår erklæringsopgavens vilkår.

Jf. ISA 210.10 og ISRE 2400.37 skal aftalebrevet indeholde:

- Målet med og omfanget af revisionen eller reviewet af regnskabet
- Revisors ansvar
- Ledelsens ansvar
- Identifikation af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme til udarbejdelsen af regnskabet
- Henvisning til den forventede form og det forventede indhold af enhver erklæring, der skal afgives af revisor
- En omtale af, at der kan være omstændigheder, hvorunder en erklæring kan afvige fra den forventede form og det forventede indhold

Efter revisor og ledelsen har udformet et aftalebrev, som beskriver parternes ansvar i forbindelse med revisionen, skal erklæringsprocessen planlægges. Formålet med at planlægge processen er at sikre, at erklæringsopgaven bliver udført så effektivt som muligt. Planlægningen af en erklæringsopgave er væsentlig, idet den hjælper revisor med at rette opmærksomheden på specifikke fokusområder, identificere og løse mulige problemer rettidigt og organisere og lede erklæringsopgaven ordentligt, mv. Sidstnævnte er især væsentlig for, at processen kan udføres så effektivt og dertil også så omkostningseffektivt som muligt. Til at opnå forståelse for virksomheden og dennes omgivelser skal revisor opnå forståelse af brancheforholdene i den branche virksomheden befinder sig i, relevant

regulering og den regnskabsmæssige begrebsramme, virksomhedens art hvilket indebærer virksomhedens drift, ejerforhold og ledelsesstruktur, virksomhedens struktur og finansiering, hvilken regnskabspraksis der er anvendt, og om denne er passende for virksomheden, virksomhedens mål og strategier (ISA 315.11). Yderligere skal revisor opnå en forståelse af virksomhedens interne kontroller. Jf. ISA 315.5 skal revisor udføre risikovurderingshandlinger for at kunne identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation. Risikovurderingshandlinger skal blandt andet omfatte forespørgsler til den daglige ledelse, medarbejdere eller andre, der, efter revisors vurdering, kan bidrage til at identificere risici for væsentlig fejlinformation i virksomhedens regnskab. Forespørgslerne til den daglige ledelse eller andre i virksomheden omfatter forespørgsler om, hvordan de regnskabsmæssige skøn er udøvet, identifikation af transaktioner med nærtstående parter og formålet med disse, hvorvidt der er komplekse transaktioner som kan påvirke regnskabet, tilstedeværelsen af besvigelser, ledelsens vurdering af fortsat drift.

Hvis revisor under revisionen har akkumuleret fejlinformation, skal revisor rettidigt kommunikere alle fejlinformationerne til det rette niveau i den daglige ledelse, hvorefter revisor skal anmode den daglige ledelse om at korrigere fejlinformationerne (ISA 450.8).

Når revisor skal udforme en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, skal revisor konkludere om revisor har opnået en høj grad af sikkerhed for, om regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation. Hvis revisor konkluderer, at regnskabet er uden væsentlig fejlinformation, skal revisor udtrykke en konklusion uden modifikationer. Hvis revisor modsætningsvis konkluderer, at regnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation og derfor ikke giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske situation, skal revisor modificere konklusionen. Det samme gør sig gældende, hvis revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere på regnskabet som helhed (ISA 700.17 og ISRE 2400.75).

## 6.2 Revision

Fuld revision giver den højeste grad af sikkerhed for om oplysningerne i en virksomheds regnskab indeholder væsentlig fejlinformation. Revision indebærer overordnet set, at revisor foretager analy-

ser, forespørgsler til ledelsen og desuden relevante kontroller af væsentlige poster i regnskabet. Kontrol af væsentlige poster kan foretages ved blandt andet fysisk kontrol, mv. Netop denne kontrol af oplysningerne i regnskabet udgør en stor del af arbejdet ved fuld revision.

Revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved at benytte sig af nogle revisionsstrategier, såsom observation, inspektion, efterregning, genudførelse, forespørgsler, analytiske handlinger og eksterne bekræftelser (Messier, Glover og Prawitt 2017, 166).

Hvis revisor vurderer, at der er risiko for fejlinformation i regnskabet som følge af fejl eller besvigelser, er der nogle generelle krav til, hvordan revisor skal reagere. Revisor skal jf. ISA 330.6 udforme og udføre en række substanshandlinger baseret på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation med henblik på at opnå mere sandsynliggørende revisionsbevis. Substanshandlinger er en revisionshandling udformet med henblik på at opdage væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. Substanshandlinger kan omfatte detailtest af grupper af transaktioner, balanceposter eller andre oplysninger og substansanalytiske handlinger (ISA 330.4). En anden revisionshandling er test af kontroller, som benyttes til at vurdere kontrollernes funktionalitet med hensyn til at forebygge, opdage og korrigere væsentlig fejlinformation på revisionsniveau (ISA 330.4). Når revisor skal vurdere revisionsbeviset tilstrækkelighed og egnethed ud fra de udførte revisionshandlinger, skal revisor vurdere om risiciene for væsentlig fejlinformation stadig er passende. Herefter konkluderer revisor, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Er dette, ifølge revisor, ikke tilfældet, skal revisor udføre yderligere handlinger med henblik på at opnå yderligere revisionsbevis. Er det ikke muligt for revisor at opnå yderligere bevis, skal revisor afgive en konklusion med forbehold eller slet ikke afgive en konklusion på regnskabet. (ISA 330.25, ISA 330.26, ISA 330.27)

Revisors erklæring på regnskabet skal være skriftlig og skal indeholde en titel som indikerer, at der er tale om en erklæring fra en uafhængig revisor (ISA 700.21). Erklæringen skal adresseres passende under hensyntagen til revisionsopgavens omstændigheder (ISA 700.22). Erklæringens første afsnit skal indeholde overskriften "Konklusion" og skal desuden (ISA 700.24):

- Identificere virksomheden der revideres for
- Angive at regnskabet er revideret
- Have titel på hver bestanddel, som regnskabet består af
- Specificere datoen eller perioden, hver bestanddel af regnskabet omfatter



Desuden skal revisor, når der udtrykkes en konklusion uden modifikationer, benytte formuleringerne i ISA 700.25 a eller b. Efter afsnittet "Konklusion" skal erklæringen indeholde et afsnit med overskriften "Grundlag for konklusion", som angiver at revisionen er udført i overensstemmelse med internationale standarder om revision. Dette afsnit skal desuden henvise til afsnittet i erklæringen, som beskriver revisors ansvar i henhold til ISA, udtalelsen om at revisor er uafhængig og slutteligt skal afsnittet angive, hvorvidt revisor mener, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for revisors konklusion. (ISA 700.28) Erklæringen skal ligeledes indeholde et afsnit med titlen "Ledelsens ansvar for regnskabet", som beskriver ledelsens ansvar for udarbejdelsen af regnskabet og et afsnit med titlen "Revisors ansvar for revisionen af regnskabet", som angiver, at revisors mål er at opnå en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Slutteligt skal revisor underskrive erklæringen og angive lokaliteten i den jurisdiktion, hvor revisor praktiserer. Erklæringen skal indeholde en dato, dog må erklæringen ikke dateres før den dato, hvor revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (ISA 700.49).

### 6.3 Review

Erklæringstypen review giver en begrænset sikkerhed for oplysningerne i en virksomheds regnskab. Revisor udtrykker en konklusion, ligesom ved revision, med henblik på at øge regnskabsbrugernes tillid til virksomhedens regnskab. Ved review tager revisor udgangspunkt i oplysninger fra ledelsen, hvorfor gennemgangen af regnskabet primært er baseret på forespørgsler til ledelsen og analytiske handlinger (ISRE 2400.7). Analytiske handlinger dækker blandt andet over en vurdering af de finansielle oplysninger eller en undersøgelse af udsving. Ved denne erklæringstype foretages der kun yderligere kontrol af oplysningerne i en virksomheds regnskab, hvis analyserne og forespørgslerne giver anledning hertil (ISRE 2400.8). Revisors mål ved review af et regnskab er at opnå en begrænset sikkerhed for, om regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation. Forespørgslerne og de analytiske handlinger gør revisor i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt revisor er stødt på forhold, der har givet revisor grund til at mene, at regnskabet ikke er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme (ISRE 2400.14).

I forhold til aftalebrevet tilføjer ISRE 2400.37 et ekstra punkt, som siger at aftalebrevet skal indeholde den tiltænkte brug og distribution af regnskabet.

Når revisor skal udføre forespørgsler og analytiske handlinger, er formålet jf. ISRE 2400.47 at behandle alle væsentlige poster i regnskabet og fokusere på områder, hvor der er sandsynlighed for væsentlige fejlinformationer. Hvis revisor under opgaven bliver opmærksom på et forhold, der kan indikere, at der er risiko for væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere handlinger, der gør det muligt for revisor at konkludere at forholdene sandsynligvis ikke vil medføre, at regnskabet som helhed indeholder væsentlige fejlinformationer, eller modsætningsvis kan yderligere handlinger medføre, at revisor fastslår at forholdene medfører, at regnskabet indeholder væsentlige fejlinformationer (ISRE 2400.57). Revisor skal efterfølgende vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis ved de udførte handlinger. Hvis revisor ikke finder det opnåede bevis tilstrækkeligt og egnet, skal der ligeledes udføres andre handlinger, som revisor finder nødvendige for at kunne udforme en konklusion om regnskabet (ISRE 2400.66). Er revisor ikke i stand til at opnå yderligere bevis, begrænses revisors mulighed for at udføre arbejdet ordentligt, hvorfor revisor skal drøfte denne situation med ledelsen (ISRE 2400.67). Hvis revisor ikke har fundet grund til at mene, at regnskabet indeholder væsentlige fejl, skal revisor udtrykke en konklusion uden modifikationer og med formuleringen i ISRE 2400.74 a eller b. Revisor skal derimod udtrykke en konklusion med modifikationer, hvis regnskabet netop indeholder væsentlig fejlinformation, eller hvis revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Revisors erklæring på reviewopgaven skal være skriftlig og have en titel, som indikerer, at der er tale om et review fra en uafhængig revisor. Erklæringen skal adresseres passende under hensyntagen til opgavens omstændigheder. Erklæringen skal desuden (ISRE 2400.86):

- Indeholde et indledende afsnit som identificerer regnskabet der reviewes
- Henvise til anvendt regnskabspraksis
- Klargøre at der er tale om et review
- Beskrive ledelsens ansvar for udarbejdelsen af regnskabet og den interne kontrol
- Beskrive revisors ansvar
- Beskrive arten af reviewet, herunder at der er tale om en begrænset sikkerhed
- At de handlinger der udføres, er mindre omfattende end de handlinger der udføres ved fuld revision

Yderligere skal erklæringen indeholde et afsnit med overskriften "Konklusion", som skal indeholde revisors konklusion. Erklæringen skal i øvrigt henvise til revisors forpligtelse til at overholde relevante etiske krav. Slutteligt skal der dato på revisors erklæring, og herefter skal revisor underskrive erklæringen og oplyse jurisdiktionen, hvor revisor praktiserer. (ISRE 2400.86)

#### 6.4 Udvidet gennemgang

Udvidet gennemgang giver en mindre grad af sikkerhed for oplysningerne i en virksomheds regnskab sammenlignet med fuld revision, mens graden af sikkerhed er højere end ved review. Udvidet gennemgang er en særlig dansk erklæringstype, som bygger på review-standarden ISRE 2400. Formålet med etableringen af erklæringstypen udvidet gennemgang var at lempe den administrative byrde for virksomheder i regnskabsklasse B, mens det stadig var muligt at opretholde et vist kontrolniveau. Ved udvidet gennemgang udfører revisor de samme handlinger, som der udføres ved review men med fire supplerende handlinger. De fire supplerende handlinger er følgende (FSR 2013):

- Indhentelse af udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen
- Indhentelse af engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter
- Indhentelse af oplysninger fra virksomhedens advokatforbindelser (advokatbreve)
- Indhentelse af dokumentation for, at virksomhedens indberetninger af A-skat, AM-bidrag, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt foretaget på grundlag af bogføringen

Disse fire supplerende handlinger skal udføres, når det er relevant, hvilket vil sige, når det er muligt. Indhentelse af udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen indhentes af revisor og er et supplerende bevis for at virksomheden har ejerskab til relevante aktiver, og om disse er stillet til sikkerhed for eksempelvis gæld. Indhentelse af engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter er bevis for virksomhedens likvide beholdninger og engagementer med pengeinstitutter. Her kan der eksempelvis være tale om indeståender og forpligtelser. Indhentelse af oplysninger fra virksomhedens advokatforbindelser benyttes, hvis revisor får kendskab til, at virksomheden har gjort brug af advokat i det forløbne år, eller hvis virksomheden har været involve-

ret i søgsmål, retssager eller lignende. Indhentelse af dokumentation for at virksomhedens indberetninger af A-skat, AM-bidrag, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt foretaget, er bevis for korrekt regnskabsmæssig behandling af posterne.

## 7. Analyse

Følgende analyse sætter ISA-standardernes krav op mod kravene i ISRE-standarden for at fremhæve lighederne og forskellene i forhold til de forskellige områder. Der fokuseres på flere forskellige områder end blot de direkte krav i forbindelse med besvigelser, idet et udelukkende fokus på dette område ikke vil danne et ikke fyldestgørende overblik over revisors arbejde i forbindelse hermed. Det skal understreges, at når der henvises til ISA-standarderne, så er der tale om erklæringstypen revision, mens der både er tale om review og udvidet gennemgang, når der henvises til ISRE-standarden.

Den internationale standard om review ISRE 2400 fra 2016 indeholder 96 afsnit med krav til udformningen og udførelsen af et review, hvilket er betydeligt mindre end de over 500 krav, der er indeholdt i de omkring 37 internationale standarder om revision. Det giver et meget godt billede af, at udformningen og udførelsen af en revision er væsentlig mere omfattende end udformningen og udførelsen af et review og dermed også af udgivet gennemgang. Det afhænger naturligvis af den konkrete opgave, hvor detaljeret opgaveprocessen er, men som udgangspunkt er revisionsopgaverne mere detaljerede end opgaverne ved review og udvidet gennemgang.

Den væsentlige forskel på erklæringsopgaverne udført efter enten ISRE 2400 eller ISA-standarderne er graden af sikkerhed revisor opnår for at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation. Revisors mål med en erklæringsopgave udført efter ISRE-standarden er jf. ISRE 2400.14 at opnå en begrænset sikkerhed for regnskabet som helhed samt at afgive en erklæring og kommunikere i overensstemmelse med de krav ISRE-standarden kræver. Jf. ISA 200.11 er revisors overordnede mål at opnå en høj grad af sikkerhed for regnskabet som helhed, så revisor er i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme samt at forsyne regnskabet med en erklæring og kommunikere som krævet af ISA-standarderne. Er det under ingen omstændigheder muligt for revisor at afgive en erklæring, skal revisor, hvis det er muligt efter lov, fratræde opgaven. Jf. RL § 18 kan revisor til enhver tid fratræde opgaven, medmindre en sådan fratræden strider mod god revisorskik. Revisor har i sådanne situationer pligt til at oplyse årsagerne til revisors fratræden.

ISA 200.11 angiver revisors overordnede mål for revisionen, mens der i hver af de andre ISA-standarder tillige angives et mål for revisor. Det vil sige, at for revisor kan opnå det overordnede mål i ISA 200.11, skal revisor ved en revisionsopgave anvende de mål, der er angivet i de enkelte, relevante

ISA-standarder (ISA 200.21). Således stilles der en del flere krav til revisor i forhold til udformningen og udførelsen af en revision, end der gør ved review og udvidet gennemgang. Revision udført efter ISA-standarderne giver den højeste grad af sikkerhed for at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, mens review giver en begrænset sikkerhed.

Erklæringstypen udvidet gennemgang tager udgangspunkt i ISRE-standarden og udføres ligesom et review – dog tilføjes der fire supplerende handlinger, hvorfor udvidet gennemgang er den af de erklæringstyper, som dette projekt tager udgangspunkt i, der giver den næsthøjeste grad af sikkerhed for regnskabet som helhed. Revisor kan godt ved et review eller udgivet gennemgang gennemgå hele regnskabet, alle bilag, alle fakturaer, mv. for så kun at afgive en reviewerklæring, men det vil ikke være optimalt, idet det vil være for dyrt for virksomheden. Dertil er det heller ikke optimalt for virksomheden at skulle betale revisor for at gennemgå samtlige dele af regnskabet for kun at afgive en reviewerklæring med begrænset sikkerhed.

Ved erklæringsopgaver udført efter ISRE-standardens baseres revisors konklusion primært på forespørgsler og analytiske handlinger, og kun hvis revisor bliver opmærksom på et forhold, der giver revisor anledning til at mene, at regnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation, udfører revisor yderligere handlinger, som revisor, efter omstændighederne, finder nødvendige for at kunne afgive en konklusion på regnskabet som helhed (ISRE 2400.8). Mens konklusionen i erklæringsopgaver udført efter ISRE-standardens baseres på forespørgsler og analytiske handlinger, baseres konklusionen ved revisionsopgaver udført efter ISA-standarderne på forespørgsler, analytiske handlinger samt kontroller af væsentlige poster i regnskabet. Analytiske handlinger dækker blandt andet over undersøgelser af konstaterede udsving. Revisor kan eksempelvis udføre analytiske handlinger ved at sammenligne de oplysninger, revisor har indhentet med oplysninger fra tidligere perioder. Der kan ved kontroller være tale om fysisk kontrol, observationer, mv. Denne kontrol af væsentlige poster udgør en stor del af revisors arbejde ved en erklæringsopgave udført efter ISA-standarderne.

Revisor skal jf. ISA 200.7 og ISRE 2400.22 anvende faglige vurderinger og udvise en professionelskepsis under planlægningen og udførelsen af erklæringsopgaven. Revisor skal udvise en professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i regnskabet (RL § 16, stk. 2). Den professionelle skepsis omfatter en række foranstaltning, som revisor skal være opmærksom på, og at revisor skal:

- Sætte spørgsmålstejn ved modstridende revisionsbevis.
- Sætte spørgsmålstejn ved pålideligheden af dokumenter, svar på forespørgsler og andre oplysninger, som er opnået fra enten den daglige ledelse eller den øverste ledelse.
- Overveje tilstrækkeligheden og egnetheden af det indsamlede erklæringsbevis samt overveje om der er forhold, der kan indikere mulige tilfælde af besvigelser.
- Overveje omstændigheder der kan medføre behov for yderligere handlinger.

Revisors professionelle skepsis omfatter yderligere, at revisor skal være opmærksom på at se bort fra sine hidtidige erfaringer med den specifikke virksomhed, da virksomhedens omstændigheder kan have ændret sig siden revisor sidst arbejdede med virksomheden. Revisor skal derfor ikke vurdere den daglige ledelse og den øverste ledelses ærlighed og integritet ud fra forudgående samarbejder, idet der kan være opstået situationer i virksomheden, som medfører, at virksomhedens daglige eller øverste ledelses ærlighed og integritet har ændret sig.

Revisor har et ansvar overfor offentligheden i forbindelse med en erklæringsopgave, hvorfor revisor også har en vigtig rolle i samfundet. Revisor skal blandt andet skabe tillid mellem en virksomhed og virksomhedens interesser (Füchsel, Gath, et al., Revisor - regulering og rapportering 2017, 110). Denne tillid kræver ikke kun, at revisor leverer en ydelse efter de højeste professionelle og faglige standarder, men også at revisor overholder de etiske krav. Begge standarder (ISA og ISRE) angiver at revisor, ud over den faglige viden og professionelle skepsis, er pålagt at arbejde ud fra relevante etiske krav, herunder også kravet om uafhængighed i forbindelse med erklæringsopgaven. De grundlæggende etiske principper, som revisor skal overholde er:

- Integritet ... revisor skal være ligefrem og ærlig i alle professionelle henseender.
- Objektivitet ... revisor ikke må være forudindtaget, have interessekonflikter eller være under påvirkning af andre, så revisors professionelle dømmekraft undertrykkes.
- Faglig kompetence og fornøden omhu ... revisor er forpligtet til at vedligeholde sin faglige viden på det niveau, som er nødvendigt for, at revisor kan sikre, at klienterne samt revisors arbejdsgiver modtager en kvalificeret professionel ydelse.
- Fortrolighed ... revisor skal respektere fortroligheden af de informationer, som revisor opnår som led i indsamlingen af erklæringsbevis. Revisor må ikke videregive sådanne informationer til tredjemand uden bemyndigelse hertil, medmindre der forelægger en

juridisk pligt hertil. Revisor må heller ej anvende informationerne til personlig fordel for revisor eller tredjemand.

- Professionel adfærd ... revisor skal overholde relevante lovgivninger samt øvrige reguleringer og undgå enhver handling, som kan miskreditere revisorstanden. (Füchsel, Gath, et al., Revisor - regulering og rapportering 2017, 110).

### Accept af opgaver (ISA 210 + ISRE 2400.29-41)

Jf. ISA 210.3 er det revisors mål kun at acceptere en revisionsopgave, hvis grundlaget for revisionen er til stede. Det vil sige, at forudsætningerne for en revision er til stede, samt at der er en fælles forståelse af vilkårene for revisionsopgaven mellem revisor og ledelsen. ISRE 2400 stiller sammenlignelige krav til revisors forudsætninger for accept af en erklæringsopgave. Inden revisor vurderer forudsætningerne for opgaven, angiver begge standarder, at revisor skal fastslå, hvorvidt den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme er acceptabel. Ligeledes er det anført i begge standarder, at revisor skal opnå den daglige ledelses forståelse af, at denne har ansvaret for udarbejdelsen af regnskabet samt den interne kontrol. Yderligere skal revisor have ubegrænset adgang til al information og personer, som revisor finder det nødvendigt at have adgang til for at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet bevis. Forinden erklæringsopgaven kan udføres skal revisor og ledelsen aftale vilkårene for opgaven i en skriftlig aftale. Indholdet af denne aftale er beskrevet i ovenstående afsnit om de tre erklæringstyper. ISA 210.10 og ISRE 2400.37 om aftale om opgavens vilkår differentierer sig ved, at det jf. ISRE 2400.37f fremgår, at aftalebrevet skal indeholde en omtale af, at opgaven ikke er en revision, og at revisor ikke vil udtrykke en revisionskonklusion om regnskabet. Dettles gøres for at undgå misforståelser med ledelsen, så ledelsen ikke forventer resultatet af en fuld revision og den dermed højere sikkerhed for virksomhedens regnskab. Desuden tilføjes et punkt i ISRE 2400.37, nemlig at den tiltænkte brug af regnskabet skal fremgå af aftalebrevet.

Revisor skal undlade at acceptere en opgave, når revisor ikke er overbevist om, at opgaven tjener et fornuftigt formål, eller hvis det efter omstændighederne ikke er hensigtsmæssigt at udføre opgaven. Ligeledes skal revisor ikke acceptere en opgave, hvis der er mistanke om, at relevante etiske krav ikke bliver opfyldt eller, hvis ikke revisor kan indsamle de nødvendige oplysninger. (ISRE 2400.29) ISA



210.7 angiver i øvrigt at revisor ikke skal acceptere en opgave, hvor ledelsen begrænser revisors arbejde. En sådan begrænsning kan medføre at revisor ikke er i stand til at udtrykke en konklusion om regnskabet, hvorfor revisor ikke skal acceptere opgaven.

Når aftalebrevet er udformet, må revisor ikke acceptere ændringer i vilkårene, medmindre der findes en rimelig begrundelse herfor. Virksomheden kan anmode revisor om ændringer i vilkårene, hvis der er sket en ændring i omstændighederne, som påvirker virksomhedens behov for revisionsydelsen. Der kan også være sket en misforståelse mellem virksomheden og revisor omkring arten af den erklæring der oprindeligt blev aftalt. Om end den konkrete situation er forårsaget af ledelsen eller af en anden omstændighed, skal revisor nøje overveje ledelsens begrundelser for ændringerne i vilkårene og konsekvenserne af ændringerne. Hvis revisor finder det rimeligt at ændre aftalens oprindelige vilkår, skal revisor og ledelsen udforme et nyt aftalebrev, hvori de nye vilkår fremgår. Hvis revisor ikke kan acceptere en ændring i vilkårene, og ledelsen samtidig ikke tillader at revisor fortsætter den oprindelige opgave, skal revisor fratræde opgaven, hvis muligt og fastslå hvorvidt der foreligger en kontraktlig forpligtelse til at rapportere forholdet til andre parter.

### Planlægning (ISA 300)

Planlægning af revisionen omfatter fastlæggelsen af en overordnet revisionsstrategi og udarbejdelse af en revisionsplan, som skal hjælpe med at rette opmærksomheden mod de vigtigste områder. Planlægningen af en revision skal ligeledes hjælpe revisor med at identificere og løse problemer rettidigt samt med at organisere og lede opgaven på den mest effektive og økonomiske måde, som også er det mål, der er angivet i ISA 300.4. Revisor skal først og fremmest udarbejde en overordnet revisionsstrategi, som skal fastlægge revisionens omfang, tidsmæssige placering og retning. For at kunne fastlægge revisionens omfang skal revisor fastlægge nogle rapporteringsmål. Når revisor har udarbejdet den overordnede revisionsstrategi. Når revisor udarbejder den overordnede revisionsstrategi, skal revisor jf. ISA 300.8:

- Identificere de karakteristika ved revisionsopgaven, som definerer opgavens omfang
- Fastlægge revisionsopgavens rapporteringsmål

- Formålet med at fastlægge rapporteringsmålene er, at revisor dermed kan planlægge den tidsmæssige placering af revisionen og arten af den nødvendige kommunikation
- Overveje resultaterne af de indledende opgaveaktiviteter
- Fastlægge arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de ressourcer, som er nødvendige for at revisor kan udføre opgaven.

Efterfølgende skal revisor udarbejde en revisionsplan som skal beskrive arten, den tidsmæssige placering og omfanget af den planlagte revision, de planlagte risikovurderingshandlinger revisor planlægger at udføre, samt hvilke eventuelle yderligere handlinger revisor finder relevante eller nødvendige. Desuden skal revisor ved udarbejdelse af revisionsplanen beskrive andre eventuelle planlagte revisionshandlinger, som kræves udført, således opgaven overholder de relevante ISA'er.

I forhold til planlægningen efter ISRE-standarden skal revisor ifølge ISRE 2400.22 planlægge og udføre erklæringsopgaven med en professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, som kan medføre, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation.

#### Kvalitetsstyring (ISA 220 + ISRE 2400.24-28)

Det er revisionsfirmaets ansvar at kvalitetsstyre erklæringsprocessen og dermed sikre, at revisionsfirmaet og dets personale overholder de relevante standarder, og at de erklæringer, der bliver afgivet, er passende. Formålet med kvalitetsstyring er, at revisor skal implementere kvalitetssikringsprocedurer på opgaveniveau, som giver sikkerhed for, at erklæringen overholder standarder og øvrig lovgivning. Revisor skal tage ansvar for den generelle kvalitet af opgaven ved at lede, føre tilsyn og planlægge og udføre opgaven samt sikre, at der er indsamlet tilstrækkeligt og egnet erklæringsbevis, så revisor kan afgive en passende erklæring på regnskabet. For at gøre kvalitetsstyringen så effektiv som mulig, skal denne proces omfatte en overvågningsproces, som skal sikre at kvalitetsstyringssystemet fungerer, som det skal. ISA 220.15 tilføjer at revisor skal tage ansvar for, at der er foretaget passende konsultation under indsamlingen af revisionsbevis samt sikre, at konklusionerne fra konsultationerne er afstemt med de personer, der er blevet konsulteret, og at konklusionerne er implementeret.

### Besvigelser (ISA 240 + ISRE 2400.52)

Det primære ansvar for at forebygge besvigelser ligger hos ledelsen. Det er afgørende at ledelsen skaber en kultur af ærlighed og etisk adfærd, som efterfølgende kan styrkes ved et aktivt tilsyn fra den øverste ledelse. Ledelsens ansvar omfatter overvejelser omkring muligheden for at tilsidesætte kontroller i virksomheden samt muligheden for at udøve upassende indflydelse på regnskabsafslæggelsesprocessen. Der kan her, blandt andet, være tale om den daglige ledelses forsøg på at manipulere med resultatet med henblik på at påvirke regnskabsbrugerens opfattelse af virksomhedens præstation og indtjening. ISA 240.10 angiver revisors mål i forhold til ansvaret vedrørende besvigelser, som er at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser samt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis om de vurderede risici for væsentlig fejlinformation ved at udføre passende reaktioner.

For at revisor kan vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet som helhed, skal revisor forespørge den daglige ledelse om dennes vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation samt den daglige ledelses proces til identifikation af fejlinformationen. Dertil skal revisor ligeledes forespørge den daglige ledelse om, hvordan denne har reageret på risikoen, og hvorvidt forholdet er kommunikeret til den øverste ledelse. Revisor skal desuden forespørge den daglige ledelse, om denne har kendskab til faktiske besvigelser. Som led i vurderingen af risikoen for væsentlig fejlinformation skal revisor vurdere, om der er usædvanlige eller uventede relationer forbundet til virksomheden.

Jf. ISRE 2400.45 skal revisor opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser for at kunne identificere områder i regnskabet, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation og på den måde danne et grundlag for at kunne udforme de relevante handlinger, der retter sig mod disse områder. Hvis revisor bliver opmærksom på forhold, der giver revisor mistanker om, at regnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere handlinger, der er tilstrækkelige til, at revisor kan konkludere, at forholdene sandsynligvis ikke vil medføre, at regnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation eller fastslå at forholdene medfører, at regnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation (ISRE 2400.57). Hvis revisor finder tegn på besvigelser, skal revisor kommunikere dette forhold til et passende niveau i den daglige ledelse, eller hvor det er relevant den øverste ledelse og anmode om den daglige ledelses vurdering af indvirkning.

gen på virksomhedens regnskab. Når revisor har anmodet om den daglige ledelses vurdering af indvirkningen på regnskabet, skal revisor vurdere den daglige ledelses kommunikation til revisor om samme. Slutteligt skal revisor fastslå, om revisor har pligt til at rapportere det eventuelle forhold til en part udenfor virksomheden. (ISRE 2400.52)

Revisor skal jf. ISA 240.32 udføre revisionshandlinger for at teste, om posteringsne i regnskabet er passende ved at forespørge de personer, som er involveret i regnskabsaflæggelsesprocessen, om usædvanlige aktiviteter i posteringsne. Ligeledes skal revisor gennemgå virksomhedens regnskabsmæssige skøn og vurdere om disse optræder neutralt, hvorefter revisor skal vurdere om der forekommer forhold, som kan være tegn på besvigelser. Efterfølgende skal revisor tage stilling til, hvorvidt der er behov for yderligere revisionshandlinger ud over de foranstående.

I forhold til revisors ansvar vedrørende besvigelser er det angivet i ISA 240.35, at hvis revisor konstaterer en fejlinformation skal revisor vurdere, om det kan indikere, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser. Hvis revisor kommer frem til, at der er identificeret en besvigelser, skal revisor meddele dette til det rette niveau i den daglige ledelse, idet det primært er ledelsens ansvar. Hvis besvigelsen er begået af den daglige ledelse eller medarbejdere i den interne kontrol, skal det meddeles til den øverste ledelse. Ved konstatering af besvigelser i virksomheden skal revisor vurdere, hvorvidt revisor har pligt til at rapportere dette til en ekstern part. I nogle tilfælde kan der forelægge et juridisk ansvar på revisor om rapportering af væsentlige fejlinformationer på trods af revisors tavshedspligt.

Revisors ansvar er at opnå en, alt efter hvilken erklæringstype der er tale om, passende grad af sikkerhed for at regnskabet er uden væsentlige fejlinformationer. Revisor har ligeledes ansvaret for at udføre erklæringsopgaven i overensstemmelse med gældende standarder og lovgivninger. Hvor revisor finder det relevant, kan der gøres brug af den tidligere omtalte risikomodel til at skærpe opmærksomheden på specifikke fokusområder. Risikomodelen hjælper revisor til at reducere opdagelsesrisikoen og dermed også revisionsrisikoen. Dog vil der altid, som følge af de iboende begrænsninger, være en uundgåelig risiko for, at revisor ikke opdager visse væsentlige fejlinformationer. Dette på trods af, at revisionen er omhyggeligt udført. Det er primært både den daglige og den øverste ledelses ansvar at forebygge og opdage besvigelser, hvorfor det er vigtigt, at der bliver lagt vægt på netop dette hos den daglige ledelse under den øverste ledelses tilsyn. Når en virksomhed er opmærksom på at forebygge besvigelser, mindskes muligheden for at begå besvigelsen, idet sandsynligheden

for at blive opdaget bliver større. Her er det ligeledes væsentligt, at ledelsen skaber en kultur af ærlighed og etisk korrekt adfærd i virksomheden. Den øverste ledelses løbende tilsyn er vigtig, idet denne er med til at forebygge besvigelser, som blandt andet regnskabsmanipulation foretaget af den daglige ledelse for at påvirke regnskabsbrugernes opfattelse af virksomheden. Risikoen for ikke at opdage fejlinformationer, som følge af besvigelser, er større end risikoen for ikke at opdage fejlinformationer, som følge af fejl, da besvigelser oftest er omhyggeligt organiseret og udformet så det er muligt at skjule dem.

Revisor kan også gøre brug af stikprøver til at opnå et rimeligt grundlag til at drage konklusioner om regnskabet ud fra. Revisor kan anvende stikprøver, hvis der er tale om eksempelvis et stort lager. Ved stikprøver skal revisor overveje målet med revisionshandlingen samt overveje karakteristikaene for den population, som stikprøven udvælges fra. Population vil sige den samlede mængde data, hvorudfra stikprøven udvælges. Revisor skal yderligere fastlægge en stikprøvestørrelse, der er tilstrækkelig til at reducere stikprøverisikoen til et acceptabelt niveau. Stikprøverisiko er risikoen for, at revisors konklusion, som er baseret på en stikprøve, kan afvige fra den konklusion, som revisor ellers ville have draget, hvis handlingen blev udført på hele populationen. Stikprøver kan føre til to typer af fejlkonklusioner, idet der er en risiko for en upassende forkastning (Type I), hvor det fastlås at en væsentlig fejlinformation ikke eksisterer, selvom den faktisk gør. Eller risikoen for en upassende accept (Type II), hvor det fastslås at en væsentlig fejlinformation eksisterer, selvom den faktisk ikke gør.

Revisor kan ligeledes inkludere besvigelsestrekanten, når revisor skal opnå en forståelse af virksomheden. På den måde kan revisor vurdere om der foreligger en mulighed for et medlem af ledelsen, en medarbejder eller en anden person i virksomheden til at foretage en besvigelser. Her skal revisor blandt andet være opmærksom på, hvorvidt virksomheden har lidt et tab, hvilket kan være et incitament for at foretage regnskabsmanipulation.

#### Kommunikation med ledelsen (ISA 260 + ISRE 2400.42)

Formålet med kommunikationen mellem revisor og den daglige eller den øverste ledelse er at hjælpe revisor til at forstå de forhold der vedrører erklæringsopgaven. Kommunikationen skal hjælpe til at udvikle et konstruktivt samarbejde mellem revisor og virksomheden. Kommunikationen hjælper lige-

ledes revisor med at indsamle information, som er relevant for erklæringsopgavens udførelse. Kommunikationen skal tillige hjælpe den øverste ledelse med at leve op til ansvaret om at føre tilsyn med regnskabsaflæggelsen og derved mindske risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet. ISA 260.9 angiver revisors mål med kommunikationen med ledelsen, som er at kommunikere klart og entydigt til den øverste ledelse om revisors ansvar ved revision af virksomhedens regnskab samt at give ledelsen et overblik over revisionens omfang. Revisors mål er desuden at forsyne den øverste ledelse med rettidige observationer, der gøres i forbindelse med revisionen, og som kan være relevante for den øverste ledelse af føre tilsyn med. Endeligt er revisors mål at fremme en effektiv to-vejskommunikation mellem ledelsen og revisor selv.

I forbindelse med reviewopgaven skal revisor kommunikere rettidigt med den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse om alle de forhold ved reviewopgaven, der efter revisors faglige vurdering er tilstrækkeligt vigtige til at berettige den daglige ledelses eller, hvor det er relevant, den øverste ledelses opmærksomhed (jf. afsnit A63-A69).

### Kommunikation af centrale forhold (ISA 701)

For at øge kommunikationsværdien skal revisor kommunikere centrale forhold til ledelsen med henblik på at skabe en større gennemsigtighed af den udførte revision. Kommunikation af centrale forhold giver ligeledes de tiltænkte brugere yderligere information om virksomhedens regnskab og kan hjælpe til forståelsen af de forhold, som har været mest betydelige for revisionen. De centrale forhold er de forhold der har krævet betydeligt mere opmærksomhed fra revisor, hvorfor disse forhold ligeledes angiver områder med betydeligt højere vurderet risiko for væsentlig fejlinformation.

### Vurdering af og reaktion på risici (ISA 315 + ISA 330)

ISRE 2400 opstiller ikke direkte krav til revisors vurdering af risici, som ISA 315 gør. Dermed ikke sagt, at revisor ved en reviewopgave ikke skal identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation i virksomhedens regnskab.

Revisors mål i forhold til identifikation og vurdering af risici er, jf. ISA 315.3, at identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation gennem en forståelse af virksomhedens forhold og dens omgivelser. Dette indebærer også en forståelse af virksomhedens interne kontroller. På baggrund af

denne forståelse skal revisor skabe grundlag til at udforme og implementere reaktioner eller risikovurderingshandlinger på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation. Risikovurderingshandlinger omfatter forespørgsler til alle de personer, som revisor finder relevant, analytiske handlinger samt observation og inspektion.

Når revisor skal opnå forståelse af virksomheden og dens omgivelser, omfatter det en forståelse af virksomhedens interne kontrol, kontrolmiljøet, virksomhedens risikovurderingsproces, virksomhedens kommunikation ledelsen imellem, virksomhedens kontrolaktiviteter og overvågning af disse kontroller. Revisor skal identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet gennem hele revisionsprocessen, og om fejlinformationerne er betydelige. Dette gør revisor blandt andet ved at overveje, om risikoen er risiko for besvigelser.

Revisor skal efterfølgende udforme og udføre yderligere handlinger, som behandler de vurderede risici for væsentlig fejlinformation. Yderligere handlinger kan blandt andet være test af kontroller med henblik på at opnå bevis for kontrollernes funktionalitet. Revisor skal udforme og udføre test af kontroller, hvis revisor vil basere dele af revisionen på kontrollernes funktionalitet for at sikre, at disse fungerer optimalt, eller hvis substanshandlinger ikke alene kan være bevis. Desto mere tillid revisor tillægger kontrollernes funktionalitet, desto mere sandsynliggørende bevis skal revisor opnå for at kunne basere revisionen på kontrollerne. Her er det ligeledes væsentligt for revisor at fastslå, hvorvidt kontrollerne afhænger af andre kontroller, idet disse dermed også skal testes, for at revisor kan konkludere noget om kontrollernes funktionalitet.

Uanset de vurderede risici for væsentlig fejlinformation skal revisor udforme og udføre substanshandlinger for alle væsentlige grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger, jf. ISA 330.18. Revisor skal desuden sammenholde oplysninger i regnskabet med bogføringen og undersøge væsentlige poster, der er foretaget i forbindelse med regnskabsaflæggelsen (ISA 330.20). Hvis revisor efterfølgende vurderer, at der er risiko for at regnskabet indeholder væsentlige fejlinformationer, skal revisor udføre substanshandlinger specifikt rettet mod disse poster, hvor revisor har mistanke om væsentlige fejlinformationer.

Ved udførelse af substansanalytiske handlinger skal revisor fastlægge egnetheden af handlingerne og vurdere pålideligheden af de benyttede data. Revisor skal ligeledes fastslå, hvorvidt der forekommer

afvigelser mellem et forventet beløb og det dertil bogførte beløb. Hvis der forekommer sådanne udsving, skal revisor undersøge udsvingene ved at fortage forespørgsler til ledelsen og opnå bevis for det svar, som revisor får fra ledelsen samt udføre de yderligere handlinger, som revisor finder nødvendige efter omstændighederne. (ISA 520)

### Vurdering af fejlinformationer (ISA 450)

Jf. ISA 450.3 er det revisors mål at vurdere fejlinformationernes indvirkning på revisionen og ikke-korrigerede fejlinformationers indvirkning på regnskabet. Revisor skal akkumulere de fejlinformationer, som revisor har konstateret under revisionen, bortset fra de fejlinformationer der er klart ubetydelige. Revisor skal kommunikere de fejlinformationer, der akkumuleres under revisionen til det rette niveau i ledelsen og bede dem om at korrigere fejlinformationerne, hvorefter det så er revisors ansvar at foretage yderligere handlinger for at fastslå, om der stadig forekommer fejlinformationer. Hvis den daglige ledelse nægter at korrigere fejlinformationerne, skal revisor opnå forståelse for, hvorfor den daglige ledelse nægter at korrigere fejlene, og derefter skal revisor afgøre, om de ikke-korrigerede fejlinformationer er væsentlige ved at overveje omfanget og arten af fejlinformationerne og deres indvirkning på revisionen og regnskabet (ISA 450.11). Dernæst skal revisor underrette den øverste ledelse om de ikke-korrigerede fejlinformationer, og den indvirkning revisor formoder, at de vil have på revisors konklusion på regnskabet. Revisor skal i øvrigt anmode den daglige ledelse om en skriftlig udtalelse omhandlende, hvorvidt de mener, at de indvirkninger af de ikke-korrigerede fejlinformationer er uvæsentlige for regnskabet.

### Revisionsbevis (ISA 500 + ISRE 2400.66-68)

Det er revisors mål at udforme og udføre revisionshandling, så revisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og dermed bliver i stand til at kunne afgive en konklusion på regnskabet som helhed. Forinden revisor kan afgive sin konklusion, skal revisor overveje relevansen og pålideligheden af den indsamlede information, der skal anvendes som revisionsbevis til konklusionen. Hvis revisor planlægger at anvende information, som er udarbejdet af virksomheden selv, skal revisor vurdere om denne er pålidelig, og i øvrigt hvor det er relevant opnå bevis for nøjagtigheden og fuldstændigheden af



informationen udarbejdet af virksomheden selv. Ved test af kontroller skal revisor fastlægge metoder til udvælgelse af elementerne til test, som er effektive nok til at opfylde revisionshandlingens formål.

Test af kontroller anvendes til at indhente revisionsbevis om kontrollernes funktionalitet og er egnet til at give revisionsbevis vedrørende nøjagtighed og fuldstændighed. Test af kontroller kan udføres ved manuelle kontroller, programmerede kontroller eller applikationskontroller, som er en blanding af manuelle og programmerede kontroller. Testformerne ved test af kontroller er oftest forespørgsler, observationer, genudførelse eller efterregning.

#### Fortsat drift (ISA 570 + ISRE 2400.53-54)

Jf. regnskabsprincippet i ISA 570.2 udarbejdes en virksomheds regnskab under forudsætningen om, at virksomheden vil fortsætte sine aktiviteter i en overskuelig fremtid. Regnskabsprincippet er et grundlæggende princip ved udarbejdelsen af et regnskab, hvorfor udarbejdelsen af regnskabet kræver, at den daglige ledelse vurderer virksomhedens evne til at fortsætte driften. De faktorer, som den daglige ledelse skal vurdere, er graden af usikkerhed i forhold til udfaldet af en begivenhed, virksomhedens størrelse og kompleksitet og desuden en vurdering af fremtiden ud fra de oplysninger, der er til rådighed på tidspunktet for vurderingen.

Revisors ansvar i forhold til fortsat drift er at vurdere, om den daglige ledelses anvendelse af regnskabsprincippet er passende. Revisor skal ligeledes vurdere, hvorvidt virksomhedens evne til at fortsætte driften er forbundet med nogen form for usikkerhed. Hvis revisor støder på forhold, som giver revisor mistanke om virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor forespørge ledelsen om dennes fremtidige handlinger, som kan påvirke evnen til at fortsætte driften. Det kan være ledelsen kender til nogle fremtidige salg og dermed en fremtidig indtjening, mv., som ledelsens evne til at fortsætte driften baseres på. Revisor skal derefter vurdere resultatet af forespørgslen til ledelsen, og om det giver grundlag for fortsat at aflægge regnskabet under forudsætningen om fortsat drift.

#### Dokumentation (ISA 230 + ISRE 2400.93-96)

Dokumentationen er revisors grundlag for en konklusion på regnskabet og angiver, hvorvidt revisor har opnået målet med erklæringsopgaven. Det er ligeledes et bevis for, at erklæringsopgaven er ud-

ført i overensstemmelse med henholdsvis ISA- og ISRE-standarden. Dokumentationen skal udarbejdes rettidigt og på en sådan måde, at en erfaren revisor, som ikke har forudgående tilknytning til opgaven, er i stand til at forstå arten og omfanget af de udførte handlinger samt resultatet af disse. Når revisor dokumenterer arten og omfanget af de udførte handlinger, skal revisor registrere, hvem der har udført arbejdet, samt hvem der gennemgik det udførte arbejde. Derudover skal eventuelle betydelige forhold også fremgå i dokumentationen og revisors konklusioner på disse forhold. Revisor skal samle dokumentationen i et samlet arkiv, og derefter må revisor ikke slette eller kassere dokumentationen før udløbet af opbevaringsperioden. Hvis revisor vil ændre eller tilføje dokumentationen, efter samlingen er afsluttet, skal revisor yderligere dokumentere årsagerne til ændringen eller tilføjjelsen, samt af hvem og hvornår ændringen eller tilføjjelsen blev foretaget.

#### Konklusionen (ISA 700 + ISRE 2400.69-71)

ISA 700 angiver revisors mål ved en revisionsopgave. Det er at udforme en konklusion om regnskabet baseret på en stillingtagen til de konklusioner, der er draget fra det opnåede bevis og at udtrykke dette klart og entydigt i en skriftlig erklæring. Revisor skal ifølge ISA 700.11 og ISRE 2400.66 vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved de udførte handlinger. ISRE 2400.67 angiver, at hvis revisor ikke er i stand til at indsamle det nødvendige bevis for at kunne udforme en konklusion, skal revisor drøfte dette, og den indvirkning det har på revisors konklusion, med ledelsen. Revisor skal tage højde for, hvorvidt de ikke-korrigerede fejlinformationer er væsentlige for regnskabet og tage stilling til, om regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Revisor skal yderligere, jf. ISA 700.13, vurdere om de oplysninger, der er præsenteret i regnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige. Når revisor vurderer virksomhedens regnskabs samlede præsentation og indhold, skal revisor ligeledes vurdere, om regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens faktiske præstation, og om præstationen er fyldestgørende nok til den regnskabsmæssige begrebsramme.

Revisors erklæring

ISA 700.20-49	ISRE 2400.86
<p>Erklæringen skal være skriftlig</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Titel</li> <li>2. Adressat</li> <li>3. Afsnit med overskriften "Konklusion"</li> <li>4. Afsnit med overskriften "Grundlag for konklusion"</li> <li>5. Vurdering af fortsat drift (når det er relevant)</li> <li>6. Centrale forhold (når det er relevant)</li> <li>7. Andre oplysninger (når det er relevant)</li> <li>8. Afsnit med overskriften "Ledelsens ansvar for regnskabet"</li> <li>9. Afsnit med titlen "Revisors ansvar for regnskabet"               <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Revisors professionelle skepsis og etisk korrekte adfærd</li> <li>b. Beskrivelse af en revision</li> </ol> </li> <li>10. Navn på den opgaveansvarlige</li> <li>11. Revisors underskrift</li> <li>12. Revisors adresse</li> <li>13. Dato</li> </ol>	<p>Erklæringen skal være skriftlig</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Titel</li> <li>2. Adressat</li> <li>3. Indledende afsnit som anfører, at regnskabet er blevet reviewet</li> <li>4. Den daglige ledelses ansvar</li> <li>5. Hvis regnskabet har et særligt formål, en beskrivelse af dette</li> <li>6. Revisors ansvar</li> <li>7. Beskrivelse af et review og dets begrænsninger</li> <li>8. Afsnit med overskriften "Konklusion"</li> <li>9. Hvis revisors konklusion er modificeret, et afsnit med en passende overskrift + de forhold modifikationen skyldes</li> <li>10. Henvisning til revisors forpligtelse i henhold til ISRE 2400 til at overholde relevante etiske krav</li> <li>11. Dato</li> <li>12. Revisors underskrift</li> <li>13. Revisors adresse</li> </ol>

Revisors erklæring på regnskabet efter ISA- og ISRE-standarden er tilnærmelsesvis ens. De røde punkter er de punkter, som skal indgå i begge erklæringer efter kravene i standarderne, mens de sorte punkter angiver, hvor erklæringerne differentierer sig. Efter begge standarder skal erklæringen være skriftlig og indeholde en passende titel, som angiver at der er tale om henholdsvis revision eller et review udført af en uafhængig revisor. Begge erklæringer indeholder et afsnit med overskriften "Konklusion", men disse afsnit er blot placeret forskellige steder i erklæringerne. En erklæring efter ISA-standardens skal indeholde et afsnit med overskriften "Grundlag for konklusion", hvor revisor angiver, hvorvidt det revisionsbevis, som revisor har opnået, er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for revisors konklusion. Ved ISA-standardens skal revisor ligeledes, hvis det er relevant, angive revisors vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften samt angive centrale forhold og

andre oplysninger, som revisor finder relevante for erklæringen. Jf. ISRE 2400.86 skal revisors erklæring ved en reviewopgave, og dermed også ved udvidet gennemgang, klart og tydeligt angive, at regnskabet er blevet reviewet, og at der ikke er tale om en revision efter ISA-standarderne. Hvis regnskabet har et særligt formål, skal dette ligeledes angives i erklæringen.

Hvis revisors konklusion modificeres, skal dette angives ved begge erklæringstyper. Revisor skal ved revision angive grundlaget for konklusionens modificering i "Grundlag for konklusion" samt tilføje en passende overskrift for revisors konklusion. Ligeledes skal revisors erklæring, hvis konklusionen er modificeret, indeholde et afsnit med en passende overskrift samt de forhold, der ligger til grund for modifikationen.

Hvis der, ved udførelsen af en revisionsopgave, præsenteres supplerende information sammen med det reviderede regnskab, skal revisor tage stilling til, om den supplerende information er en integreret del af regnskabet. Hvis det er tilfældet, skal den supplerende information dækkes af revisors konklusion, jf. ISA 700.53.

#### Modifikationer (ISA 705 + ISRE 2400.73-76)

Når revisor skal udtrykke en konklusion, om hvorvidt regnskabet som helhed er uden væsentlig fejl-information, gøres det på baggrund af den opnåede sikkerhed. Er revisor ikke i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, eller har revisor på grundlag af det opnåede bevis konkluderet at regnskabet indeholder væsentlige fejlinformationer, skal revisor afgive en modificeret konklusion. Revisor kan afgive en af følgende fire konklusioner:

- Konklusion uden forbehold – når revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.
- Konklusion med forbehold – når revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og vurderer at fejlinformationer kan være væsentlige, men ikke gennemgribende.
- Manglende konklusion – når revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og vurderer at fejlinformationer kan være væsentlige og gennemgribende. Her skal revisor i øvrigt fratræde som revisor, hvis det er hensigtsmæssigt og muligt ifølge lovgivningen.

- Afkræftende konklusion – når revisor, efter at have opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, konkluderer, at regnskabet indeholder væsentlige fejlinformationer.

Det er revisors mål at udtrykke en passende modificeret konklusion, når revisor på baggrund af det opnåede bevis konkluderer, at regnskabet som helhed ikke er uden væsentlig fejlinformation, eller når revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at konkludere, hvorvidt regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation. Når revisor modificerer konklusionen, er det som nævnt væsentligt, at revisor benytter passende overskrifter i erklæringen. Eksempelvis kan revisor benytte overskriften "Konklusion med forbehold" og "Grundlag for konklusion med forbehold".

### Fremhævelse af forhold (ISA 706 + ISRE 2400.87-90)

Revisor kan i nogle tilfælde finde det nødvendigt at fremhæve visse forhold med henblik på at lede brugernes opmærksomhed hen mod netop disse. Det kan være et forhold der, efter revisors vurdering, er afgørende for brugernes forståelse af regnskabet eller for brugernes forståelse af revisionen, ansvaret eller revisors erklæring på regnskabet. I tilfælde af at revisor finder det relevant at fremhæve specifikke forhold, skal det fremgå af revisors erklæring, forudsat at revisor skal modificere konklusionen grundet forholdet, eller, ved revision, at forholdet ikke allerede fremgår under fremhævelsen af centrale forhold. Fremhævelse af forholdet skal fremgå i revisors erklæring i et afsnit med overskriften "Fremhævelse af forhold i regnskabet" og skal tydeligt henvise til det sted i regnskabet, hvor forholdet kan findes.

### Udvidet gennemgang

Udvidet gennemgang giver som nævnt en mindre grad af sikkerhed end revision, mens denne erklæringstype giver en højere grad af sikkerhed end review. Udvidet gennemgang bygger på review-standarden ISRE 2400, men tillægger fire supplerende handlinger, som skal udføres, når disse er relevante og mulige, hvorfor den højere grad af sikkerhed opnås. Ved udvidet gennemgang skal revisor indhente udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog. Dette fungerer som bevis for, at virksomheden faktisk har ejerskab til de relevante aktiver. Denne supplerende handling angiver ligeledes, hvorvidt disse aktiver er stillet til sikkerhed for eksempelvis virksomhedens gæld. Revisor skal ligeledes indhente engagementsbekræftelser fra virksomhedens pengeinstitutter. Det skal fungere som bevis for

virksomhedens likvide beholdninger og virksomhedens engagementer med pengeinstitutter. Revisor skal yderligere indhente oplysninger fra virksomhedens advokatforbindelse, hvis virksomheden har sådanne. Disse oplysninger benyttes, hvis revisor får kendskab til, at virksomheden har gjort brug af en advokat i regnskabsperioden. Virksomheden kan have gjort brug af en advokat, hvis virksomheden har været involveret i retssager eller lignende. Fjerde og sidste supplerende handling er indhentelse af dokumenter for, at virksomhedens indberetninger af A-skat, AM-bidrag, lønsumsafgifter, mv. er foretaget korrekt. Denne supplerende handling skal fungere som bevis for, at virksomheden regnskabsmæssigt har behandlet disse poster korrekt. Disse fire supplerende handlinger danner grundlaget for den højere grad af sikkerhed ved udvidet gennemgang end ved review.

## 8. Matrix

Følgende matrix er en opsummering af projektets analysedel og er udarbejdet med udgangspunkt i revisors handlinger efter accept af en erklæringsopgave. Matrixen inddeler erklæringsopgaven i tre processer; planlægning, arbejder i årets løb og afslutning. Matrixen fungerer som en oversigt over revisors arbejder i forbindelse med en erklæringsopgave ved at give et overordnet indblik i de væsentligste forskelle og ligheder mellem revision, udvidet gennemgang og review. Matrixen er udarbejdet på baggrund af væsentlige fokuspunkter i ISA-standarderne og ISRE-standardens.

	Review	Udvidet gennemgang	Revision
<b>Planlægning</b>	Revisor skal planlægge opgaven med professionel skepsis.	Revisor skal planlægge opgaven med professionel skepsis.	Revisor skal planlægge opgaven med professionel skepsis.  Revisor skal udarbejde en overordnet revisionsstrategi.  Revisor skal udarbejde en revisionsplan.
<b>Arbejder i årets løb</b>	<p><u>Kvalitetsstyring</u>            Revisor skal tage ansvar for kvalitetsstyringen gennem ledelse af, tilsyn med og udførelse af opgaven.</p> <p><u>Kommunikation</u>            Ved mistanke om væsentlig fejlinformation skal revisor kommunikere dette</p>	<p><u>Kvalitetsstyring</u>            Revisor skal tage ansvar for kvalitetsstyringen gennem ledelse af, tilsyn med og udførelse af opgaven.</p> <p><u>Kommunikation</u>            Ved mistanke om væsentlig fejlinformation skal revisor kommunikere dette</p>	<p><u>Kvalitetsstyring</u>            Revisor skal tage ansvar for kvalitetsstyringen gennem ledelse af, tilsyn med og udførelse af opgaven.</p> <p>Desuden skal revisor tage ansvar for, at der bliver foretaget passende konsultationer vedrørende vanskelige forhold.</p> <p>Revisor skal udføre relevante kontroller af væsentlige poster i regnskabet ved – eksempelvis fysisk kontrol, observationer, efterprøvning, genregning, mv.</p> <p><u>Kommunikation</u>            Ved mistanke om væsentlig fejlinformation skal revisor kommunikere dette</p>



	<p>til det passende niveau i ledelsen samt udforme og udføre yderligere handlinger for at kunne afgive en konklusion.</p> <p><u>Fejlinformation</u>        Revisor skal anmode om ledelsens vurdering af eventuelle fejlinformationers indvirkning på regnskabet.</p> <p><u>Bevis</u>        Revisor skal udforme forespørgsler og analytiske handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at kunne afgive en konklusion på regnskabet.</p> <p><u>Dokumentation</u>        Revisor skal dokumentere arten af de udførte handlinger, resultaterne og de eventuelle betydelige forhold, der er opstået ved udførelse af opgaven.</p> <p>Revisor skal dokumentere, hvem der har udført handlingerne, og hvem der efterfølgende gennemgik handlingerne.</p>	<p>til det passende niveau i ledelsen samt udforme og udføre yderligere handlinger for at kunne afgive en konklusion.</p> <p><u>Fejlinformation</u>        Revisor skal anmode om ledelsens vurdering af eventuelle fejlinformationers indvirkning på regnskabet.</p> <p><u>Bevis</u>        Revisor skal udforme forespørgsler og analytiske handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at kunne afgive en konklusion på regnskabet.</p> <p><u>Dokumentation</u>        Revisor skal dokumentere arten af de udførte handlinger, resultaterne og de eventuelle betydelige forhold, der er opstået ved udførelse af opgaven.</p> <p>Revisor skal dokumentere, hvem der har udført handlingerne, og hvem der efterfølgende gennemgik handlingerne.</p>	<p>til det passende niveau i ledelsen samt udforme og udføre yderligere handlinger for at kunne afgive en konklusion.</p> <p><u>Fejlinformation</u>        Revisor skal vurdere indvirkningen på revisionen og dermed også på regnskabet af de konstaterede fejlinformationer.</p> <p><u>Bevis</u>        Revisor skal udforme og udføre revisionshandling i form af forespørgsler, analytiske handlinger og kontroller for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at kunne afgive en konklusion på regnskabet.</p> <p><u>Dokumentation</u>        Revisor skal dokumentere arten af de udførte handlinger, resultaterne og de eventuelle betydelige forhold, der er opstået ved udførelse af opgaven.</p> <p>Revisor skal dokumentere, hvem der har udført handlingerne, og hvem der efterfølgende gennemgik handlingerne.</p>
--	---	---	---

	<p>Revisor skal dokumentere drøftelser med ledelsen.</p>	<p>Revisor skal dokumentere drøftelser med ledelsen.</p> <p><u>Supplerende handlinger</u></p> <p>Revisor skal indhente udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen.</p> <p>Revisor skal indhente engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter.</p> <p>Revisor skal indhente oplysninger fra virksomhedens advokatforbindelser (advokatbreve).</p> <p>Revisor skal indhente dokumentation for, at virksomhedens indberetninger af A-skat, AM-bidrag, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt foretaget på grundlag af bogføringen.</p>	<p>Revisor skal dokumentere drøftelser med ledelsen.</p> <p>Revisor skal samle revisionsdokumentationen i et revisionsarkiv.</p>
<b>Afslutning</b>	<p>Revisor skal vurdere, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overens-</p>	<p>Revisor skal vurdere, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overens-</p>	<p>Revisor skal vurdere, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overens-</p>

	<p>stemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.</p> <p>Revisor skal vurdere om de oplysninger, der præsenteres i regnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige.</p> <p>Revisor skal overveje om regnskabet giver fyldestgørende oplysninger, så de tiltænkte brugere kan forstå de informationer, der formidles i regnskabet.</p>	<p>stemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.</p> <p>Revisor skal vurdere om de oplysninger, der præsenteres i regnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige.</p> <p>Revisor skal overveje om regnskabet giver fyldestgørende oplysninger, så de tiltænkte brugere kan forstå de informationer, der formidles i regnskabet.</p>	<p>stemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.</p> <p>Revisor skal vurdere om de oplysninger, der præsenteres i regnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige.</p> <p>Revisor skal overveje om regnskabet giver fyldestgørende oplysninger, så de tiltænkte brugere kan forstå de informationer, der formidles i regnskabet.</p>
--	--	--	--

Jf. ISA-standarderne kræves det af revisor, at der skal udarbejdes en overordnet revisionsstrategi samt en revisionsplan i forbindelse med planlægningen af revisionen. Dette kræves, så revisor kan planlægge revisionen så effektivt som muligt. Første skridt i planlægningen af revisionen er, at revisor og ledelsen skal drøfte, hvorledes samarbejdet mellem dem skal forløbe, hvilke forventninger hver part har til revisionen samt den tidsmæssige placering af revisionen. Et af formålene med en nøje planlægning af erklæringsforløbet er at undgå misforståelser mellem ledelsen og revisor. Der kunne blandt andet opstå misforståelser omkring, hvem der har ansvaret for hvilke områder. Der kunne ligeledes opstå misforståelser omkring, hvilken erklæringstype revisor skal udføre. Ingen revisioner er ens, da opgaven differentierer sig fra virksomhed til virksomhed, hvorfor det er væsentligt at vælge en overordnet revisionsstrategi ud fra den enkelte virksomhed. Valget af revisionsstrategien skal vælges ud fra, hvad målet er med revisionen. Her er det ligeledes væsentligt, at revisor har et kendskab til og en forståelse af virksomheden, for at der kan vælges en relevant overordnet revisionsstrategi. Ved udvælgelsen af revisionsstrategien skal revisor overveje, hvorvidt revisionsbeviset kan indhentes qua kontroller eller substanshandlinger eller en kombination af disse. Indhentes revisionsbevis qua

kontroller, er der tale om en kontrolbaseret revisionsstrategi og indhentes beviset qua substanshandlinger, er der tale om en substansbaseret revisionsstrategi. Når revisionsstrategien er valgt, skal revisor udforme en revisionsplan med henblik på at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, som er på ca. 5% eller derunder. Revisionsplanen skal fastlægge arten af revisionen, den tidsmæssige placering samt en uddelegering af diverse opgaver og angive, hvem der har ansvaret herfor.

Den væsentligste forskel på erklæringstyperne er, at ved revision skal revisor udføre relevante kontroller gennem revisionsprocessen. Revisor skal blandt andet, hvor det er relevant, udføre fysiske kontroller, observationer, inspektion af fysiske aktiver, inspektion af transaktioner og dokumenter, genberegninger, bekræftelser, mv. Foranstående revisionshandlinger medfører, at revisor får mulighed for at kontrollere de oplysninger, som danner grundlaget for regnskabet. Revisor kan eksempelvis kontrollere en virksomheds fysiske varelager for at sikre, at lageret har den værdi, som virksomheden har oplyst i regnskabet, eller revisor kan udføre en stikprøve af varelageret. Et andet eksempel på en revisionshandling er, at revisor kan kontrollere, at de penge som virksomheden har oplyst, at de har i kassen, stemmer overens med de penge, som virksomheden rent faktisk har i kassen.

En anden væsentlig forskel, som viser, hvordan erklæringsopgaverne differentierer sig, er måden, hvorpå revisor skal reagere, hvis der opstår en mistanke om, at regnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation. Her skal revisor ved review anmode den daglige ledelse om dennes vurdering af fejlinformationernes indvirkning på regnskabet, mens revisor selv skal vurdere fejlinformationernes indvirkning på regnskabet ved revision.

Erklæringsopgaver udført efter ISRE-standarden bygger altså på en tilgang til regnskabet, hvor det i høj grad er forespørgsler til den daglige ledelse og analytiske handlinger, som danner grundlag for gennemgangen af regnskabet. Med andre ord bygger revisors gennemgang på de informationer, som den daglige ledelse giver revisor. Revisor skal ved review og udgivet gennemgang kun foretage yderligere handlinger, hvis resultatet af forespørgslerne og de analytiske handlinger giver anledning til det. En sådan anledning kan forekomme, hvis revisor under erklæringsopgaven får mistanke om, at virksomhedens regnskab indeholder væsentlige fejlinformationer, hvorfor revisor skal udføre yderligere handlinger for at kunne bekræfte eller afkræfte denne mistanke. Erklæringsopgaver udført efter ISA-standarderne bygger ligeledes på forespørgsler til den daglige ledelse men yderligere også på efterprøvelser og kontroller med henblik på at sikre kvaliteten og troværdigheden af regnskabet, hvorfor der er en højere grad af sikkerhed ved revision.

Hvis der tages udgangspunkt i kravene i ISA-standarderne og ISRE-standarden skal revisor kun indsamle bekræftelser fra tredjemand ved revisionsopgaver, men idet revisor skal udføre de fire supplerende handlinger ved udvidet gennemgang, så inddrages der en tredjemand ved udvidet gennemgang. De supplerende handlinger, der kræves ved udvidet gennemgang, gennemføres, når det er relevante, hvilket vil sige, når det er muligt. Det samme gør sig gældende ved revision, hvor samme handlinger gennemføres, hvis det er relevant. Der skal altid indhentes udskrift fra personbogen, idet denne angiver, hvorvidt virksomheden har virksomhedspant eller pant i andet løsøre. Ligeledes skal virksomhedens indberetninger til SKAT altid kontrolleres for, at de er foretaget korrekt og rettidigt.

Angående revisors konklusion på erklæringsopgaven, så er der også en forskel på disse i forhold til erklæringstyperne. Ved revision konkluderer revisor på, hvorvidt regnskabet som helhed giver et retvisende billede af virksomheden, mens konklusionen i en erklæringsopgave angiver, hvorvidt revisor, på baggrund af de udførte handlinger, ikke har fundet forhold, som giver anledning til at konkludere, at regnskabet ikke giver et retvisende billede. Yderligere skal revisor ved revision og udvidet gennemgang afgive en udtalelse om en eventuel ledelsesberetning. Ledelsesberetningen er en beretning udarbejdet af virksomhedens ledelse, hvormed formålet er at fortælle om de begivenheder der har været i virksomheden i den gældende periode. Ledelsesberetningen angiver ligeledes ledelsens forventninger omkring virksomhedens evne til at fortsætte driften samt ledelsens forventninger til at komme år. Det er ikke alle virksomheder, der har pligt til at udarbejde en ledelsesberetning, hvorfor revisor kun kommer med en udtalelse om denne, når det er relevant.

Fælles for de tre erklæringstyper er, at de alle bygger på forespørgsler til ledelsen samt analytiske handlinger. Udvidet gennemgang og revision differentierer sig ved ligeledes at bygge på bekræftelser fra tredjemand. Yderligere differentierer revision sig ved også at indeholde kontroller af væsentlige oplysninger i regnskabet.

I forhold til revisors rapporteringspligt, så skal revisor rapportere til den øverste ledelse om mangler eller svagheder i virksomhedens interne kontrol og om svagheder i virksomhedens kontrolmiljø generelt. Revisor skal ligeledes kommunikere til virksomhedens ledelse, hvis der opstår mistanke om væsentlig fejlinformation. Hvis revisor får mistanke om, at regnskabet er udsat for besvigelser, skal revisor rapportere dette til den øverste ledelse, hvis besvigelsen er begået af den daglige ledelse eller medarbejdere med en vigtig rolle i den interne kontrol. Hvis revisor har mistanke om, at den øverste ledelse er indblandet i besvigelsen, skal dette rapporteres til den daglige ledelse. Revisor skal, i øvrigt

hvor det er relevant, blandt andet rapportere om manglende overholdelse af love og øvrig regulering, ikke-korrigerede fejl og deres indvirkning på virksomhedens regnskab, usædvanlige transaktioner, usikkerhed om fortsat drift, mv.

Forståelse af virksomheden, vurderingen af risici og planlægningen minder i grove træk om hinanden ved både revision, udvidet gennemgang og review. Ligeledes skal revisors arbejde ved alle tre erklæringstyper munde ud i en erklæring på regnskabet på baggrund af det indsamlede bevis. Mens opbygningen af revisors konklusion ligeledes minder om hinanden ved de tre erklæringstyper, så differentierer erklæringstyperne sig ved, hvordan revisor indsamler beviset som konklusionen bygger på. Erklæringstyperne differentierer sig ligeledes ved, at der ved revision og udvidet gennemgang afgives en positiv konklusion, mens der ved review afgives en negativ konklusion.

Revisor har ansvaret for at sikre, at virksomhedens regnskab giver et retvisende billede af virksomheden. Det er ikke revisors ansvar at opdage besvigelser, selvom offentligheden i nogle tilfælde er af den overbevisning.

## 9. Konklusion

Følgende konklusion søger at svare på nærliggende afhandlings problemformulering, som er følgende:

”Analyse af revisors arbejder i forhold til besvigelser ved review, udvidet gennemgang og revision, herunder forskelle mellem de tre erklæringstyper.”

Besvigelser kan være et svært begreb at definere, idet besvigelser kan forekomme i mange forskellige former. Først og fremmest er det væsentligt at kende forskellen på tilsigtede og utilsigtede fejlinformationer. En utilsigtet fejlinformation opstår, når det ikke har været hensigten at foretage en fejl og kan bestå i en tastefejl, mv. Til gengæld er en tilsigtet fejl begået med fuldt overlæg og med henblik på at tilegne sig noget af værdi eller på at vildlede regnskabsbrugeren. Tilsigtede fejl betegnes også besvigelser. Dette projekt har taget udgangspunkt i definitionen i ISA 450, som angiver, at en besvigelse er *”en bevidst handling udført af en eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter, der benytter vildledning til at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel”*.

Revisors arbejde stemmer ikke altid overens med, hvad offentligheden forventer af revisor, idet offentligheden ofte antager, at der er revisors arbejde at forebygge og opdage besvigelser, selvom revisor faktisk ingen ansvar har for forebyggelsen og opdagelsen af besvigelser. Dette ansvar ligger hos virksomhedens ledelse men bliver revisor opmærksom på forhold, som kan indikere at virksomhedens regnskab indeholder fejlinformationer som følge af besvigelser, så har revisor nogle retningslinjer i forhold til, hvordan revisor skal reagere. Revisors reaktion på mistanke om væsentlige fejlinformationer ved de tre erklæringstyper, som er behandlet i dette projekt, indeholder både ligheder og nuancer. Revisor skal altid ved mistanke om væsentlige fejlinformationer kommunikere rettidigt til det passende niveau i virksomhedens ledelse og indsamle yderligere bevis for at kunne afgive en passende konklusion på virksomhedens samlede regnskab. Erklæringstyperne differentierer sig når det kommer til vurderingen af de væsentlige fejlinformationer. Ved review og udvidet gennemgang skal revisor anmode om ledelsens vurdering af fejlinformationernes indvirkning på virksomhedens regnskab, mens revisor ved revision selv skal vurdere fejlinformationernes indvirkning på regnskabet. Denne forskel anses som værende en væsentlig forskel på erklæringstyperne, idet det herudfra kan

understreges, hvordan revisor ved revision har ansvaret for at kontrollere de informationer og oplysninger, som revisors konklusion baseres på, mens revisor ved review og udvidet gennemgang baserer sin konklusion på oplysninger fra virksomheden.

Ved erklæringstyperne udvidet gennemgang og review foretager revisor ikke en lige så grundig gennemgang af virksomhedens regnskab, som revisor gør ved revision. Revisor foretager ikke kontroller af de oplysninger, som revisor får stillet til rådighed af virksomheden, når en erklæringsopgave udføres som et review eller en udvidet gennemgang, hvorfor sikkerheden også er højere ved revision, idet revisor her udfører kontroller af informationerne. Den helt store forskel på de tre erklæringstyper er hermed graden af sikkerhed, som revisor opnår for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation. Ved revision afgiver revisor en konklusion med en høj grad af sikkerhed for, at virksomhedens regnskab ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Revisor skal ved revision opnå en så lav revisionsrisiko som mulig og cirka omkring 5 %, hvilket vil sige, at revisor med 95 % sikkerhed kan erklære at virksomhedens regnskab ikke indeholde væsentlig fejlinformation. Ved udvidet gennemgang opnår revisor cirka 80 % sikkerhed for regnskabet, mens revisor ved review opnår cirka 60-80 % sikkerhed for regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation. I og med at revisors arbejdsproces ved revision er mere omfattende, må det formodes at revisor hermed også har større mulighed for at afsløre besvigelser.

Selvom revision i det store hele er den mest sikre erklæringsopgave i forhold til besvigelser, betyder dette ikke, at revision altid vil være den mest fordelagtige erklæringstype for enhver virksomhed. Om der bør foretages revision, udvidet gennemgang eller review er behov-, struktur-, kontekst- og situationsbestemt i forhold til den enkelte virksomhed. Der vil dog være forskelle ved (fra)valget af en erklæringstype og tilvalget af en anden. Dette projekt har bidraget til at skabe overblik over, hvad der til- og fravælges ved henholdsvis revision, review eller udvidet gennemgang.



## 10. Litteratur

### **Internationale Standarder og lovgivning**

ISA 200 Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse  
overensstemmelse med internationale standarder om revision (2016)

ISA 210 Aftale om revisionsopgavers vilkår (2016)

ISA 220 Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber (2016)

ISA 230 Revisionsdokumentation (2016)

ISA 240 Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber (2016)

ISA 260 Kommunikation med den øverste ledelse (2016)

ISA 300 Planlægning af revision af regnskabet (2016)

ISA 315 Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser (2016)

ISA 320 Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision (2016)

ISA 330 Revisors reaktion på vurderede risici (2016)

ISA 450 Vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen (2016)

ISA 500 Revisionsbevis (2016)

ISA 520 Analytiske handlinger (2016)

ISA 570 Fortsat drift (2016)

ISA 700 Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab (2016)

ISA 701 Kommunikation af centrale forhold ved revisionen i den uafhængige revisors erklæring  
(2016)

ISA 705 Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring (2016)

ISA 706 Fremhævelse af forhold i regnskabet og fremhævelse af forhold vedrørende revisionen i  
den uafhængige revisors erklæring

ISRE 2400 Opgaver om review af historiske regnskaber (2016)

Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

### **Bøger**

Bøg, Kjeld Chr., og Lars Kiertzner. 2007. *Professionsetik for revisorer*. Foreningen af statsautoriserede revisorer.

Christensen, Maria Bloch, Rikke Holmslykke Kristensen, og Bent Warming-Rasmussen. 2015. *Revisors opklaring af besvigelser - Læren af praksis*. Karnov Group.

EY. 2019/20. *Indsigt i Årsregnskabsloven*.

Füchsel, Kim, Peter Gath, Lars Bo Langsted, Peter Krogh Olsen, og Jens Skovby. 2017. *Revisor - regulering og rapportering*. Karnov Group.

Humphrey, Christopher. 1997. *Debating Audit Expectations*.

Langsted, Lars Bo, Paul Krüger Andersen, og Lars Kiertzner. 2013. *Revisoransvar*.

Messier, William F., Steven M. Glover, og Douglas F. Prawitt. 2017. *Auditing & Assurance Services - A Systematic Approach*.

Munk-Hansen, Carsten. 2018. *Retsvidenskabsteori*. Djøf Forlag.

Porter, Brenda. 1993. *An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap*.

Wells, Joseph T. 2014. *Principles of fraud examination*. Wiley.

### **Websteder**

FSR. 2014. *Grundlæggende revisoradfærd*. 21. januar. Senest hentet eller vist den 19. november 2020. <https://www.fsr.dk/grundlaeggende-revisoradfaerd>.

FSR. 2013. *Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber*. 22. april. Senest hentet eller vist den 1. december 2020. <https://www.fsr.dk/standard-om-udvidet-gennemgang-af-aarsregnskaber-der-udarbejdes-efter-aarsregnskabsloven>.

SMV. 2016. *Revisor retter væsentlige fejl i hvert fjerde regnskab*. 8. august. Senest hentet eller vist den 10. august 2020.

<http://www.smvportalen.dk/FSR/Home/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/2016-pressemeddelelser/fejl-i-regnskaber>.