



ISA 540 (revised)

Accounting Manipulation

Vejleder:

Kim Stormly Hansen

Udarbejdet af:

Daniyal Hussain - 20201951

Ekram Hussain - 20202022

Patrick Nafie Bidstrup - 20202453

Studie:

Cand.merc.aud.

ISA 540 (revised) • ISA 240

Antal Anslag:

222.520

Abstract

This thesis provides a critical view on how the updated ISA 540 has an effect on the handling of ISA 240, as accounting estimates is assumed to have a relation to accounting manipulation.

There is a fundamental difference in what is required of auditing skills, when it comes to auditing and verifying account balances compared to auditing accounting estimates.

In 2020, auditing of accounting estimates required even more attention, not only because of the economic uncertainty, caused by the global pandemic, but also because the ISA standard for auditing estimates, ISA 540, has been revised.

This thesis examines what annotations the auditors and the auditing firms have received from the audit inspections in Denmark and in the United Kingdom.

In relation to this, the thesis goes into detail with the areas that, from an inspection point of view, have been the most erroneous and complex area, comprising accounting estimates. Accounting estimates are one of the most difficult areas to audit due to the inherent uncertainty and lack of precision.

Subsequently, based on interviews and comparative analysis, some challenges have been identified, where a comprehensive analysis of these has been carried out. We consider some of the challenges identified in the current ISA 240 standard derived by the revised ISA 540, which is particularly noteworthy. In fact, the auditors may somehow have difficulty assessing, whether it's an optimistic estimate or if it's related to accounting manipulation due to management bias, either intentionally or unintentionally. Based on the effects on ISA 240, caused by the revised ISA 540, there have been prepared proposals for changes and a follow-up assessment had been made as to whether ISA 240 should be revised.

To illustrate the identified observations, a fictional case has been prepared in the thesis, which exemplifies these by demonstrating, how challenging it can be to determine an accurate estimate, when there is an abundant uncertainty related to estimates. The review focus on the impact of the revised standard, in order to understand the effects, it has on auditors and for management in practice.

The form pin of this thesis is to identify how to avoid or reduce the risk of errors in the audit of accounting estimates, as well as to prevent accounting manipulation associated with this.

Følgende forkortelser anvendes i rapporten:

ISA	International Standard on Auditing
IAASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
ÅRL	Årsregnskabsloven
FRC	Financial Reporting Council
IFAC	International Federation of Accountants

Table of Contents

KAPITEL 1 Indledning	6
1.1 Problematisering	6
1.2 Problemstilling og Problemformulering	8
1.3 Undersøgelsesspørgsmål	8
1.4 Afgrænsning	8
1.5 Tidshorisont	9
1.6 Målgruppe	9
KAPITEL 2. Metode	11
2.1 Tilgang til opgavens videnskabsmetode	11
2.2 Beskrivelse af vores videnskabsteori	11
2.3 Undersøgelsesmetode	12
2.4 Undersøgelsesdesign	12
2.5 Dataindsamling	13
2.4 Interviews	14
2.6 Reliabilitet og validitet	15
2.6 Rapportens struktur	16
KAPITEL 3. ISA 540 (revised)	19
3.1 Indledning og omfanget af ISA 540 (revised)	19
3.2 Mål	21
3.3 Definitioner	22
3.4 Krav	23
3.5 Hvilke væsentlige ændringer er der kommet i forbindelse med ajourføringen af ISA 540?	28
KAPITEL 4. ISA 240	37
4.1 Introduktion	37
4.2 Gennemgang af besvigelser	37
4.3 Regnskabsmanipulation	39
4.4 Gennemgang af ISA 240	40
KAPITEL 5. Analyse af kvalitetskontroller	52
5.1 Introduktion til Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller	53
5.2 Gennemgang af Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller	55
5.3 Opsummering af Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller	62
5.4 Introduktion til Financial Reporting Council kvalitetskontroller	63
5.5 Gennemgang af Financial Reporting Council kvalitetskontrol 2020/21	64
5.6 Opsummering af FRCs kvalitetskontroller	68
5.7 Sammenholdelse af kontrolrapporter og ISA 540 (revised)	69
5.8 Delkonklusion	71
KAPITEL 6. Analyse ISA 240	74
6.1 Indledning til analyse af ISA 240	74
6.2 Sammenhænge mellem ISA 540 (revised) og ISA 240	75
6.3 Forbedring af revisionskvaliteten ved ISA 540 (revised)	76
6.4 Gennemgang af udfordringer	77
6.5 Forbedringsforslag til ISA 240	79
6.6 Observation 1 – Henvielse til krav	80

6.6.1	Forslag	80
6.6.2	Vores vurdering.....	81
6.7	Observation 2 – Øget præcisering	81
6.7.1	Forslag	81
6.7.2	Vores vurdering.....	82
6.8	Observation 3 – Øget vejledning	83
6.8.1	Forslag	83
6.8.2	Vores vurdering.....	84
6.9	Delkonklusion:.....	85
KAPITEL 7. Case		88
7.1	Case beskrivelse	88
7.2	Revisors indledende overvejelser.....	89
7.3	Praktisk tilgang og vejledning til revision af skønnet.....	91
7.4	Identificering og forståelse af skønnet udøvet af ledelsen	92
7.5	Retrospektiv analyse.....	93
7.6	Risikoklassifikation og fastlæggelse af revisionsstrategi	94
7.6.1	Risikovurdering	94
7.6.2	Iboende risiko	94
7.6.3	Skønsmæssig usikkerhed	94
7.6.4	Kompleksitet	94
7.6.5	Subjektivitet	95
7.7	Substansrevision.....	96
7.7.1	Metode/model	96
7.7.2	Betydelige forudsætninger	96
7.7.3	Data	98
7.8	Fastlæggelse af beløbsinterval og evaluering af ledelsen skøn.....	98
7.9	Evaluering af skøn.....	100
KAPITEL 8. Diskussion		103
KAPITEL 9. Konklusion		107
KAPITEL 10. Perspektivering		111
Bilag		113
Litteraturliste		119
	Bøger	119
	Standarder	119
	Publikationer og links	119

KAPITEL 1 – Indledning

- 1.1 Problematisering
- 1.2 Problemstilling og Problemformulering
- 1.3 Undersøgelsesspørgsmål
- 1.4 Afgrænsning
- 1.5 Tidshorisont
- 1.6 Målgruppe

Afsnittet indeholder:

Afhandlingens første afsnit indeholder en indledning for, at give læseren indblik i afhandlingens afsæt. Her er der kort blevet præsenteret for opgavens hovedemne og problematiseringen. Dertil, er der afhandlingens problemfelt samt problemformulering, som er understøttet af undersøgelsesspørgsmål til bedst muligt, at kunne afdække afhandlingens problemformulering.

KAPITEL 1 Indledning

Det har været en længerevarende debat i forhold til, hvad der menes med revisors ansvar, og hvad forventningerne egentlig er til revisor. Det essentielle i denne debat relaterer sig til opdagelsen af besvigelser, hvor der formodes at være en forventningskløft mellem hvad loven, egentlig kræver af revisor, og hvad offentligheden kræver. Der er en fundamental forskel i forhold til, hvad der kræves af revisionsfærdigheder, når det omhandler revision og verificering af kontosal-di sammenholdt med revision af regnskabsmæssige skøn. Revisor skal her være i stand til, at vurdere rimeligheden af datagrundlaget og dets følsomhed overfor eventuelle ændringer. Dermed er det for de komplekse regnskabsmæssige skøn vigtigt, at finde effektive tilgange og metodeanvendelser til revisionen af disse (Nusbaum, 2007, s. C3-C9).

Årsregnskaber fungerer som interessenternes spejlbillede af virksomhedens økonomi. I takt med dette, stilles der ligeledes høje krav til gennemsigtigheden og objektiviteten af de informationer, som der præsenteres i årsregnskabet. Dette udmunder i, at Revisor som værende offentlighedens tillidsrepræsentanter efter Revisorloven, har pligt til at erklære, at det respektive årsregnskab lever op til den valgte regnskabsmæssige begrebsramme, som giver et retvisende billede (Revisorloven, § 16). Det øgede fokus på gennemsigtighed og objektivitet, har haft en afledt effekt på udarbejdelse og revision af regnskabsmæssige skøn. Dette har særligt været grundet, de mange observationer der er fundet bl.a. af tilsynsmyndigheder, samt der hvor revisor typisk ser udfordringer. Størstedelen af disse skøn afhænger af vurderinger på fremtidige udfald, samt komplekse datasæt, der henleder til en forhøjet risiko for væsentlig fejlinformation i årsregnskabet (IAASB, IESBA, IAEBA, 2017, s. 3). Udviklingen har i særdeleshed betydet manglende udførsel af tilstrækkelige overvejelser og revisionshandlinger, som fremhæves af IAASB. Dette har foranlediget til et større behov for forbedringer til ISA 540, som omhandler revisors ansvar i forbindelse med regnskabsmæssige skøn og oplysninger i forbindelse med revision af årsregnskaber. Formålet ved en ajourført ISA 540 standard har været, at vejlede revisorer i højere grad ved revision af regnskabsmæssige skøn. Den ajourførte ISA 540 omfatter endvidere også krav og vejledning, der henviser til eller udvider, hvordan andre relevante ISA'er skal anvendes i forhold til regnskabsmæssige skøn for, at hjælpe revisorer med at anvende alle relevante krav i relation til revision af regnskabsmæssige skøn.

1.1 Problematisering

For at fremhæve afhandlingens problemfelt, er der med virkning for regnskabsår, der begynder den 15. december 2019 eller senere, en række ændringer der gør sig gældende til

revisionsstandarden ISA 540, som omhandler revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger. Opdateringen af standarden kræver, at revisor i langt højere grad skal udfordre virksomhedernes regnskabsmæssige skøn, herunder valg af model og datainput. Endvidere, er dokumentationsbehovet forøget og revisorer har ved 2020-revisioner bedt om yderligere dokumentation ved revision af regnskabsmæssige skøn. Opdateringen af vejledning til revisors behandling af regnskabsmæssige skøn begyndte ved at IAASB i 2015, begyndte at arbejde på en opdatering af vejledningen ISA 540. For at rationalisere over udarbejdelsen af den ajourførte ISA 540, udtaler IAASB, at formålet med dette har været at imødekomme det hurtigt udviklende "business environment", hvilket ved en ajourføring af standarden forsat sikrer, at ISA 540 (revised) imødekommer udviklingen i takt med et skiftende marked og betoner en uafhængig og skeptisk fremgangsmåde hos revisorerne (IAASB, 2018). Som følge af udviklingen af de nationale såvel som internationale kontroller, der anviser et manglende revisionsmæssigt fokus på regnskabsmæssige skøn, samt ajourføringer af andre fundamentale ISA-standarder. I udarbejdelsesprocessen blev der særligt lagt vægt på forbedring af risikovurderingsprocedurerne ved et forøget fokus på den iboende risiko (inherent risk), hvilket i ISA 540 (revised) kan opdeles i fire hovedkategorier: Komplexitet, subjektivitet, usikkerhed ved skøn, ændring eller fejlinformation på grund af ledelsesbias eller svig (Sharko, 2018, s. 4).

En forbedring af revision af de regnskabsmæssige skøn, er ikke udelukkende et fokusområde hos IAASB, men det har særligt været adresseret i Erhvervsstyrelsens tilsynsrapporter. I den seneste offentliggjorte tilsynsrapport fra Erhvervsstyrelsen, har adskillige af observationerne angået hovedtyper af områder med relation til bl.a. regnskabsmæssige skøn.

Tilsynsrapporten er udarbejdet i perioden 2017-2019, hvortil tendensen i tilsynsrapporten er den samme som IAASB, samt analogt med de observationer, der har været (Erhvervsstyrelsen, 2020, Appendix 1).

Ydermere, viser undersøgelser fra International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), som er et globalt medlemsorgan, bestående af uafhængige revisionsmyndigheder fra 54 myndighedsområder. Hvortil, de har udarbejdet undersøgelser fra forskellige hovedområder, hvor de fleste observationer relaterer sig til regnskabsmæssigt skøn. Ud fra deres undersøgelser, viser det sig, at revisor typisk fejler på, at der ikke i et tilstrækkeligt omfang er taget stilling til rimeligheden af ledelsens forudsætninger (IFIAR, 2021, s. 21). Den ajourførte ISA 540 benytter ordet bias 60 gange, sammenholdt med ISA 540, hvor ordet "bias" er anvendt 31 gange. Det vurderer vi, som værende en meget interessant observation. Disse aktuelle emner er grundsten for udformning af vores problemformulering, hvor vi på baggrund af disse aktuelle emner, ønsker at bidrage til debatten omkring udfordringer ved revisors behandling af regnskabsmæssige skøn. Yderligere, effekt ændringerne måtte have på håndtering af ISA 240, da "bias" er gennemgribende i samtlige undersøgelser.

1.2 Problemstilling og Problemformulering

Vil eller bør ISA 540 (revised) have en indflydelse på revisors håndtering af ISA 240?

1.3 Undersøgelsesspørgsmål

- Hvilke væsentlige ændringer er der kommet i forbindelse med ajourføringen af ISA 540?
- Hvilke krav er revisorer underlagt i forbindelse med behandling af regnskabsmanipulation i ISA 240?
- Hvad viser kontrolrapporter i forbindelse med gennemgang af udvalgte revisioners kvalitet i forhold til overholdelse af gældende lovgivning og regulering?
- Forbedrer ISA 540 (revised) revisionskvaliteten, samt minimerer risikoen for besvigelser og regnskabsmanipulation?
- Hvilke sammenhænge er der mellem ISA 540 (revised) og ISA 240?

1.4 Afgrænsning

Indledningsvist er der foretaget en hensigtsmæssig afgrænsning i forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingen. Dette er udmundet i, at præcisere og rette fokus mod at besvare problemformulering bedst muligt, da uhensigtsmæssige elementer skaber støj for brugeren af afhandlingen. Den lovpligtige revisionspåtegning er i centrum i afhandlingen, hvortil der afgrænses fra alle andre erklæringer med og uden sikkerhed. Denne afgrænsning er tilvalgt grundet, at andre erklæringer med eller uden sikkerhed ikke vil være relevant at besvare den tilvejebragte problemformulering efter vores vurdering.

Afhandlingen tager afsæt i Årsregnskabsloven (ÅRL), ISA 540 (revised) og ISA 240. Der afgrænses ydermere for misbrug af aktiver i henhold til ISA 240, da dette ikke er det primære fokusområde, der relaterer sig til afhandlingens problemformulering.

Årsregnskabet er en omfangsrig rapportering som består af flere bestanddele, og vi har derfor valgt udelukkende at have fokus på regnskabsmæssige skøn komparativt med regnskabsmanipulation. Hertil, afgrænses der til avancerede beregningsmodeller, til håndtering af de regnskabsmæssige skøn.

Endvidere, er der særligt fokus på ledelsens neutralitet ved udarbejdelsen af regnskabsmæssige skøn, hvilket giver foranledning til at afgrænse fra revisors manglende neutralitet ved udarbejdelse af erklæringer. Det forudsættes, at brugeren af afhandlingen har en forforståelse for revision og regnskab, herunder fundamental forståelse for sammenhænge mellem ÅRL, IFRS og ISA. Hertil, de bagvedliggende revisionsmæssige termer og begreber.

Geografisk er der afgrænset, udover Danmark, til at se på data fra Storbritannien til brug for analyse af relevante data, der vurderes nødvendige til brug for analysen.

1.5 Tidshorisont

Den tidsmæssige ramme for informationen i afhandlingen er vurderet til at starte fra 2019, da det med virkning for regnskabsår, der begynder 15. december 2019 eller senere, gælder en række ændringer til revisionsstandarden – ISA 540, Revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger. Den opdaterede ISA 540 (revised) standard kræver, at revisor i langt højere grad skal udfordre virksomhedernes regnskabsmæssige skøn, herunder valg af model og datainput. Herudover, vil dokumentationsbehovet fra revisors side for det regnskabsmæssige skøn, ligeledes være øget væsentligt i denne tidsramme. Det vurderes derfor, at revisor ved 2020-revisionen ofte har bedt om øget dokumentation ved revision af regnskabsmæssige skøn. Det har også været særligt relevant at pointere, at dialogen med revisor allerede forventes startet i forbindelse med regnskabsudarbejdelse for 2019 for, at undgå overraskelser senere hen.

1.6 Målgruppe

Det forudsættes, at brugeren af afhandlingen har en fundamental forståelse for revisionsarbejde, regnskab, ekstern rapportering, samt regnskabsmæssige skøn og besvigelser i forhold til regnskabsmanipulation.

Afhandlingen er formet således, at det skal udfylde et informationsbehov hos revisorer, der reviderer regnskabsmæssige skøn i henhold til ISA 540 (revised), både internationalt såvel som i Danmark. Det formodes, at afhandlingen vil kunne bidrage med ny information til revisorer, og deres fremtidige revision af regnskabsmæssige skøn i relation til regnskabsmanipulation. Hertil, at belyse og analysere de eventuelle problemstillinger, der gør sig gældende, og hvordan man kan afdække disse ved konkrete revisionshandlinger.

KAPITEL 2 – Metode

2.1 Tilgang til opgavens videnskabsmetode

2.1 Undersøgelsesmetode

2.2 Undersøgelsesdesign

2.3 Dataindsamling

2.4 Interviews

2.5 Reliabilitet og validitet

2.6 Rapportens struktur

Afsnittet indeholder:

Nærværende afsnit indeholder en redegørelse af afhandlingens metodiske overvejelser, der er byggestenene for afhandlingen. Der er fokus på tre undersøgelsesområder og for at besvare disse, arbejdes der med metodetriangulering (Andersen, 2019, s. 187). Den første del af metoden tager udgangspunkt i kontrolrapporter i forbindelse med gennemgang af udvalgte revisioners kvalitet i forhold til overholdelse af gældende lovgivning og regulering. Den anden del af metoden tager udgangspunkt i interviews, som er vurderet til at være eksperter indenfor områder, hvortil fokus har været at forstå sammenhænge mellem ISA 540 (revised), og de effekter ændringerne af denne måtte have på håndtering af ISA 240. Den tredje del af metoden, bygger på en fiktiv case, der udarbejdet til at belyse udfordringerne.

KAPITEL 2. Metode

2.1 Tilgang til opgavens videnskabsmetode

Videnskabsteoretiske overvejelser danner grundlaget for, at vi kan stille de kritiske spørgsmål i denne afhandling. Sagt med andre ord er videnskabsteorien en forudsætning for, at vi ikke blot er vidende, men vidensarbejdere (Holm, 2018, s. 14). Videnskabsteorien er naturligvis ikke skabt af sig selv, det forudsættes at der først og fremmest er udviklet videnskab, som man kan undersøge. Hertil, skal denne videnskab opnå en vis betydning i samfundet, før en teori opleves som nødvendig. Videnskabsteorien er en relativ ny disciplin, der trækker på en lang tradition af filosofiske diskussioner (Holm, 2018, s. 23). De videnskabsteoretiske retninger ligner hinanden mere end andre, eller er bygget videre på eller positionerer sig overfor hinanden. Videnskabsteorierne rummer hver især selvstændige indsigter og lægger vægt forskellige steder. Det er derfor heller ikke muligt at sammenligne alle videnskabsteorier på de samme dimensioner.

2.2 Beskrivelse af vores videnskabsteori

Denne afhandling tager udgangspunkt i det fænomenologiske paradigme. Fænomenologi betyder "læren om det, der viser sig for os". Grundlæggende er det en beskrivende lære om verdens fænomener og erfaringer med lige stor vægt på begge elementer (Juul & Pedersen, 2012, s. 65). Fænomenologien bryder med den ontologiske forestilling om den virkelige verden "derude" og understreger, at virkeligheden er det, der viser sig gennem erfaring. Dette bærer præg af en autentisk indsigt i menneskers erfaringsverden, hvor vi vil få et førstepersonsperspektiv. Med andre ord, må vi som forskere i denne afhandling gå til "sagen selv" og sætte parentes om alle forudfattede meninger og indstillinger.

Ontologi & Epistemologi ud fra det fænomenologiske paradigme

Overordnet set, vedrører det ontologiske spørgsmål sig om antagelser omkring virkeligheden og dens beskaffenhed, samt hvordan mennesket oplever og lever virkeligheden. Det epistemologiske spørgsmål, vedrører antagelser om erkendelsens væsen, om hvad viden egentligt er, og hvordan vi kan opnå viden, hvor det ikke altid er muligt at forklare til bunds. (Juul & Pedersen, 2012, s. 14.) Ud fra det fænomenologiske perspektiv, er det i afhandlingen interessant at få kortlagt og beskrevet mønstre og varianter i detaljer. Fokus ligger i, hvad aktørernes kontekst gør, og hvordan de fortolker og erfarer det (førstepersonsperspektivet) (Juul & Pedersen, 2012, s. 99). Hertil, er der en skepsis overfor objektiverende virkelighedsforståelser, videnskabelige teorier og præformulerede begreber. Disse sættes i en parentes af en "streng" videnskab, der søger et sikkert grundlag for erkendelsen (reduktion og epoche). Helt overordnet, er fænomenologens opgave, at overskride

hverdagsbevidstheden og den normale "common sense-viden" producerer begreber af anden orden (Juul & Pedersen, 2012, s. 403).

2.3 Undersøgelsesmetode

Afhandlingen har til formål at forsøge en teori eller hypotese, som kan forklare de tilsyneladende modstridende observationer. Her er der tre metoder, der kan benyttes til at drage en videnskabelig konklusion.

Disse er opstillet og nærmere beskrevet nedenfor (Andersen, 2019, S.36-37):

- Induktion
- Deduktion
- Abduktion

Ved den induktive fremgangsmåde, udsiger man på baggrund af en enkelt eller flere hændelser og slutter dette til et princip eller en lovmæssighed. Der tages udgangspunkt i empirien for at knytte sig til generel viden.

Den deduktive fremgangsmåde, anvendes på baggrund af generelle principper til at drage slutninger om en enkeltstående hændelse. Dette betyder, at man efter den eksisterende viden undersøger hvilke faktorer, der har størst indflydelse på problemstillingen.

Den abduktive forskningsstrategi starter med forskerens forundren over et fænomen, hvor forskerens forventninger eller forudgående viden ikke er i overensstemmelse med, hvad de erfarer eller observerer. Forskeren kan med teori gøre denne "forundren" og imødekomme denne ved hjælp af teori (Andersen, 2019, s. 37).

I afhandlingen, er den deduktive og abduktive fremgangsmåde benyttet. Dette beror sig på, at der i afhandlingen tages udgangspunkt i generelle principper som lovgivning og teori, som anvendes til, at konkludere på om noget specifikt er tilstrækkeligt. Deduktionen vil blive anvendt i forhold til at benytte teorien i sammenhæng med den videnskabelige evidens, der er oparbejdet ved hjælp af interviews. Hvortil den abduktive fremgangsmåde er anvendt ved undren over det fænomen, hvor vi som forskere, ser en problemstilling som ikke er i overensstemmelse med vores foregående viden.

2.4 Undersøgelsesdesign

Formålet ved undersøgelsesdesign er måden man ønsker at undersøge et givent fænomen på, der er genstand for undersøgelsen. Undersøgelsesdesignet skal være med til at kvalitetssikre den opnåede dokumentation, man har opnået på baggrund af ens undersøgelse, som så vidt muligt skal sikres med en fyldestgørende besvarelse af afhandlingens problemformulering (Andersen, 2019, s. 131).

Undersøgelsesdesignet ligger vægt på faktorer som, hvilken type af undersøgelsesenhed der er tale om, samt antallet af undersøgelsesenheder. Afhandlingen ligger op til at undersøge et bestemt fænomen, og der er grundet dette, gjort brug af inferens.

Inferens betyder, at man på baggrund af en lille population kan udsige noget omkring en større del af den samlede population. Der er derfor i afhandlingen lagt stor vægt på at udvælge en population, der efter vores vurdering har de fornødne kompetencer til at udsige noget om en totalpopulation (Andersen 2019, s. 135). Taget i betragtning af dette, er der udarbejdet en konkret vurdering af, hvilket undersøgelsesdesign, der anses som værende det mest formålstjenlige. Afhandlingen er som udgangspunkt struktureret som et dynamisk studie, som suppleres med de to andre former for undersøgelsesdesign, henholdsvis statiske- og casestudier (Andersen, 2019, s. 139).

Der findes mange former for dynamiske- og statiske studier, og i afhandlingen er der lagt vægt på det eksperimentelle studie og survey-studiet. Et eksperimentelt studie har til hensigt at teste en sammenhæng mellem to variabler, hvilket i vores tilfælde er ISA 540 og ISA 240 (Andersen, 2019, s. 142).

Hvortil, der i casestudiet er udarbejdet et singlecasestudie med fokus på, at gøre den fiktive singlecase fænomenafslørende (Andersen, 2019, s. 145).

2.5 Dataindsamling

Afhandlingen er udarbejdet på baggrund af flere typer af indsamlet data for opnåelsen af et fyldestgørende udfald. Dette beror sig på både kvalitative, kvantitative, samt primære og sekundære data.

Kvalitative data:

Ved benyttelsen af kvalitative data, fortolkes der i høj grad i afhandlingen for at mindske graden af generalisering. Det antages, at de enkelte korrespondenter danner deres egen virkelighed, eftersom virkeligheden ikke anses som værende objektiv. (Andersen, 2019, s. 31).

Kvantitative data:

Den kvalitative indsamlingsmetode går på indsamling af store datasæt og analyser til brug for anvendelse i forskningen. Dette leder til, at der er en høj grad af generalisering og en mindre grad af fortolkning. I modsætning til den kvalitative metode, anses virkeligheden som værende objektiv, hvor den enkelte ikke danner sin egen virkelighed.

Forskningstilgangen baserer sig på analyser af større datasæt. (Andersen, 2019, s. 31).

Primære data:

Der er i afhandlingen gjort hyppigt brug af primære data, hvilket er de data, vi som forskere indsamler for at opnå resultatet af det undersøgte fænomen, og dette kan bestå af forskellige typer af interviews, samt surveys. (Andersen, 2019, s. 53).

Sekundære data

De sekundære data er kendetegnet ved, at det indsamlede datasæt ikke er noget forskeren selv har indsamlet, men som består af eksterne kilder. De eksterne kilder kan være bestående af lærebøger og love, samt anden forskning, som er inddraget i afhandlingen, men som ikke er en del af vores egen forskning. (Andersen, 2019, s. 140).

Afhandlingens dataindsamling:

Ved afhandlingens dataindsamling har der været gjort brug af en induktiv tilgang, herunder benyttelse af kvalitative data i form af semi-strukturerede interviews. Det forventede udfald ud fra de foretagne interviews er, at der dannes rammer og forståelse for deltagerens virkelighed.

2.4 Interviews

I forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingen, er der foretaget interviews med nøje udvalgte eksperter indenfor området. Dette skal bidrage med at afdække problemformuleringen fyldestgørende.

Taget teorien i betragtning, er der mange forskellige former for hvordan man kan strukturere sine interviews (Andersen, 2019, s. 191). Det essentielle ved interviews er måden disse er konstrueret på, da der er flere måder at interviewe på, alt afhængig af, hvilket resultat man ønsker af interviewet. I afhandlingen, er der lagt fokus på de semi-strukturerede interviews, da vi som forskere har en vis teoretisk og praktisk viden om de fænomener, der analyseres. Dog med åbenhed overfor nye synsvinkel og informationer, som den interviewede kan tilvejebringe, samt understøtte resultaterne af vores analyserende del. Det semi-strukturerede interview er kendetegnet ved, at vi som interviewer, har en række spørgsmål som vi ønsker at få besvaret. Dette er med til at gøre interviewet struktureret, men dog ikke fastlåst. Hensigten er således, at informanterne kan svare frit på de strukturerede spørgsmål, vedrørende de centrale emner som de omhandler, hvortil man kan skabe en dybde ved opfølgende spørgsmål. Der er endvidere tale om personinterview, hvor de interviewede er nøje udvalgt på baggrund af, at disse anses som værende elitepersoner. Opbygningen af spørgsmålene er foretaget med henblik på at kunne give en fyldestgørende besvarelse på opgavens undersøgelsesspørgsmål. Strukturen af de foretagne interviews er følgende: Kort introduktion, indledende spørgsmål, temaspørgsmål, samt åbne afsluttende spørgsmål. Der

er hertil lagt vægt på, at udformningen er udarbejdet således, at disse er åbne, hvortil informanten har mulighed for at være ”fri” i sin besvarelse. For at understøtte den frie besvarelse, har vi valgt at anonymisere vores interviewpersoner for at kunne mindske, at der i forbindelse med disse bliver udtrykt meninger eller holdninger, der er påvirket af deres erhverv eller interne retningslinjer fra deres arbejdsgiver.

Interviewperson 1: Har over 30 års erfaring og arbejder i dag i et af de større big four-huse og har i de sidste 10 år siddet med regnskabsfaglige områder. De regnskabsfaglige områder indebærer metode, systemer og dokumentering af nye standarder, samt deltagelse i REVU hos FSR. REVUs opgaver er blandt andet bestående af, at bidrage til implementering og en ensartet fortolkning af IAASBs standarder (ISA), samt oversætte og udsende.

Interviewperson 2: Er statsautoriseret revisor med over 13 års erfaring, og sidder i Deloitte's faglige afdeling, AQRO (Audit Quality & Risk Office). Han har derudover været udstationeret til Canada med henblik på udvikling af et nyt revisionsværktøjssystem. Informanten arbejder 80% af tiden i faglig afdeling, hvor de sidste 20% går på revisionsopgaver.

2.6 Reliabilitet og validitet

For at adressere opgaven ud fra et kildekritisk perspektiv, vil der i følgende afsnit blive beskrevet kritik af den anvendte metodetilgang, samt sammenspillet mellem validitet og reliabilitet i afhandlingen.

Afhandlingen er konstrueret på baggrund af at vi blandt andet er interesserede i opnåelse af en tilstrækkelig overensstemmelse mellem både teoretiske begreber empiriske variabler. Dette kaldes definitionsvaliditet. Yderligere, har vi interesse i indsamling af data, som er pålidelig, hvilket kaldes reliabilitet. Validiteten dækker over sammenhængen mellem gyldighed og relevans (Andersen, 2019, s. 115).

De foretagne undersøgelser, vurderes at tilegne sig afhandlingens problemfelt. Der er ligeledes anvendt sekundære datasæt i form af offentligt tilgængeligt data, som omfatter internationale revisionstandarder, vejledninger samt rapporter. Det har været essentielt i afhandlingens forløb, at have for øje, at de anvendte kilder vidner om høj karakter af validitet, hvilket er formålet ved at have en kritisk tilgang til de anvendte kilder. Det sekundære datasæt fremgår af litteraturlisten, hvor disse er evalueret og vurderet til, at kunne understøtte besvarelse af problemformuleringen. Forud for afholdelsen af de respektive interviews, har interviewpersonerne haft rådighed til forstå spørgsmålene korrekt.

Dette udmunder sig i, at denne fremgangsmåde er med til at skabe en større sandsynlighed for at få tilfredsstillende svar til de underliggende spørgsmål, som også er med til at højne validiteten.

I afhandlingen, kan der forekomme tilfælde i forhold til reliabiliteten i interviews, hvor interviewpersonernes subjektive meninger og holdninger kan komme til udtryk, hvilket kan have en negativ effekt på reliabiliteten (Juul & Pedersen, 2012, s. 426). De primære kilder der udvalgt til interviews er nøje udvalgt, i den grad til, at de har en høj kendskabsgrad til ISA 540 og ISA 240. De foretagne interviews med korrespondenterne er semi-strukturerede interviews, hvor korrespondenterne anses, som værende eksperter indenfor området omkring revision og regnskab. I særdeleshed grundet deres relevante erhvervserfaring som statsautoriseret revisorer. Dog kan det ikke udelukkes, at interviewpersonen har udtrykt subjektive holdninger og meninger, der muligvis har været påvirket af deres erhverv.

I de foretagne interviews er der ikke tale om færdige svarkategorier, som der bliver sat flueben ved, hvilket leder videre til, at den efterfølgende databearbejdningsproces er omfattende (Larsen, 2010, s. 32). Det tidskrævende arbejde ligger i at forsimple datamaterialet således, at det kan gøres overskueligt at finde tendenser og mønstre. Der kan i sjældne tilfælde være en risiko for, at respondenterne ikke udtrykker sin sande holdning, da respondenterne eventuelt kan være påvirket af situationen, hvilket er vurderet til at være den største ulempe (Larsen, 2010, s. 32).

2.6 Rapportens struktur

Nedenfor er illustreret hvordan rapporten er struktureret:

<u>Kapitel 1</u> Indledning	
<u>Kapitel 2</u> Metode	
<u>Kapitel 3</u> Redegørelse ISA 540(revised)	<u>Kapitel 4</u> Redegørelse ISA 240
<u>Kapitel 5</u> Analyse af kvalitetskontroller	<u>Kapitel 6</u> Analyse af ISA 240
<u>Kapitel 7</u> Fiktiv case	
<u>Kapitel 8</u> Diskussion	
<u>Kapitel 9</u> Konklusion	
<u>Kapitel 10</u> Perspektivering	
<u>Bilag</u>	
<u>Litteraturliste</u>	

KAPITEL 3 – ISA 540

3.1 Indledning og omfanget af ISA 540 (revised)

3.2 Mål

3.3 Definitioner

3.4 Krav

3.5 Hvilke væsentlige ændringer er der kommet i forbindelse med ajourføringen af ISA 540?

Afsnittet indeholder:

Dette kapitel har til formål at introducere læseren for ISA 540 (revised) definition og behandling af regnskabsmæssige skøn, der danner grundlag for vores afhandling. Dermed, mener vi, at det er vigtigt, at læseren stifter bekendtskab med standardens indhold med henblik på at kunne forholde sig til afhandlingens problematisering, analyse og diskussion. Beskrivelsen vil derudover berøre de centrale delelementer, hvor der har været ændringer til standarden for at fremme forståelsen af de bagvedliggende overvejelser, der ligger til grund for ændringerne. Sidstnævnte er efterfulgt af kravene, som revisor har pligt til at opfylde i henhold til ISA 540 (revised).

KAPITEL 3. ISA 540 (revised)

3.1 Indledning og omfanget af ISA 540 (revised)

ISA 540 (revised) kan opdeles i to hovedelementer, men omhandler overordnet revisors ansvar vedrørende regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger ved revision af regnskaber. Den første del af standarden, omhandler anvendelsesområde, dens mål, relevante definitioner og dens krav. Den anden del indeholder krav og vejledning generelt, herunder hvordan andre relevante ISA'er skal anvendes i relation til regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger. Dertil, kan specifikt nævnes:

- ISA 315 (revised), vedrørende Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser
- ISA 330, vedrørende revisors reaktion på vurderede risici
- ISA 450, vedrørende vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen
- ISA 500, vedrørende revisionsbevis

Standarden beskriver også krav og vejledning relateret til indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen, samt estimering af fejlinformation i regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger (ISA 540 (revised), afsnit 1).

Den ajourførte standard trådte i kraft for revisioner af regnskaber for perioden, der begynder den 15. december 2019 eller senere.

Som beskrevet ovenfor, berører standarden også andre relevante standarder i relation til de forskellige faser i revisionsprocessen af regnskabsmæssige skøn. ISA 540 (revised) skal dermed ikke ses isoleret, men derimod skal revisor i forbindelse med sit arbejde være opmærksom på samspillet mellem de øvrige standarder og behandle dette med omhu. Der kan i visse tilfælde være delelementer i øvrige standarder, der kan være relevante at tage højde for. I afhandlingen, vil der ikke blive uddybet øvrige standarder, men der henvises til disse, når det vurderes relevant. Der vil i de kommende afsnit være fokus på de centrale elementer i ISA 540 (revised). for overblik over samspillet mellem øvrige standarder og ISA 540 (revised) henvises der til bilag 1.

Arten af regnskabsmæssige skøn

Selve arten af regnskabsmæssige skøn kan variere meget i forhold til dets art, og da der ikke er mulighed for at måle værdien direkte, kræves skønnet udøvet af den daglige ledelse. I forbindelse med måling af værdien, er der tilknyttet en form for usikkerhed, som bærer præg af de iboende begrænsninger i form af viden eller data, der medfører en iboende subjektivitet og variation i resultatet af værdien. Komplexiteten af målingen bærer præg af den daglige

ledelses vurderinger, der ligger til grund for udøvelse af skøn. Her afvejes valg og metode, der er anvendt i forlængelse af forudsætninger og tilgængelige data, der ligger til grund for skønnet. I forhold til eksponering af fejlinformation, er det essentielt at kigge på kompleksiteten, graden af subjektiviteten eller andre relevante iboende risikofaktorer, der ligger til grund for værdien (ISA 540 (revised), afsnit 2).

ISA 540 (revised) finder anvendelse på alle regnskabsmæssige skøn. Dog er det særlig bemærkelsesværdigt at graden af skøn, der er forbundet med skønsmæssig usikkerhed, kan variere betydeligt. I tillæg til dette, vil det variere af omfanget i forhold til det arbejde som revisor skal udføre. Dette eksemplificeret ved, at der for nogle regnskabsmæssige skøn kan være lav grad af usikkerhed forbundet, baseret på art såvel som den kompleksitet og subjektivitet, der ligger til grund for værdien af det udøvede skøn. Her vil revisors arbejde i henhold til ISA 540 (revised) ikke være omfattende relateret til risikovurderingshandling, samt yderligere revisionshandling. I modsætning til dette, vil arbejdet for revisor være omfattende, såfremt den skønsmæssige usikkerhed, kompleksitet og/eller subjektivitet er vurderet for værende høj (ISA 540 (revised), afsnit 3).

Centrale elementer i denne ISA

ISA 540 (revised) kræver, at der på revisionsmålsniveau for regnskabsmæssige skøn foretages en vurdering af iboende risici, for at identificere risici for væsentlig fejlinformation. Risikoen for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau afhænger af arten af et specifikt regnskabsmæssigt skøn og dets art af skønsmæssig usikkerhed, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer. I ISA 200 ("Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision"), er det omtalt, at der i nogle tilfælde kan være en højere risiko for visse revisionsmål. Dermed er det vurdering af den iboende risiko, der ligger til grund for sandsynligheden eller omfanget af fejlinformation, og varierer afhængigt af dets art. I ISA 540 (revised) omtales dette for værende "spektret over iboende risici" (ISA 540, afsnit 4 & A8–A9 & A65–A66).

ISA 540 (revised) henviser til andre standarder, herunder ISA 315 (ajourført) og ISA 330 for relevante krav heri. Derudover vigtigheden i revisors vurdering af interne kontroller, der relaterer sig til regnskabsmæssige skøn, om hvorledes disse er implementeret korrekt, og er relevante for revisionen, samt test af operationel effektivitet heraf (ISA 540 (revised), afsnit 5).

Derudover kræver ISA 540 (revised), at der foretages en særskilt vurdering af kontrolrisikoen for de respektive kontroller tilknyttet regnskabsmæssige skøn, hvilket også

foretages på revisionsmålsniveau. Revisor foretager yderligere revisionshandlinger i forbindelse med vurdering af kontrolrisikoen med henblik på at skabe tillid til kontrollens operationelle effektivitet. Der skal særligt henledes opmærksomhed på at i tilfælde af, at revisor ikke tester kontroller, kan revisor i sin vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation, ikke nedsættes for det pågældende revisionsmål qua kontrollens effektivitet eller manglende kontrol på området (ISA 540 (revised), afsnit 6).

I forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn er det særlig essentielt for revisor at udøve professionel skepsis. Dette bliver endnu mere relevant, når det respektive skøn er forbundet med højere grad af skønsmæssig usikkerhed eller påvirkes i højere grad af kompleksitet, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer. Såfremt, det af revisor vurderes, at der i relation til udøvelse af skønnet er mangel på neutralitet, besvigelser eller større sandsynlighed for væsentlig fejlinformation, er det lige så vigtigt, at revisor udøver professionel skepsis (ISA 540 (revised), afsnit 8).

I tillæg til ovenstående, skal revisor i henhold til ISA 540 (revised) på baggrund af de udførte revisionshandlinger, samt opnåede revisionsbevis, vurdere om det respektive skøn er opgjort rimeligt, og er i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme eller om denne indeholder fejlinformation. I dette tilfælde, gør ISA'en brug af følgende udtryk "rimelige i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme", hvilket vil betyde, at der på passende vis er anvendt relevante krav i den regnskabsmæssige begrebsramme, herunder krav som omfatter følgende (ISA 540 (revised), afsnit 9):

- Virksomhedens forhold og omstændigheder, herunder udøvelse af det respektive regnskabsmæssige skøn associeret med valg af metode, herunder forudsætninger og data set i perspektiv med arten af det regnskabsmæssige skøn
- Den daglige ledelses fastlæggelse af punktestimat, og
- Beskrivelse omkring det regnskabsmæssige skøn, herunder en detaljeret beskrivelse i forhold til, hvordan skønnet er udøvet. Beskrivelsen skal ligeledes indeholde en beskrivelse af skønnets art og dertil indeholde oplysninger omkring omfanget af og kilderne til skønsmæssige usikkerhed.

3.2 Mål

ISA 540 (revised) omtaler dets mål for revisor ved følgende:

"Målet for revisor er at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, om regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger i regnskabet er rimelige i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme." (ISA 540 (revised), afsnit 11).

3.3 Definitioner

For at kunne forstå standarden, er det essentielt at stifte bekendtskab med standardens grundlæggende begreb, skøn, der er defineret ved følgende:

”Omtrentlig eller subjektiv beregning af nogets størrelse, omfang eller antal”.¹

ISA 540 (revised) definere regnskabsmæssige skøn som værende:

”Regnskabsmæssigt skøn – et beløb, hvis måling, i overensstemmelse med kravene i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, er forbundet med skønsmæssig usikkerhed”.
(ISA 540 (revised), afsnit 12).

På baggrund af ovenstående, kan skøn i regnskabsregi defineres som værende den monetære værdi, der ikke kan måles nøjagtigt. Qua dette, er der ikke et endegyldigt svar på fastlæggelsen af værdien af det pågældende skøn. Baseret på oplysningerne der er til rådighed ved fastlæggelsen af det regnskabsmæssige skøn, udtrykkes dermed den mest sandsynlige monetære værdi. Grundet dette, stiller ISA 540 (revised) store krav til revisors vurdering af, hvorvidt det regnskabsmæssige skøn, anses for værende rimeligt, og dermed opnår egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis.

Foruden ovenstående begreb, er der i standarden også en række andre vigtige begreber. Disse er adresseret nedenfor (ISA 540 (revised), afsnit 12):

1. **Revisors punktestimat eller estimatinterval** – Begrebet revisors punktestimat og estimatinterval dækker over et beløb eller beløbsinterval, der er fastlagt af revisor for at kunne sammenholde dette med ledelsen punktestimat. Beløbet kan direkte eller indirekte anvendes til, at vurdere et regnskabsmæssigt skøn afhængigt af art, kompleksitet og subjektivitet, der er anvendt af ledelsen til at udøve skønnet
2. **Skønsmæssig usikkerhed** – Begrebet skønsmæssig usikkerhed dækker over den usikkerhed, der er forbundet med selve skønnet afhængigt af andre faktorer, herunder art, subjektivitet og kompleksitet. Der kan eksempelvis være omfattende at udøve skøn for en regnskabspost, hvor der ikke er et aktivt marked, hvorfor der i høj grad er indblandet subjektivitet.
3. **Ledelsens manglende neutralitet** – Dette begreb dækker over, at ledelsen i forbindelse med udøvelse af skønnet udviser mangel på neutralitet. Den

¹ Den Danske Ordbog - <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=sk%C3%B8n>

regnskabsmæssige begrebsramme kræver ofte neutralitet, men der kan i tilfælde af skønsmæssig usikkerhed blive udvist subjektivitet af ledelsen, og dermed resultere i utilsigtet eller tilsigtet manglende neutralitet hos ledelsen.

4. **Ledelsens punktestimat** – Begrebet dækker over, det udøvede skøn og den værdi, der af ledelsen er indregnet eller oplyst i regnskabet.
5. **Udfaldet for et regnskabsmæssigt skøn** – Dette begreb dækker over den faktiske værdi, udledt som et resultat af afklaring af de underliggende transaktioner, begivenheder eller forhold, som er adresseret i et regnskabsmæssigt skøn.

3.4 Krav

I relation til revision af regnskabsmæssige skøn, oplister ISA 540 (revised) ni krav som revisor minimum skal forholde sig til. I de følgende afsnit, bliver de ni punkter gennemgået som revisor er underlagt.

1. Risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter

ISA 540 (revised) beskriver, at revisor i forbindelse med revisionen skal opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder også interne kontroller som er implementeret i virksomheden med henblik på en forståelse af virksomhedens udøvelse af regnskabsmæssige skøn. Handlingerne der ligger til grund for at opnå forståelse, skal udføres i det omfang således, at revisor har en passende forståelse af selve virksomheden, og er i stand til at kunne identificere, og vurdere risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau såvel som revisionsmålsniveau (ISA 540 (revised), afsnit 13).

Virksomheden og dens omgivelser samt interne kontrol

Punkter for revisor der er relevant at komme ind på i forbindelse med opnåelse af forståelse af virksomheden og dens omgivelser samt deres interne kontroller er oplistet nedenfor i henhold til (ISA 540 (revised), afsnit 13-15).

- a) Revisor skal stifte bekendtskab med virksomhedens transaktioner, begivenheder og forhold, der kan resultere i, at der er behov for eller ændringer i regnskabsmæssige skøn, der skal indregnes eller oplyses i regnskabet.
- b) Vurdere anvendelsen af indregningskriterier, målegrundlag og tilhørende præsentations- og oplysningskrav i henhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme i relation til regnskabsmæssige skøn. Hertil, vurdere om nærværende er passende i henhold til arten og omstændighederne for virksomheden og dens

omgivelser, og hvordan den respektive transaktion, begivenhed eller andre forhold påvirker den iboende risiko.

- c) Såfremt relevant, stifte bekendtskab med regulatoriske faktorer, hvis dette er nødvendigt for at kunne udøve skønnet.
- d) Baseret på revisors forståelse af ovenstående forhold (a)-(c) om, hvorvidt arten af de regnskabsmæssige skøn forventes medtaget i virksomhedens regnskab.
- e) Vurdering af virksomhedens daglige ledelses regnskabsaflæggelsesproces, der er relevant for regnskabsmæssige skøn i form af art og omfang.
- f) Hvordan ledelsen vurderer behovet for ledelsesudpeget ekspert.
- g) Hvorledes virksomhedens proces for risikovurdering identificerer og adressere risici relateret til regnskabsmæssige skøn.
- h) Forståelse af virksomhedens informationssystemer, når det relaterer sig til regnskabsmæssige skøn, derunder:
 - Forståelse af de transaktioner, begivenheder eller andre forhold, der har væsentlig betydning for regnskabsaflæggelse og dermed har betydning for det regnskabsmæssige skøn
 - Hvordan den daglige ledelse for sådanne skøn determinerer relevante metoder eller udformer disse. Hertil, opstilling af forudsætninger der anvendes og dets alternativer og ikke mindst udvælgelse af data
 - Begriber graden af skønsmæssig usikkerhed
 - Fastlæggelse af et punkttestimat med henblik på, at kunne håndtere den skønsmæssige usikkerhed.

Revisor skal i relation til dette, gennemgå tidligere års udfald af det regnskabsmæssige skøn som bidrager til vurdering og identificering af væsentlig fejl i indeværende perioden. Dette er dog ikke med henblik på, at revurdere tidligere års skøn, som var passende udøvet ud fra de informationer, der var tilgængelig på tidspunktet for udøvelse af skønnet (ISA 540 (revised), afsnit 14).

Hvis nødvendigt, skal revisor vurdere om, der er behov for specialiserede færdigheder for at kunne udføre risikovurderingshandlinger med henblik på, at kunne identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation og dernæst kunne udforme og udføre planlagte revisionshandlinger for at afdække de respektive risici (ISA 540 (revised), afsnit 15).

2. Identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation

Revisor skal i forbindelse med identificering og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation forbundet med regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger på revisionsmålsniveau, vurdere graden af den skønsmæssige usikkerhed forbundet hertil.

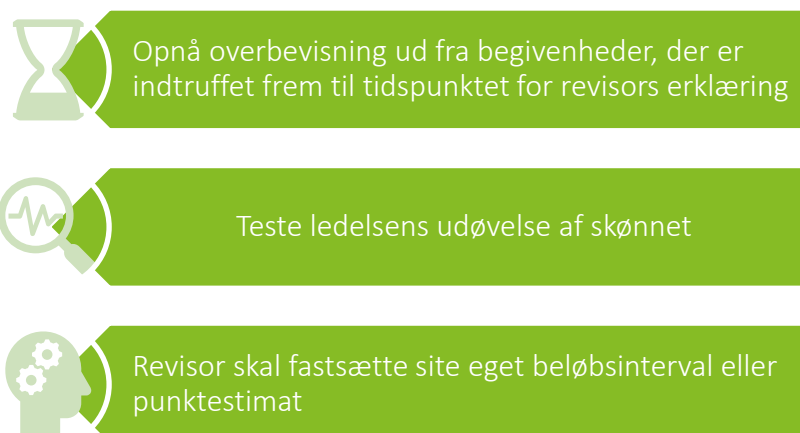
Hertil, skal revisor særskilt vurdere de iboende- og kontrolrisici. Revisor skal tage højde for nedenstående ved vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation og iboende risici (ISA 540, afsnit 16):

- Graden af den skønsmæssige usikkerhed
- Graden af kompleksitet, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer afhængigt af metoden, forudsætningerne og data, der er anvendt i forbindelse med udøvelse af skønnet. Hertil, vurdering af den daglige ledelses fastsættelse af punkt estimat.

På baggrund af ovenstående, skal revisor vurdere om, der foreligger en betydelig risiko i relation til skønnet. Hvis dette er tilfældet, skal revisor opnå en forståelse af virksomhedens kontroller, dermed kontrolaktiviteter, der er relevante for den pågældende risiko (ISA 540 (revised), afsnit 17).

3. Reaktion på vurderede risici for væsentlig fejlinformation

På baggrund af de vurderede risici for væsentlig fejlinformation, skal revisor fastlægge yderligere revisionshandlinger som værende reaktion til at afdække risiciene på revisionsmålsniveau. De yderligere revisionshandlinger, skal være omfattet mindst en eller flere af nedenstående metoder:



Figur 2: Teststrategier - Egen tilvirkning

De yderligere revisionshandlinger afhænger af den vurderede risiko. Desto højere den vurderede risiko er, des mere overbevisende skal revisionsbeviset være (ISA 540 (revised), afsnit 18).

I henhold til ISA 330 skal revisor, såfremt der er identificere relevante kontroller, udforme og teste disse for dens operationelle effektivitet med henblik på, at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Nærværende er i tilfælde af, hvis revisor vurderer, at der er en forventning om, at kontrollen fungerer effektivt, for at kunne afdække de identificerede

risici, eller at substanshandlinger ikke kan stå alene, og dermed ikke giver tilstrækkelig og egnet overbevisning på revisionsmålsniveau (ISA 540 (revised), afsnit 19).

For en betydelig risiko, skal revisors yderligere revisionshandlinger i tilfælde af kontrolbaseret tilgang, omfatte test for den aktuelle periode. Derimod ved en substansbaseret tilgang, skal de yderligere revisionshandlinger bestå af detailtest (ISA 540 (revised), afsnit 20).

4. Oplysninger vedrørende regnskabsmæssige skøn

For oplysninger vedrørende regnskabsmæssige skøn skal revisor udforme og udføre yderligere revisionshandlinger for at afdække de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau (ISA 540 (revised), afsnit 31).

5. Indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen

Revisor skal i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn vurdere om, der er indikationer på manglende neutralitet hos ledelsen på baggrund af deres vurderinger og beslutninger, der er foretaget i relation til udøvelse af skønnet. Desuagtet om de enkelte skøn vurderes at være rimelige. Hvis der er indikationer på manglende neutralitet hos ledelsen, skal revisor forholde sig til konsekvenserne heraf og dets betydning for revisionen. I nogle tilfælde, kan den manglende neutralitet pr. definition være svigagtigt, hvor ledelsen har til hensigt, at vildlede på baggrund af sine vurderinger og beslutninger (ISA 540 (revised), afsnit 32).

6. Overordnet vurdering baseret på de udførte revisionshandlinger

Revisor skal baseret på de udførte revisionshandlinger, og det opnåede revisionsbevis i henhold til ISA 330, foretage en overordnet vurdering på det regnskabsmæssige skøn, der skal indeholde følgende (ISA 540 (revised), afsnit 33):

- Risici der er identificeret på revisionsmålsniveau, er fortsat passende også taget højde for, at der er mulig indikation på manglende neutralitet hos ledelsen
- At der af den daglige ledelse i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme er foretaget beslutninger, vedrørende indregning, måling, præsentation af og oplysninger om de enkelte regnskabsmæssige skøn
- At der på baggrund af de udførte handlinger er opnået egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis.

Revisor skal som udgangspunkt tage alt revisionsbevis med i betragtning, herunder modstridende eller bekræftende revisionsbevis. Hvis ikke det er muligt for revisor at opnå

tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal revisor vurdere konsekvensen af revisionen eller konklusion på regnskabet i henhold til ISA 705 (revised) (ISA 540 (revised), afsnit 34).

For at kunne fastlægge, om de regnskabsmæssige skøn er rimelige eller indeholder fejlinformation i forhold til den relevante begrebsramme, kan revisor søge vejledning i ISA 450 til at skelne mellem fejlinformation uanset om denne er faktuel, skønsmæssig eller projiceret. På baggrund af dette skal revisor vurdere indvirkning af ikke-korrigerede fejlinformation på regnskabet (ISA 540 (revised), afsnit 35).

Revisor skal på baggrund af det udøvede skøn vurdere, om det giver et retvisende billede, samt om ledelsen har medtaget alle oplysninger, der er nødvendige for at regnskabet i sin helhed giver et retvisende billede og dermed ikke er misvisende i tilfælde af, at der fraviges fra disse oplysninger (ISA 540 (revised), afsnit 36).

7. Skriftlige udtalelser

Revisor skal i forbindelse med revisionen, anmode og indhente udtalelser om specifikke regnskabsmæssige skøn, herunder de anvendte metoder, forudsætninger eller data, der ligger til grund for skønnet. Nærværende anmodning foretages af revisor, såfremt det findes relevant. Den øverste ledelse skal i sin udtalelse medtage om hvorvidt de vurderer, om de metoder, forudsætninger og data, der er anvendt i relation til udøvelse af skønnet er passende for indregning og måling, samt er i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme (ISA 540 (revised), afsnit 37).

8. Kommunikation med den øverste ledelse, den daglige ledelse eller andre relevante parter

Revisor skal i henhold til ISA 260 (revised (Kommunikation med den øverste ledelse)) og ISA 265 (kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og daglige ledelse) kommunikere bestemte forhold til den øverste ledelse, den daglige ledelse eller andre relevante parter. De bestemte forhold omfatter betydelige kvalitative aspekter af virksomhedens regnskabsprincipper og betydelige mangler i den interne kontrol. Revisor skal vurdere, om eventuelle forhold bør kommunikeres videre, herunder om årsagen til risiciene for væsentlig fejlinformation relaterer sig til skønsmæssig usikkerhed, eller er i form af afledte effekter af kompleksitet, subjektivitet i udøvelse af skønnet eller andre iboende risikofaktorer, der er identificeret (ISA 540 (revised), afsnit 38).

9. Dokumentationskrav

Revisor skal i sin dokumentation som minimum inkludere følgende:

- Revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder forståelse af kontroller relateret til regnskabsmæssige skøn
- Korrelation mellem revisors yderligere revisionshandlinger, de vurderede risici, samt årsagsforklaring på de vurderede risici
- Revisors reaktion såfremt det vurderes, at ledelsen ikke har taget passende skridt til at forstå, og adressere skønsmæssige usikkerheder
- Revisors vurdering af konsekvenserne for revisionen, såfremt der er indikationer på manglende neutralitet hos ledelsen
- Revisors vurdering om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger er rimelige og i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, eller om denne indeholder fejlinformation ISA 540 (revised), afsnit 39).

3.5 Hvilke væsentlige ændringer er der kommet i forbindelse med ajourføringen af ISA 540?

I ovenstående afsnit er der beskrevet, hvad ISA 540 (revised) indeholder. I indeværende afsnit vil der blive belyst, hvorfor man har valgt at ajourføre ISA 540 og årsagen bag de væsentlige ændringer og hvad disse ændringer indeholder, samt betydning for revisors arbejde.

Generelt stiller ISA 540 (revised) større krav til revisor arbejde samt dokumentation. Dette er præget af, at den ajourførte standard behandler og udvider en række af de allerede eksisterende krav, der var i den tidligere standard. I den ajourførte standard er der også elementer fra andre standarder eksemplificeret ved ISA 315, der omfatter risikovurdering og ISA 330, der vedrører revisors reaktion på de vurderede risici. Disse elementer er netop indarbejdet for at skabe større fokus herpå i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn med henblik på, at kunne forstå det udøvede skøn bedre og dermed kunne risikorette sin revision af regnskabsmæssig skøn bedre.

Selve ajourføringen er dermed ikke blot en mindre opdatering af enkelte elementer i standarden, men en mere omfattende ajourføring af standarden. Dog er der stadig enkelte krav fra den tidligere standard der går igen, men det er særligt bemærkelsesværdigt, at der foreligger mange flere krav i den ajourførte standard såvel som store og små.

Årsagen til ændringer i standarden antages at bære præg af løbende og øgede krav til finansielle rapporteringstandarder og ikke mindst et øget antal anmærkninger ved kvalitetsgennemgang på globalt plan, hvor regnskabsmæssigt skøn er blevet et relativt fokusområde. De øgede krav er med til at give regnskabsbrugeren et mere retvisende billede af de finansielle tal, der er omfattet regnskabsmæssige skøn. Dermed bærer ajourføringen præg af, at standarden skal tilpasse sig markedet, der altid er foranderligt.

Der er af IAASB over en længere periode foretaget undersøgelser der viser, at der har været væsentlige observationer i relation til regnskabsmæssige skøn. Dette har resulteret i udstedelse af en ajourført standard af ISA 540 med henblik på at imødegå traditionelle udfordringer ved revision af regnskabsmæssige skøn. Formålet med den ajourførte standard er at forbedre revisors tilgang og kvalitet i forbindelse med revisions af regnskabsmæssige skøn.

Det essentielle ved ajourføringen er, at den skal imødegå den øgede kompleksitet i virksomhedernes forretning. Hertil, skal den adressere udviklingen på regnskabsområdet samt være i overensstemmelse med kravene fra de europæiske tilsynsmyndigheder om, at revisor af det regnskabsmæssige skøn, der er udøvet af ledelsen, i højere grad er kritiske og udfordrer ledelsen herpå. Ajourføringen er dermed med til at fremme en mere uafhængig, kritisk og robust revision af det regnskabsmæssige skøn (FSR, 2020).

For at kunne adressere disse ændringer bedre, er der udarbejdet en figur som fremgår af nedenstående. Foresat er der mange ændringer i standarden, dog er der i de efterfølgende afsnit udelukkende valgt at have fokus på de delelementer, der har betydning for revisors arbejde. Det falder naturligt ind, at de øgede krav har indflydelse på revisors arbejde, da revisor har til formål at sikre, at offentligheden kan stole på det regnskab, der er revideret af revisor som værende offentlighedens tillidsrepræsentant. Vi har i forbindelse med dette gennemgået de udvalgte elementer nedenfor:



Figur 3: Centrale ændringer i ISA 540 (revised) - Egen tilvirkning

1. Øget fokus på den iboende risiko og øget krav til risikovurdering

Den ajourførte standard fremhæver forhold relateret til den iboende risiko. Det er førhen set, at der i øvrige standarder ikke refereres til de iboende- og kontrolrisici separat, men mere til en samlet vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation. På baggrund af ajourføringen er der kommet øget krav, der relaterer sig til en separat vurdering af iboende- og kontrolrisici ved at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation i forbindelse med et regnskabsmæssigt skøn. I standarden er der fremhævet tre elementer i relation til den iboende risiko, der omfatter skønsmæssige usikkerhed, kompleksitet og subjektivitet. Disse er med til at afgøre om, der for det respektive skøn er tale om en lav, moderat eller høj risiko tilknyttet hertil. De tre delelementer er gennemgået nedenfor:

1. **Kompleksitet:** Den iboende risiko stiger i de tilfælde at udøvelsen af skønnet indeholder komplekse opgørelser dette eksemplificeret ved at der gøres brug af komplekse modeller, eller der anvendes mange forskelligartede data (ISA 540 (revised), afsnit 2, 4 & 16).
2. **Usikkerhed forbundet med skønnet:** Modtageligheden overfor manglende præcision ved måling af skønnet påvirker usikkerheden forbundet med skønnet. Nærmere præciseret vil det vurderes hvorvidt det regnskabsmæssige skøn er modtagelig over for ændringer på baggrund af det input der ligger til grund for selve opgørelsen, da disse i visse tilfælde kan være påvirket af andre faktorer. Dette påvirker også de andre

iboende risici herunder subjektiviteten og kompleksiteten (ISA 540 (revised), afsnit 2, 4 & 16).

3. Subjektivitet: Afhængigt af begrænsning af data påvirker dette subjektiviteten af selve skønnet. Såfremt der fremkommer begrænsninger hertil, vil det naturligt øge subjektiviteten. Desto højere begrænsning der er, har ledelsen i højere grad påvirkning på de regnskabsmæssige skøn (ISA 540 (revised), afsnit 2, 4 & 16).

Revisor skal i henhold til den ajourførte standard udarbejde en særskilt vurdering af den iboende risiko på baggrund af ovenstående elementer.

2. Forøget vigtighed af interne kontroller

I standarden ligges der forøget fokus på de interne kontroller ledelsen gør brug af i forbindelse med udøvelse af skønnet og samtidigt refererer til kravene i ISA 315 (revised) samt ISA 330. Dermed skal revisor som udgangspunkt opnå en forståelse af de kontroller, der relaterer sig til udøvelse af skønnet. Disse skal testes såfremt, at der er en forventning om at de interne kontroller vil være effektive på baggrund af risikovurderingen på revisionsmålsniveau eller, at der alene på baggrund af substanshandlingar ikke kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på revisionsmålsniveau. Disse skal herefter testes samt adressere risiciene ved vurderingen af risiko for væsentlig fejlinformation. Jo mere revisor vil basere sig på den operationelle effektivitet af en kontrol, desto mere overbevisende revisionsbevis skal revisor indhente (ISA 540 (revised), afsnit 19).

3. Nye krav ved test af ledelsens udarbejdede estimater

Metoderne til test af ledelsens udarbejdelse af skønnet, har som udgangspunkt ikke ændret sig og er dermed fortsat følgende:

- Opnåelse af revisionsbevis gennem de efterfølgende begivenheder
- Test af, hvordan ledelsen har udarbejdet det regnskabsmæssige skøn
- Udarbejdelse af revisors punktestimat eller punktinterval.

Selvom metoderne ikke har ændret sig, er der væsentlige ændringer til de krav, når revisor tester, hvordan ledelsen har udarbejdet det regnskabsmæssige skøn eller ved fastsættelse af revisors eget punktestimat eller punktinterval. Den ajourførte standard belyser en tilgang til, hvordan man fastlægger de metoder, forudsætninger og data, der gælder ved test af, hvordan ledelsen har udarbejdet skønnet og udarbejdelse af revisors punktestimat eller punktinterval.

4. Objektbaseret arbejdstilgang

Såfremt den iboende risiko er vurderet for værende høj, stilles der krav til revisor i forhold til de objekter, der skal afdækkes gennem revisionshandlinger til test af, hvordan ledelsen har udarbejdet deres regnskabsmæssige skøn. De krav, der foreligger, er specifikt henledt mod den bagvedliggende metode, data og forudsætninger, der ligger grund for det udøvede skøn. Der er i de kommende afsnit belyst, hvad den ajourførte standard særligt vægter, når den omtaler metode, data og forudsætninger.

1. Metode:

I forhold til de metoder man anvender, er der en række forhold, som man skal adressere, der indebærer om den anvendte metode er passende i konteksten af den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme samt, hvorvidt den anvendte metode giver anledning til eller indikere ledelses bias. Derudover, om de bagvedliggende beregninger er i overensstemmelse med den anvendte metode og er matematiske korrekt og ikke mindst en vurdering af, hvorvidt integriteten af det anvendte data og væsentlige forudsætninger er opretholdt ved brug af metoder.

Revisor skal altid vurdere og adressere dette ved skift af metoder fra tidligere regnskabsår eller såfremt, der er tale om komplekse modeller. Såfremt dette er tilfældet, skal revisor foretage en individuel vurdering heraf (ISA 540 (revised), afsnit 22)

2. Forudsætninger:

Der er også kommet øgede krav til, hvordan man behandler og forholder sig til de anvendte forudsætninger for skønnet. ISA 540 (revised) ligger vægt på, at det skal vurderes, hvorvidt de væsentlige forudsætninger er passende i konteksten af den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme. Derudover, om forudsætningerne er konsistente med hinanden og konsistent med dem, der er anvendt i andre tilsvarende regnskabsmæssige skøn. Samtidigt skal revisor også forholde sig til, om man er blevet bekendt med disse under revisionen af øvrige områder af virksomhedens aktivitet.

Revisor skal også kunne forstå ledelsens tilgang i at identificere og fastlægge forudsætningerne for skønnet og være særligt opmærksomme på, om det giver indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen (ISA 540 (revised), afsnit 24).

3. Data:

I forhold til data, der er anvendt i det regnskabsmæssige skøn, skal det adresseres, hvorvidt den anvendte data er passende set i lyset af den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme. Hertil skal det vurderes om den anvendte data giver anledning til

eller viser indikationer på ledelses bias. Hertil skal revisor forholde sig til, om den anvendte data er relevant og pålidelig under de givne omstændigheder samt om disse er forstået og fortolket korrekt af ledelsen med herunder også med særlige hensyntagen til kontraktlige vilkår (ISA 540 (revised), afsnit 25).

Disse øgede krav er med til en forbedret og mere detaljeret tilgang til revision af regnskabsmæssige skøn. I henhold til ajourføringen, tages der i højere grad stilling til hvordan skønnet er udøvet, hvad skønnet beror sig på, og hvor komplekst skønnet er.

Det er ikke udelukkende revisor, der er underlagt de øgede krav i forbindelse med ajourføringen. De øgede krav har også betydning for ledelsen, hvor revisor skal adressere gennem yderligere revisionshandlinger, om ledelsen har taget passende skridt til at kunne forstå skønsmæssige usikkerhed og har adresseret denne ved fastlæggelse af et passende punkttestimat, og udarbejdet passende oplysninger om den skønsmæssige usikkerhed, der foreligger forud for det regnskabsmæssige skøn.

Såfremt det af revisor vurderes, at der ikke er foretaget passende skridt i relation til dette, skal revisor anmode ledelsen om at foretage yderligere handlinger for at forstå skønsmæssig usikkerhed. Hvis det af revisor vurderes på baggrund af deres anmodning, at ledelsen ikke på tilstrækkelig vis kan behandle den skønsmæssige usikkerhed korrekt, skal revisor fastlægge sit eget punkttestimat eller beløbsinterval. Derudover, vurdere om der er mangel på interne kontrol i relation til skønnet (ISA 540 (revised), afsnit 26).

5. Stand back-krav – overordnet evaluering

ISA 540 (revised) belyser et eksplicit udvidet krav om “stand-back” vurdering, der indebærer om risikoen for væsentlig fejlinformation er den samme, samt en vurdering af om ledelsens indregning, måling, præsentation og oplysning er i overensstemmelse med den valgte regnskabsmæssige begrebsramme for det regnskabsmæssige skøn. Dertil, om der på baggrund af de udførte revisionshandlinger er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Evalueringen heraf skal indeholde såvel understøttelse som modstridende revisionsbevis (ISA 540 (revised), afsnit 33-35).

6. Øget dokumentationskrav

I forhold til de tidligere dokumentationskrav er der i den ajourførte standard kommet en række udvidelser hertil. Udover de punkter, der er beskrevet ovenfor, skal revisor i sin dokumentation inkludere sin forståelse af virksomheden og dets miljø, endvidere forståelse af de interne kontroller, der er implementeret i virksomheden. Desuden skal dokumentationen indeholde revisors handlinger, såfremt det er identificeret, at ledelsen ikke har foretaget nødvendige foranstaltninger og adresseret den skønsmæssige usikkerhed

forbundet med skønnet. Hvis der fremkommer indikationer på ledelses bias, skal dette ligeledes inkluderes, samt evaluering og hvilken effekt det har på revisionen af det regnskabsmæssige skøn. Dokumentation skal ikke mindst inkludere revisors vurdering af, hvorvidt signifikante områder omkring regnskabsmæssige skøn og tilhørende noter er opgjort rimeligt (ISA 540 (revised), afsnit 26, 29, 31 & 34-35).

7. Øgede krav om kommunikation med virksomhedsledelse

Den ajourførte standard stiller større krav om kommunikation med virksomhedsledelsen. I selve standarden refereres der til at anvende kravene i henhold til ISA 260 (revised). Revisor skal kommunikere med den øverste ledelse eller den daglige ledelse om bestemte forhold, herunder betydelige kvalitative aspekter omkring virksomhedens regnskabsprincipper, samt betydelige mangler i de interne kontroller. I den forbindelse skal revisor overveje, om der fremkommer betydelige forhold omfattet regnskabsmæssige skøn, der vurderes nødvendige at kommunikere til den daglige ledelse. Inden kommunikation, skal årsagerne tages i betragtning, herunder om risiciene for væsentlige fejlinformation relaterer sig til skønsmæssig usikker eller om der er tale om afledte effekter i form af kompleksitet, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer i relation til udøvelse af skønnet og de tilknyttede oplysninger (ISA 540 (revised), afsnit 26, 29, 31 & 34-35).

8. Øgede krav til noter, hvori regnskabsmæssige skøn indgår

I ISA 540 (revised) fremkommer det gennemgribende, at revisors formål i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn er, at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, om de udarbejdede regnskabsmæssige skøn og relaterede noter er rimelige i konteksten af den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme. Derfor skal revisor også sikre, om de i forbindelse med revisionen har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis af noterne og oplysninger for regnskabsmæssige skøn i regnskabet og ikke udelukkende skønnet (ISA 540 (revised), afsnit 26, 29 & 31).

9. Forbedret og nyt supplerings- og vejledningsmateriale

I forbindelse med ajourføringen af ISA 540 er der indarbejdet nyt og forbedret supplerings- og vejledningsmateriale, der er markant udvidet sammenholdt med den tidligere standard. Det ses, at der er bestemte begreber, der bliver lagt vægt på som er essentielle og fremmer vigtigheden af revisors brug af professionel skepsis, herunder begreber som "at udfordre", "sætte spørgsmålstegn ved" og "at revurdere" (IAASB, 2018).

Revisor skal i langt højere grad gøre brug af professionel skepsis i forbindelse med forståelse af de anvendte metoder, forudsætninger og anvendte data. Revisor skal dertil også kunne være i stand til, at udarbejde egne estimater og samtidigt tage højde for kompleksiteten heri.

Alt dette gennem en komplet forståelse af det respektive skøn, hvor revisor tilpasser sine handlinger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for det enkelte regnskabsmæssige skøn.

KAPITEL 4 – ISA 240

- 4.1 Introduktion
- 4.2 Gennemgang af besvigelser
- 4.3 Besvigelsestrekanten
- 4.4 Regnskabsmanipulation
- 4.5 Gennemgang af ISA 240

Afsnittet indeholder:

Der vil i dette afsnit blive redegjort for ISA 240, og herudover vil der blive redegjort for definitionen af besvigelser, samt den i opgavens sammenhæng, relevante form for besvigelser, og yderligere redegjort for teorien omkring besvigelsestrekanten. Efterfølgende vil selve ISA'en blive gennemgået, hvilket vil indebære en redegørelse for den række af krav som revisor er underlagt i henhold til revision af besvigelser.

KAPITEL 4. ISA 240

4.1 Introduktion

ISA 240 trådte i kraft for revision af regnskaber begyndende i perioden 15. december 2009 og senere, og ISA'en er den internationale revisionsstandard indenfor besvigelserområdet (ISA 240, afsnit 10). ISA 240 vedrører revisors ansvar på området, herunder ved revisionen af regnskaber, og anvendelsen af ISA 315 (revised) og ISA 330 uddybes i denne ved risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, grundet besvigelser (ISA 240, afsnit 1).

4.2 Gennemgang af besvigelser

Der vil ved denne gennemgang først blive foretaget en gennemgang af besvigelser med henblik på at afdække, hvad besvigelser vedrører, hvorefter det vil blive beskrevet, hvilken form for besvigelser, der findes indenfor opgavens afgrænsning. Der er tidligere afgrænset fra *misbrug af aktiver*, hvorfor der vil blive redegjort for den anden besvigelserform, *regnskabsmanipulation*.

Til definition af besvigelser, har vi taget udgangspunkt i teorien som ISA 240 anvender, hvor besvigelser kan forstås ved følgende:

”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, afsnit 12, a)

Ved vurdering af, om der er tale om en besvigelse eller fejl, bliver der i ISA 240 lagt vægt på om den fejlinformation, som har fundet sted i regnskabet skyldes en tilsigtet eller en utilsigtet fejl. Hvis fejlen er resultat af en bevist handling med henblik på at drage fordel af en tilsigtet fejl, så vil der være tale om en besvigelse. Det skal imidlertid bemærkes, at revisor i overensstemmelse med ISA'en, fokuserer på de besvigelser, som kan medføre væsentlig fejlinformation i regnskabet (ISA 240, afsnit 2-3).

Det vil imidlertid stadig være virksomhedens ledelse som besidder det primære ansvar for forebyggelse og opdagelse af besvigelser, herunder virksomhedens interne kontrolmiljø (ISA 240, afsnit 4).

4.3 Besvigelsestrekanten

Til at beskrive, hvorfor besvigelser opstår, bliver der taget udgangspunkt i Besvigelsestrekanten, som fremgår nedenfor. Modellen baserer sig på teorien fra ISA 240, hvor det fremgår, at besvigelser enten fremgår grundet incitament, mulighed eller attitude hos besvigeren (ISA 240, afsnit A1).



Figur 4: Besvigelsestrekanten – Egen tilvirkning

Incitament til at begå besvigelser kan opstå ved, at personen, eksempelvis direktøren i virksomheden, og dermed et medlem af den daglige ledelse, oplever et stort pres, som f.eks. kan være skabt grundet et svært tilgængeligt resultatmål. Presset kan ligge i, at hvis han ikke når målet, så vil han enten gå glip af en bonus, som han har brug til at opretholde sin luksuriøse livsstil eller måske er han ligefrem bange for at han vil blive fyret. Uanset, så vil der være meget at miste, hvilket kan skabe et incitament til at udføre en tilsigtet fejl i regnskabet.

Det andet punkt som besvigelsestrekanten fremhæver, er den mulighed som personen er i besiddelse af. Muligheden kan være resultat af et svagt kontrolmiljø i virksomheden, som gør det nemt for personen, at udføre sine handlinger med lav risiko for at blive opdaget. Herunder, kunne det være et regnskabsmæssigt skøn som ikke er foretaget efter bedste evne, men med henblik på at forbedre regnskabets resultat, og dermed opnå succes med at realisere de mål, som indgår i personens incitamentsprogram. Det kan ligeledes skyldes bevidst forkert klassifikation af en omkostning, som aktiveres i stedet for at blive udgiftsført, hvilket skaber samme resultat for personen som førnævnte eksempel.

Det sidste punkt vi kommer omkring, vedrører personens attitude. Handlingerne kan udføres, grundet en attitude, som kan være påvirket af egne holdninger, karakter eller etiske værdier, som gør, at personen kan retfærdiggøre sine handlinger overfor sig selv. Det kan eksempelvis være, at personen er utilfreds med sin aflønning eller mener, at de bonusmål som han er underlagt, er urealistiske at opnå og derfor grundet sin utilfredshed med

situationen mener, at det er fair at begå besvigelser, som skaber egen fordel. Som tidligere nævnt, kan det f.eks. resultere i forkerte skøn eller klassifikationer.

4.3 Regnskabsmanipulation

Der vil i følgende afsnit, blive redegjort for besvigelserformen, *regnskabsmanipulation*, hvilket i henhold til ISA 240, kan beskrives som værende en handling, som medfører tilsigtet fejlinformation i regnskabet. Det kan som beskrevet i forrige afsnit, *Besvigelsestrekanter*, f.eks. være resultat af, at der hos medlemmerne af den daglige ledelse, forekommer et pres for at opnå en bestemt målsætning, og grundet positionen i virksomheden, så kan der opstå en mulighed for at udføre den underliggende handling. For at fuldende teorien om besvigelsestrekanter, så vil handlingen ligeledes ske grundet attituden hos besvigeren.

Regnskabsmanipulation kan vedrøre flere former for fejlinformation i regnskabet, herunder blandt andet, udeladelse af oplysninger og beløb, eller udarbejdelse eller tilpasning af forudsætninger og vurderinger, som bevidst er taget på et forkert grundlag. I praksis er det i form af spekulation indenfor skønsmæssige poster og håndtering af specifikke omkostninger som f.eks. aktivering i stedet for kapitalisering. Dermed manipulering af regnskabsmæssige data, som vildleder regnskabsbrugeren, og som ofte vil indgå i en plan om at nå et incitamentsprogram hos personen, der udfører besvigelsen. Besvigelsen kan blive udført med henblik på at påvirke regnskabet både i positiv retning, som tidligere nævnt, men regnskabsmanipulation anvendes ligeledes til at forværre virksomhedens resultat. Det kan give mening for minimere skatten, oppuste indtjeningen eller ved at begrænse resultatet i et regnskabsår, som allerede lever op til forventningerne for, at påvirke det næste regnskabsår positivt (ISA 240, afsnit A2).

Regnskabsmanipulationen kan ifølge ISA 240, foretages ved blandt andet manipulation af data, forfalskning af dokumenter eller ændring af bogføring, samt underliggende dokumenter til regnskabsudarbejdelse. Det kan herudover foretages ved forkert præsentation af eller udeladelse af information i regnskabet. Yderligere, kan regnskabsmanipulation foretages ved, at der bevist foretages fejlagtig anvendelse af virksomhedens regnskabspraksis, vedrørende klassifikation, beløb, oplysning eller præsentation i regnskabet (ISA 240, afsnit A3).

Et godt kontrolmiljø i virksomheden kan medvirke til at forebygge og opdage besvigelser, men grundet positionen hos medlemmer af den daglige ledelse, så kan det være muligt at tilsidesætte kontrollerne og dermed begå besvigelserne med begrænset risiko for, at

handlingerne bliver opdaget. Regnskabsmanipulation bliver ofte begået af den daglige ledelse ved at tilsidesætte kontroller, og det kan gøres i form af teknikker som, at der manipuleres ved driftsresultatet eller andre regnskabsmæssige målsætninger ved at bogføre fiktive transaktioner. Et eksempel på dette, så man hos IT Factory i en af Danmarkshistoriens største skandaler indenfor besvigelser, hvor der blandt andet blev bogført fiktive omsætningstransaktioner i regnskabet (Berlingske, 2008).

Der kan derudover anvendes teknikker som upassende tilpasninger eller ændringer af forudsætning og skøn, hvilket også er en hyppig anvendt teknik indenfor besvigelser ved regnskabsmanipulation.

Undladelse, fremskyndelse og udskydelse af indregning i regnskabet, kan også være en måde at begå regnskabsmanipulation, hvor man f.eks. kan medbringe omsætning i regnskabsåret, som reelt først burde indgå i næste regnskabsår.

Der kan også ske tilsløring, undladelse eller fejlinformation af noter, i uoverensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme, hvilket resulterer i, at der ikke bliver opnået et retvisende billede.

Yderligere, kan personen begå regnskabsmanipulation ved at fortie fakta og påvirke registreringer i regnskabet, eller ved at deltage i udarbejdelse af komplekse transaktioner med henblik på at fortegne resultatet eller af den finansielle stilling i virksomheden.

Herudover, kan det også nævnes som eksempel på teknikker til at begå besvigelser, at medlemmet af den daglige ledelse, kan ændre i registreringer og betingelser ved transaktioner, som er af betydelig eller usædvanlig karakter (ISA 240, afsnit A4).

4.4 Gennemgang af ISA 240

Nedenfor fremgår først revisors ansvar i henhold til ISA 240 og herefter formålet med standarden. Efterfølgende fremgår en beskrivelse af de 12 områder som ISA 240 behandler for at gøre det klart for revisor, hvilke krav der skal overholdes indenfor hvert af de definerede områder. Gennemgangen er foretaget med udgangspunkt i ISA'ens opbygning.

Revisors ansvar

Det kan være meget udfordrende for revisor, at opdage væsentlig fejlinformation i virksomhedens regnskab som helhed, eftersom de personer som begår besvigelserne vil gøre alt, hvad de kan for at prøve at sikre sig, at fejlen ikke opdages. Det som skaber en stor udfordring er, at de som begår besvigelserne, har rettigheder som giver muligheden for at skjule fejlen, samt ofte vil være i en position, hvor de kan tilsidesætte virksomhedens interne kontroller. Det er dog revisor, der har ansvaret for at opnå en høj grad af sikkerhed i

regnskabet for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om dette skyldes fejl eller besvigelser (ISA 240, afsnit 5).

Personen der begår besvigelserne kan eksempelvis være en ansat i en finansfunktion, hvor de regnskabsmæssige skøn foretages, men det vil imidlertid som oftest være en person som er medlem i den daglige ledelse, der begår besvigelserne, hvilket også er i sammenhæng med, at denne person har ansvaret for de regnskabsmæssige skøn. En person i denne stilling vil have adskillige muligheder for at begå besvigelser, og det er i henhold til ISA 240 også beskrevet, at der er en uundgåelig risiko for at væsentlig fejlinformation i regnskabet ikke opdages, grundet de iboende begrænsninger i en revision, selvom revisionen er planlagt og udført ordentligt (ISA 240, afsnit 5).

Måden hvorpå en person kan begå og forsøge at skjule besvigelserne er ved, at forfalske dokumenter eller undlade at registrere transaktioner, hvilket kan være svært for revisor at opdage. Det kan f.eks. ske ved afgivelse af forkerte oplysninger, og det kan især være svært for revisor at opdage, generelt, hvis der er tale om en sammensværgelse således, at det kan være flere medarbejdere indenfor samme eller flere funktioner som deltager i besvigelserne. På den måde kan der også ske omgåelse af funktionsadskillelsen i de opstillede interne kontroller, samt bevidst manglende tilsyn med den specifikke medarbejder. Chancen for at revisor opdager besvigelser kan dog afhænge af flere faktorer, herunder om person er dygtig til at begå og skjule besvigelserne, samt om hvor omfattende besvigelserne er. Hvis personen er dygtig, så kan det mindske sandsynligheden for at fejlen opdages, og modsat øges den, hvis omfanget af besvigelserne er omfattende i enten hyppighed eller størrelsen af beløb. Hvis beløbene er af større beløb, så vil det øge sandsynligheden for, at revisor foretager yderligere revisionshandlinger til at afdække beløbet i revisionen og ligeledes, hvis besvigelserne sker hyppigt, da det øger sandsynligheden for at den enkelte transaktion bliver udvalgt til test eller samlet set giver et udslag i revisors regnskabsanalyse, som vurderes at give anledning til yderligere revisionshandlinger. Ved revisors vurdering af regnskabsmæssige skøn, kan det også være vanskeligt at konkludere, om det identificerede forhold, skyldes besvigelser eller fejl, hvilket kan give begrænset risiko for personen, hvis fejlen blot rettes herefter og der afgives en plausibel forklaring som argument for det udarbejdede skøn (ISA 240, afsnit 6).

Grunden til at det som tidligere nævnt, er lettere for medlemmer af ledelsen at begå besvigelser uden at fejlen bliver opdaget, er fordi positionen kan gøre det muligt at manipulere med regnskabsmateriale både direkte og indirekte. På samme måde, kan de

fremlægge manipulerede finansielle oplysninger og tilsidesætte interne kontroller (ISA 240, afsnit 7).

Udover tidligere nævnte krav om, at opnå høj grad af sikkerhed for at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejl, så har revisor også ansvar for, under hele revisionsprocessen, at udvise en professionel skepsis og tage højde for, at der på trods af et veletableret internt kontrolmiljø, kan være mulighed for ledelsens tilsidesættelse af kontroller, samt at relevante revisionshandlinger til opdagelse af fejl heller ikke er ensbetydende med, at de kan bidrage lige så godt til opdagelse af besvigelser. Kravene i ISA 240 er udarbejdet for at hjælpe revisor med at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation, grundet besvigelser. Hermed også ved at udarbejde revisionshandlinger som har til hensigt, at opdage denne type fejlinformation således, at revisor kan opnå den tidligere, nævnte høje grad af sikkerhed for at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation (ISA 240, afsnit 8).

Revisor kan udover ovenstående have et ansvar, vedrørende love, øvrig regulering og etiske krav, som kan vedrøre virksomhedens manglende overholdelse af disse punkter, herunder vedrørende besvigelser, som kan være omfattet af større krav end ISA (ISA 240, afsnit 9).

ISA 240 beskriver, at dette eksempelvis kan vedrøre følgende krav til revisor:

- ”(a) at reagere på konstaterede tilfælde af eller mistanke om manglende overholdelse af love og øvrig regulering, herunder krav i relation til specifik kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse, vurdere hensigtsmæssigheden af disses reaktion på den manglende overholdelse og fastslå, hvorvidt der er behov for yderligere foranstaltninger*
- (b) at kommunikere konstateret manglende overholdelse af love og øvrig regulering eller mistanke herom til andre revisorer (f.eks. ved revision af koncernregnskab), og*
- (c) dokumentationskrav vedrørende konstateret manglende overholdelse af love og øvrig regulering eller mistanke herom.” (ISA 240, afsnit 9)*

Formål med standarden

Revisors mål er:

- (a) at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet som følge af besvigelser*
- (b) at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis om de vurderede risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser ved at udforme og gennemføre passende reaktioner og*

(c) på passende vis at reagere på besvigelser eller mistanke herom, som er konstateret under revisionen (ISA 240, afsnit 11).

ISA 240 krav til revisor

ISA 240 indeholder en række krav, som revisor skal overholde, og der i de nedenstående afsnit, foretaget beskrivelse af disse krav i henhold til ISA'en.

Professionel skepsis

ISA 200 kræver, at revisor udviser professionel skepsis gennem hele revisionsprocessen, hvilket relaterer sig til, at revisor skal forsøge at afdække risikoen for, at der forekommer væsentlig fejlinformation (ISA 200, afsnit 5). Dette er ufravigeligt, selvom revisor historisk ikke har konstateret sådanne forhold, og derudover anser virksomhedens ledelse som værende integrative og ærlige. Revisor kan dog imidlertid anse de foretagne dokumenter og registreringer som værende ægte, medmindre der er konstateret en grund til at antage andet. Hvis et sådant forhold er konstateret, så skal revisor foretage yderligere handlinger for at undersøge, om dokumenter og registreringer er uægte eller om der er ændret i vilkår uden revisors underretning. Et andet forhold, som kan give revisor anledning til at foretage yderligere handlinger er, hvis forespørgsler til ledelsen er besvaret med en konstateret inkonsistens (ISA 240, afsnit 13-15).

Drøftelse i opgaveteamet

Der skal ifølge ISA 315 (revised) foretages en drøftelse med medlemmerne af opgaveteamet, og den ansvarlige partners stillingtagen, vedrørende forholdene som skal kommunikeres til samtlige medlemmer på opgaveteamet. Der vil i drøftelsen særligt blive lagt vægt på, hvorledes og hvor, der kunne forekomme væsentlig fejlinformation i regnskabet, grundet besvigelser, samt hvordan disse kunne opstå.

Drøftelsen i opgaveteamet kan f.eks. bero på, hvilke regnskabsposter som kunne indeholde en større eller mindre risiko for at indeholde væsentlig fejlinformation fra besvigelser, og dette ud fra den vurderede revisionsrisiko. Drøftelsen skal dermed være begrundet ud fra et fagligt og objektivt perspektiv, og må ikke være påvirket af den opfattelse opgaveteamets medlemmer har af den øverste og den daglige ledelse, hvorfor der ligeledes, skal anvendes en professionel skepsis (ISA 240, afsnit 16).

Risikovurderingshandling og tilknyttede aktiviteter

Der skal ved planlægning af revisionen i henhold til ISA 315 (revised), foretages en række indledende handlinger til at opnå en forståelse for virksomheden og de omgivelser den befinder sig i, inklusiv det interne kontrolmiljø i virksomheden (ISA 315 (revised), afsnit 7).

Dette har til formål, at vurdere risici i virksomheden og i dens omgivelser. I forbindelse med disse handlinger, fremgår det af ISA 240, at revisor skal foretage sine vurderinger ud fra ISA'ens afsnit 18-25. Dette vedrører, at de indhentede oplysninger til identifikation af risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, grundet besvigelser, f.eks. skal fremkomme ved forespørgsel til ledelse og relevante medarbejdere. Herudover, i form af revisors analysearbejde på baggrund af indhentede regnskabstal eller ud fra anden indhentet information (ISA 240, afsnit 17).

De specifikke krav, er beskrevet jf. følgende afsnit:

- Den daglige ledelse og andre i virksomheden
- Den øverste ledelse
- Identificerede usædvanlige eller uventede relationer
- Anden information
- Vurdering af besvigelserisikofaktorer

Den daglige ledelse og andre i virksomheden

I henhold til afsnit, *Risikovurderingshandling og tilknyttede aktiviteter*, så skal revisor efterleve en række krav i henhold til ISA 240, vedrørende risikovurderingshandling og tilknyttede aktiviteter, herunder i relation til den daglige ledelse og andre i virksomheden. Revisor skal forespørge den daglige ledelse om, hvordan de vurderer risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet, grundet besvigelser, samt om deres proces til afdækning og reaktion på forhold på området. Udover, hvad ledelsen vurderer på området og deres proces, så forespørges der også til, kommunikationen mellem den daglige og den øverste ledelse indenfor området og ved konstaterede forhold, samt kommunikation til medarbejderne i et etisk og forretningsmæssigt perspektiv.

Indenfor dette område, skal der ligeledes ske forespørgsel til del daglige ledelse og andre eventuelle relevante parter i virksomheden omkring konstaterede eller mistænkte forhold, herunder også beskyldninger. Handlingerne skal også foretages til den eventuelle interne revisionsfunktion i virksomheden (ISA 240, afsnit 18-20).

Den øverste ledelse

Revisor skal udover forespørgsel til *den daglige ledelse og andre i virksomheden*, også forespørge den øverste ledelse om, hvordan de fører tilsyn med den daglige ledelses processer til afdækning og reaktion af besvigelser, herunder den interne kontrol på området. Den øverste ledelse skal ligeledes forespørges til, om medlemmerne har kendskab til konstaterede forhold på området eller mistanke, herunder beskyldninger. I den relation, skal revisor anvende sin professionelle skepsis, hvis der er inkonsistens mellem besvarelsenerne fra den øverste ledelse og den daglige ledelse (ISA 240, afsnit 21-22).

Identificerede usædvanlige eller uventede relationer

Udover forespørgslerne som revisor skal gennemgå i relation til risikovurderingshandlingerne og de tilknyttede aktiviteter, så skal der også foretages analytiske handlinger, for at identificere eventuelle usædvanlige eller uventede relationer. Det kan typisk bestå i at indhente realiserede regnskabstal, hvor der herefter analyseres på udvikling i regnskabsposter eller konti, samt sammenhænge mellem aktiviteten på givne regnskabsposter og over til andre regnskabsposter, der vil være påvirket af hinanden. F.eks., hvis det er konstateret, at aktiviteten i omsætningen er steget væsentligt, men debitorerne er faldet væsentligt eller, hvis der f.eks. ikke vurderes at være sammenhæng mellem udviklingen over til vareforbruget (ISA 240, afsnit 23).

Anden information

Revisor skal yderligere overveje om der på baggrund af anden indhentet information kunne være indikationer på, at der er risiko for væsentlig fejlinformation i regnskabet, grundet besvigelser (ISA 240, afsnit 24).

Vurdering af besvigelserisikofaktorer

Afslutningsvist i relation til risikovurderingshandlingerne og de tilknyttede aktiviteter, skal revisor foretage vurdering af, hvorvidt der er indikationer på tilstedeværelse af besvigelserisikofaktorer. Revisor skal vurdere dette, selvom det ikke er ensbetydende med, at der forekommer besvigelser, fordi der er indikationer på besvigelserisikofaktorer. Der vil dog ofte være besvigelserisikofaktorer i virksomheder, hvor der er forekommet besvigelser (ISA 240, afsnit 25).

Identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser

Ved revisionsprocessen, skal revisor have identificeret og vurderet besvigelserisikoen for væsentlig fejlinformation på både regnskabsniveau og revisionsmålsniveau for transaktioner, balanceposter og oplysninger. I forbindelse med dette, skal revisor på basis af en forhåndsantagelse vurdere besvigelserisici forbundet med indregning af indtægter, hvor der er anledning til disse risici, for hver indtægtskategori herunder hvilke specifikke indtægtstransaktioner eller revisionsmål dette måtte hidrøre. I denne relation er revisor underlagt dokumentationskrav, som vil blive gennemgået under afsnittet *Dokumentation*, hvis det i den specifikke opgave, vurderes af revisor, at forhåndsantagelsen ikke er relevant. Dermed, at der ikke har været identificeret indregning af indtægter som en væsentlig risiko for fejlinformation, grundet besvigelser.

Der skal ske behandling af den væsentlige risiko for fejlinformation, grundet besvigelser, som revisor har vurderet, som værende betydelige risici, hvorfor revisor ved den indledende revisionsproces også skal have opnået forståelsen for virksomheden, samt kontrolmiljøet i henhold til de relevante risici (ISA 240, afsnit 26-28).

Reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser

I forlængelse af *identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser*, hvor det fremgik, at revisor skal identificere og foretage vurdering af identificerede risici for væsentlig fejlinformation, grundet besvigelser, så handler afsnit 29-34 i ISA 240 om måden, hvorpå revisor skal reagere på disse risici.

Indledningsvist indenfor dette område, så skal der jf. ISA 330, foretages en fastlæggelse af *generelle reaktioner* til behandling af de væsentlige risici for fejlinformation, grundet besvigelser, som revisor har vurderet, hvilket skal foretages på regnskabsniveau (ISA 240, afsnit 29).

Revisor skal i forbindelse med dette, foretage følgende handlinger:

”(a) udvælge og føre tilsyn med personale under hensyntagen til enkeltpersonernes viden, kompetence og evner med hensyn til at blive tildelt betydeligt ansvar for opgaven, samt til revisors opgavespecifikke vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser (jf. afsnit A35-A36)

(b) vurdere, om virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis, særligt på områder med relation til subjektive målinger og komplekse transaktioner, kan tyde på regnskabsmanipulation som følge af den daglige ledelses forsøg på at styre indtjeningen, og

(c) indarbejde et element af uforudsigelighed i udvælgelsen af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandling (jf. afsnit A37).” (ISA 240, afsnit 30)

Revisionshandling som reaktion på risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser på revisionsmålsniveau

Revisor skal herefter jf. ISA 330, foretage yderligere revisionshandling som reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation, grundet besvigelser, hvilket skal foretages på revisionsmålsniveau. Der skal ligeledes foretages revisionshandling til at reagere på risici for tilsidesættelse af kontroller, begået af den daglige ledelse.

Revisor skal reagere på denne risiko, fordi den daglige ledelse kan have en større mulighed for at begå regnskabsmanipulation, eftersom de kan have mulighed for at tilsidesætte de interne kontroller, herunder begå besvigelser, som kan resultere i væsentlig fejlinformation i regnskabet. Uanset, om virksomhedens kontrolmiljø vurderes at fungere effektivt og

muligheden for at kunne tilsidesætte kontroller i en given virksomhed, vurderes at have mindsket risiko, så vil risikoen altid være det, hvor revisor skal reagere ved følgende revisionshandlinger:

Revisor skal foretage test af finansposter, samt justeringer ved udarbejdelse af regnskabet, som f.eks. indarbejdede efterposter eller reklaskifikationer, hvilket er for at teste om posterne og justeringerne er passende. Der skal derfor ved udformning og udførsel af revisionen, foretages forespørgsel til regnskabsrelevant personale, om de har kendskab til poster og justeringer som ikke er passende i regnskabet. Der skal derudover udvælges poster og justeringer, foretaget i slutningen af perioden til test, samt overveje behovet for yderligere revisionshandlinger i form af udvidelse af test af poster og justeringer i perioden.

Udover ovenstående, så skal der også foretages gennemgang af regnskabsmæssige skøn for at vurdere, om de bærer præg af neutralitet eller kan være påvirket af manglende neutralitet, eftersom det kan øge risikoen for besvigelser, som kan skabe væsentlig fejlinformation i regnskabet. Revisor skal derfor ved denne gennemgang, vurdere om der er indikationer på, at de udarbejdede regnskabsmæssige skøn, kan være påvirket af manglende neutralitet hos den daglige ledelse. Hvis det vurderes, så skal revisor revurdere de regnskabsmæssige skøn under ét, og i den sammenhæng ligeledes, foretage en bagudrettet gennemgang af den daglige ledelses vurderinger og forudsætninger for de regnskabsmæssige skøn i det foregående års regnskab.

Til sidst, vedrørende den daglige ledelses tilsidesættelse af kontroller, skal revisor udføre revisionshandlinger i relation til betydelige transaktioner, som menes at forekomme usædvanligt eller ligger udenfor virksomhedens normale drift, eller kunne have indikationer på besvigelser i form af enten regnskabsmanipulation eller misbrug af aktiver. Ved konstaterede transaktioner i denne natur, skal revisor vurdere om der foreligger en forretningsmæssig begrundelse på transaktionerne.

Der skal udover de udførte revisionshandlinger beskrevet ovenfor, tages stilling til, om der vurderes behov for at foretage yderligere revisionshandlinger, vedrørende tilsidesættelse af kontroller (ISA 240, afsnit 31-34).

Vurdering af revisionsbevis

Ved revisionen eller hen mod slutningen af revisionen, skal revisor foretage analytiske handlinger med henblik på at vurdere om, der er tegn på besvigelserisici, som ikke tidligere er opdaget, som kunne være af væsentlig betydning for regnskabet. Revisor skal her udforme en overordnet konklusion herpå, hvor det skal fremgå om revisor mener, at der er konsistens i regnskabet ud fra revisors forståelse for virksomheden. Konstateres det dog, at der er fejlinformation i regnskab, så skal det vurderes om dette skyldes besvigelser, og hvis det er

tilfældet, om det også kan være sket andre steder i regnskabet. Det vil påvirke ledelsens troværdighed, hvis det konstaterede forhold er inkonsistent med ledelsens udtalelser i forbindelse med revisors forespørgsel. Revisor vil her anvende en professionel skepsis med hensyn til antagelsen om, at et konstateret tilfælde fejlinformation, grundet besvigelser meget vel kan være en af flere hændelser. Vurderingen skal også bero på, om besvigelsen er sket med involvering af ledelsen, blandt andet fordi ledelsen som tidligere nævnt grundet deres position i virksomheden, vil have lettere ved at begå besvigelser, fordi det er sandsynligt, at de i nogle tilfælde kan have mulighed for at tilsidesætte interne kontroller.

Hvis der er grund til at tro, at ledelsen har været involvere, så skal der foretages revurdering af regnskabet risici for væsentlig fejlinformation, grundet besvigelser, samt den afledte effekt af dette på den planlagte revision. Ved vurderingen af ledelsens troværdighed i forbindelse med førnævnte eksempel, ser revisor ligeledes på om der kunne forekomme sammensværgelse mellem ledelsen og medarbejdere eller tredjeparter, som f.eks. leverandører eller kunder. Konsekvenser heraf, skal overvejes, hvis det kan bekræftes at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, grundet besvigelser, hvilket vi vil komme nærmere ind på i nedenstående afsnit, *revisor er ikke i stand til at fortsætte opgaven* (ISA 240, afsnit 35-38).

Revisor er ikke i stand til at fortsætte opgaven

Et konstateret tilfælde af besvigelser i revision eller mistanke om dette, som medfører usædvanlige omstændigheder, uanset om det er væsentligt for regnskabet eller ej, kræver handlinger af revisor til at konkludere, om revisionen kan fortsætte. ISA 240 sætter krav til revisor i disse tilfælde, hvor det først og fremmest skal redegøres for, hvor det faglige- og juridiske ansvar ligger, og om revisor påkræves at meddele til den relevante person/personer (eller myndighed), der valgte revisor. Revisor skal også gøre sig overvejelser om, hvis mulighed ved gældende lov og regulering, om det ville være passende at fratræde som revisor. Hvis det vurderes at være passende og i overensstemmelse med lov og regulering, så kan revisor fratræde, men i den forbindelse, skal revisor drøfte dette med den daglige- og den øverste ledelse omkring årsagerne hertil. Det skal i samme omgang fastslås, om fratrædende revisor er forpligtet, enten fagligt eller juridisk, til at meddele den relevante person/personer (eller myndighed), der valgte revisor, omkring årsagerne til revisors fratræden (ISA 240, afsnit 39).

Skriftlige udtalelser

I henhold til ISA 240 skal revisor indhente skriftlige udtalelser fra den daglige ledelse, og hvis relevant, den øverste ledelse om kontrolmiljøet, samt viden og mistanke om besvigelser. Helt specifikt, skal revisor, vedrørende kontrolmiljøet, indhente skriftlig udtalelse fra

ledelsen på, om de erkender ansvaret for udformning, implementering og vedligeholdelse af forebyggende og opdagende kontroller indenfor besvigelsesområdet. Herudover om, at ledelsen har oplyst revisor om ledelsens vurdering af risiko for væsentlig fejlinformation i regnskabet, grundet besvigelser, samt om deres viden om besvigelser i virksomheden eller mistanke herom. Dette både omkring forhold, der vedrører den daglige ledelse, medarbejdere med relevante roller indenfor virksomhedens interne kontrol, eller andre, hvor besvigelser potentielt kunne have væsentlig påvirkning på regnskabet. Til sidst, skal der også indhentes skriftlige udtalelser om påstande og mistanker, som er angivet af andre end den daglige ledelse, herunder nuværende og tidligere medarbejdere, lovgivende myndigheder, analytikere eller andre (ISA 240, afsnit 40).

Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse

Hvis det er lovligt og i overensstemmelse med øvrig regulering, så skal revisor hurtigst muligt underrette det rette niveau i den daglige ledelse, herunder de ansvarlige personer for de interne kontroller, vedrørende besvigelser, hvis der er indikationer på eller identificeret besvigelser.

Revisor skal ligeledes underrette den øverste ledelse i et sådan tilfælde, dog med undtagelse, hvis hele den øverste ledelse har forhold til driften som værende enten i den daglige ledelse eller ansat som medarbejdere med relevans til væsentlige interne kontroller. Yderligere, hvis de på anden måde er involveret i driften, såfremt de konstaterede- eller indikerede besvigelser resulterer i væsentlig fejlinformation i regnskabet.

Hvis revisor derimod har mistanke om, at den daglige ledelse er involveret i besvigelser, så skal underretning ske til den øverste ledelse for at drøfte de mistænke forhold og de nødvendige revisionshandlinger i den sammenhæng for at afslutte revisionen. Revisor kan ikke afvige fra krav om denne underretning med undtagelse af, hvis lov og regulering forbyder det. Ydermere, skal revisor altid underrette den øverste ledelse, hvis det er vurderet relevant for dem, såfremt forholdet vedrører besvigelser, så længe det er i overensstemmelse med gældende lov og regulering.

Der vil i alle tilfælde være en undtagelse om kravene i dette afsnit, medmindre gældende lov og regulering forbyder det (ISA 240, afsnit 41-43).

Kommunikation med lovgivende og kontrollerende myndigheder

Revisor skal ved mistanke eller konstateret forhold, vedrørende besvigelser, afgøre om gældende lovgivning, regulering eller etiske krav, pålægges krav til at foretage yderligere handlinger. Handlingerne kan vedrøre rapportering til myndigheder, eller at afgøre om de tre aspekter fastlægger forpligtelser med hensyn til forholdet, som gør, at det er passende herefter at rapportere til relevant myndighed (ISA 240, afsnit 44).

Dokumentation

ISA 240 omhandler afslutningsvist de dokumentationskrav som revisor er underlagt i henhold til besvigelser. Dette afsnit i ISA'en beskriver blandt andet den revisionsdokumentation, som skal indgå til at opnå forståelse for virksomheden og dens omgivelser, samt kunne vurdere risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, grundet besvigelser.

Revisor skal herunder i henhold til ISA 315 (revised) dokumentere vigtige beslutninger som teamet på revisionsopgaven er kommet frem til gennem drøftelser, vedrørende risikoen for væsentlige fejl i regnskabet for den givne kunde, grundet besvigelser.

Derudover, de identificerede risici og vurderingen heraf i relation til væsentligheden på regnskabs- og revisionsniveau.

Reaktionen på de vurderede væsentlige risici, skal ligeledes dokumenteres i henhold til krav, jf. ISA 330, hvor de *generelle reaktioner* blandt andet skal fremgå, samt resultaterne heraf. Kommunikationen mellem revisor og den daglige ledelse, øverste ledelse, lovgivende myndighed mv. skal ligeledes fremgå af dokumentationen.

Yderligere, så skal revisionsdokumentationen indeholde revisors begrundede konklusion for, hvorfor forhåndsantagelse om risiko for væsentlig fejlinformationen ved indregning af indtægter, ikke er relevant, hvis dette gør sig gældende.

KAPITEL 5 – Analyse af kvalitetskontroller

- 5.1 Introduktion til Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller
- 5.2 Gennemgang af Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller
- 5.3 Opsummering af Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller
- 5.4 Introduktion til Financial Reporting Council kvalitetskontroller
- 5.5 Gennemgang af Financial Reporting Council kvalitetskontrol 2020/21
- 5.6 Opsummering af FRCs kvalitetskontroller
- 5.7 Sammenholdelse af kontrolrapporter og ISA 540 (revised)
- 5.8 Delkonklusion

Afsnittet indeholder:

I denne del af rapporten, er der taget udgangspunkt i kontrolrapporter fra relevante myndigheder som Erhvervsstyrelsen og Financial Reporting Council, der fører tilsyn med udført revisionsarbejde i henholdsvis Danmark og Storbritannien. Dette med henblik på analysere, hvilket områder der har givet anledning til bemærkninger.

KAPITEL 5. Analyse af kvalitetskontroller

Kontrolrapporterne viser hvilke forhold, der er noteret i forbindelse med gennemgang af udvalgte revisioners kvalitet med hensyn til at overholde den gældende lovgivning og regulering, hvilket er relevant i forhold til besvarelse af afhandlingens problemformulering. Gennemgangen af kontrolrapporterne foretages for at konkludere på, om der foreligger en reel udfordring i revisors arbejde med revision af regnskabsmæssige skøn efter den anvendte standard på området. Dette var tidligere ISA 540 indtil udgangen af år 2019, hvor ISA 540 (revised) trådte i kraft. (IFAC, 2020).

De seneste officielle data på området fra Erhvervsstyrelsen, er fra før ISA 540 (revised) trådte i kraft, hvorfor disse datasæt er analyseret med henblik på at vurdere, om ændringerne i ISA 540 (revised) kan have relevans i forhold til observationerne, der er konkluderet i rapporter, fremover.

Data fra tilsynsmyndigheden på området i Storbritannien, Financial Reporting Council, er benyttet, eftersom ISA 540 gør sig gældende ligesom i Danmark. Det kan give et indblik i om eventuelle tendenser kan antages at være generelle, hvis lignende forhold konstateret i Danmark også gør sig gældende i andre lande, hvorfor der kan være tale om generelle problemstillinger i hele branchen på tværs af landegrænser. Der er afgrænset til, udover Danmark, at se på data fra Storbritannien, eftersom de enkelte landes årlige kvalitetskontroller offentliggøres på det lokale sprog, hvilket sætter sine begrænsninger i udarbejdelsen af denne undersøgelse. Yderligere, er der hos Financial Reporting Council i modsætning til hos Erhvervsstyrelsen data tilgængelig, som vedrører perioden frem til-og-med deres 2020/21-cyklus, som blev offentliggjort november 2021. Det giver mulighed for at undersøge om implementeringen af ISA (UK) 540 (revised), kan have haft indvirkning på kompleksiteten ved efterlevelse af ISA'en, herunder revision af regnskabsmæssige skøn.

Til sidst i dette afsnit, vil der på baggrund af førnævnte gennemgang, blive udarbejdet en delkonklusion som forventes at have direkte relevans i forhold til at besvare følgende undersøgelsesspørgsmål:

- *Hvad viser kontrolrapporter i forbindelse med gennemgang af udvalgte revisioners kvalitet i forhold til overholdelse af gældende lovgivning og regulering?*

5.1 Introduktion til Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller

Det er Erhvervsstyrelsen, der har ansvaret for, at føre tilsyn med revisorer og revisorvirksomheder i Danmark, herunder også at foretage kvalitetskontrol, undersøgelser og efteruddannelse. Formålet med tilsynet er, at bidrage til at regnskabsbrugerne har tillid til det arbejde revisor udfører, herunder afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Det er en forudsætning for, at der kan opretholdes et effektivt erhvervsliv, at regnskabsbrugerne kan stole på den finansielle data, som stilles til rådighed ved offentliggørelse af virksomhedernes regnskaber. Det kan for eksempel kort forklares ved, at hvis regnskabsbrugerne ikke kan have tillid til virksomhedernes regnskaber, så kan det øge risikoen for, at beslutninger foretages på baggrund af et forkert grundlag. Det kan også betyde, at usikkerheden som er forbundet med den manglende tillid, resulterer i, at det bliver sværere at opnå finansiering for den enkelte virksomhed. Det er derfor afgørende for erhvervslivet, at revisor agerer som værende offentlighedens tillidsrepræsentant, og der netop er stor tillid til det udførte arbejde (Erhvervsstyrelsen, 2020, side 2).

I Revisorloven, kan revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant defineres ved, at revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med *god revisorskik*. Det betyder, at revisor skal udvise den nøjagtighed og hurtighed som opgavens beskaffenhed tillader. Derudover, skal revisor i henhold til god revisorskik også udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu i forbindelse med udførsel af opgaverne (Revisorloven, §16).

Kvalitetskontrol er i henhold til Revisorloven en pligt, som alle godkendte revisionsvirksomheder skal underkaste sig (Revisorloven, § 29). Kvalitetskontrol er udarbejdet på baggrund af Erhvervsstyrelsens egen risikovurdering af virksomhederne, hvor der blandt andet bliver lagt vægt på hvilken slags virksomhed, der er tale om. Der skelnes her mellem PIE- og ikke-PIE revisionsvirksomheder, som reviderer store- og mellemstore virksomheder. For en PIE revisionsvirksomhed, som reviderer C25-virksomheder, large cap, samt mid cap, så skal der foretages kvalitetskontrol årligt hvorimod der for PIE revisionsvirksomheder, der reviderer store PIE virksomheder, skal foretages kvalitetskontrol hvert tredje år. Yderligere, skal der foretages kvalitetskontrol hvert sjette år, hvis der enten er tale om PIE revisionsvirksomheder, som reviderer små- og mellemstore virksomheder, eller ikke-PIE revisionsvirksomheder, der reviderer mellemstore- og store virksomheder (Erhvervsstyrelsen, 2020, side 3).

På baggrund af kvalitetskontrollen, udarbejder Erhvervsstyrelsen en rapport til den specifikke revisionsvirksomhed, hvori de væsentligste konklusioner på de gennemgåede områder fremgår. Erhvervsstyrelsen indarbejder en henstilling i rapporten, hvis det har været tilfældet, at der er konstateret væsentlige observationer som følge af gennemgangen, og de identificerede forbedringspunkter skal revisionsvirksomheden følge op på. I rapporten tager Erhvervsstyrelsen stilling til om, der skal foretages opfølgende kvalitetskontrol, hvilket sker, hvis der er konstateret væsentlige forhold, eller om kvalitetskontrollen anses som værende afsluttet uden yderligere opfølgning. Hvis der skal foretages en opfølgende kvalitetskontrol, så skal den givne revisionsvirksomhed udarbejde en handlingsplan, som skal godkendes af Erhvervsstyrelsen. Det forudsættes derfor, at handlingsplanen indeholder initiativer til, at følge op på de identificerede forbedringspunkter. Der vil i den opfølgende kvalitetskontrol ikke blive foretaget en fuld kvalitetskontrol i lighed med den første, men der vil derimod være fokus på om revisionsvirksomheden har fuldt op på forholdene i overensstemmelse med initiativerne i den godkendte handlingsplan (Erhvervsstyrelsen, 2020, side 3).

Erhvervsstyrelsen udarbejder rapporten på baggrund af gennemgangen af en række områder i den kontrollerede revisionsvirksomhed. Der udarbejdes en vurdering af den interne organisation i revisionsvirksomheden, hvilket indebærer det interne kvalitetsstyringssystem. Der foretages herudover stikprøvetest af erklæringsopgaver, som bliver gennemgået med henblik på at vurdere om kvalitetsstyringssystemet er benyttet til løsning af opgaven, om der er foretaget risikovurderinger indenfor uafhængighed- og væsentlighed, samt om der foreligger den fornødne dokumentation. Derudover, bliver det kontrolleret om revisors erklæring stemmer overens med de relevante arbejdsopgaver, samt gældende revisionsstandarder og lovgivning (Erhvervsstyrelsen, 2020, side 3).

Udover ovenstående, så kan Erhvervsstyrelsen også foretage undersøgelser, hvis der er vurderet risiko for, at der vil eller er sket en overtrædelse af bestemmelserne indenfor revisorlovgivningen. Undersøgelsen kan foretages af både revisorer, revisionsvirksomheder, virksomheder der har interesse for offentligheden (PIE), samt et medlem i den øverste ledelse eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden. Erhvervsstyrelsen beskriver, at undersøgelsen for eksempel kan iværksættes på baggrund af medieomtale, vedrørende specifikke revisionssager, oplysninger fra andre tilsynsområder i Erhvervsstyrelsen, andre myndigheder, via Erhvervsstyrelsens whistleblower-ordning mv. Hvis der er vurderet risiko for, tidligere definerede lovovertrædelse som følge af en kvalitetskontrol, kan en undersøgelse ligeledes iværksættes, samt hvis en kompetent myndighed fra et andet land anmoder herom (Erhvervsstyrelsen, 2020, side 4).

I forbindelse med en undersøgelse, så kan Erhvervsstyrelsen vælge at offentliggøre på Erhvervsstyrelsens egen hjemmeside, at der er iværksat, eller skal iværksættes en undersøgelse. Der er ligeledes mulighed for, at de kan offentliggøre undersøgelsens resultat, men der skal imidlertid altid offentliggøres, hvis der er tale om en afgørelse om påbud.

Undersøgelsen kan afsluttes uden yderligere bemærkninger, hvis der ikke er konkluderet væsentlige forhold som kræver opfølgning, og derudover er der fire andre måder en undersøgelse kan afsluttes på. Den ene måde, som undersøgelsen kan afsluttes på, er ved påtale, og derudover kan det ske i form af påbud om, at en overtrædelse skal bringes til ophør. Erhvervsstyrelsen kan herudover indbringe revisor og/eller revisionsvirksomheden for Revisornævnet, og til sidst, så kan undersøgelsen afsluttes ved at indbringe et medlem af den øverste ledelse eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden, selve virksomheden eller begge for Revisornævnet (Revisorloven, § 40, nr. 1-5).

5.2 Gennemgang af Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller

Der er i dette afsnit foretaget gennemgang af Erhvervsstyrelsens to senest offentliggjorte kvalitetskontroller, henholdsvis *kvalitetskontrol 2016* som blev offentliggjort i november 2018 og *kvalitetskontrol 2017* som blev offentliggjort i august 2020 (Erhvervsstyrelsen, 2018 & 2020).

Det fremgår indledningsvist i resultatet af kvalitetskontrollerne, at der i 2019 blev indberettet ca. 127.000 årsrapporter til Erhvervsstyrelsen, hvor der er afgivet erklæring med sikkerhed af en godkendt revisor, hvilket er mindre end i 2017, hvor der blev indberettet ca. 133.000 årsrapporter. Derudover, var der pr. 1. januar 2018 registreret ca. 1.500 godkendte revisorvirksomheder og ca. 3.400 godkendte revisorer i Danmark. Disse tal er ligeledes faldet siden da, eftersom der pr. 1. januar 2020 var registreret ca. 1.350 godkendte revisorvirksomheder og ca. 3.250 godkendte revisorer. Faldet i antallet af revisionsvirksomheder kan antages at skyldes en fortsat konsolidering af revisionsvirksomheder i branchen (FSR, 2020, s. 15).

Antallet af udførte kvalitetskontroller er imidlertid steget fra 74 antal gennemførte kvalitetskontroller i 2016 til 105 i 2017, svarende til 42%.² Herunder, vedrørte kontrollerne to PIE revisionsvirksomheder i 2016 og seks PIE revisionsvirksomheder i 2017, svarende til 200% (Erhvervsstyrelsen, 2018, s. 13-14 & 2020, s. 10-11).

² *Det fremgår af Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol 2017, at der er udført 106 kvalitetskontroller, men der er imidlertid blot udspecificeret 105 i afsnit "2.4 Resultat af kvalitetskontrollen", hvorfor det antages, at 105 er det korrekte antal.

Ud af de udførte kvalitetskontroller, så var kontrollen i 2016 omfattet af 435 gennemgange af erklæringsopgaver, hvoraf 75 vedrørte PIE revisionsvirksomheder. I 2017-kontrollen, blev der gennemgået 557 erklæringsopgaver, hvoraf 64 vedrørte PIE revisionsvirksomheder. Der har i perioden dermed været en stigning i antallet af udførte erklæringsopgaver på 28%, samt et fald i andelen af erklæringsopgaver, vedrørende PIE revisionsvirksomheder på 15% (Erhvervsstyrelsen, 2018, s. 14-15 & 2020, s. 12-13).

Det kan konstateres, at der i kvalitetskontrollen fra 2016 til 2017 er sket en stigning i udførte kvalitetskontroller, herunder ligeledes i antallet af gennemgåede erklæringsopgaver både i antal og i forholdsvis andel til andelen af indberettede årsrapporter til Erhvervsstyrelsen i perioden. Det udførte arbejde i form af gennemgåede erklæringsopgaver, spænder i imidlertid mere bredt med en mindre koncentration af PIE revisionsvirksomheder.

	2017	2016	Udvikling	Udvikling i %
Omfattede kvalitetskontroller	105	74	31	42%
- Heraf PIE revisionsvirksomheder	6	2	4	200%
Omfattede erklæringsopgaver	557	435	122	28%
- Heraf PIE revisionsvirksomheder	64	75	-11	-15%

Figur 5: Kvalitetskontroller og erklæringsopgaver - Egen tilvirkning

Ved gennemgangen af erklæringsopgaver, har Erhvervsstyrelsens kontrollanter en række fokusområder, hvor der kan være nogle forskelle fra år-til-år, men fokusområderne er overvejende de samme. I erklæringsopgaverne i 2017-kvalitetsrapporten, var fokusområderne følgende:

”Ved gennemgang af erklæringsopgaver:

- Revision af omsætning, herunder tilstrækkelig risikovurdering og revisionsbevis
- Værdiansættelse af aktiver, der er påvirket af væsentlige regnskabsmæssige skøn, herunder revisors reaktion på vurderede risici og usikkerheder
- Going concern, herunder tilstrækkelig risikovurdering og revisionsbevis
- Revisors skriftlige rapportering til virksomhedens øverste ledelse
- Sagsbelastning og involvering af underskrivende revisor i sagsløsningen.

Ved gennemgang af erklæringsopgaver for PIE virksomheder:

- Koncernrevision, herunder anvendelse af komponentrevisors arbejde
- Kvalitetssikringsgennemgang” (Erhvervsstyrelsen, 2020, s. 10-11).

Forskellen fra kvalitetskontrol 2016 til 2017 var, at området ved gennemgang af erklæringsopgaver, *"Koncernrevision, herunder anvendelse af komponentrevisors arbejde"* blev fjernet og erstattet af *"Revisors skriftlige rapportering til virksomhedens øverste ledelse"*. Derudover, var der også en ændring til fokusområderne ved gennemgang af erklæringsopgaver for PIE virksomheder, hvor der blev indarbejdet et ekstra område, vedrørende, *"Koncernrevision, herunder anvendelse af komponentrevisors arbejde"*.

I kvalitetskontrol 2016, resulterede de udførte kvalitetskontroller i, at 51 af de 74 kvalitetskontroller blev gennemgået uden yderligere opfølgning, herunder 20 af de 51, som blev gennemgået uden væsentlige observationer. Dertil, blev de resterende 31 ud af 51 kvalitetskontroller afsluttet med en rapport til virksomheden, hvori identificerede forbedringspunkter fremgår, samt en henstilling fra Erhvervsstyrelsen om, at følge op. 23 ud af 74 kvalitetskontroller blev afsluttet med opfølgende kvalitetskontrol, hvilket resulterede i en rapport til virksomheden, med identificerede forbedringspunkter, som der skulle følges op på. Virksomheden skulle herudover udarbejde en handlingsplan med konkrete initiativer til at følge op på punkterne, som skulle godkendes af Erhvervsstyrelsen, som herudover vil foretage en opfølgende kvalitetskontrol senere (Erhvervsstyrelsen, 2018, side 15-17).

Ud af de 105 kvalitetskontroller som blev udført i 2017, var der 69 der kunne afsluttes uden yderligere opfølgning fra Erhvervsstyrelsen, herunder 15 som blev afsluttet uden væsentlige observationer. Dertil, blev de resterende 54 ud af 69 kvalitetskontroller afsluttet med en rapport til virksomheden, vedrørende henstilling til at følge op på identificerede forbedringspunkter. Der var herudover 36 ud af 105 kvalitetskontroller som blev afsluttet med opfølgende kvalitetskontroller, hvorfor der som tidligere beskrevet, skal udarbejdes en handlingsplan til opfølgning på de identificerede forbedringspunkter, som skal godkendes af Erhvervsstyrelsen, samt at der vil blive foretaget en opfølgende kontrol på et senere tidspunkt. Nedenfor fremgår en oversigt over resultaterne af kvalitetskontrollen:

	2017	2016
Afsluttet uden yderligere opfølgning	69	51
- Heraf afsluttet uden væsentlige observationer	15	20
- Heraf afsluttet med rapport om henstilling som følge af identificerede forbedringspunkter	54	31
Afsluttet med opfølgende kvalitetskontrol	36	23
Procentvis andel afsluttet uden yderligere opfølgning	66%	69%
Procentvis andel afsluttet med opfølgende kvalitetskontrol	34%	31%

Figur 6: Gennemførte kvalitetskontroller i 2016 & 2017 - Egen tilvirkning

Som det fremgår af ovenstående bilag, så er der fra Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol 2016 til 2017, sket en negativ udvikling i andelen af kvalitetskontroller udført uden bemærkninger, som er faldet fra 69% i 2016 til 66% i 2017. Yderligere, er der en stigende andel af kvalitetskontrollerne i kategorien "Afsluttet uden yderligere opfølgning" som er udgjort af resultater, hvor Erhvervsstyrelsen er kommet med en henstilling til virksomheden om identificerede forbedringspunkter.

Af de identificerede forbedringspunkter, som er konstateret i forbindelse med gennemgang af erklæringsopgaver, inddeler Erhvervsstyrelsen disse i nogle overordnede hovedtyper af forbedringspunkter. Det er derfor eksempelvis ikke et punkt, hvor det fremgår, at det identificerede forbedringspunkt, vedrører regnskabsmæssige skøn, herunder ISA 540. Hovedtyperne af identificerede forbedringspunkter bestod i kvalitetskontrol 2016 af følgende:

1. Sikring af, at der ikke sker overtrædelse af uafhængighedsreglerne
2. Sikring af, at kvalitetsstyringssystemet anvendes ved løsning af opgaven
3. Sikring af, at der sker tilstrækkelig planlægning af erklæringsopgaven
4. Sikring af, at der udføres tilstrækkelige handlinger/foreligger tilstrækkelig dokumentation for udført arbejde/ er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
5. Sikring af, at der udføres tilstrækkelige handlinger ved erklæring om udvidet gennemgang
6. Sikring af, at der foretages tilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, herunder at der tages stilling til indvirkning for udformningen af erklæringen af eventuelle overtrædelser

7. *Sikring af, at erklæringer afgives i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen*
8. *Andet.*” (Erhvervsstyrelsen, 2018, s. 17-20)

Dette afsnit i analysen har til formål, at besvare tidligere nævnte undersøgelsesspørgsmål, vedrørende ISA 540/ISA 540 (revised), herunder regnskabsmæssige skøn. Dette har indflydelse på, hvilke af de ovenstående hovedtyper, som er særligt relevante at se resultaterne af i den forbindelse. Formålet med ISA 540 (revised) er, *”at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, om regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger i regnskabet er rimelige i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme”* (ISA 540 (revised), afsnit 11).

På baggrund af dette, er der lagt vægt på hovedtyperne som er beskrevet ovenfor i henholdsvis punkt tre, fire og seks.

Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol i 2016 resulterede i, at 258 gennemgange ud af 435 kunne afsluttes uden bemærkninger, svarende til 59% af populationen. Gennemgangene medførte dermed 177 tilfælde, hvor gennemgangen af en erklæringsopgave gav anledning til observationer af varierende karakter, hvilket resulterede i identificerede forbedringspunkter, som revisionsvirksomheden skulle følge op på. Heraf, var der i 61 af de 177 erklæringsopgaver konstateret observationer af en sådan karakter, at der blev foretaget vurdering af, om der skulle iværksættes en undersøgelse (Erhvervsstyrelsen, 2018, s. 19).

Med relevans til dette afsnit, så fremgik det ligeledes af kvalitetskontrol i 2016, at de identificerede forbedringspunkter som gav anledning til bemærkninger fra Erhvervsstyrelsen i høj grad var vedrørende de tre tidligere nævnte punkter, tre, fire og seks. Af de 140 forbedringspunkter som blev konstateret, udgjorde de tre punkter tilsammen 102 af forbedringspunkterne, svarende til 73% af populationen. Punkt 3, vedrørende sikring af tilstrækkelig planlægning udgjorde 25 af forbedringspunkterne, svarende til 18%. Punkt 4, vedrørende sikring af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis udgjorde 41 af forbedringspunkterne, svarende til 29%. Yderligere, udgjorde punkt 6, vedrørende tilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, 36 af forbedringspunkterne, svarende til 26% (Erhvervsstyrelsen, 2018, s. 20). Nedenfor fremgår en oversigt over resultaterne af kvalitetskontrollen:

	2016	Andel i %
Sikring af, at der ikke sker overtrædelse af uafhængighedsreglerne	4	3%
Sikring af, at kvalitetsstyringssystemet anvendes ved løsning af opgaven	3	2%
Sikring af, at der sker tilstrækkelig planlægning af erklæringsopgaven	25	18%
Sikring af, at der udføres tilstrækkelige handlinger/foreligger tilstrækkelig dokumentation for udført arbejde/ er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis	41	29%
Sikring af, at der udføres tilstrækkelige handlinger ved erklæring om udvidet gennemgang	5	4%
Sikring af, at der foretages tilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, herunder at der tages stilling til indvirkning for udformningen af erklæringen af eventuelle overtrædelser	36	26%
Sikring af, at erklæringer afgives i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen	12	9%
Andet	14	10%
Identificerede forbedringspunkter	140	100%

Figur 7: Hovedtyper af forbedringspunkter ved gennemgang af erklæringsopgaver i 2016 - Egen tilvirkning

Fordelingen af de identificerede forbedringspunkter, som hovedsageligt hører indenfor de tre punkter, der har relevans ISA 540 (revised), kan give anledning til at antage, at revision af regnskabsmæssige skøn kan være så komplekst, at det ofte resulterer i fejl i revisionen.

Ved Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol 2017, har der været ændringer til hovedtyperne af identificerede forbedringspunkter, hvor punkt 2 i kvalitetskontrol 2016 er blevet fjernet, og derudover har der været ændringer til formulering af eksisterende forbedringspunkter. De tre hovedtyper som der blev lagt vægt på i kvalitetskontrol 2016, lå i 2017 på henholdsvis punkt to, tre og fem, og fremgår i sammen rækkefølge som tidligere. Hovedtyperne af identificerede forbedringspunkter bestod i kvalitetskontrol 2017 af følgende:

1. *"Sikring af, at der foretages vurdering af uafhængighed"*
2. *Sikring af, at der sker tilstrækkelig planlægning af erklæringsopgaven*
3. *Sikring af, at der udføres tilstrækkelige handlinger/foreligger tilstrækkelig dokumentation for udført arbejde/ er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis*
4. *Sikring af, at der udføres tilstrækkelige handlinger ved erklæring om udvidet gennemgang*

5. *Sikring af, at der foretages tilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, herunder at der tages stilling til indvirkning for udformningen af erklæringen af eventuelle overtrædelser.*
6. *Sikring af, at erklæringer afgives i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen*
7. *Andet.” (Erhvervsstyrelsen, 2020, s. 18)*

Kvalitetskontrollen foretaget af Erhvervsstyrelsens kontrollanter for erklæringsopgaver fra 2017, bestod af 557 gennemgange, herunder af 310 revisorer. Gennemgangene resulterede i, at 296 erklæringsopgaver kunne afsluttes uden bemærkninger, hvilket svarer til 53% af de samlede gennemgange. Der var dermed en resterende andel af populationen på 47%, svarende til 261 erklæringsopgaver, hvor gennemgangen blev afsluttet med observationer af varierende karakter, herunder med identificerede forbedringspunkter, som revisionsvirksomheden skulle følge op på. Af denne andel, skulle der grundet karakteren af observationerne, foretages en vurdering fra Erhvervsstyrelsen, vedrørende om der skulle iværksættes en undersøgelse (Erhvervsstyrelsen, 2020, s. 17).

Observationerne fra Erhvervsstyrelsen, resulterede i 248 identificerede forbedringspunkter, som blev fordelt på ovenstående syv hovedtyper af forbedringspunkter. Det kunne i forbindelse med kategoriseringen af de identificerede forbedringspunkter konstateres, at det i lighed med kvalitetskontrol 2016, var de tre særligt relevante hovedtyper, som udgjorde størstedelen af populationen. Ud af de 248 identificerede forbedringspunkter, var i alt 190 udgjort af disse tre hovedtyper, hvilket svarer til 77% af den samlede population, hvilket er en forholdsmeæssig stigning i forhold til kvalitetskontrol 2016, hvor andelen var 73%. Punkt 2 (2016: punkt 3), vedrørende sikring af tilstrækkelig planlægning, udgjorde i 2017 58 af forbedringspunkterne, hvilket svarer til 23% af populationen mod 18% i 2016. Derudover, udgjorde punkt 3 (2016: punkt 4), vedrørende sikring af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, 72 af forbedringspunkterne, svarende til 29% af populationen, hvilket er uændret i forhold til 2016. Yderligere, udgjorde punkt 5 (2016: punkt 6), vedrørende tilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, 60 af forbedringspunkterne, svarende til 24% af population i 2017, hvilket er et fald i forhold til 2016, hvor andelen udgjorde 26% (Erhvervsstyrelsen, 2020, s. 18). Nedenfor fremgår en oversigt over resultaterne af kvalitetskontrollen:

	2017	Andel i %
Sikring af, at der foretages vurdering af uafhængighed	6	2%
Sikring af, at der sker tilstrækkelig planlægning af erklæringsopgaven	58	23%
Sikring af, at der udføres tilstrækkelige handlinger/foreligger tilstrækkelig dokumentation for udført arbejde/ er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis	72	29%
Sikring af, at der udføres tilstrækkelige handlinger ved erklæring om udvidet gennemgang	12	5%
Sikring af, at der foretages tilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, herunder at der tages stilling til indvirkning for udformningen af erklæringen af eventuelle overtrædelser	60	24%
Sikring af, at erklæringer afgives i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen	23	9%
Andet	17	7%
Identificerede forbedringspunkter	248	100%

Figur 8: Hovedtyper af forbedringspunkter ved gennemgang af erklæringsopgaver i 2017 - Egen tilvirkning

Det kan konstateres, at andelen af identificerede forbedringspunkter ved Erhvervsstyrelsens gennemgang af erklæringsopgaver i 2017, ligesom i kvalitetskontrol 2016, i høj grad var udgjort af de tre punkter, som har betydelig relevans i forhold til ISA 540 (revised). De tre hovedtyper var steget fra, at udgøre en allerede betydelig andel på 73% af populationen, til at udgøre 77%. Det kan hermed kan give yderligere indikationer på, at det er en generel tendens, at ISA 540 (revised), herunder regnskabsmæssige skøn, kan være et komplekst område at revidere, som resulterer i mange fejl i revisionen.

5.3 Opsummering af Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller

I forbindelse med gennemgang af de to senest offentliggjorte årlige kvalitetskontroller fra Erhvervsstyrelsen fra 2016 og 2017, som blev offentliggjort i henholdsvis 2018 og 2020, så er der konstateret en række interessante observationer.

Der er overordnet set, sket en stigning i antallet af kvalitetskontroller gennemført af Erhvervsstyrelsen fra 2016 til 2017, samt antallet af erklæringsopgaver gennemgået forholdsmæssigt. Denne udvikling er set i perspektiv til, at antallet af indberettede årsrapporter i samme periode er faldet, hvilket indikerer en intensiveret indsats fra Erhvervsstyrelsen. På trods af, at Erhvervsstyrelsen udfører flere kvalitetskontroller, så er andelen som er udført uden bemærkninger faldet fra 69% til 66%, hvilket herudover har

resulteret i flere bemærkninger til gennemgange af erklæringsopgaver, eftersom antallet af identificerede forbedringspunkter er steget.

En overvejende andel af de identificerede forbedringspunkter, vedrørte hovedtyperne omkring tilstrækkelig planlægning af revisionen, tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, samt tilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme. Disse tre hovedtyper af identificerede forbedringspunkter, vurderes at være de mest relevante i forhold til ISA 540 (revised). Andelen af de tre hovedtyper udgjorde 77% i 2017, hvilket var en stigning i forhold til 2016, hvor andelen var 2016. Det kan indikere, at revision af ISA 540/ISA 540 (revised) er et komplekst revisionsteknisk område, som ikke er blevet nemmere med tiden.

5.4 Introduktion til Financial Reporting Council kvalitetskontroller

Ligesom Erhvervsstyrelsen i Danmark, så er Financial Reporting Council (herefter: FRC) tilsynsmyndigheden i Storbritannien. FRC regulerer blandt andet revisorer og agerer i offentlighedens interesse, herunder for eksempel ved at holde tilsyn med revision af regnskaber. Herudover, reagere på observationer i relation til dette for at beskytte og forbedre revisions- og rapporteringskvalitet, og ved dette, bidrage til rapportering af regnskaber, som skaber større værdi for regnskabsbrugere (FRC, 2021).

Kvalitetskontrollerne udarbejdes på baggrund af FRCs risikovurdering af revisionsvirksomheder, ligesom i Danmark, hvor der ligeledes bliver lagt vægt på, hvordan revisionsvirksomhederne kan kategoriseres. FRC inddeler revisionsvirksomhederne i tre kategorier, hvor *tier 1* har kvalitetskontrol hvert år, og er bestående af de syv største revisionsvirksomheder på markedet. *Tier 2*, har kvalitetskontrol hvert tredje eller fjerde år, og er bestående af revisionsvirksomheder som enten har flere revisioner af PIE-virksomheder (10+) og/eller andre risikofaktorer. *Tier 3*, har kvalitetskontrol hvert sjette år, og er bestående af alle resterende PIE-revisionsvirksomheder (FRC, 2021, s. 10).

Efter FRC har gennemført en kvalitetskontrollen, afsluttes denne i lighed med Erhvervsstyrelsen, en rapport med en afsluttende konklusion. Den første af tre mulige afsluttende konklusioner er, *"good or limited improvements required"*, hvilket kan sættes i kategori med Erhvervsstyrelsens kategori, *"afsluttet uden yderligere opfølgning"*. Den anden kategori er *"improvements required"*, hvilket kan sammenlignes med kategorien, *"afsluttet med rapport om henstilling som følge af identificerede forbedringspunkter"*. Til

sidst, kan kategorien, ”*significant improvements required*”, sammenlignes med Erhvervsstyrelsens kategori, ”*afsluttet med opfølgende kvalitetskontrol*”

I forhold til Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol, så giver FRCs kvalitetskontrol en større indsigt for læseren, grundet at rapporten er mere transparent, hvad angår både typen af fejl, samt hvilke navngivne revisionsvirksomheder de konstaterede fejl vedrører. Det kan blandt andet påpeges, at FRC giver udtryk for, hvilke fokusområder de har i deres kvalitetskontrol, samt de mest signifikante tematiske svagheder, der er identificeret.

5.5 Gennemgang af Financial Reporting Council kvalitetskontrol 2020/21

I forbindelse med offentliggørelsen af FRCs seneste årlige gennemgang, ”*Developments in audit 2021*”, er der herunder foretaget kvalitetskontroller af revisionsvirksomheder i 2020-2021. Kvalitetskontrollen har ligesom forrige år offentliggjort, hvilke områder som der særligt har været fokus på, hvilket fremgår nedenfor:

- “*Going concern and the viability statement;*
- *The Other Information in the Annual Report;*
- *Long-term contracts;*
- *The impairment of non-financial assets;*
- *Fraud risk; and*
- *Application of new accounting standards, specifically IFRS 15 for revenue and IFRS 16 for lease accounting.”* (FRC, 2021, s. 11)

Der har udover ovenstående punkter, også været foretaget tilpasninger til kvalitetskontrollen i forhold til Covid-19 for at kontrollere, om revisor har foretaget de tilstrækkelige handlinger for at afdække risici, som måtte opstå eller blive øget grundet dette. Det har haft den indvirkning, at der har været større fokus på, områder som er vurderet relevante, herunder bl.a. going concern vurdering, nedskrivningstest på varelager, revision af skøn i hensyn til implementeringen af ISA 540 (revised) og koncernrevisioner. Derudover, har FRC påbegyndt gennemgange af virksomhedens politikker og procedurer med hensyn til besvigelser, hvor fokus har været på, hvordan disse er blevet opdateret til at reflektere ændringen i risici, grundet Covid-19. Det påpeges yderligere i den relation, at revision af besvigelserisikoen ligeledes vil fremgå som værende et fokusområde i alle gennemgange ved næste års 2021/22-kvalitetskontrol (FRC, 2021, s. 11-12).

FRCs kontrollanter foretog i kvalitetskontrol 2020/21 i alt 147 gennemgange, hvilket er 17 gennemgange flere end i 2019/20. Kvalitetskontrollen resulterede i, at 99 gennemgange kunne afsluttes med konklusionen, *good or limited improvements required*, svarende til 67% af gennemgangene. Det er en fremgang i forhold til den forrige kvalitetskontrol, hvor konklusionen blev anvendt 81 gange, svarende 62% af gennemgangene. Det betyder imidlertid, at der fremgik en restpopulation på 33% som blev afsluttet med konklusionen, *improvements required* eller *significant improvements required*, hvilket vurderes at være en lav succesrate. Målt på en 5-årig periode, så var kvalitetskontrol 2020/21 den anden dårligste med undtagelse af året før, selvom det imidlertid skal bemærkes, at andelen af gennemgange som blev afsluttet med *significant improvements required*, til dels var den laveste i perioden. Der er dermed sket en markant stigning i gennemgange som er afsluttet med *improvements required* (FRC, 2021, s. 20).

	Good or limited improvements required	Improvements required	Significant improvements required	Total number of inspections
2016/17	102	33	10	145
2017/18	106	20	13	139
2018/19	96	33	7	136
2019/20	81	34	15	130
2020/21	99	41	7	147

	Good or limited improvements required	Improvements required	Significant improvements required	Improvements required + significant improvements required
2016/17	70%	23%	7%	30%
2017/18	76%	14%	9%	24%
2018/19	71%	24%	5%	29%
2019/20	62%	26%	12%	38%
2020/21	67%	28%	5%	33%

Figur 9 - Resultat af FRC kvalitetskontrol 2020/21 - Egen tilvirkning

I kvalitetskontrol 2020, som resulterede i det dårligste resultat i ovenstående periode på fem år, var revisionerne påvirket af, at der var flere ændringer til standarder, herunder en ajourført ISA (UK) 540 og ISA (UK) 370. Dette kan have haft indvirkning på den lave succesrate, hvor 38% af gennemgangene blev afsluttet med *improvements required* eller *significant improvements required* (FRC, 2020, s. 37).

Det kan i relation til ovenstående konstateres, at to ud af fire af de områder som FRC vurderede som værende de mest hyppige, hvor der blev identificeret behov for forbedringer,

var ved revision af *going concern* og ved *sufficiency of challenge of management* (FRC, 2020, s. 8-9).

Heraf, kan sidstnævnte ses i sammenhæng med den ajourførte ISA 540, som stiller større krav til at udfordre ledelsens regnskabsmæssige skøn.

I kvalitetskontrol 2021, som kun var bedre end kvalitetskontrol 2020 i samme 5-årige periode, identificerede FRC ligeledes en række temaer af svagheder, som de mange forhold var udgjort af. De mest signifikante tematiske svagheder identificeret af FRC i forbindelse med kvalitetskontrollen, var følgende:

- *“inconsistency in audit quality across different firms, across different audits within the same firm, and even within different parts of the same audit;*
- *the lack of professional scepticism, including the failure to adopt an attitude to sufficiently challenge management’s assumptions;*
- *the poor application of audit judgements or estimates (e.g. around going concern or impairments);*
- *the poor assessment of internal controls – including their effectiveness in mitigating fraud risk;*
- *good practice not always being applied on a sufficiently consistent basis; and the tendency for some smaller firms to apply capped or limited sample sizes despite the significant risk area audited, or key judgements required.”* (FRC, 2021, s. 6)

Af ovenstående punkter, så kan flere punkter relateres til revision af regnskabsmæssige skøn, herunder bl.a. punkt to, hvor der kan relateres direkte til ISA 540 (revised), vedrørende revisors brug af professionel skepsis, herunder at udfordre ledelsens forudsætninger. Punktet viser, ligesom ved gennemgang af Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller, at der er indikationer på, at revisor ikke er god nok til at benytte sig af god revisorskik i form af professionel skepsis, når de skal udfordre ledelsens regnskabsmæssige skøn. Det tredje punkt, som er fremhævet, viser ligeledes, at der konstateret svagheder i en høj grad af de udvalgte revisioner, grundet dårlig anvendelse af revisors vurderinger eller estimer. Herudover, vurdering og estimer, kan det antages, at der også har været relation til konstaterede, mangler i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn. På dette område, skal revisor nemlig også foretages vurderinger og efterregning af ledelsens regnskabsmæssige skøn. Der er derudover også andre punkter, som kan relateres til skøn.

Der er gjort overvejelser, vedrørende om resultatet af kvalitetskontrol 2020/21 kunne have været anderledes, hvis den var foretaget med udgangspunkt i nogle andre parametre end var

tilfældet. Fokus fra FRC i kvalitetskontrollen, har som tidligere nævnt, også haft et øget fokus på problemstillinger for virksomheder og revisionerne, vedrørende effekten af Covid-19. Dertil, kunne det konstateres, at kvalitetskontrollen 2020/21 havde øget fokus på følgende brancher:

- *“Financial services;*
- *Construction and materials;*
- *Retail, including retail property;*
- *Travel and leisure; and*
- *Manufacturing.”* (FRC, 2021, s. 11)

Hvis der havde været overvejende fokus på rejsebranchen, så ville det være plausibelt, at det kunne have været sat skub i en nedadgående tendens i forhold til kvalitet ved revision af regnskabsmæssige skøn. Branchefokusset har dog spændt bredt, hvilket til gengæld understøtter indikationerne på, at kompleksiteten ved revision af regnskabsmæssige skøn, herunder efterlevelse af ISA (UK) 540 (revised), er høj og skaber mange udfordringer for revisionsvirksomhederne. Dette må antages enten at skyldes en ringere kvalitet i revisionsvirksomhederne end tidligere eller FRCs øgede fokus på afledte effekter ved Covid-19 i gennemgangen, som har udstillet problemstillingen yderligere.

Det har i sagens natur ikke været muligt at gennemgå kvalitetskontrol 2021/22, da denne ikke er udført og offentliggjort endnu, men denne er ligeledes vurderet særlig interessant at se nærmere på. Det skyldes, at FRC har beskrevet, at der i denne kvalitetskontrol fortsat vil være et fokusområde i de afledte effekter af Covid-19. Dette med udgangspunkt i især skøn i forbindelse med implementeringen af ISA (UK) 540 revised. Yderligere, kommer der også fokus på gennemgang af virksomheders politikker i relation til revision af besvigelser, samt revisions af besvigelser generelt, som ligeledes kan ses i klar relation til ISA'en (FRC, 2021, s. 12).

Ovenstående fokusområder i forbindelse med den næstkommende kvalitetskontrol er særligt interessante. Det er eftersom, at det i kvalitetskontrol 2020/21 kunne konstateres, at det netop var nogle af de specifikke områder, hvor der blev noteret fejl ved gennemgangen af de udvalgte revisioner. Herunder, blev der blandt andet konstateret fejl i revisioner i forbindelse med at udfordre ledelsen skøn (FRC, 2021, s. 24). Dette ikke kun i relation til én bestemt regnskabslinje, men problemstillingen udgjorde en stor del af de identificerede forhold i flere aspekter af revisionerne. Der blev f.eks. også sat fokus på den manglende evne til revision af

regnskabsmæssige skøn i forbindelse med going concern vurderingen, som for flere virksomheder var mere væsentlige i perioden end sædvanligt (FRC, 2021, s. 26).

5.6 Opsummering af FRCs kvalitetskontroller

Gennemgangen af FRCs kvalitetskontrol 2020/21, har resulteret i flere interessante observationer med hensyn til udvikling i kvaliteten af de udførte revisioner.

Antallet af udførte gennemgange var på 147, hvilket er flere end forrige år og det højeste antal gennemgange i hele den 5-årige periode, der er sammenlignet med. Det viser et større engagement fra FRC, og intensiveringen af antallet og det øgede scope i gennemgangene, kan antages at være grundet forrige gennemgangs utilfredsstillende resultat. Gennemgang af kvalitetskontrol 2020/21 og FRCs bemærkninger, beretter nemlig om, at der i de udvalgte revisioner, bliver identificeret fejl og mangler, der gør at kvaliteten ikke er på et acceptabelt niveau. Det kommer til udtryk i kvalitetskontrollen ved, at der er som illustreret i gennemgangen, målt på en 5-årig periode, har været en stigning i antallet af gennemgange som enten har medført konklusionen *improvements required* eller *significant improvements required*. Det har ikke kunne defineres klart, hvorvidt udviklingen skyldes, at revisor har gjort et dårligere stykke arbejde end tidligere, eller om det har været resultat af nye udfordringer i form af markedsusikkerhed fra Covid-19 eller øgede revisionsmæssige krav fra blandt andet implementeringen af ISA (UK) 540 (revised). Den negative udvikling antages ikke at være resultat af, at revisionsvirksomheder gør tingene dårligere end tidligere. Derimod, at øgede krav kan have gjort arbejdet sværere at udføre, og dertil har Covid-19 også gjort arbejdet sværere at udføre.

Det har ud fra FRCs kvalitetskontrol ikke været muligt, at lave en præcis opdeling af hovedtyper af identificerede forbedringspunkter, som i forbindelse med Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller. Til gengæld, bliver der imidlertid oplistet en mere forklarende beskrivelse af, hvilke forskellige forhold som er konstateret ved gennemgangene. Her har det kunne konkluderes, at flere af forholdene i høj grad kan relateres til ISA 540/ISA (UK) 540 (revised), vedrørende regnskabsmæssige skøn. Det har vist, at der foreligger en udfordring for revisorerne i forbindelse med at revidere området, herunder udfordre ledelsens skøn.

FRC vil fortsætte med, at have et øget fokus rettet mod gennemgang af revisionsvirksomhedernes arbejde med de afledte effekter af Covid-19, som i høj grad er forbundet med usikkerhed og dermed i sagens natur også regnskabsmæssige skøn.

Derudover, vil der også være fokus på implementeringen af ISA (UK) 540 (revised), som omhandler øgede krav til førnævnte regnskabsmæssige skøn.

5.7 Sammenholdelse af kontrolrapporter og ISA 540 (revised)

Kontrolrapporterne fra både Erhvervsstyrelsen og FRC viser, at der kan konstateres en høj grad af fejl i forbindelse med udvalgte revisioner i Danmark og Storbritannien. Heraf, vedrører mange af de konstaterede fejl skønsmæssige poster i regnskabet, hvilket kunne ses direkte i FRCs kvalitetskontrol, og antagelsesvist i Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol, ud fra de hovedtyper af fejl, der blev fremlagt i den forbindelse. Det kan indikere, at revision af regnskabsmæssige skøn, skaber store udfordringer for revisionsvirksomhederne i Danmark, hvor ISA 540 derfor i mange tilfælde ikke bliver tilstrækkeligt efterlevet. Derudover, kunne man se de samme tendenser i Storbritannien. Her kunne det ved gennemgangen ses ud fra perioden, at succesraten i gennemgangene ikke var blevet højere efter implementeringen af ISA (UK) 540 (revised), men tværtimod. Ikke nødvendigvis, fordi den ajourførte standard medfører højere krav til revisor, men muligvis i en kombination af et øget fokus i retning af regnskabsmæssige skøn som er et komplekst revisionsteknisk område. Yderligere, en turbulent periode med Covid-19, som har medført øget usikkerhed om fremtiden og dermed vurderet, at have sat sit præg på regnskabsmæssige skøn.

Som beskrevet i forbindelse med redegørelsen for ISA 540 (revised) i kapitel 3, blev det konkluderet, at den opdaterede standard har betydet øgede krav til revisor. Det kunne dog være relevant at overveje muligheden for, om de øgede krav kan have afledt effekt på kvaliteten af fremtidige revisioner, især når det har kunne konstateres, at de skønsmæssige poster har resulteret i mange identificerede forbedringspunkter fra tilsynsmyndighederne.

Da de eneste tilgængelige data, som kunne bidrage til at konkludere på effekterne fra implementeringen af ISA 540 (revised), stammer fra FRCs kvalitetsrapport og viser en nedadgående tendens, kunne det tale for en negativ afledt effekt. Det vurderes dog ikke at være tilstrækkeligt bevis, da data for den tendens må antages at være påvirket af støj. Dette i form af, at der ikke er tale om et normalt regnskabsår med "business as usual" fra FRC, som har haft øget fokus på området, og afledte effekter for Covid-19, som tidligere nævnt. Man kan dog eventuelt tale for afledte effekter, som kunne gå i begge retninger. De nye krav kunne have negativ påvirkning på resultaterne fra kvalitetskontrollen, ved at der nu er oplistet nogle krav som revisor skal efterleve, som de ikke tidligere har skulle følge på samme måde. Når det er sagt, så kan det også antages at have en positiv effekt på

kvalitetskontrollerne på sigt. Dette grundet, at de tre overordnede nye krav på området, som tidligere nævnt vedrører nedenstående punkter:

- Opnåelse af revisionsbevis gennem de efterfølgende begivenheder
- Test af, hvordan ledelsen har udarbejdet det regnskabsmæssige skøn
- Udarbejdelse af revisors punkttestimat eller punktinterval.

Det er interessant at bemærke, at punkterne ikke beror på nye revisionshandlinger indenfor området. Det er handlinger, som altid har været en almindelig del af processen ved revision af regnskabsmæssige skøn. ISA 540 (revised) er blevet mere veldefineret, og for revisionsvirksomheder som måske ikke har arbejdet med tilstrækkelig kvalitet, når de har skulle revideret regnskabsmæssige skøn, så kan man nu i højere grad se af ISA 540 (revised), hvilke specifikke revisionshandlinger, som skal udføres. Dette må antages at kunne påvirke resultaterne af kvalitetskontrollerne positivt.

Der er foretaget interview omkring nogle af disse aspekter ved udarbejdelsen af ISA 540 (revised). Interviewet er udført med en interviewperson, som er vurderet specialist indenfor området, grundet vedkommendes baggrund indenfor AQRO i Deloitte, samt en uddannelsesmæssig baggrund som statsautoriseret revisor.

Interviewpersonen blev stillet følgende spørgsmål, om han mener, at de nye krav i standarden hjælper revisor tilstrækkeligt eller om de stiller for mange krav til revisor. Til dette, svarede vedkommende følgende:

”Jeg mener, at det hjælper revisor til at komme hele vejen rundt omkring og i særdeleshed, når man har med skøn at gøre, så mener jeg, at det hjælper. Jeg kan også selv se på de forespørgsler som vi får ind, vedrørende regnskabsmæssige skøn, at der er nogen der bliver tvunget til at tænke over noget de ikke har skulle tænke over før. Det gør at vi udfordrer og kommer tættere på de her skøn, på en måde som vi ikke tidligere har fået gjort. Så kan man spørge sig selv om det så er nødvendigt, at vi gør det, og det mener jeg helt bestemt, at det er. Jeg tror, det er et område som vi har underrevideret tidligere.”

- Interviewperson 2

Her bliver der talt for, at kravene vil øge kvaliteten af fremtidige revisioner på området, hvilket understøtter førnævnte antagelse om en positiv effekt. Det kunne ligeledes være interessant at overveje om kravene kunne bidrage til, at revisor bliver bedre til at identificere besvigelserisici, hvor ledelsen måske kunne have incitament til udføre besvigelser. Til dette, svarede vores interviewperson følgende:

”Det synes jeg faktisk er ret interessant, fordi jeg tror at i den virkelige verden, der tror jeg faktisk ikke, at vi kommer til at se flere besvigelssager. Jeg tror det der kommer til at ske er, at vi kommer til at komme tættere på de her væsentlige skøn, hvor ledelsen har været inde og dreje på nogle skøn og vi kommer til at udfordre de situationer, hvor ledelsen går ind og rette nogle ting på baggrund af det vi har udfordret. Man kan så sige, at har det været situationer med regnskabsmanipulation? Det har det måske, men vi kommer aldrig til at behandle det på den måde, men som en almindelig fejl, fordi ledelsen højst sandsynligt i de situationer vil sige, at det er en fejl og det selvfølgelig skal rettes.”

- Interviewperson 2

Dette vurderes som værende et realistisk scenarie, hvor det er svært for revisor at bevise, at ledelsen har begået besvigelser i mange tilfælde. Det skyldes, at der kan være væsentlig usikkerhed forbundet med udarbejdelse af skøn, hvor mange forskellige fagpersoner, vil kunne komme frem til forskellige resultater. Medmindre, der er tale om specifikke tilfælde eller f.eks. dokumenter som afslører, at ledelsen har handlet i ond tro i forbindelse med udarbejdelse, så vil det være svært for revisor at bevise besvigelserne. Det kan dog berette om, at ledelsen ikke er kompetente til at udarbejde regnskabsmæssige skøn, hvilket blot tillægger området yderligere fokus fra revisionen fremover. Det er dog imidlertid stadig meget positivt, hvis de øgede krav kan hjælpe revisor med at opdage fejl i ledelsens skøn. Selvom det muligvis ikke kan bevises, at der er foregået besvigelser, så vil beløbet stadig blive rettet, hvilket betyder, at revisor kan have undgået væsentlige fejl i regnskabet om det skyldes besvigelser eller fejl – det bidrager til efterlevelse af ISA 240, herunder *Revisors ansvar*.

5.8 Delkonklusion

På baggrund af gennemgang af resultater fra kvalitetskontrollerne blev det konstateret, at tilsynsmyndighederne finder mange fejl og forbedringspunkter i de udvalgte revisioner. Identificerede punkter, vedrører i høj grad forhold med relation til regnskabsmæssige skøn. Dette på baggrund af resultaterne fra både Erhvervsstyrelsens og FRCs kvalitetskontroller, hvilket viser en tendens, som tyder på, at det ikke kun er en udfordring for de danske revisionsvirksomheder, men meget muligt en generel udfordring i branchen.

Grundet et turbulent år i perioden for FRCs kvalitetskontrol, hvor flere forhold har spillet ind, har det ikke kunne bevises ud fra dette, om der har været positiv eller negativ afledt effekt på revisionernes kvalitet, som følge af implementeringen af ISA 540 (revised). Det kan dog konkluderes, at resultaterne har vist en negativ udvikling med hensyn til fald i andelen af gennemgange udført uden anmærkninger. Dertil, kan det konkluderes, at en markant andel

af anmærkningerne har relation til revision af regnskabsmæssige skøn, hvorfor området vurderes særligt interessant at se nærmere på.

Der er efterfølgende blevet lavet en sammenholdelse fra kvalitetskontrollerne til ISA 540 (revised), hvilket på baggrund af gennemgået materiale og anvendelse af interview med en specialist på området, har bidraget til relevante antagelser. Dette i form af antagelse om, at implementeringen af ISA 540 (revised) kan påvirke revision af regnskabsmæssige skøn i en positiv retning med øget kvalitet – herunder, færre væsentlige fejl i årsrapporter i fremtiden.

Det er på baggrund af gennemgangen vurderet, at ISA 540 (revised) i højere grad kan ses som værende en hjælp til revisionsvirksomhederne, end noget der resultere i en øget arbejdsmængde og ikke skaber værdi. Dette blandt andet også, fordi handlingerne i forvejen er almindelige revisionshandling, som blev udført før den nye standard.

KAPITEL 6 – Analyse ISA 240

- 6.1 Indledning til analyse af ISA 240
- 6.2 Sammenhænge mellem ISA 540 (revised) og ISA 240
- 6.3 Forbedring af revisionskvaliteten ved ISA 540 (revised)
- 6.4 Gennemgang af udfordringer
- 6.5 Forbedringsforslag til ISA 240
- 6.6. Observation 1 – Henviſning til krav
 - 6.6.1 Forslag
 - 6.6.2 Vores vurdering
- 6.7. Observation 2 – Øget præcisering
 - 6.7.1 Forslag
 - 6.7.2 Vores vurdering
- 6.8. Observation 3 – Øget vejledning
 - 6.8.1 Forslag
 - 6.8.2 Vores vurdering
- 6.9 Delkonklusion

Afsnittet indeholder:

Denne del af afhandlingen indeholder en dybdegående analyse af ISA 240, som omfatter revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber. Hertil kigges ind i eventuelle forbedringer, som er understøttet af vores informanter efterfulgt af vores vurdering herpå. I tillæg til dette, er der også indeholdt en analyse der belyser sammenhænge mellem ISA 540 (revised) og ISA 240, samt om den ajourførte standard, er med til at nedbringe risikoen for besvigelser.

KAPITEL 6. Analyse ISA 240

6.1 Indledning til analyse af ISA 240

Selskabsejere bliver i større grad sigtet for økonomisk kriminalitet, sammenholdt med tidligere år. Ved sammenholdelse af selskabsejere og ejere af enkeltmandsvirksomheder, er det selskabsejerne der hyppigst bliver sigtet for økonomisk kriminalitet. I 2009 var to ud af ti virksomhedsejere, som var sigtet for økonomisk kriminalitet, ejere af et selskab. Dette tal har haft en markant udvikling fra 2016, hvor det var fire ud af ti virksomhedsejere, som ejede et selskab, der var sigtet for økonomisk kriminalitet (FSR, 2021, s. 27).

Der kan være flere årsager til hvorfor der er en stigning i at flere ejere af selskaber begår økonomisk kriminalitet. En forklaring på dette kunne være, at færre selskaber bliver kontrolleret af skattemyndighederne eller indførelsen af iværksætterselskaber i 2014, der gjorde det nemt og billigt, at starte selskaber op med begrænset hæftelse. En anden mulig årsagsforklaring kunne være, at revisionspligten blev lempet flere gange over den pågældende periode, hvilket alt andet lige har medført, at en stor gruppe ikke længere har været under kontrol eller har fået kontrolleret deres regnskaber (FSR, 2021, s. 29).

Det skal ligeledes pointeres, at stigningen i den økonomiske kriminalitet kan have en årsagssammenhæng ved, at der har været en markant udvikling i antallet af aktive selskaber, hvilket kan være præget af den lempede revisionspligt. Dette har medført, at der på under 15 år er 170.000 selskaber, der har fravalgt revisionen, og dermed også bevidst fravalgt den præventive kontrol, der foreligger ved den uafhængige kontrol af skat og regnskab (FSR, 2021, s. 3).

Som følge af den stigende tendens til at begå økonomisk kriminalitet i selskabsregi, er det derfor betydningsbærende, at kigge ind i hvordan man kan identificere mulige besvigelserisici, hvor selskaber har revisionspligt. IAASB er i gang med sin egen gennemgang af ISA 240, hvilket kan være tidskrævende proces før en ajourført version af ISA 240 træder i kraft. I Storbritannien har FRC udarbejdet deres egen ajourførte udgave af ISA (UK) 240. ISA'erne (UK) er baseret på de samme internationale stander, der er udstedt af IAASB. Forskellen ligger overordnet set i, at standarderne er blevet udvidet med yderligere krav og vejledninger og præciseringer for at imødekomme specifikke britiske lov- og reguleringskrav, som er passende i Storbritanniens nationale lovgivningsmæssige, kulturelle og forretningsmæssige sammenhæng.

I oktober 2020 udsendte FRC en offentlig høring om et eventuelt forslag om, at ajourføre ISA (UK) 240. Denne høring sluttede den 29. januar 2021, hvor FRC havde modtaget svar fra deres udsendte høring. FRC havde herefter overvejet de modtagende svar, hvorefter de

udsendte en endelig ajourført ISA (UK) 240 standard, der har virkning fra 15. december 2021 for revisioner, hvor tidlig implementering også er muligt (FRC, 2021, s. 2).

6.2 Sammenhænge mellem ISA 540 (revised) og ISA 240

For at klarlægge om der er en konkret sammenhæng mellem ISA 540 revised herunder ISA 240, har vi indledningsvist interviewet vores informant fra det revisions tekniske udvalg fra FSR, som informerer os omkring følgende:

”Jeg kan simpelthen ikke huske, om der er en direkte sammenhæng, eller nogle conforming amendments til 240, men jeg vil næsten tro der ikke var det. Du kan måske lige undersøge om der bag ved ISA 540 er X antal sider med confirming amendmends.”

- Interviewperson 1

Som følge af ovenstående gennemgang har vi derfor sammenholdt begge standarder, hvor der i vejledning refereres fra ISA 540 til 240 eller modsætningsvis. Til dette er der udarbejdet en oversigt, hvor man konkret kan se at der i standardernes vejledninger refereres fra den ene standard til den anden, se venligst bilag 2.

For at belyse hvorvidt der er en sammenhæng mellem ISA 540 (revised) og ISA 240, er der foretaget en gennemgang af de områder, hvor der ses en klar sammenhæng fra ISA 540 (revised) til ISA 240. Det er vigtigt at pointere, at revisors opgave er at tage højde for muligheden for besvigelser, uanset tidligere erfaringer med den pågældende virksomhed. Hertil skal revisor gøre en aktiv indsats i forhold til besvigelser, hvis der efter revisors opfattelse er begrundet mistanke til, at der er uoverensstemmende udtalelser fra den daglige og øverste ledelse, hvilket kan indikere ledelses bias. Dette kunne også indebære mistanke om autenticiteten af de dokumenter, der er tilvejebragt til revisor. Det er derfor en nødvendighed, at revisor i disse tilfælde også overholder kravet omkring hurtighed og nøjagtighed.

For at fastlægge hvor ledelsens muligvis kunne have størst incitament til at udøve regnskabsmanipulation, har vi til dette forespurgt vores informant, hvilket område/tilfælde inden for regnskabsmæssige skøn vedkommende vil vurdere, ledelsen har største incitament til at udøve regnskabsmanipulation, hvortil vi blevet informeret omkring følgende:

”Det kan selvfølgelig være på alle skøn, men det klart, det jo ikke på afskrivningsperioden incitamentet ligger. Det jo nok mere når man er ovre i goodwill, hvor der er nedskrivningsbehov, og man så ikke nedskriver eller hensættelser til en retssag hvor man selv vurderer man vinder den og derfor ikke hensætter til denne.”

-Interviewperson 1

På baggrund af ovenstående vurderes det, at der kan være et incitament til regnskabsmanipulation ved alle regnskabsmæssige skøn, hvorfor der skal foretages en konkret vurdering af de respektive skøn. Som følge af vores gennemgang af ISA 540 (revised) i redegørelsen er det vurderet at nedenstående punkter, har en sammenhæng til ISA 240, hvor det vurderes at man bør tage stilling til disse:

- ISA 540 (revised), afsnit 23(b), 24(b), 25(b) – som omhandler vurderinger ved valg af metode giver anledning til indikatorer for mulig ledelsesbias.
- ISA 540 (revised), afsnit 32 - Indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen
- ISA 540 (revised), afsnit 33(a) – Foretagelse af overordnet vurdering baseret på de udførte revisionshandlinger

Alle ovenstående punkter er vurderet til at have en sammenhæng til ISA 240, hvorpå det vurderes at man i ISA 240 efterlever disse retningslinjer, der relaterer sig til regnskabsmæssige skøn. Det vurderes ligeledes at ved overholdelse af disse at man forbedrer håndtering af ISA 240. Dette er er yderligere behandlet under afsnit 6.6.

6.3 Forbedring af revisionskvaliteten ved ISA 540 (revised)

Kendskabsgraden til revisionstandarden ISA 540 (revised) er steget markant i takt med at denne er blevet ajourført. Dette har ikke nødvendigvis betydet, at den tidligere standard ikke har været tilstrækkelig, men det kunne være meget muligt, at der ikke var det store kendskab til denne. De nye krav i ISA 540 (revised) kan muligvis have en negativ effekt f.eks. ved at miste nogle af brugerne, som kan være de mindre revisionshuse der ikke er særlige ressourcestærke som de større revisionshuse. Man må alt andet lige antage, at præcisering af kravene i ISA 540 (revised) vil have en positiv indvirkning, da en øget præcisering må antages at give en øget revisionskvalitet. Et øget fokus på standarden særligt fra de større revisionshuse vil alt andet lige også have en indirekte effekt på brugernes kendskabsgrad til standarden.

For at understøtte vores antagelser, har vi interviewet vores informant fra det revisions tekniske udvalg i FSR. Vi har indledningsvist forespurgt informanten om ISA 540 (revised) stiller for mange krav til revisor.

Til dette har informanten svaret følgende:

”En af de kommentarer vi havde til denne standard i revisionsteknisk udvalg, var jo, at når man er nede i de små ukomplicerede skøn behøver vi så at tænke alt det her? kan vi ikke nøjes med at tænke alt det her, hvor der er significant risk, i stedet for altid og gå ned og

dokumentere alle skøn. Vi har måske gjort for meget ud for mange ting, i stedet for at gøre meget ud af de vigtige ting.”

- Interviewperson 1

Vurdering fra vores informant er, at ISA 540 (revised) nok ikke stiller for mange krav, men fornuftige krav til revisor, hvor fokus skal være rettet mod de områder, som kan udgøre en væsentlig fejl eller, hvor vi har en signifikant risiko. I tillæg til dette, giver det anledning til, at spørge ind til, om den ajourførte standard har formået, at forbedre revisionskvaliteten, hvilket vi har forhørt vores interviewperson 1 omkring.

Til dette har vores informant svaret følgende:

” Det vil den helt klart, det kræver at den er implementeret ordentligt. De virksomheder hvor der er goodwill, der har det nok kørt relativt godt i forvejen, men når man så kommer ned i niveau 2 af skøn, så er graden f.eks. ved ”expected credit loss”, er jeg ikke sikker vi har være lige så dygtige til det, eller lige så rigide i vores metoder. Jeg tror i hvert fald det kommer til at give et løft, og at tænke over brugstider på anlægsaktiver, jeg ved godt det er nogle småting, men det kommer til at betyde noget, at man gør sig overvejelser omkring det, fremfor det ikke bare er noget revisor har skrevet af efter den interne skabelon f.eks. at IT afskrives mellem 3-5 år.”

- Interviewperson 1

Informanten vurderer, at ISA 540 (revised) vil øge revisionskvaliteten, især hvis denne er implementeret korrekt. Dette kræver ligeledes gensidig parathed fra klientens side således, at de har de rette kompetencer og den fornødne dokumentation klar, vedrørende de regnskabsmæssige skøn.

6.4 Gennemgang af udfordringer

Det øgede fokus på besvigelser er kommet efterfulgt af de mange erhvervsskandaler, der har været over den seneste tid, hvor hovedårsagen til skandalerne har været besvigelser. Den afledte effekt af dette er, at samfundet retter fokus mod besvigelser og revisors ansvar, hvilket har været en motiverende faktor for, at skabe bedre værktøjer til revisor, som kan identificere disse. Dette kunne f.eks. være dataanalyse, hvilket er meget udbredt blandt de større revisionshuse. Det kan således antages, at den øgede revisionsindsats kommer som en direkte reaktion fra samfundets forventninger til revisor. Derfor kan det være svært, at måle om konkrete skærper ved revisionsstandards kan gå hen og have en reel effekt. Hertil

kan det også være svært for revision at forklare klienterne, at de skal overveje besvigelser, hvilket kan være problematisk i form af, at klienten kan anse dette som værende mistillid fra revisors side. Tager man udgangspunkt i de senere års afsløringer af besvigelser i erhvervslivet, som blandt andet KNI-sagen (Sermitsiaq AG, 2021), kan det være svært, at afgøre om ISA 240 reel set har haft nogen effekt på opdagelsen af besvigelser. ISA 240 er grundlæggende en vejledning, der dikterer god skik for revisorer, men det skal dog fremhæves, at der ikke tale om et udtømmende værktøj eller en vejledning til opdagelse af besvigelser. ISA 240 er med til at belyse områder, hvor der være en høj iboende risiko for besvigelser. Dette er dog ikke de samme risikofyldte områder for alle virksomheder, men standarden skal ses som værende en ramme for, hvad man som revisor bør gøre. I den forbindelse er det vigtigt at pointere, at udfordringer der ses, ikke udmunder i at revisor skal være bedre til at opdage besvigelser. Fokus skal henledes til den gode revisorskik og den antagelsesvisse påvirkning, som ISA 540 (revised) har haft på ISA 240, hvortil det vurderes, at der bør være en øget præcisering. Det kunne derfor være interessant, at høre vurderingen fra vores informant i det revisionstekniske udvalg i FSR, om kravene i ISA 540 (revised) vil hjælpe med at identificere mulige besvigelsesrisici og løfte revisionskvaliteten.

” Den primære besvigelsesrisiko her, er jo management bias, når man vælger forudsætninger, ligger man sig så helt ude i ydre punktet, der kan give en gunstig udvikling. Det kunne f.eks. være, at man holder fast i, at der ikke skal ske en nedskrivning, da det er mig, der har købt det for 3 år siden. Hvis det f.eks. var goodwill, er det mig, der er en klovn, der har betalt for meget for det, det går ikke, så vi ændrer lige WACC'en lidt ned og skønner, at omsætningen stiger lidt mere.

Man har jo historisk set ikke tænkt, at det jo er besvigelser det her, men det er jo en form for regnskabsmanipulation, og så længe vi trækker ledelsen ind, og siger det her skal lige tages i betragtning, så det måske gået uden at man har snakket, at det har været bias, men i bund og grund var det egentlig det, som det var udtryk for”

- Interviewperson 1

Informantens udtaler, at man ikke rigtig har tænkt over, at det er besvigelser der gør sig gældende, og samtidig bekræfter han, at man ved ISA 540 (revised) udfordrer ledelsen på de forudsætninger, der er lagt til grund for skønnet. Hertil må det antages, at man i et vist omfang identificerer mulige besvigelsesrisici ved gennemgangen af regnskabsmæssige skøn med ledelsen.

Det naturlige spørgsmål fra vores side vil herefter være, om der er konkrete revisionshandlinger indenfor faser i revisionen, som revisor bør udføre for at leve op til kravene i ISA 540 (revised), der har direkte sammenhæng med ISA 240.

I forbindelse med dette, udtaler interviewperson 1 følgende:

”Det er jo når man skal vurdere om der er management bias, der en stand-back-procedure, hvor man laver en overordnet vurdering af, hvad man har indhentet af revisions bevis, og hvilke ”assumptions” der har været i forbindelse med fastlæggelse af skønnet, og måske sætte spørgsmål til f.eks. hvorfor kører virksomheden hele tiden i højre side. Kunne det være fordi de gerne ville opnå et højre resultat, hvis de måske havde lagt sig i midten hvor ligger vi så? Vil det have betydning for en væsentlig fejl? Det skal man lige have tænkt igennem”

- Interviewperson 1

Den direkte revisionsmæssige handling er efter informantens vurdering stand-back-proceduren, der er udført ved de regnskabsmæssige skøn. Denne handling har en direkte sammenhæng med ISA 240. Stand-back-proceduren er der redegjort for i afsnit 3.5, punkt 5.

6.5 Forbedringsforslag til ISA 240

I takt med at samfundet udvikler sig, herunder den digitale transformation, som indebærer IT og alternative aflønningsformer, vil dette også medføre, at der antagelsesvis vil være besvigelserformer, der bliver mere avanceret. Udadtil, vil det derfor ikke være lidt tvetydigt om de skærpede vejledninger og standarder, reelt set har en bedre effekt end tidligere. Dette er særligt grundet, at man i sjældne tilfælde kan tage højde for besvigelsermuligheder og risici på forkant, som vil medføre, at revisor vil halte bagefter (Kiertzner, 2006).

I den nuværende ISA 240 standard, er der særligt sat fokus på, at gøre revisor opmærksom på, at der skal tages stilling til besvigelser, som kan lede til væsentlig fejlinformation i årsrapporten. Der skal her henledes opmærksomhed til, at der ikke har været en større ændring i forhold revisors ansvar for opdagelse af besvigelser. I 1965 ansås revisor heller ikke som værende ansvarlig for manglende opdagelse af besvigelser og holdningerne har ikke ændret sig væsentligt, da den nuværende regulering påpeger, at revisor kun kan ifalde ansvar, hvis revisor ikke har overholdt god skik. Der blev særligt lagt vægt på, at revisionens formål ikke var at afsløre besvigelser eller andre former for misligheder, og selvom det ofte er tilfældet (FSR, 1965).

Hvorvidt årsrapporten lever op til årsregnskabslovens krav om et retvisende billede ligger derved hos den pågældende virksomhedsledelse. Hertil er det virksomhedens ledelse, der er ansvarlig for at iscenesætte relevante interne kontroller, og have en etisk virksomhed, der kan være med til at forebygge besvigelser. Det medfører dog ikke, at revisor er helt uden ansvar. Revisor er underlagt krav om at vurdere, hvorvidt årsrapporten er behæftet med væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser.

I anledning af dette, har vi gennemgået ISA 240 og sammenholdt med ISA (UK) 240 (revised), hvor vi har taget et uddrag af tre punkter, som vi vurderer, er væsentlige at have med, både grundet den stigende digitalisering og den påvirkning af ISA 540 (revised) der antages, at have en effekt på håndteringen af ISA 240. Formålet med analysen er, at belyse problemstillingen omkring ISA 540 (revised) og dets påvirkning på ISA 240. Derudover, en vurdering af, at der ligeledes skal være en yderligere præcisering af ISA 240. De primære krav til god revisionsskik kan findes i revisorlovens § 16.

Der vil i de efterfølgende afsnit, blive foretaget en gennemgang af disse tre punkter, hvor der bliver adresseret forskellen mellem ISA 240 og ISA (UK) 240 (revised). Dertil følger vores informanternes vurdering herpå, og afslutningsvis med vores synspunkter.

For en oversigt over sammenholdelse af de tre punkter, henvises der til bilag 1-3.

6.6 Observation 1 – Henvisning til krav

For at rationalisere, hvorvidt 1. observation skal medtages i ISA 240 som et krav eller vejledning, har vi interviewet vores informant fra det revisionstekniske udvalg i FSR (REVU), samt vores informant fra Deloitte's faglige afdeling (AQRO). Vi har spurgt ind til, deres vurderinger i forhold til nedenstående forslag, at man konkret i ISA 240 henviser til kravene i ISA 540 (revised).

6.6.1 Forslag

Som det fremgår af bilagets punkt 1, er der fra ISA (UK) 240 (revised), afsnit 32, pkt. 1, en specifik henvisning til kravene i ISA (UK) 540 (revised), afsnit 23(b), 24(b), 25(b), 32, 32D-1, 33(a).³ For uddybning af punkterne i ISA (UK) 540 (revised), henvises der til bilag 3.⁴

Punktet i ISA (UK) 240 (revised) går på følgende:

”Ved indhentning og evaluering af revisionsbevis vedrørende mulig ledelses bias i forbindelse med regnskabsmæssige skøn, skal revisor også overholde de relevante krav i ISA 540 (revised)”.

Vi har forespurgt vores informanter i forhold til, om denne observation skal medtages i ISA 240 som et krav eller vejledning, hvilket de har besvaret med følgende:

Interviewperson 1 (REVU):

”Det et godt spørgsmål. Det vil jo være naturligt, at have det her punkt med, men det er jo nok fordi, der ikke er lavet nogle ændringer til ISA 240, at det her punkt ikke er med. Det er

³ Bilag 1 – Overview – Egen tilvirkning

⁴ Bilag 3 – Reference forklaring – Egen tilvirkning

sjældent, man laver rettelser i kravene i andre standarder, når man opdaterer en standard”

Interviewperson 2 (Deloitte's faglige afdeling):

”Det kan jeg sagtens se jeg meningen med. Jeg ved faktisk heller ikke om der er noget i 240 i revised undervejs”

6.6.2 Vores vurdering

Vi vurderer, at forslaget skal med som et krav eller vejledning, hvilket særligt er grundet, at der ved alle regnskabsmæssige skøn kan være et muligt incitament til at udøve regnskabsmanipulation. Endvidere fordi, at mange af revisionshandlingerne, der foretages i ISA 540 (revised) - blandt andet, de udvidede krav omkring stand-back-proceduren, hvilket også vidner om sammenhængen mellem de to standarder. Det kan naturligvis hænge sammen med at ISA 540 for nylig er blevet ajourført og der ikke er sket opdatering af ISA 240.

6.7 Observation 2 – Øget præcisering

I forhold til vores observation 2 har vi identificeret, at der i ISA (UK) 240 (revised), afsnit A9, er vejledning i forhold til, at revisor bør benytte en ekspert til vurdering af autenticiteten af manuelle eller elektroniske dokumenter, og om man kan bruge disse som revisionsbevis. Observationen er gennemgået nedenfor.

6.7.1 Forslag

Det fremgår af bilagets punkt to, at der er yderligere præcisering i ISA (UK) 240 (revised), afsnit A9, i forhold til ISA 240, hvilket er understreget i følgende tekst:⁵

”En revision udført i overensstemmelse med ISA involverer sjældent autentificering af manuelle eller elektroniske dokumenter, og revisor er heller ikke uddannet som eller forventes at være ekspert i en sådan autentificering. Ikke desto mindre er revisor forpligtet til at overveje pålideligheden af oplysninger, der skal bruges som revisionsbevis. Når revisor identificerer forhold, der får revisor til at tro, at et dokument muligvis ikke er autentisk, eller at vilkår i et dokument er blevet ændret, men ikke videregivet til revisor, kan mulige procedurer til at undersøge yderligere omfatte:

- *Bekræftelse direkte med tredjeparten.*
- *Brug af en eksperts arbejde til at vurdere dokumentets ægthed”*

⁵ Bilag 1 – Overview – Egen tilvirkning

Til dette har vores informanter svaret følgende:

Interviewperson 1 (REVU):

"Selvfølgelig skal man tænke over det, men jeg kan bedre lide, at man i teamet er meget "alert" og hvis der så er en i teamet der siger, at her er der så noget der er mærkeligt, og hvis det er et meget afgørende bevis, så skal man have nogle andre kilder med og så skal man bruge sin sunde skeptisk og vurdere om det lyder rigtigt. Det afhænger også lidt af vigtigheden af beviset man indhenter, er det f.eks. vedr. en retssag, så tager man jo direkte kontakt til advokaten for at forstå sagen, og det skøn der er lavet.

Jeg kan jo godt lide at tingene er principbaseret, og gør noget mere ved nogle ting, der hvor det er nødvendigt, og der hvor det ikke er nødvendigt, gør man ikke mere. Der er ingen tvivl om, hvis man åbnede ISA 240, nu det ikke den der har været meget fokus på, eller jo det har faktisk alligevel, da der har været outreach event for ISA 240 og ISA 570, blandt andet afledt af Carillion-sagen i UK, og det er sikkert også det, der har fået UK til at pille lidt i deres standard.

Interviewperson 2 (Deloitte's faglige afdeling):

"Jeg tror bare, at det er svært at gå ind og definere nogle handlinger sådan helt generelt, som ikke kommer til at medføre nogle uhensigtsmæssigheder på steder, hvor det ikke er tiltænkt. Jeg er helt enig i at, og tænker også allerede det er dækket ind i ISA'erne, at vi skal ind og forholde os til de her ting omkring autenticiteten af fakturaer mv. og kontrakter. Så jeg synes jo egentlig, at de her forhold jo sådan set dækket af ISA'erne, det er jo et spørgsmål om hvordan vi anvender det og gør det i praksis. Jeg tror man skal passe på med i hvert fald at sætte offensive krav ind til specifikke handlinger i ISA'erne."

6.7.2 Vores vurdering

Vi vurderer, at tilføjelserne til den eksisterende vejledning i forhold til autenticiteten af dokumenter, især elektroniske dokumenter, er et vigtigt element, særligt grundet den stigende digitalisering, da det er blevet relativt nemt f.eks. at redigere i et PDF dokument, hvilket alt andet lige måtte antages at medføre, at det er nemmere at manipulere med regnskabet. Det skal dog pointeres, at revisor ikke er uddannet til, at vurdere autenticiteten af dokumenter, men revisor skal når denne har identificeret forhold der indikerer at et dokument muligvis ikke er autentisk, skal udføre yderligere handlinger i form af bekræftelse direkte med tredje part eller brug af en ekspert til at vurdere dokumentets autenticitet.

Vi vurderer derfor, at det kan være relevant at præcisere afsnittet i standarden. Særligt i relation til præcisering af elektroniske dokumenter, da ændringer af disse er let tilgængelige, og samtidigt også sværere at identificere.

Det kunne særligt være i sammenhæng med f.eks. debitorer, hvor man har et større tilgodehavende, men ikke vurderer, at der skal foretages en nedskrivning, da dette tilgodehavende er af et væsentligt omfang for virksomheden, hvor man muligvis kunne have incitament til at rykke datering et kvartal frem.

6.8 Observation 3 – Øget vejledning

Vi har observeret, at ISA (UK) 240 (revised), afsnit A9-1 ikke er medtaget i ISA 240, hvorfor vi i relation til dette har interviewet vores informanter omkring deres vurdering i forhold til ændringer af information ved f.eks. manipulation eller redigering/ødelæggelse og om de vurderer om dette vejledende punkt kan være en hjælp til at afdække regnskabsmanipulation.

6.8.1 Forslag

Af bilagets punkt tre fremgår det, at der i ISA (UK) 240 (revised), afsnit A9-1 er øget vejledning i relation til forfalskning, hvilket er yderligere præciseret ved følgende:

”Indgreb omfatter bevidst og uautoriseret ændring af information (f.eks. gennem ødelæggelse, manipulation eller redigering). Dokumenter, der er svigagtige eller er blevet manipuleret med, kan være svære at opdage. Forhold, der indikerer, at et dokument ikke er autentisk eller er blevet manipuleret med, kan omfatte:

- *Uforklarlige ændringer af det enkelte dokument modtaget fra ekstern part.*
- *Serienumre brugt er ude af rækkefølge eller duplikeret.*
- *Adresser og firmaemblemer er ikke som forventet.*
- *Dokumentstil er forskellig fra andre dokumenter af samme type fra samme kilde (f.eks. ændring i skrifttyper og formatering).*
- *Oplysninger, der forventes inkluderet, mangler.*
- *Fakturahenvisninger, der adskiller sig fra andre.*
- *Usædvanlige handelsbetingelser, såsom usædvanlige priser, renter, garantier og tilbagebetalingsbetingelser (f.eks. købsomkostninger, der forekommer urimelige i forhold til de varer eller tjenesteydelser, der opkræves for).*
- *Oplysninger, der forekommer usandsynlige eller inkonsistente med revisors forståelse og viden.*
- *En ændring fra underskriver.*
- *'Kopi' dokumenter præsenteret i stedet for originaler.*

- *Elektroniske dokumenter med en sidste redigeringsdato, der er efter den dato, hvor de blev præsenteret som afsluttet.”⁶*

Til dette har vores informanter udtalt følgende:

Interviewperson 1 (REVU):

”Handlingen her, den går jo mere på, at vi sætter spørgsmålstegn ved den dokumentation vi får stillet til rådighed, og det kommer lidt an på, hvordan systemerne ser ud, og hvordan det bliver lavet, og hvem der har adgang? hvem er inde over? Det måske lidt et ”overkill” bare at skal gøre det her, omvendt har jeg det også sådan at hvis en ledelse har været inde over og sagt det her projekt er 70% færdigt, kan vi lige rette fra 50 til 70% og om de så selv går ind og retter i regnearket, eller hvem der end gør det melder historien jo ikke noget om. Mange af de kunder jeg lige kan komme i tanke om, vil det her jo ikke være oplagt, men det kan da godt være, hvis man har en høj risiko kunde, hvor der er en ejer der skal til at sælge sin virksomhed til en kapitalfond, og gerne vil have maks ud af det og skruer maks op for alle parametrene, der skal man da tænke over det. Jeg synes, der er andre handlinger man kan lave, der er bedre f.eks. ved at lave en bagudrettet gennemgang, og hvor gode er de til at gøre et eller andet, og se hvem der har været med til at gøre det, og disse handlinger bør også lede til samme konklusion”.

Interviewperson 2 (Deloitte's faglige afdeling):

”Jo altså, hvis det er muligt, men der er jo også masser af de her igangværende arbejder, der bare bliver dokumenteret i Excel-ark, hvor jeg godt kunne forestille mig, at det er svært. Man kan nok godt se, hvem der har været den seneste, tror jeg i Excel, men jeg tror ikke der er en log, der går længere tilbage end den seneste person, mig bekendt i hvert fald, men selvfølgelig, hvis der er systemunderstøttelse til at sikre de her ting, men igen hvis der er offensive krav om, at vi skal tjekke log, og at der ikke er en log, så begynder det også at være svært at være revisor. Det igen tilbage til de offensive krav, dem tror jeg vi skal være forsigtige med i hvert fald. Det er ikke altid det er muligt”

6.8.2 Vores vurdering

Vi vurderer, at tilføjelse af denne vejledning til ISA 240 godt kunne gå hen og blive en anelse spidsfindig. Der er kan være fordele, der taler for, som kan eksemplificeres ved at man tager stilling til en form for log, hvis dette er muligt hos den enkelte klient, og her tager stilling til, hvem der er den sidste, der har været inde og redigere, eller foretage ændringer efter de har

⁶ Bilag 1 – Overview – Egen tilvirkning

leveret til revisor. Dette kan henledes til en form for IPE-test ("Information Produced by Entity"), hvor man tester informationer udarbejdet af klienten, såsom en aldersfordelt debitorliste. Revisionshandlingen skal her være observering, hvor man er opmærksom på, hvis der er forhold, der indikerer, at udtrækket muligvis er blevet manipuleret.

Modsætningsvis kunne ulempen være som vores interviewperson informerer os omkring, at man skal være forsigtig med, at sætte for offensive krav. Her henviser den anden informant til alternative revisionshandlinger, der vil lede til samme konklusion, som er en bagudrettet gennemgang, hvilket der vejledes omkring i ISA 540 (revised), som henviser til kravene i ISA 240, hvilket igen understøtter sammenhængen mellem de to standarder.

For at opsummere ovenstående har vi fra vores interviewperson hørt indtil omkring, om behov for ajourføring generelt, som har til opgave at oversætte og udsende IAASBs standarder i Danmark omkring dette, som har svaret følgende:

"Jeg synes ikke, at der er noget der brænder for at blive opdateret, det nogle store standarder vi har lige nu ISA 540 revised og ISA 315 revised er endnu større, de betyder rigtig meget, der kunne jo godt tænke mig, at man fik tid til at implementere dem rigtigt. Hvis vi snakker præcisering tilbage i 2009, var der klarificeringsprojektet, hvor man både lavede dem "clarified" og skrev dem om på en anden måde, og allerede lavede nogle af dem om revised dengang. Når man så kigger på ISA 315 revised så det faktisk blevet væsentlig bedre standard at læse, og sproget i det er bedre. Der er ingen tvivl om, hvis man skulle ajourføre ISA 240 uden i øvrigt at lave om på kravene som sådan, så ville man helt sikkert kunne gøre den bedre."

-Interviewperson 1

Vi vurderer, at der ikke er behov for de store ændringer i forbindelse med en ajourføring af ISA 240, men blot en øget præcisering af enkelte elementer. Det skal antageligvis være med til at understøtte, andre revised standarder, der måtte have en afledt effekt på håndtering af ISA 240.

6.9 Delkonklusion:

For at give en samlet vurdering, har vi vurderet, at to af punkterne kunne inddrages, hvis man kiggede ind i mulig ajourføring af ISA 240, som allerede er under behandling af IAASB ifølge FRC (FRC, 2021, s. 4). Endvidere som tidligere nævnt har FRC allerede introduceret en ajourført udgave af ISA 240, hvor der særligt skal henledes opmærksomhed til, at dette også er gjort blandt andet grundet den ajourførte ISA 540 (FRC, 2021, s. 3). Hertil er det

vigtigt at have for øje ved en mulig ajourføring, ikke at stille for offensive krav, hvor det kan begynde at blive svært for revisor.

Efter gennemgang vurderer vi særligt at punkt 1, har direkte relation til regnskabsmæssige skøn og under påvirkning af denne ajourførte ISA 540, at der kunne godt være tale om en øget præcisering. Det er dog bemærkelsesværdigt at fremhæve at i IAASBs oversigt over forbindelser mellem ISA 540 (revised) og andre ISA'er, hvor ISA 240 er ikke medtaget i deres udarbejdet diagram. Dette diagram viser sammenhænge mellem kravene i ISA 540 (revised), som skal være med til at hjælpe revisorerne med at forstå de vigtigste sammenhænge og anvende alle relevante krav i andre ISA'er i forhold til revision af regnskabsmæssige skøn (IAASB, 2020).

KAPITEL 7 – Case

- 7.1 Casebeskrivelse
- 7.2 Revisors indledende overvejelser
- 7.3 Praktisk tilgang og vejledning til revision af skønnet
- 7.4 Identificering og forståelse af skønnet udøvet af ledelsen
- 7.5 Retrospektiv analyse
- 7.6 Risikoklassifikation og fastlæggelse af revisionsstrategi
 - 7.6.1 Risikovurdering
 - 7.6.2 Iboende risiko
 - 7.6.3 Skønsmæssig usikkerhed
 - 7.6.4 Komplexitet
 - 7.6.5 Subjektivitet
- 7.7 Substansrevision
 - 7.7.1 Metode/model
 - 7.7.2 Betydelige forudsætninger
 - 7.7.3 Data
- 7.8 Fastlæggelse af beløbsinterval og evaluering af ledelsens skøn
- 7.9 Evaluering af skøn

Afsnittet indeholder:

Dette afsnit indeholder et praktisk eksempel på regnskabsmæssige skøn, hvor der tages udgangspunkt i en case med fiktive tal. Dette med henblik på at belyse de udfordringer, der er identificeret under afhandlingens analysedele.

Eksemplet er bygget på hensættelse til tab på debitorer, hvor der kigges nærmere ind på det fastsatte beløb for hensættelsen.

For at fastlægge rammerne herfor er der taget udgangspunkt i hele revisionsprocessen afgrænset til debitorer herunder hensættelse til tab.

KAPITEL 7. Case

Dette kapitel er baseret på en fiktiv case der er udarbejdet på baggrund af vores interviews, hvor vi har identificeret, udfordringer hvilket vil blive belyst i denne case. I forbindelse med dette har vi udarbejdet et praktisk eksempel på hensættelse til tab på debitorer, hvor der er valgt at have fokus på punktestimat udarbejdet af ledelsen. Det praktiske eksempel tager udgangspunkt i en fiktiv case, hvor vi vil komme ind på hele revisionsprocessen afgrænset til hensættelse til tab på debitorer.

7.1 Case beskrivelse

Foodservice A/S er landsdækkende totalleverandør til foodservicemarkedet, og er en af de tre største cateringgrossister i Danmark. Foodservice A/S ejes af et Holding selskab, der alene har til formål at eje aktier i selskabet. Selskabet følger kalenderåret som regnskabsår. Selskabets hovedaktivitet består af handel med fødevarer og non-food artikler til den professionelle storkøkkensektor og anden i forbindelse hermed bestående virksomhed samt serviceydelser.

Logistisk har Corona i den grad sat dagsordenen for Foodservice A/S. Det har i selskabet givet betydelige omvæltninger og udfordringer for Foodservice A/S, at restauranter, kantiner og hoteller med kort varsel blev tvangslukket i en længere periode. Kundernes evne til at projicere, deres indkøbsbehov har helt naturligt lidt under de vanskelige tider, og som grossist til branchen, har det for selskabets været ganske udfordrende, at opretholde en høj leveringssikkerhed, samtidigt med at de værner om at sikre, at de af hensyn til miljøet undgår madspild gennem kassation.

Foodservice A/S har mere end 50 års erfaring som grossistleverandør til foodservicemarkedet, og råder over et meget alsidigt sortiment med mere end 30.000 unikke varenumre. Deres sortiment består blandt andet af mejeriprodukter, kolonial, frugt og grønt, kød, fisk og skaldyr, drikkevarer, vin og spiritus, tobak, kage og desserter, non-food og økologi.

Anvendt regnskabspraksis for tilgodehavender fra salg

Tilgodehavender måles til amortiseret kostpris, der sædvanligvis svarer til nominal værdi.

Der nedskrives til nettorealisationsværdien med henblik på at imødegå forventede tab. Hvis der foreligger en objektiv indikation på, at et individuelt tilgodehavende er værdiforringet, foretages nedskrivning på individuelt niveau.

Tilgodehavender, hvorpå der ikke foreligger en objektiv indikation på værdiforringelse på individuelt niveau, vurderes der på porteføljeniveau for objektiv indikation på værdiforringelse. Porteføljerne baseres primært på debitorernes hjemsted og kreditvurdering i overensstemmelse med selskabets og koncernens kreditrisikostyringspolitik. De objektive indikatorer, som anvendes for porteføljer, er fastsat baseret på historiske tabserfaringer. Nedskrivninger opgøres som forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi af tilgodehavender og nutidsværdien af de forventede pengestrømme, herunder realisationsværdi af eventuelle modtagne sikkerhedsstillelser.

Hovedtal 2020 for Foodservice A/S fremgår af bilag 4.

7.2 Revisors indledende overvejelser

Som en del af planlægningen af revisionen Foodservice A/S, er der nedenfor fastsat følgende:

- Fastsættelse af væsentlighedsniveau herunder væsentlighed for regnskabets helhed, væsentlighedsniveau ved udførsel samt grænse for ubetydelig fejlinformation
- Risikovurdering
- Væsentlige risici (afgrænset til igangværende arbejder samt skøn)
- Revisionsmål
- Identificering af kontroller
- Fastlæggelse af revisionsstrategi

Væsentlighedsniveau

Væsentlighedsniveauet er fastsat primært ud fra omsætning, med skelen til årets resultat før skat, se bilag 4. Selskabet ejes af et Holding selskab, der vurderes at have omsætning som det vigtigste målepunkter for selskabets evne til at udvikle forretningen i en positiv retning og derved afkast til selskabets ejere. Derudover er selskabets bankforbindelse en af de vigtigste interessenter, og denne må også forventes at være mest interessant. Hertil er der fokus på årets resultat, da det er et udtryk for en sund forretning. Samtidig benyttes også aktivsum samt egenkapital som supporterende benchmarks, da høje niveauer for disse er et udtryk for en forretning, som kan levere positive afkast til ejerne fremover.

Vi har fastlagt væsentlighedsniveauet til 23.000 t.kr. Ikke-korrigerede fejl op til det beregnede væsentlighedsniveau vurderes ikke at ville give regnskabslæser en anden vurdering af selskabets udviklingsretning og -hastighed. Nærmere beskrivelse af omkring det fastsatte væsentlighedsniveau er beskrevet nedenfor.

Det primære benchmark omsætningen udgør 2,7 mia.kr. og med en range på 0,8-5 % svarer det til 21.832 – 136.450 t.kr.

De andre supporterende benchmarks aktivsum og egenkapital udgør i år hhv. 1.481.000 t.kr. med en range på 1-2 % svarende til 14.810 – 29.620 t.kr. og egenkapital på 417.000 t.kr. med en range på 1-3 % svarende til 4.170 – 12.510 t.kr.

Det supporterende benchmark taler derved for at fastsætte væsentlighedsniveauet i den lave ende af det primære benchmark. Vi vælger at fastsætte væsentlighedsniveauet til 23.000 t.kr. i år.

Væsentlighedsniveau ved udførsel

Baseret på vores forståelse af selskabet og dets miljø er dette fastsat til 70% af væsentlighedsniveauet svarende til 16.000 t.kr dette på baggrund af følgende faktorer:

- Direktionsledelse og nøglemedarbejdere er kompetente og erfarne.
- Ledelsen har altid været villig til fuldt ud at undersøge og korrigere fejlinformationer, der er identificeret under forudgående revisioner, og vi har ingen forventning om, at de ikke ville gøre det samme i den aktuelle revision, hvis vi skulle opdage fejlinformationer, som enhedens egne kontroller ikke forhindrede, opdagede eller korrigerede.
- Opgave risiko er vurderet for normal

Grænse for ubetydelig fejlinformation

Grænsen for klar og ubetydelig fejl fastsættes til 5% af væsentlighedsniveauet svarende til 1.150 t.kr. der vurderes ikke at ville give forkert billede af årsrapporten for regnskabslæser.

Fastlæggelse af væsentlighedsniveau	Interval		Fastlagt
t.kr.	0,8%	5%	
Væsentlighedsniveau	21.832	136.450	23.000
Væsentlighedsniveau ved udførsel	70%		16.100
Grænse for ubetydelig fejlinformation	5%		1.150

Figur 10: Fastlæggelse af væsentlighedsniveau - Egen tilvirkning

7.3 Praktisk tilgang og vejledning til revision af skønnet

For at kunne komme nærmere på den praktiske tilgang, er det essentielt at forstå forretningsgangen for tilgodehavender fra salg for Foodservice A/S. Der er nedenfor kort beskrevet forretningsgange dette efterfulgt af udfordringer til revision af det udøvede skøn.

Forretningsgang for debitorer

Kundeoprettelse – nye kunder

Når en ny kunde skal oprettes, modtager Controller 1 de fornødne oplysninger fra sales manager, hvor kunden så bliver oprettet i debitormodulet. Således kan sales manager ikke oprette debitorer og dermed sikrer, at der er en form for funktionsadskillelse.

Selskabet har sine primære kunder, hvorfor det er sjældent, at der oprettes nye kunder.

Ændringer i stamdata

Sales manager har igen ikke mulighed for at ændre i stamdata, men det er controller 1 der foretager disse ændringer. Selve ændringer bliver ikke godkendt, men disse bliver gennemgået så snart, der er registreret ændringer i debitorsystemet.

Kreditvurdering

I forbindelse med oprettelse af kunder foretages en kreditvurdering af den respektive kunde baseret på deres regnskab afhængigt af størrelsen af ordren. Er der tale om en større ordre, skal der foretages godkendelse i henhold til selskabets interne politikker omkring godkendelse af større ordrer. Her skal ordren godkendes på ledelsesniveau, og dermed kan ordren heller ikke gennemføres før dette.

I tillæg til ovenstående foretages der på månedlig basis afstemning af debitormodulet til finans. I forbindelse med dette forholdes der også til debitorer der er også til debitorer der er eventuelt overforfaldende med henblik på reservation til tab.

Særlige forhold vedr. hensættelse til tab:

I forhold til hensættelse til tab foretages der en månedlig vurdering af de respektive debitorer. Selve hensættelsen sker dermed ved en individuel vurdering samt en generel hensættelse der foretages på baggrund af selskabets interne politik.

Selskabet hensættelsespolitik er følgende:

- Ikke overforfaldne debitorer nedskrives ikke
- Overforfaldne debitorer på 0-3 måneder nedskrives ikke, da mange kunder har kreditdage på 2 måneder
- Debitorer der er overforfaldende med 3-6 måneder nedskrives med 5%
- Debitorer der er overforfaldende med 6-12 måneder nedskrives med 50%
- Debitorer der er overforfaldende med mere end 12 måneder nedskrives med 100%

I de kommende afsnit belyses vores indledende risikovurderingshandlinger, herunder identificering af skøn, og en forståelse af hvordan ledelsen udøver dette efterfulgt af de identificerede risici i relation til skønnet. Afslutningsvist vil der blive fastlagt revisionsstrategi og evaluering på det opnåede revisionsbevis. Nærværende fremgår også af nedenstående figur:



Figur 11: Risk assessment & Testing and evaluation - Egen tilvirkning

7.4 Identificering og forståelse af skønnet udøvet af ledelsen

For at kunne udfordre skønnet, er det særligt essentielt at vi forstår, hvordan ledelsen udarbejder skønnet, herunder de forudsætninger og data ledelsen ligger til grund for udøvelse af skønnet.

Forståelse af skønnet vil være med til at understøtte vores vurdering af den iboende risikofaktor deriblandt den skønsmæssige usikkerhed, kompleksitet og subjektivitet.

Metode, forudsætninger og data

I forhold til metoden som ledelsen gør brug af en matematisk beregning, som baserer sig på den aldersfordelte debitorliste. I tillæg til dette ligger der individuelle vurderinger af kunderne, hvor der kan forekomme nedskrivninger, såfremt der er indikationer på manglende betalingsevne eller betalingsvilje.

Data der ligger til grund for skønnet er en den aldersfordelte debitorliste, hvor evt. reguleringer i form af betalinger, krediteringer mv. er medtaget.

Foruden ovenstående er der også forudsætninger, som ligger til grund for skønnet, som oplyst i forretningsgangen gennemgår controlleren debitorerne en gang månedligt i relation til månedsluk. Her kigger man på de enkelte debitorer i forhold til, om der er indikationer på nedskrivning, herunder om der mangler hensættelse til overforfaldende debitorer eller om COVID-19, har givet anledning til forøgelse af nedskrivning af tilgodehavender o.l. til dækning af forventede fremtidige kredittab. Såfremt, man er længere fremme efter balancedagen, vurderes det, om der er indtruffet begivenheder efter balancedagen, der giver anledning til at værdien af tilgodehavenderne ud fra en individuel vurdering af de enkelte debitors betalingsevne, er forringet, fx ved betalingsstandsning, konkurs e.l. hvor nedskrivning foretages til opgjort nettorealiseringsværdi.

Vi har modtaget et totaludtræk fra kunden, der indeholder en aldersfordelt debitorliste pr. 31.12. Udtrækket fremgår af bilag 5.

7.5 Retrospektiv analyse

Forinden risikoklassifikation og fastlæggelse af revisionsstrategien er det relevant at kigge ind i en retrospektiv analyse af hensættelsen til tab på debitorer. Her vil man kigge ind i hvor meget, der var blevet hensat til sidste år og sammenholde dette med, det realiserede beløb. Dette vil være med til at indikere, om der er nogen uoverensstemmelser, med det udøvede skøn for indeværende år. Hertil, vil det give en vurdering af ledelsens kompetencer og effektivitet til fastsættelse af skønnet, sammenholdt med det realiserede beløb. Nedenfor er der sammenholdt ledelsens punktestimat for 2019 med det realiserede tab 2020:

Ledelsens punktestimat 31.12.19	Konstateret tab 2020
3.849.297	5.119.565

Det er bemærkelsesværdigt, at det konstaterede tab er højere end ledelsens punktestimat pr. 31.12.2019. Dette er særligt præget af, at ledelsen i deres vurdering har været lidt optimistiske, selvom verden har været præget nedlukning, og man i vurderingen ikke har haft kundernes manglende betalingsevne med.

Nærværende indikere at ledelsen i deres vurdering, ikke har haft manglende betalingsevne for øje, hvilket forøger den skønsmæssige usikkerhed, samt muligvis kan pege på svagheder i de interne kontroller og ikke mindst ineffektivitet i det udøvede skøn.

7.6 Risikoklassifikation og fastlæggelse af revisionsstrategi

7.6.1 Risikovurdering

I forbindelse med vores gennemgang af forretningsgange har vi fået en forståelse af hvordan skønnet er udøvet, hvor der i den indledende risikovurdering er identificeret og vurderet risiko for væsentlig fejlinformation. Dermed vil der i det kommende afsnit blive beskrevet den iboende risiko herunder den skønsmæssig usikkerhed, kompleksitet og subjektivitet forbundet med skønnet.

7.6.2 Iboende risiko

Der er mange forhold, der kan påvirke den iboende risiko tilknyttet regnskabsposten. Der er dog en række generelle, der kan gøre sig gældende, da man i fleste tilfælde kan antage, at der er tale om komplekse transaktioner, hvor der er væsentlig skøn relateret til opgørelsen af disse.

Derudover afhænger den iboende risiko også af spredningen af debitorer altså den geografiske placering, samt antallet og den beløbsmæssige størrelse af debitorerne. Sidst, men ikke mindst kan komplekse kundeaftaler, kredittid, kreditgivningspolitik også have en indflydelse på fastlæggelse af den iboende risiko.

Der er tale om en forholdsvis simpel virksomhed med almindelige debitorer uden nogen form for specielle forhold, der gør sig gældende, vurderes den iboende risiko for værende lav.

7.6.3 Skønsmæssig usikkerhed

Værdiansættelse af debitorerne vurderes i princippet løbende. I praksis er der størst fokus på dette op til månedsluk, hvor regnskabsafdelingen gør afdelingsledere opmærksomme på, at debitorer skal gennemgås med henblik herpå eventuelt nedskrivning. Individuelle vurderinger er i større omfang forbundet med skønsmæssige usikkerhed, da der ikke er tilstrækkelig fokus på eventuelt manglende betalingsevne. Foodservice A/S er i noget omfang påvirket af Corona pandemien da selskabets debitorer i høj grad er påvirket af den tvungne nedlukning. Usikkerheden omkring hele pandemien forøger den skønsmæssig usikkerhed, da der er tvivl om betalingsevnen hos selskabets debitorer, og skaber tvivl omkring selskabet kan inddrives dets tilgodehavender.

På baggrund af dette vurderes den skønsmæssige usikkerhed for værende høj.

7.6.4 Kompleksitet

Da ledelsen foretager vurderinger på debitorniveau, vurderes der ikke væsentlige ændringer i forhold til metoden eller datagrundlaget, men derimod selve forudsætningerne. Der kan være særtilfælde, hvor selskabets ledelse vurderer at der er behov for hensættelse til tab.

Dog er der tale om en forholdsvis simpel forretningsgang, samt transaktioner der er af lav grad af kompleksitet.

Med hensyntagen til ovenstående vurderes kompleksiteten tilknyttet regnskabsposten for værende lav.

7.6.5 Subjektivitet

Der er altid en vis grad af subjektivitet forbundet med vurderingen af værdiansættelsen af debitorer i form af nedskrivning af tilgodehavender. Covid-19-pandemien har også en indflydelse på selve subjektiviteten, grundet at der kræves en høj grad af professionel vurdering i relation til at indarbejde forudsætningen i skønnet. På grundlag af dette vurderer vi subjektiviteten for værende høj.

På baggrund af ovenstående forretningsgang har vi identificeret følgende risici og kontroller:

Væsentlige risici for tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser

Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser er overvurderet, fordi:

- Der er bogført fakturaer vedrørende fiktive kunder.
- De betalinger, der er modtaget fra kunderne, ikke er bogført i debitormodulet, eller indbetaling er registreret på forkert debitor

Tilgodehavender fra salg og tjenesteydelser er ikke værdiansat korrekt, fordi:

- hensættelser til tab på debitorer er fejlvurderet på baggrund af de forringede økonomiske forhold, der påvirker debitorernes betalingsevne.

Revisionsmål:

- Tilstedeværelse
- Fuldstændighed
- Værdiansættelse (afgrænset hertil)

Kontroller implementeret af selskabet:

- Ledelsen gennemgår debitorlisten og godkender den hensatte forpligtelse til tab på debitorer.
- Hvis kundens kreditmaksimum overskrides, behandles ordren ikke.
- Inddrivelsesprocedurer etableret af ledelsen foretages som forudsat.

I forbindelse med casen kigger vi ind i skønnet for debitorerne, vil den risiko der tages udgangspunkt i, være værdiansættelse af debitorerne med henblik på hensættelse til tab. For nærmere at præcisere, det vil risikoen lyde som følgende:

”Tilgodehavender fra salg er værdiansat forkert, grundet at hensættelse til tab er beregnet på uhensigtsmæssig metode, forudsætninger og/eller data.”

7.7 Substansrevision

På baggrund af de indledende risikovurderingshandlinger vurderes det, at der skal anvendes den teststrategi, hvor revisor tester den daglige ledelses udøvelse af det regnskabsmæssige skøn. Derigennem vil revisor få en overbevisning omkring, det udøvede skøn, samt om denne indeholder væsentlig fejlinformation.

I forbindelse med udarbejdelsen af teststrategien vil der indledningsvist blive begrundet for valg af den model, der gøres brug samt de væsentlige forudsætninger og data, der indarbejdes i forbindelse med fastlæggelse af beløbsintervallet der senere hen, vil blive sammenholdt med ledelsens estimat.

7.7.1 Metode/model

Den mest passende model til fastlæggelse af selve punkttestimatet er modeludviklet af os selv, der vurderes anvendelig inden for en bestemt sektor eller branche. Da der er tale om en forholdsvis simpel model er det essentielt at fremhæve, at der kan være forhold som der skal tages med i betragtning eksempelvis eksterne forhold, der gør sig gældende der bunder ud i at modellen skal revurderes. Der vil i modellen også være indarbejdet de forudsætninger, der ligger til grund for beløbsintervallet.

7.7.2 Betydelige forudsætninger

I forbindelse med udarbejdelse af intervallet vil der belyses forudsætninger, der kan have været alternative end de, der allerede er fastlagt af ledelsen. Vi er oplyst omkring at selve hensættelsen foretages på baggrund af en matematisk beregning samt nogle individuelle vurderinger. Nedenfor vil der blive redegjort for alternative forudsætninger, som ledelsen ikke nødvendigvis har med i deres betragtning, der samlet set giver en uafhængig vurdering af skønnet.

Dette på baggrund af vores informant der oplyser, at det kan være godt at sætte spørgsmål til f.eks. hvorfor kører virksomheden hele tiden i højre side kunne det være fordi de gerne ville opnå et højre resultat, hvorfor deres skøn kunne tyde på for værende optimistisk. Kunne billedet af skønnet blive anderledes såfremt man måske havde lagt sig i midten? Dernæst vil

det vil det vurdering af ændringen heraf har betydning for en væsentligt fejl og er der en væsentlig fejl, det her skal man lige have tænkt igennem.

Step 1: vurdering af aldersfordelte debitorliste samt Covid-19

Mange af selskabets debitorer består af restauranter, hoteller mv., hvorfor det giver anledning til, at der skal tages en vurdering af en eventuel manglende betalingsevne hos selskabets debitorer.

Deloitte's restaurationsanalyse viser at 2020 kun lige var begyndt, da restauranterne blev rystet i deres forretningsmæssige grundvold. Analysen viser nemlig at restauranterne ikke har været forberedt på et 2020, hvor Corona har skruet ned for omsætningen og slettet indtjeningen hos de fleste (Deloitte, 2020).

Claus Jorch Andersen der er brancheleder for Restaurationsbranchen i Deloitte udtaler endvidere følgende:

"Til trods for fremgang har restauranterne ikke været velpolstret til at gå ind i et 2020, hvor Corona har vendt op og ned på økonomien hos de fleste. Selvom gastronomien er i top, kan økonomien hurtigt ryge til bunds."

Ovenstående kan indikere at der er kan være tale manglende ordre hvilket resultere i nedskrivninger på lageret samt at der på allerede gennemførte ordre kan skabe tvivl omkring inddrivelse af tilgodehavender da der er indikationer på forringet betalingsevne grundet enten nedgang i indtjening eller ingen indtjening. I tillæg til dette viser analysen at 2020 bliver et svært år for restauranthvervet, hvor en omsætningsnedgang på op til 30% i 1. halvår af 2020 har afløst flere års vækst i branchen.

De foreløbige tal fra Danmarks Statistik, der viser omsætningen i branchen, viser et kraftigt fald i omsætningen – særligt i marts og i april, som var perioden med de hårdeste restriktioner (Deloitte, 2020).

På baggrund af ovenstående vurderes det at der i et vist omfang skal hensættes til de debitorer der ikke allerede er hensat grundet den fortsatte usikkerhed som Covid-19 har medført. I den forbindelse er det vurderet at der i hensættelsesberegningen muligvis mangler en faktor der tager særlig hensyn til dette. Dermed vil en risikotillæg på 3,5% skal medtages i beregningen, hvilket vurderes tilstrækkeligt på baggrund af vores kendskab til virksomheden og branchen generelt og vores professionelle vurdering samt kendskab gennem revision af andre kunder fra samme branche.

Dage overforfalden	Matrix-%	Covid-19 faktor
Ikke overforfalden	0%	3,50%
Overforfalden 0-3 måneder	0%	3,50%
Overforfalden 3-6 måneder	5%	3,50%
Overforfalden 6-12 måneder	50%	3,50%
Overforfalden 12+ måneder	100%	-

Figur 12: Matrix hensættelsesmodel - Egen tilvirkning

Step 2: vurdering af individuel hensættelse

Ved gennemgang af debitorlisten er vi blevet bekendt med, at der er en enkelt kunde der er under konkurs, hvilket ikke er taget med i forudsætningen på tidspunktet for udarbejdelse af dokumentationen for revisor. I forbindelse med dette er der indgået dialog med den daglig ledelse, der stadig forventer at få indfriet sit tilgodehavender. Dernæst er der indhentet debtors årsrapport, der ikke viser tilfredsstillende likviditet pr. 31.12.20, hvorfor det skaber stor tvivl om debtors betalingsevne.

På baggrund af dette vurderes det, at der skal hensættes til det fulde tilgodehavende på baggrund af, at der er stor tvivl omkring hvor meget af det tilgodehavende, der bliver indfriet.

7.7.3 Data

Datagrundlaget for skønnet er en aldersfordelt debitorliste. Da selskabet selv håndtere dets debitorer, er der ikke mulighed for at kunne fremskaffe en ekstern debitorliste for at kunne afdække nøjagtigheden og fuldstændigheden af dette data. Dermed vil der foretages følgende handlinger for, at kunne afdække nøjagtigheden og fuldstændigheden:

1. Afstem debitorlisten til finans
2. Test af aldersfordeling

Når ovenstående er foretaget, og dette ikke giver anledning til yderligere bemærkninger anses datagrundlaget for værende nøjagtigt og fuldstændigt. Dermed vil vi kunne bero os på dette.

7.8 Fastlæggelse af beløbsinterval og evaluering af ledelsen skøn

For at opsummere på det fastsatte beløbsinterval, kan der ligges til grund, at vi har gjort brug af egen model, hvoraf der er lagt andre forudsætninger til grund end dem, ledelsen har gjort brug af. Dette er gjort på baggrund af, at vi er blevet gjort særlig opmærksom på af vores

informant, hvorledes skønnet er fastsat som det er, eller kunne det eventuelt have set anderledes ud med andre forudsætninger, som muligvis kunne udgøre en væsentlig fejl. Vi har dermed udarbejdet følgende beløbsinterval for at illustrere dette:

Generelt	
Væsentlighedsniveau ved udførsel	16.100.000
Ledelsens punktestimat	78.806.689

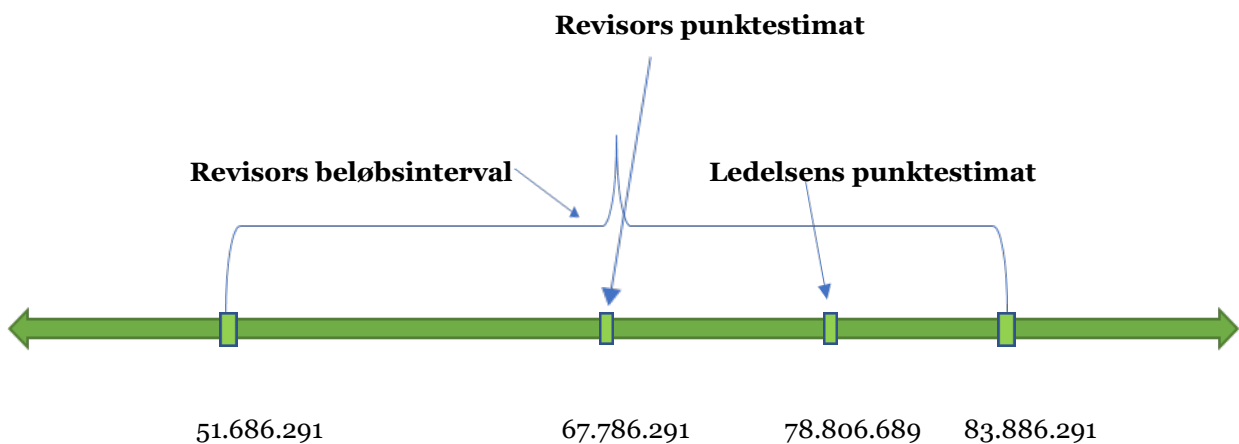
Aldersfordeling	Beløb	Matrix %	Covid-19 faktor	Hensættelse
Ikke overforfaldne	50.278.738	0%	3,50%	1.759.756
Overforfaldne debitorer på 0-3 måneder	24.541.032	0%	3,50%	858.936
Overforfaldne debitorer på 3-6 måneder	2.427.650	25%	3,50%	691.880
Overforfaldne debitorer på 6-12 måneder	3.361.301	50%	3,50%	1.798.296
Overforfaldne debitorer på 12+ måneder	3.330.363	100%	0	3.330.363
Total hensættelse				8.439.231

Individuel hensættelse	
Debitor 15	7.713.563

Fastlæggelse af beløbsinterval	
Lave ende	51.686.291
Revisors punktestimat	67.786.291
Høje ende	83.886.291

Figur 13: Fastlæggelse af beløbsintervaller - Egen tilvirkning

Som det fremgår af ovenstående, er der fastlagt et punktestimat på 67.786.291 kr., hvor af beløbsintervallet er bestemt ud fra væsentlighedsniveau ved udførsel efter principperne ved fastlæggelse af punktestimat/beløbsinterval. Dette med udgangspunkt i væsentlighedsniveau ved udførsel, der er fastsat til 16,1 mio. der udtrykker intervallets ydre grænse. Det resulterer i at vi har den lave grænse på 51.686.291 kr. og den høje grænse på 83.886.291 kr. Ud fra dette er det særlig bemærkelsesværdigt, at ledelsens punktestimat ligger inden for revisors fastlagt beløbsinterval, hvorfor deres punktestimat vurderes for værende rimelig opgjort. Se evt. illustration nedenfor:



Figur 14: Illustration af beløbsinterval - Egen tilvirkning

7.9 Evaluering af skøn

For at kunne vurdere rimeligheden af ledelsens punktestimat, er der gjort brug af uafhængig afledte forudsætninger og dermed fastsat beløbsinterval. Dette er med at give indikation på om ledelsens fastsatte estimat ligger inden for rimeligheden, samt om der kan være indikationer på manglende neutralitet hos ledelsen i forbindelse med udøvelse af skønnet. Det vurderes at ledelsens estimat, ligger indenfor de fastlagte intervaller, hvorfor det vurderes rimeligt, dog stadig nærmere den øvre grænse. Dermed kunne det indikere manglende neutralitet, hvilket er illustreret nedenfor:



Figur 15: Optimistisk kontra pessimistisk skøn - Egen tilvirkning

På baggrund af de fastlagte beløb vurderes det, at ledelsen har været optimistiske i forbindelse med udøvelse af skønnet. Det vurderes dog, at der i en vis grad kan være tale om deres estimat, er præget af subjektivitet grundet Corona situation, hvorfor man ikke ønsker at påvirke resultatet negativt. Forholdende vedrørende Covid-19 pandemien er indlysende at indikere noget andet, hvorfor det bør have blevet taget med i betragtning og revurderes herefter. Tilnærmelsesvis vil der være tale om skønsmæssige usikkerhed frem for manglende neutralitet i ledelsens subjektivitet i forbindelse med udøvelse af skønnet.

I relation til ovenstående bør der blive indgået dialog med ledelsen, hvor revisors synspunkt bliver præsenteret, og en drøftelse omkring revurdering af skønnet bør iagttages.

Dette kan jo i henhold til vores informant konstateres, at der faktisk er tale om regnskabsmanipulation når det er lidt for optimistisk fastsat, hvilket indikerer at der faktisk ledelses bias, selvom dette ikke omtales som værende bias eller er gået foruden.

KAPITEL 8 – Diskussion

Nærværende afsnit indeholder en diskussion af de udfordringer, der er identificeret i forbindelse med udarbejdelse af afhandlingen.

Herudover er der indeholdt informanternes holdning til eventuel forbedring samt mulige løsninger til at forbedre revisionskvaliteten af regnskabsmæssige skøn.

1.6.1 KAPITEL 8. Diskussion

Ved udarbejdelsen af denne afhandling, har der været fokus på at analysere om ISA 540 (revised) vil eller bør have indflydelse på revisors håndtering af ISA 240. I den forbindelse, er der arbejdet med ISA 540 (revised) og kvalitetsrapporter fra tilsynsmyndigheder, hvilket har vist, at der er udfordringer på området. Udfordringerne består i, at revisorerne ikke er gode nok til at efterleve kravene i ISA'en. Der er ved processen i at forstå omfanget af disse udfordringer gjort nogle overvejelser omkring, om der er andre områder man kan se nærmere på i et forsøg på at øge kvaliteten i revisionerne, herunder revision af regnskabsmæssige skøn.

Udfordringerne ved efterlevelse af ISA'en har involveret anmærkninger, vedrørende blandt andet manglende udfordring af ledelsens regnskabsmæssige skøn, samt andre udefinerede mangler på området. Det er i den forbindelse interessant at vide, hvad den manglende udfordring fra revisor skyldes eller, hvorfor revisor ikke er god nok til at revidere skønnet. Det antages, at der som udgangspunkt er tale om en mulighed for, at revisor ikke har udfordret skønnene godt nok, hvilket kan indikere en eventuel manglende forståelse for virksomheden og dens omgivelser. En anden mulighed kunne være, at revisor ikke har forstået opgaven godt nok, vedrørende hvilke handlinger der skal udføres for, at revision af skønnet er udført tilstrækkeligt. Vi har i forbindelse med vores interviews konstateret, at revisionskvaliteten af regnskabsmæssige skøn på baggrund af ISA 540 (revised), alt andet lige er forbedret. Sammenholder vi dette med vores gennemgang af kvalitetskontroller, viser det sig, at der er modstridende resultater. Dette med afsæt i, at resultater af de foretagne interviews taler for, at revisionskvaliteten er forbedret. Vi kunne dog konstatere, at den forventede effekt for ajourføringen ikke kunne ses ud fra resultaterne i FRCs kvalitetskontrol 2020/21, hvor ISA (UK) 540 (revised) allerede er trådt i kraft. Her var der flere anmærkninger på områder relateret til revision af regnskabsmæssige skøn, hvorfor der er vurderet inkonsistens i vores resultater. Det kunne dog også tyde på, at de flere anmærkninger skyldes en manglende korrekt implementering af selve standarden. Et metodisk forbedringspunkt til dette kunne være, at vi havde analyseret kvalitetskontrollerne først og set nogle nye fænomener, hvilket vi kunne have indarbejdet i vores semi-strukturerede interviews, og kunne have givet os uddybende svar omkring årsagerne til manglende korrekt implementering.

Hvis revisor ikke formår at forstå virksomheden som de reviderer, samt dens omgivelser, så vil det naturligvis sætte begrænsninger i forhold til, hvor godt revisor kan udfordre de regnskabsmæssige skøn. Kravene til revisor i forbindelse med forståelse af virksomheden og dens omgivelser, relaterer sig til ISA 315 (revised). Der er derfor gjort nogle tanker omkring,

hvorvidt der er en forbindelse mellem ISA 315 (revised) og den effekt den kan have på revisors efterlevelse af ISA 540 (revised). Argumentation for denne teori er, at en god ISA 315 (revised) kan bidrage til øget forståelse for revisor, hvilket antages at måtte have den afledte effekt, at ledelsens regnskabsmæssige skøn bedre kan udfordres. Der er i forbindelse med interview af interviewperson 1 også spurgt ind til, hvad den manglende efterlevelse af ISA 540 (revised) kan skyldes, hvilket blev besvaret med følgende:

”Jeg tror desværre det lidt hænger sammen med, at vi ikke er så gode at komme ud til virksomheden og forstå det fysiske. Se kunderne, se produktionen og se varelageret, så man får det ind under huden, så man ved hvordan det hænger sammen. Det er super vigtigt, hvis man ikke forstår virksomheden og hvad den sælger, så kan man køre rundt om hjørner med revisor.”

- Interviewperson 1

Det modtagne svar fra interviewet, støtter op om vores teori, og gav yderligere anledning til at gå mere i dybden med problemstillingen. Som med ISA 540 før den blev ajourført, så er der nogle krav i ISA 315 (revised), som revisor skal sikre at de overholder, men de er ikke klart definerede i form af specifikke handlinger. Det er interessant at gøre nogle tanker omkring, om en mere veldefineret ISA 315, vil give revisor nogle bedre forudsætninger for at forstå virksomheden og dens omgivelser. Det vurderes at kunne være tilfældet, ligesom vi tidligere konstaterede i forbindelse med gennemgang af ISA 540 (revised). Den version af ISA 315 som blev ajourført i 2016, har været trådt i kraft indtil for nyligt. Den nye ISA 315 (revised) er netop trådt i kraft, hvilket den gjorde for revision af regnskaber, der begynder den 15. december 2021 eller senere (ISA 315 (revised), afsnit 10).

Den nye ISA 315 (revised) er blevet ajourført med henblik på at reagere på de udfordringer og problemer, som der var med den tidligere version af ISA'en. Med relevans til tidligere argumentation, så er dette gjort netop ved at forsøge, at skabe klarhed og konsekvent anvendelse. Det har IAASB gjort ved at fokusere på, hvilke handlinger revisor skal foretage. IAASB håber på, at ændringerne vil betyde øget konsistens ved udførsel af procedurer for identificering og vurdering, og ved at gøre standarden mere skalerbar gennem princip-baserede krav. Derudover, ved at reducere kompleksiteten, så standarden bliver mere brugbar for revisorerne, uanset naturen eller kompleksiteten. Yderligere, ved at opfordre til en mere robust vurdering af revisorerne i relation til mere fokuserede svar til de identificerede risici. Til sidst, ved at supportere revisorerne, der skal benytte standarden, ved at inkorporere vejledende materiale, der anerkender det udviklende miljø, herunder i relation til informationsteknologi (IAASB, 2021, s. 2).

Det har i sagens natur ikke været muligt at se effekterne af ajourføringen endnu, eftersom den netop er trådt i kraft, hvorfor det kunne være interessant at undersøge om denne har en positiv effekt på revisionskvaliteten på regnskabsmæssige skøn samt nedbringe risikoen for besvigelser, herunder regnskabsmanipulation.

Det er vurderet meget plausibelt, at ajourføringen, vil bidrage til en øget forståelse for virksomheden og dens omgivelser. Derefter, bidrage indirekte til revisorernes efterlevelse af ISA 540 (revised), fordi det forventes, at den øgede forståelse resulterer i at revisorerne bedre kan udfordre ledelsens regnskabsmæssige skøn.

KAPITEL 9 – Konklusion

Dette afsnit har til formål, at fremlægge vores konklusioner, til besvarelse af afhandlingens problemformulering, samt tilhørende undersøgelsesspørgsmål.

KAPITEL 9. Konklusion

Nærværende afhandling har fokus på de ajourførte elementer, der ligger i ISA 540 (revised), samt om der muligvis foreligger en korrelation med ISA 240. Dette leder videre til afhandlingens problemformulering om ændringerne vil eller bør have indflydelse på revisors håndtering af ISA 240.

Der er ingen tvivl om, at det regnskabsmæssige skøn er en af de områder, hvor revisor har sværest ved at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, da det som udgangspunkt ikke er noget man altid kan sætte to streger under. Ajourføringen af ISA 540 (revised) har i noget omfang påvirket revisors arbejde, da det kræver meget mere af revisor i forhold til deres dokumentation af det regnskabsmæssige skøn, hvilket udmøntes i, at der kræves en langt større detaljegrad og større dokumentationskrav i forhold til den tidligere standard. Det øgede dokumentationskrav resulterer i større tidsforbrug af revisor. Det er især revisors procesforståelse, hvor der ligger væsentligt mere tidsforbrug, og hvor revisor skal dokumentere sin forståelse af metoden, de betydelige forudsætninger, samt data der ligger til grund for udøvelse af skønnet. Derudover ligger der også større tidsforbrug i procesforståelsen og risikovurderingen, hvor revisor skal tage stilling til de iboende risici og hvordan disse påvirker kompleksiteten, subjektiviteten og den skønsmæssige usikkerhed. Sidst men ikke mindst, vurderer vi, at det er med til at forbedre revisionskvaliteten, baseret på de udarbejdede analyser.

ISA 540 (revised) stiller i sin helhed fornuftige krav til revisor, hvorfor vi mener, at den vil forøge revisionskvaliteten forudsat, at den bliver implementeret korrekt. Den ajourførte standard er med til, at revisor gør sig nogle fornuftige overvejelser i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn.

Når man kigger ind i, om den ajourførte standard er med til at minimere risikoen for besvigelser er det vigtigt, at man har for øje, at revisor udviser den gode revisionsskik under hele revisionsprocessen. Særligt i forhold til regnskabsmæssige skøn, hvor den primære besvigelserisiko er ledelses bias, da skønnet baserer sig på forudsætninger som ledelsen har taget med sine overvejelser i forbindelse med udøvelse af skønnet. Historisk har man ikke været gode nok til, at udfordre de forudsætninger som er fastsat af ledelsen, hvilket muligvis er udarbejdet i deres interesse, og der på dette grundlag kan give anledning til, at der er tale om regnskabsmanipulation. Her er den ajourførte standard med til at udfordre ledelsen på de forudsætninger, der er lagt til grund for det udøvede skøn, hvorfor det i et vist omfang er med til at minimere eventuelle besvigelserisici.

I henhold til ISA 240 er det virksomhedens øverste ledelse og dens daglige ledelse, der har det primære ansvar for at forebygge og opdage besvigelser. Dermed ligges der stort vægt på at den øverste og den daglige ledelse forebygger besvigelser, og dette f.eks. ved implementering af interne kontroller til at imødegå risikoen for at besvigelser kan opstå. Revisor er i forbindelse med revisionen underlagt en række krav og pålagt et vist ansvar i henhold til ISA 240. Revisors ansvar er udføre revisionen i overensstemmelse med gældende lovgivning og regulering, og dermed i høj grad opnå overbevisning og sikkerhed for, at regnskabet i sin helhed er uden væsentlig fejlinformation, hvad enten denne skyldes fejl eller besvigelser. Dertil er det vigtigt, at revisor identificerer og vurderer risici for væsentlig fejlinformation, som følge af besvigelser og opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for disse.

I nogle tilfælde kan det være svært at opdage besvigelser, da disse er omhyggeligt organiseret. Hertil skal revisor være i stand til at identificere potentielle muligheder for at begå besvigelser, og ikke mindst udvise professionel skepsis gennem hele revisionsprocessen og samtidigt tage højde for den daglige ledelses mulighed for at tilsidesætte kontroller. Revisor skal såfremt relevant, på passende vis, reagere på besvigelser eller hvis der er mistanke herom. Vi vurderer, på baggrund af de krav revisor er underlagt i forbindelse med behandling af regnskabsmanipulation i henhold til ISA 240, at der kunne være tale om en ajourføring baseret på de foretagne analyser, der kunne bidrage til en øget præcisering af kravene i ISA 240.

I forbindelse med vores analyse af kontrolrapporter fra både Danmark og Storbritannien, var der identificeret tre forbedringspunkter, herunder planlægning af revisionen, tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, samt tilstrækkelig kontrol af overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme. Dette er vurderet, for værende de elementer, der har direkte relation til ISA 540 (revised). Dermed peger kontrolrapporterne på, at regnskabsmæssige skøn er et område, hvor der er særligt plads til forbedring, da det er her, man oftest finder fejl.

Selvom ISA 540 (revised) i kravene, ikke refererer direkte til ISA 240, vurderes det, at der er en anseelig sammenhæng mellem de to standarder. Da man i forbindelse med revisionen skal ind og vurdere ledelses bias eksplicit i overensstemmelse med ISA 240, i det man kan drage sammenhæng til stand-back-kravet i ISA 540 (revised). Stand-back-handlingen går på, at man foretager en overordnet vurdering af det revisionsbevis, der er indhentet i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn for at vurdere, om der i forbindelse med det indhentede kan være tale om mulig ledelses bias.

På baggrund af ovenstående, vurderes det i al væsentlighed, at der er en sammenhæng mellem ISA 540 (revised) og ISA 240, som har en afledt effekt på revisors arbejde. Det er derudover vurderet, at ISA 240 med fordel kunne ajourføres med en øget præcisering af kravene til revisor, i lighed med den udførte ajourføring af ISA 540, hvilket ligeledes vil skabe yderligere klarhed omkring den sammenhæng, der foreligger mellem disse to standarder.

KAPITEL 10 – Perspektivering

Afhandlingens sidste afsnit indeholder vores perspektivering, herunder generelle betragtninger ved ISA 240 og de dermed tilknyttede overvejelser i relation til nedbringelse af besvigelser. Overvejelserne tager afsæt i mulige metoder der kan håndtere tilknyttede problemstillinger i relation til besvigelser.

KAPITEL 10. Perspektivering

Udarbejdelse af afhandlingen har givet anledning til en perspektivering, hvor vi mener, at det kunne være interessant set i lyset af vores gennemgang af ISA 240, at belyse en årsagssammenhæng mellem ISA 240 og de nye krav til virksomheder, vedrørende etablering af whistleblowerordning.

De nye krav kommer på baggrund af en ny *lov om beskyttelse af whistleblowere*, som blev vedtaget den 24. juni 2021. Loven kræver at private og offentlige virksomheder med mere end 50 ansatte skal etablere en whistleblowerordning. Ikrafttrædelsestidspunktet er den 17. december 2021 for offentlige virksomheder med 50 eller flere ansatte, og for private virksomheder med 250 eller flere ansatte. Derudover, er ikrafttrædelsestidspunktet den 17. december 2023 for private virksomheder med mellem 50 og 249 ansatte (Horten, 2021). Whistleblowerordningen er relevant for udførsel af en revision, fordi den kan indeholde indberetninger om lovovertrædelser, fejl, forsømmelser og andre ulovlige forhold, som f.eks. korruption, misbrug af økonomiske midler mv. Det er forhold, som er relevante for revisor at kende til, selvom der ikke er nogen pligt til revisor om at gennemgå virksomhedens whistleblowerordning.

Revisor skal i forbindelse med revisionen foretage påkrævede risikovurderingshandler under identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsniveau i henhold til ISA 315 (revised). Risikovurderingshandlingerne skal være omfattet af en forespørgsel til den daglige ledelse, relevante medarbejdere og andre i virksomheden, der af revisor kunne vurderes at være i besiddelse af oplysninger, som kan bidrage til identifikation af risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser eller fejl, i henhold til ISA 240. Især, vedrørende opdagelse eller forebyggelse af besvigelser som kan resultere i væsentlig fejlinformation i regnskabet, kan gennemgang af whistleblowerordningen være relevant. Revisor kan derfor med fordel, i forbindelse med revision af årsrapporten, forespørge den daglige ledelse eller den ansvarlige for ordningen, om der er modtaget indberetninger. Den ansvarlige for whistleblowerordningen vil bestå af en uafhængig part, hvorfor det vurderes, at være den rette for revisor at henvende sig til (FSR, 2021, s. 1-2).

Der kan gøres overvejelser om, hvorvidt etablering af en whistleblowerordning vil betyde, at de ansatte eller andre i organisationen med kendskab til forhold, som bør indberettes til ordningen, praksis vil benytte sig af muligheden. Hvis den ikke anvendes, så kan de positive

effekter udeblive. Der er derfor foretaget gennemgang af PwC's undersøgelse fra 2020, *Global Economic Crime and Fraud Survey 2020*. Undersøgelsen vedrørte flere end 5.000 erhvervsledere fra 99 lande, og i resultatet af undersøgelsen fremgik det, at 47% af virksomhederne har været udsat for økonomisk kriminalitet eller bedrageri indenfor de sidste to år. Herunder, fremgår det at områder som bestikkelse og korruption er udbredt og medfører store udfordringer. Dette kunne være forhold som flere i en organisation kunne have kendskab til, hvilket kunne indberettes gennem en whistleblowerordning og komme til revisors kendskab ved forespørgsel. Det samme gælder forhold som skattesvindel, insiderhandel og hvidvaskning som også er fremlagt som værende blandt de tilfælde af økonomisk kriminalitet der medfører de største omkostninger (PwC, 2020). Herudover fremgik følgende af undersøgelsen:

"Næsten halvdelen af rapporterede tilfælde, som resulterede i tab på 100 mio. USD eller mere, blev begået af insidere" (oversættelse) (PwC, 2020, s. 7)

Resultaterne viser, at etablering af en whistleblowerordning er et klart markedsbetrag, som kan hjælpe virksomhederne, og derudover vurderer vi, at det er et brugbart hjælpemiddel for revisor i forbindelse med efterlevelse af de påkrævede risikovurderingshandlinger. Med relation til rapportens analysekapitler, kunne en whistleblowerordning, udover positive effekter i forhold til forebyggelse og opdagelse af besvigelser i henhold til ISA 240, også bidrage til de andre relevante ISA'er. Heriblandt ISA 315 (revised), som tidligere beskrevet, grundet bidraget fra oplysningerne til revisor i forbindelse med opnåelse af forståelse af virksomheden og dens omgivelser. Yderligere, ved revision af regnskabsmæssige skøn i henhold til ISA 540 (revised). Denne ISA, fordi en controller som f.eks. har udarbejdet et regnskabsmæssigt skøn kunne have kendskab til den daglige ledelses efterfølgende ændring af skønnet, som i et specifikt tilfælde kunne tydeligt være en ændring i et forsøg at regnskabsmanipulere.

Den nye lov anses på baggrund af ovenstående gennemgang, som værende et godt værktøj som er interessant at se på fremover, med hensyn til blandt andet udvikling i antallet af sager, vedrørende besvigelser.

Bilag

Bilag 1 – Overview

Nr.	ISA (UK) 240 (revised)	ISA (UK) 240	ISA 240	Kommentar	Referencer
1	In obtaining and evaluating audit evidence regarding possible management bias in making accounting estimates, the auditor shall also comply with the relevant requirements in ISA (UK) 540 (Revised December 2018)11b.	ISA 240 - 32-1.	N/A	Ikke medtaget i ISA 240	11B: ISA (UK) 540 (revised December 2018), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, paragraphs 23(b), 24(b), 25(b), 32, 32D-1, 33(a)
2	An audit performed in accordance with ISAs (UK) rarely involves the authentication of manual or electronic documents , nor is the auditor trained as or expected to be an expert in such authentication.16 Nevertheless, the auditor is required to consider the reliability of information to be used as audit evidence16a. When the auditor identifies conditions that cause the auditor to believe that a document may not be authentic or that terms in a document have been modified but not disclosed to the auditor, possible procedures to investigate further may include: • Confirming directly with the third party. • Using the work of an expert to assess the document's authenticity	ISA 240 - A9	ISA240 - A10	Markeret punkter er tilføjelser, som ikke er medtaget i ISA 240	16: ISA (UK) 200 (Revised June 2016), paragraph A49. 16A: ISA (UK) 500, paragraphs 7-9.
3	Tampering includes the deliberate and unauthorized modification of information (e.g. through destruction, manipulation or editing). Documents that are fraudulent or have been tampered with can be difficult to detect. Conditions that indicate a document is not authentic or has been tampered with may include: • Unexplained alterations to documents received from external sources. • Serial numbers used out of sequence or duplicated. • Addresses and company emblems not as expected. • Document style different to others of the same type from the same source (forexample, changes in fonts and formatting). • Information that would be expected to be included is absent. • Invoice references that differ from others. • Unusual terms of trade, such as unusual prices, interest rates, guarantees and repayment terms (for example, purchase costs that appear unreasonable for the goods or services being charged for). • Information that appears implausible or inconsistent with the auditor's understanding and knowledge. • A change from authorized signatory. • 'Copy' documents presented rather than originals. • Electronic documents with a last edited date that is after the date they were represented as finalized.	ISA 240 - A9-1	N/A	Ikke medtaget i ISA 240	N/A

Bilag 2 – Henvisninger mellem standarder

ISA 540 (revised)	ISA 240
Jf. afsnit A57 - ISA 540 (revised) ISA 240(37) kræver en bagudrettet gennemgang af den daglige ledelses vurderinger og forudsætninger relateret til betydelige regnskabsmæssige skøn. Revisors gennemgang af tidligere regnskabsmæssige skøn som en risikovurderingshandling i overensstemmelse med denne ISA kan i praksis foretages sammen med den gennemgang, der kræves efter ISA 240.	Jf. afsnit A48 - ISA 240 ISA 540 (revised) stiller også krav om udførelse af en bagudrettet gennemgang. Denne gennemgang udføres som en risikovurdering for at indhente oplysninger om effektiviteten af den daglige ledelses tidligere regnskabsmæssige skøn, revisionsbevis for udfaldet eller, hvor det er relevant, den efterfølgende revurdering som hjælp til at identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation i indeværende periode samt revisionsbevis for forhold, såsom skønsmæssig usikkerhed, som muligvis vil skulle oplyses i regnskabet. Rent praktisk kan revisors gennemgang ifølge denne ISA af ledelsens skøn og forudsætninger for manglende neutralitet hos ledelsen, der kan repræsentere en risiko for væsentlige fejl som følge af besvigelser, udføres i forbindelse med den gennemgang, der kræves i henhold til ISA 540 (revised).
Jf. afsnit A136 - ISA 540 (revised) Derudover skal revisor i forbindelse med anvendelsen af ISA 240 vurdere, om ledelsens vurderinger og beslutninger under udøvelsen af de regnskabsmæssige skøn, der indgår i regnskabet, indikerer mulig manglende neutralitet hos ledelsen, som kan give anledning til væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser.(56) Regnskabsmanipulation sker ofte gennem bevidst fejlsvurdering af regnskabsmæssige skøn, som kan bestå i bevidst at opgøre regnskabsmæssige skøn for lavt eller for højt. Indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen, som også kan være en besvigelserisikofaktor, kan bevirke, at revisor revurderer risikovurderingen, i særdeleshed vurdering af besvigelserisici, samt om de tilknyttede reaktioner fortsat er passende.	
Jf. afsnit A33 - ISA 540 (revised) ISA 240 omhandler omstændigheder, hvor revisor har grund til at formode, at et dokument kan være uægte, eller at det kan være blevet ændret, uden at ændringen er blevet oplyst til revisor.(90)	

Bilag 3 – Reference forklaring

§	Beskrivelse ISA (UK) 540 (revised):	Kommentar
23(b)	Whether judgments made in selecting the method give rise to indicators of possible management bias ref. A96	Medtaget i ISA 540 (revised)
24(b)	Whether judgments made in selecting the significant assumptions give rise to indicators of possible management bias ref. A96	Medtaget i ISA 540 (revised)
25(b)	Whether judgments made in selecting the data give rise to indicators of possible management bias ref. A96	Medtaget i ISA 540 (revised)
32	The auditor shall evaluate whether judgments and decisions made by management in making the accounting estimates included in the financial statements, even if they are individually reasonable, are indicators of possible management bias. When indicators of possible management bias are identified, the auditor shall evaluate the implications for the audit. Where there is intention to mislead, management bias is fraudulent in nature. (Ref: Para. A133–A136)	Medtaget i ISA 540 (revised)
32D-1	In accordance with ISA (UK) 200 (Revised June 2016), 18a the auditor shall maintain professional skepticism throughout the audit and in particular when reviewing management estimates relating to fair values, the impairment of assets and provisions).	Medtaget i ISA 540 (revised)
33(a)	The assessments of the risks of material misstatement at the assertion level remain appropriate, including when indicators of possible management bias have been identified;	Medtaget i ISA 540 (revised)

Bilag 4 – Nøgletal

Mio. DKK

År 2020

Nettoomsætning 2.729

Resultat af primær drift (resultat før
finansielle poster) 1.288

Resultat af finansielle poster 34

Resultat før skat 20

Årets resultat 16

Anlægsaktiver 445

Varelager 17

Andre omsætningsaktiver 1.019

Aktiver i alt 1.481

Egenkapital 417

Hensatte forpligtelser 28

Langfristede gældsforpligtelser 51

Kortfristede gældsforpligtelser 985

Passiver i alt 1.481

Bilag 5 – Aldersfordelt debitorliste

Navn	Saldo	Ikke forfalden	0-90 dage	91-180 dage	181-365 dage	Over 365 dage
Debitor 1	1.785.988	0	0	0	0	1.785.988
Debitor 2	531.225	0	0	0	531.225	0
Debitor 3	16.264.400	16.264.400	0	0	0	0
Debitor 4	2.830.077	0	0	0	2.830.077	0
Debitor 5	5.243.401	0	5.243.401	0	0	0
Debitor 6	3.263.240	3.263.240	0	0	0	0
Debitor 7	4.616.201	4.616.201	0	0	0	0
Debitor 8	12.352.231	6.219.041	6.133.191	0	0	0
Debitor 9	1.544.375	1.544.375	0	0	0	0
Debitor 10	541.121	0	541.121	0	0	0
Debitor 11	10.501.746	2.779.875	7.721.871	0	0	0
Debitor 12	9.403.401	4.108.331	2.867.421	2.427.650	0	0
Debitor 13	4.165.768	2.131.739	2.034.029	0	0	0
Debitor 14	1.544.375	0	0	0	0	1.544.375
Debitor 15	7.713.563	7.713.563	0	0	0	0
Debitor 16	1.637.975	1.637.975	0	0	0	0
	83.939.084	50.278.738	24.541.032	2.427.650	3.361.301	3.330.363
Hensættelse %		0%	0%	5%	50%	100%
Hensættelse til tab	5.132.396	0	0	121.383	1.680.651	3.330.363
Tilgodehavender total	78.806.689					

Bilag 6 – Interviewspørgsmål

Spørgsmål 1 (Indledende svar):

Vil du give en kort beskrivelse af, hvem du er, hvad du arbejder med i dag, og hvad du har af revisionsmæssig erfaring.

Spørgsmål 2:

Kan du fortælle lidt om, hvilke udfordringer du selv har oplevet ved revision af regnskabsmæssige skøn under kravene i ISA 540 (revised)?

– Kom gerne med eksempler, hvis du kan.

Spørgsmål 3:

Hvad er din vurdering af de nye krav, som er indført med ISA 540 (revised)?

- Hjælper standarden revisor tilstrækkeligt i forhold til de nye krav?
- Stiller den nye standard for mange krav til revisor?

Spørgsmål 4:

Vil du vurdere at kravene i ISA 540 (revised) vil være med til at forbedre revisionskvaliteten, således at den identificerer mulige besvigelser risici?

- Uddyb gerne hvorfor, eller hvorfor ikke.

Spørgsmål 5:

Hvilke sammenhænge ser du mellem ISA 540 (revised) og ISA 240

Spørgsmål 6:

Hvilket område/tilfælde inden for regnskabsmæssige skøn vil du vurdere, ledelsen har største incitament til at udøve regnskabsmanipulation?

Spørgsmål 7:

Vil du vurdere at ISA 540 (revised) har/vil påvirke håndtering ISA 240 fremadrettet?

Herunder,

- Yderligere handlinger i planlægningsfasen ift. Identificering af besvigelserisici
- Evt. benyttelse af eksperter

Spørgsmål 8:

Kan du give eksempler på konkrete revisionshandlinger inden for faser i revisionen, som revisor bør udføre for at leve op til kravene i ISA 540 (revised) som har direkte sammenhæng med ISA 240?

Spørgsmål 9:

The Financial Reporting Council (FRC) er kommet med en (revised) udgave af ISA 240 (ISA 240 UK) som er effektiv fra 15. december 2021.

Hvad er din vurdering i forhold til punkt 3 i bilag 1, vil du vurdere at dette punkt kan være en stor hjælp til at afdække regnskabsmanipulation f.eks. vedr. værdiansættelse af debitorer?

Spørgsmål 9.1:

Hvad er din vurdering i forhold til punkt 2 i bilag 1, vurderer du at tilføjelserne bringer klarhed omkring hvor revisor bør benytte en ekspert til vurdering af autenticiteten af manuelle eller elektroniske dokumenter og om man kan bruge disse som revisionsbevis?

Spørgsmål 9.2:

Hvad er din vurdering i forhold til punkt 1 i bilag 1, at man konkret ISA 240 henviser til kravene i ISA 540 (revised) og hvilke fordele ser du i dette (I dette tilfælde ISA 540 UK (revised) – Punkter samme som i ISA 540 (revised))?

Spørgsmål 10:

Er der efter din vurdering andre vigtige problemstillinger, som der bør tages stilling til i den nuværende ISA 240?

Spørgsmål 11 (Afsluttende spørgsmål):

Bør der efter din vurdering laves en Revised udgave af ISA 240?

Litteraturliste

Bøger

Lars Kiertzner. 2006. RS 240 (ajourført) Revisors ansvar for at overveje besvigelser ved revision af regnskaber, Revision og Regnskabsvæsen, nr. 1.

Ib Andersen. 2019. Den skinbarlige virkelighed 6. udgave.

Andreas B. Holm. 2018. Videnskab i virkeligheden 2. udgave

Søren Juul & Kirsten Bransholm Pedersen. 2012. Samfundsvidenskabernes videnskabsteori 1. udgave.

Ann Kristin Larsen. 2010. En enklere metode – Vejledning i samfundsvidenskabelig forskningsmetode, 1. udgave.

Standarder

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

ISA 330 – Revisors reaktion på vurderede risici

ISA 540 - Revision af regnskabsmæssige skøn, herunder regnskabsmæssige skøn over dagsværdi, og tilknyttede oplysninger

ISA 540 (Revised) – Revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger

ISA 240 - Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber

Publikationer og links

IAASB, IESBA & IAESB. 2017. Toward enhanced professional skepticism - <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Toward-Enhanced-Professional-Skepticism-IAASB-IAESB-IESBA.pdf>

IFIAR. 2021. Survey of Inspection Findings – <https://www.fsa.go.jp/en/ifiar/20210318/2020Surveyreport.pdf>

PwC. 2020. Hver anden virksomhed har været udsat for bedrageri og økonomisk kriminalitet - <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2020/03/global-economic-crime-fraud-survey-2020.html>

Rich Sharko. 2018. ISA 540 Task Force Chair – <https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2020-02/AuditToT-5-09-2.pdf>

PwC. 2020. PwC's Global Economic Crime and Fraud Survey 2020 - <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2020/global-economic-crime-and-fraud-survey-2020.pdf>

Horten. 2021. Ny lov om beskyttelse af whistleblowere er nu vedtaget. <https://www.horten.dk/nyhedsliste/2021/juli/ny-lov-om-beskyttelse-af-whistleblowere-er-nu-vedtaget>

FSR. 2021. REVU mener: Lov om beskyttelse af whistleblowere – revisors handlinger – <https://www.fsr.dk/revu-mener-lov-om-beskyttelse-af-whistleblowere-revisors-handlinger>

PwC. 2021. Formålet med en whistleblowerordning - https://www.ds.dk/media/yuvnsz52/whistleblower_pwc.pdf

PwC. 2021. Regnskabshåndbogen 2021 <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2020/pwc-regnskabshaandbog-2021.pdf>

IAASB. 2018. ISA 540 (REVISED), AUDITING ACCOUNTING ESTIMATES AND RELATED DISCLOSURES <https://www.iaasb.org/publications/isa-540-revised-auditing-accounting-estimates-and-related-disclosures-9>

Erhvervsstyrelsen. 2018. Årlig redegørelse for Erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder: Kvalitetskontrol i 2016. https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2019-02/revisortilsyn_redegoerelse_2016.pdf

Erhvervsstyrelsen. 2020. Årlig redegørelse for Erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder: Kvalitetskontrol i 2017.

<https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2020-08/Redegoerelse-for-Erhvervsstyrelsens-tilsyn-med-revisor-og-revisionsvirksomheder-Erhvervsstyrelsen-August2020%20FINAL-a.pdf>

IAASB. 2021. Introduction to: ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement.

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Introduction-to-ISA-315.pdf>

IAASB. 2021. ISA 315 (revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019).

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf>

FRC. 2020. Developments in Audit 2020.

<https://www.frc.org.uk/getattachment/58ac503e-a547-4f9e-8e52-16c7f5355586/Developments-in-Audit-2020.pdf>

FRC. 2021. Developments in Audit 2021.

<https://www.frc.org.uk/getattachment/c5580fd0-64f3-4abd-b57a-b05fo1dc9841/FRC-Developments-in-Audit-November-2021.pdf>

Nusbaum, E.E. (2007). Top 10 wish list for audit research. *Current Issues in Auditing*, 1(1), s. C3-C9).

FRC. 2021. Feedback Statement and Impact Assessment: ISA (UK) 240 (Revised May 2021) The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements

[https://www.frc.org.uk/getattachment/1a68c26a-baa6-4fac-ba43-899a1118c0ao/ISA-\(UK\)-240-\(Revised-May-2021\)-Feedback-Statement-FINAL.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/1a68c26a-baa6-4fac-ba43-899a1118c0ao/ISA-(UK)-240-(Revised-May-2021)-Feedback-Statement-FINAL.pdf)

FRC. 2021. Who we are.

<https://www.frc.org.uk/getattachment/d5139624-9459-43d1-8e1a-935db13458ec/FRC-Who-we-are-2021.pdf>

FSR. 2021. Økonomisk kriminalitet 2009-2019

<https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Politik%20og%20analyser/Analyser/2021/FINAL%20-%20Udvikling%20i%20%C3%B8konomisk%20kriminalitet%202009-2019.pdf>

FSR. 2020. Brancheanalyse 2020.

<https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Politik%20og%20analyser/Analyser/2020/Brancheanalyse%202020.pdf>

FSR. 2020. Ajourført ISA 540 øger kravene til revisor og regnskabsaflægger.

<https://www.fsr.dk/nr-12-ajourfoert-isa-540-oeger-kravene-til-revisor-og-regnskabsaflaegger>

IAASB. 2020. Linkages between ISA 540 (Revised) and Other ISAs –

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISA-540-Diagram-Linkages-Between-ISAs.pdf>

Deloitte. 2020. Restaurationsanalysen 2020.

<https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/brancheanalyser/restaurationsanalysen.html>

Deloitte. 2020. Økonomisk fremgang på den danske madscene.

<https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/brancheanalyser/restaurationsanalysen/restaurationer.html>

FSR. 1965. Responsa nr. 334 af 7. januar 1965

<https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=sk%C3%B8n>

Berlingske. 2008. Revisionsekspert: KPMG sjuskede med IT Factory.

<https://www.berlingske.dk/virksomheder/revisionsekspert-kpmg-sjuskede-med-it-factory>

International Federation of Accountants (IFAC). 2020. Preparing for Changes to ISA 540 on Auditing Accounting Estimates.

<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/preparing-changes-isa-540-auditing-accounting-estimates>

Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2018/1287>

Sermitsiaq AG. 2021. KNI-whistleblower: Ledelse tilgodeså nært familiemedlem

<https://sermitsiaq.ag/node/232576>