



AALBORG UNIVERSITET

BESVIGELSER

SPECIALE I CAND.MERC.AUD. 2023



Studerende: Danford Kidega
Studienr.: 20174987
Vejleder: Hans Høj Nygaard
Antal anslag: 127325

Abstract

When fraud occurs in business, there is a tendency among the public to expect that the auditor should have detected the fraud and therefore question the auditor's work. From wonder about why there is a gap between what the public expects of the audit and how the gap can be reduced, this thesis will address the issues related to the public's expectations of an audit, and the responsibilities and obligations that auditors have in relation to fraud. Furthermore, this thesis aims to identify how auditors can avoid being a subject to criticism as a consequence of the expectation gap in relation to fraud.

To answer the research question, the thesis is divided in five chapters. The first chapter will focus on the introductory content, which should give the reader the necessary understanding of what this thesis will cover, and how it has been prepared. In this chapter, the reader will be presented with the research question for the first time, and in addition, the thesis will delineate the elements of the subject that will be focused on. Furthermore, the methods that will be used to investigate the thesis will be explained. The second chapter contains an explanation of the content that forms the basis for the investigation of the research question. Theories, laws, and standards that will be used in later sections will be presented here. In the third chapter, four cases will be analyzed in order to find out how the auditor can avoid being criticized on the basis of the expectation gap in relation to fraud. In chapter four, a number of action proposals that can contribute to reducing the expectation gap will be revealed. And in chapter five, the thesis' research question will be answered.

The thesis is based on primary and secondary empirical evidence, where the primary empirical evidence includes laws and standards in auditing related to fraud, court transcripts and investigations, while the secondary empirical evidence includes textbooks. The findings of the analysis on the court transcripts, reveals that compliance with good accounting practice plays a decisive role in cases that come before the Audit Board. This has to do with the fact that the responsibility of establishing sufficient internal controls lies with the company's day-to-day and top management, and these controls must uncover risks of fraud.

When the financial statement is audited, the public expects that eventual fraud thus has been uncovered. This view often portrays the auditor in a bad light, despite the fact that auditors in many cases have performed the audit in accordance with good auditing practice. Auditors must deliver a service that meets the requirements, and at the moment no more can be expected, and the public's expectations of the auditor's performance in relation to fraud are therefore, in the thesis's assessment, unreasonable.

Lastly, in order to reduce the expectation, based on the thesis' assessment, the accounting staff must meet some of the public's expectations in a way that is manageable, so that the accounting profession can develop and contribute with more information to users of financial statements.

Indholdsfortegnelse

Abstract	2
Kapitel 1: Introduktion	5
1.1 Indledning	5
1.2 Problemformulering	6
1.2.1. Problemstillinger	6
1.3 Afgrænsning	6
1.4 Metode	7
1.5 Struktur	8
1.6 Empiri og kildekritik	8
Kapitel 2: Redegørelse	9
2.1 Definition af besvigelser	9
2.1.1 Misbrug af aktiver	10
2.1.3. Regnskabsmanipulation	11
2.2 Besvigelsestrekanten	13
2.2.1. Faktorer af besvigelsestrekanten	14
2.2.2. Incitament/pres	14
2.2.3. Muligheder	16
2.2.4. Retfærdiggørelse	17
2.3 Forventningskløften	18
2.3.1. Forventningskløften af Brenda Porter	18
2.3.2. Undersøgelse om eksistensen af forventningskløften af Bent Warming-Rasmussen	20
2.4 Hvordan er ansvaret fordelt i forbindelse med besvigelser?	21
2.4.1. Ledelsen	21
2.4.2. Revisor	23
2.4.3 ISA 200 – Målet for en revision	24
2.4.4. Kravene i ISA 240	26
Kapitel 3: Analyse	34
3.1 sag nr. 32/2015	34
3.1.1. Klagen	34
3.1.2. Revisionsnævnets afgørelse	36
3.1.3. Analyse af sag nr. 32/2015	36
3.2 sag nr. 046/2017	37
3.2.1. Klagen	38
3.2.2. Revisionsnævnets afgørelse	39
3.2.3. Analyse af sag nr. 046/2017	40
3.3 sag nr. 029/2017	41
3.3.1. Klagen	41
3.3.2. Revisionsnævnets afgørelse	44
3.3.3 Analyse af sag nr. 029/2017	44
3.4 Sag 23/2010	45
3.4.1. Klagen	45
3.4.2. Revisionsnævnets afgørelse	46
3.4.3. Analyse af sag 23/2010	46
3.5 Opsummering af sagerne	47

Kapitel 4: Forbedringsforslag	47
<i>4.2 Forbedringsforslag vedrørende revisors kompetencer ved dokumentfalskneri</i>	<i>48</i>
<i>4.3 Forslag vedrørende kommunikation om mangler i intern kontrol til regnskabsbrugeren.....</i>	<i>49</i>
<i>4.4 Forslag vedrørende periodevis gennemførelse af dybdegående revision</i>	<i>49</i>
Kapitel 5 – Konklusion.....	51
Bibliografi.....	52

Kapitel 1: Introduktion

1.1 Indledning

Et spørgsmål der typisk bliver stillet når der opstår sager, hvor der er blevet begået besvigelser i en virksomhed, går på; "hvorfor det ikke er blevet opdaget af revisoren?". Dette spørgsmål danner grundlag for afhandlingens fokus, som sætter spørgsmålstegn ved hvad revisors ansvar og forpligtelser egentligt er i forbindelse med besvigelser, og om der eksisterer en kløft mellem offentlighedens forventninger til revisionsydelsen og ydelsens reelle indhold, samt. Hvordan revisor kan undgå at blive kritiseret som følge af forventningskløften.

De ovenstående spørgsmål vil i de kommende siders afhandling forsøges at blive afdækket. Der vil i afhandlingen blive redegjort for de besvigelserformer der er relevante for revisorer at kende til, hvorefter der vil ses på hvordan de udføres, samt hvilke forhold der skal være til stede for at besvigelser kan blive udført. Derefter vil teorien om forventningskløften blive redegjort for. Her vil der tages afsæt i Brenda Porters definition af forventningskløften, samtidig vil forventningskløftens eksistens blive understøttet af Bent Warming-Rasmussens undersøgelse herpå. Der vil yderligere blive redegjort for revisors ansvar og forpligtelser i forbindelse med besvigelser, hvor der vil tages afsæt i både Revisorloven og ISA-standarderne. Dernæst er der på baggrund af muligheden, for at få indsigt i de sager der bliver ført for Revisionsnævnet udvalgt fire sager, som vil blive analyseret på baggrund af teorien om besvigelser og forventningskløften, samt revisors ansvar og forpligtelser, for at nå til et svar på problemformuleringen. I analysen vil der kommes ind på hvad der har været krævet af revisor i de enkelte sager, samt hvilke forhold der har været til stede som har resulteret i at revisor eventuelt kan kritiseres for sit arbejde. Analyse afsnittet leder til det efterfølgende afsnit, hvor der vil blive diskuteret handlingsforslag som har til formål at evt. mindske forventningskløften til formål for at afhjælpe problemet med forventningskløften.

Der er afhandlingens påstand, at revisorstaben står over for en udfordring mellem at levere en ydelse som lever op til kravene som fremgår af love og revisionsstandarder, og de forventninger som offentligheden stiller for revisorerne. Afhandlingen er derfor drevet af interessen i at undersøge hvordan revisorstaben fortsat kan leve op til rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant.

1.2 Problemformulering

Problemformuleringen er inspireret af samfundets (manglende) forståelse for revisors arbejde i forbindelse med besvigelser, hvor der i afhandlingen vil fokuseres på at undersøge hvad revisors ansvar og forpligtelser egentligt er i forbindelse med besvigelser, samt. Hvordan forventningskløften kan afhjælpes.

”Hvad er revisors ansvar og forpligtelser i forbindelse med besvigelser og hvordan kan revisor undgå at blive kritiseret som følge af forventningskløften?”

1.2.1. Problemstillinger

- 1. Hvad forstås der ved besvigelser?***
- 2. Hvem besviger og hvorfor begås der besvigelser?***
- 3. Hvilke krav er der til revisor i forbindelse med revision af regnskaber iht. Besvigelser?***
- 4. Hvad er forventningskløften?***
- 5. Hvordan afspejles revisors ansvar i besvigelssager?***
- 6. Hvad drives offentlighedens forventninger af og hvordan kan den eventuelt mindskes?***

1.3 Afgrænsning

Denne afhandlings formål er at besvare problemformulering der fremgår ovenfor, i og med at problemformulering giver mulighed for at undersøge en række af spørgsmål angående besvigelser og forventningskløften, vil det være relevant at lave en afgrænsning fra øvrige forhold, der falder ude for hvad der egentligt vil blive undersøgt i denne afhandling. I dette afsnit vil der derfor laves en afgrænsning fra emner og forhold som ikke er relevante for besvarelsen af problemformuleringen, så afhandlingens resultat vil blive mere konkret.

Denne afhandling vil beskæftige sig med emnet besvigelser. I det at begrebet besvigelser handler om at tilegne sig selv en eller en anden ulovlige økonomiske fordele gennem svindel, så relaterer begrebet sig til en bred vifte af handlinger, som går under det mere populære navn ”økonomisk kriminalitet”. Disse handlinger omfatter bl.a. tyveri, underslæb, bedrageri, mandatsvig og urigtige oplysninger. Afhandlingen vil derfor afgrænses til den definition som fremgår af ISA 240, hvor besvigelser defineres som værende ”misbrug af aktiver” og ”regnskabsmanipulation”.

Revision er et fag der udføres mange af verden lande, med dertil tilhørende regelsæt og standarder. Det er derfor der i denne afhandling vil afgrænses til den danske praksis inden for faget. Der vil således tages udgangspunkt i de gældende regler, standarder og sædvaner står til baggrund for revision i Danmark. Fordi at Danske revisorer (FSR) har tilsluttet sig de internationale revisionsstandarder (ISA’erne), og de derved danner grundlag for udførelse af revision i Danmark, vil der i afhandlingen blandt andet tages udgangspunkt i ISA-standarderne.

Iden for revision findes der flere erklæringstyper, som f.eks. review og udvidet gennemgang, hvor graden af sikkerhed varierer. Der vil derfor i denne afhandling fokuseres på erklæringstypen revision, der sikrer regnskabsbrugeren med høj grad af sikkerhed, og hvor revisor bl.a. skal

foretage analyser, forespørgsler til ledelsen, verifikation af modtagne oplysninger, relevante kontroller af væsentlige poster i regnskabet ved hjælp af bl.a. fysisk kontrol, observationer, indhentelse af eksterne bekræftelser mv.

1.4 Metode

For at besvare afhandlingens problemformulering, som har fokus på revisors ansvar og forpligtelser i forbindelse med besvigelser, samt hvordan revisorstaben skal forholde sig til offentlighedens forventninger til deres arbejde, er det nødvendigt at gøre brug af videnskabelige metoder for komme frem til et resultat. I og med at afhandlingen tager udgangspunkt i teorier og regelsæt omkring revision, er det ud fra afhandlingens vurdering relevant at anvende en retsvidenskabelig tilgang i form af juridisk metode og retsdogmatisk metode.

Den juridisk metode anvendes i afhandlingen i forbindelse med at svare på spørgsmål vedrørende hvad der er gældende ret inden for revisionsfaget. Metodens anvendelsesområde relaterer sig til opgaveløsning, hvor der skal tages stilling til et konkret retsligt problem. I den for den juridiske metode hersker der en forudsætning om at der kun findes en metode, i forbindelse med når der skal findes frem til en retslig stilling, og den rigtige metode er altid den gældende ret inden for det opstillede problem. Dette har at gøre med, at en person der gerne vil søge erstatning efter et færdselsuheld, gerne skulle opnå det samme resultat hver gang, uanset om sagen skal føres i Aarhus eller Aalborg. Den juridiske metode kommer til udtryk i forbindelse med at besvare på afhandlingens problemformulering ved, at hjælpe med at klarlægge revisors ansvar og forpligtelser (Munk-Hansen, 2018).

Den retsdogmatisk metodes formål er at analysere og beskrive gældende ret inden for det undersøgte felt. I relation til afhandlingen, har vi at gøre med revisors ansvar og forpligtelser i forbindelse med besvigelser, hvor den gældende ret primært består af ISA 240. Analyse delen af retsdogmatikken har til formål at finde ny viden om gældende ret gennem systematisk, metodisk og transparent undersøgelse, hvor den data der kan undersøges, kan bestå af love eller domme. Retsdogmatikken undersøger bl.a. flertydigheden af materialer, dog i relation til afhandlingen vil der med retsdogmatisk metode blive undersøgt på retstilstanden i forbindelse med klager mod revisors indsats for opdagelse af besvigelser, for at kunne sige noget om hvordan revisor skal fortage en revision i relation til besvigelser (Munk-Hansen, 2018).

1.5 Struktur

I dette afsnit vil der komme ind på afhandlingens struktur, med henblik på at give læser en forståelse for opgavens struktur. Opgaven er udarbejdet således at der fra første kapitel er indhold som vil gå igen i senere kapitler, hvor det til sammen i sidste ende vil munde sig ud i en konklusion og besvarelse af afhandlingens problemformulering.

Kapitel 1

I dette kapitel vil der fokuseres på det indledende indhold, som skal give læser den nødvendige forståelse for hvad denne afhandling vil omhandle og hvordan den er udarbejdet. Læser vil i dette kapitel blive præsenteret for opgavens problemformulering for første gang, og dertil vil afhandlingen afgrænse hvilke elementer af genstandsfeltet der vil blive berørt i nærværende opgave. Yderligere vil der også blive forklaret hvilke metoder der vil blive anvendt til undersøgelse af afhandlingens problem.

Kapitel 2

Dette kapitel rummer en redegørelse for det indhold som danner grundlag for undersøgelsen af problemformuleringen. Der vil her blive præsenteret teorier, love og standarder som vil blive anvendt i senere afsnit.

Kapitel 3

I dette kapitel vil der blive analyseret på en række sager, for at finde frem til hvordan revisor kan undgå at blive kritiseret på baggrund af forventningskløften i forbindelse med besvigelser.

Kapitel 4

Dette kapitel indeholder en række handlingsforslag som kan bidrage til at mindske forventningskløften.

Kapitel 5

I dette kapitel vil der blive besvaret på afhandlingens problemformulering som lyder på: *"Hvad er revisors ansvar og forpligtelser i forbindelse med besvigelser og hvordan kan revisor undgå at blive kritiseret som følge af forventningskløften?"*.

1.6 Empiri og kildekritik

Afhandlingen tager udgangspunkt i primær og sekundær empiri. Den primære empiri omfatter love og standarder om revision, hvor der primært er tale om besvigelser, domsudskrifter og undersøgelser, mens den sekundære empiri omfatter lærebøger.

Kapitel 2: Redegørelse

2.1 Definition af besvigelser

Økonomisk kriminalitet er en samlebetegnelse for en bred vifte af situationer, hvor en person tilegner sig selv en eller en anden ulovlige økonomiske fordele gennem svindel. Blot for at nævne nogle af de situationer det drejer sig om jf. straffeloven er: Tyveri, underslæb, bedrageri, mandatsvig og urigtige oplysninger. Besvigelser er således en form for økonomisk kriminalitet, der forfølges af Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK), og som resulterer i væsentlig fejlinformation i regnskabet.

Efter den internationale revisionsstandard ISA 240, som FSR – danske revisorer har tilsluttet sig, er besvigelser defineret som: *"En bevidst handling udført af en eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter, der benytter vildledning til at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel"* (ISA 240, 11A).

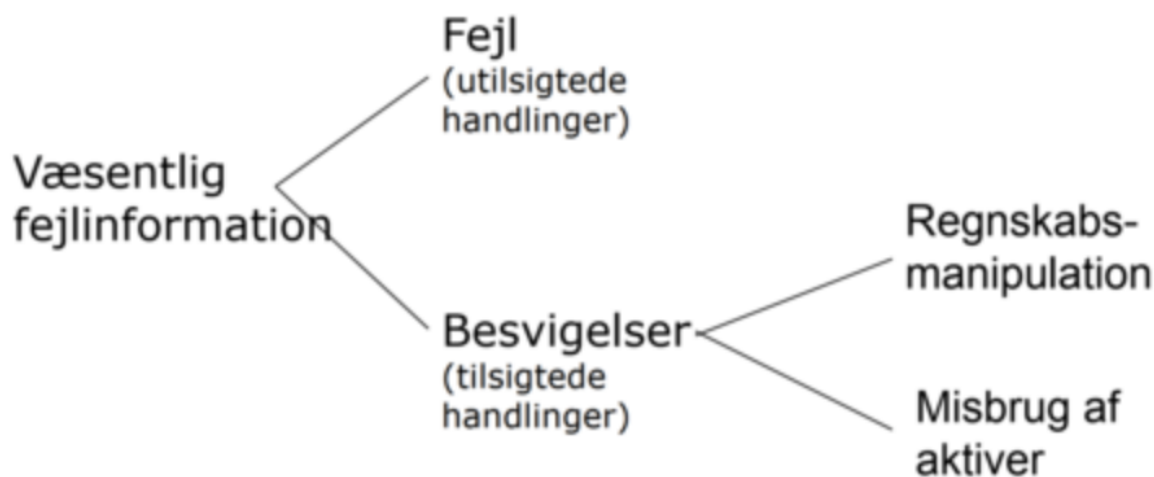
Eksempler på handlinger efter denne definition er:

1. Forfalskning eller uautoriseret ændringer af bogføring og dokumenter
2. Tyveri af aktiver eller bevidst fejldisponering af aktiver
3. Bogføring eller anden registrering af transaktioner uden reelt indhold (fiktive transaktioner)
4. Bevidst misvisende præsentation af transaktioner og/eller den økonomiske stilling (Christensen, Kristensen, & Rasmussen, 2015)

Besvigelser skal desuden afgrænses fra fejlinformation, som opstår på baggrund af utilsigtede handlinger jf. ISA 240 afsnit 2, som understrejer dette: *"Den afgrænsende faktor mellem besvigelser og fejl er, om den underliggende handling, der resulterer i fejlinformation i regnskabet, er bevidst eller ubevidst"* (ISA 240, 2). Med ubevidst menes der fejl, som opstår i den reviderede virksomheds regnskabsmateriale på baggrund af sjudsk eller hastværk. Det kunne f.eks. forekomme i tilfældet af bogføring af samme kreditorfaktura to gange. Yderligere går information i regnskabet fra at være en fejlinformation til en besvigelser, er når revisor med sikkerhed vurderes at der er tale om en tilsigtet handling begået af virksomhedens ledelse eller medarbejdere med hensigt i uberettigede fordele som nævnt ovenfor, jf. ISA 240 afsnit 11 (a).

Fejlinformation i forbindelse med revision relaterer sig der udover til revisors overordnet mål som, jf. ISA 200 afsnit 11 (a), er: *"at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, således at revisor er i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme"* (ISA 200, 11A). Det er dermed ikke målet for revisionen at regnskabet ikke indeholder fejlinformation, men at det ikke indeholder "væsentlig fejlinformation". Fejlinformation kan af denne grund være i form af væsentlig og uvæsentlig karakter i forhold til revisors overordnede mål for en revision.

I juraens forstand er besvigelser et bredt begreb, og revisors fokus bør rettes alene mod besvigelser, der fører til væsentlig fejlinformation i regnskabet efter formålene i ISA standarderne. Der er to typer af tilsigtede fejlinformationer der er relevant for revisor: Fejlinformation som følge af regnskabsmanipulation og fejlinformation som følge af misbrug af aktiver (ISA 240, 3).



Figur 1: Figur over væsentlig fejlinformation. Kilde: (AAU, 2021)

I figuren ovenfor behandles ovenstående omkring væsentlig fejlinformation illustrativt, hvor definitionen af de to typer af besvigelser vil blive behandlet i de følgende afsnit.

2.1.1 Misbrug af aktiver

Som nævnt ovenfor, består de to relevante typer af besvigelser for revisor, af misbrug af aktiver og regnskabsmanipulation, jf. ISA 240. I dette afsnit vil der behandles omfanget af misbrug af aktiver.

I praksis relaterer misbrug af aktiver sig som oftest til medarbejderens og ledelsens tyveri af virksomhedens aktiver, hvor der er tale om tyveri for mindre til større pengebeløb. Afhængigt af virksomhedens art kan det i nogle tilfælde være relevant for revisor at sætte en højere iboende risiko for revisionen, da misbrug af aktiver i højere grad vil sætte spor i virksomhedens regnskab hos en diamantforhandler i modsætning til f.eks. en almindelig produktionsvirksomhed.

I forhold til tyveri af virksomhedens aktiver for den almindelige medarbejder, drejer det sig typisk om tyveri for mindre pengebeløb, da den almindelige medarbejders mulighed for at begå tyveri er begrænset. Der kan opstå uventede situationer hvor medarbejderes skal træffe en hurtig beslutning om der skal stjæles, dog opstår disse situationer sjældent for den almindelige medarbejder i modsætning til leder eller mellemleder. For en leder derimod kan disse situationer skabes, i og med at lederpositionen bl.a. giver adgang til virksomhedens interne systemer og at blande sig på tværs af virksomhedens afdelinger, hvilke relaterer sig til en ud af de tre faktorer der behandles i besvigelsestrekanten, som vil blive beskrevet længere nede i afhandlingen. I forlængelse af ledelsens tyvagtige gerninger i modsætning til den almindelige medarbejder, er

disse nemmere at tilsløre og/eller skjule grundet deres autoritet til virksomhedens forskellige kontroller (ISA 240, A5).

Yderligere giver ISA 240 disse eksempler på handlinger der relaterer sig til misbrug af aktiver:

- *Underslæb (f.eks. misbrug af debitorers indbetalinger eller overførsel af indbetalinger fra afskrevne konti til private bankkonti)*
- *Tyveri af fysiske aktiver eller immaterielle rettigheder (f.eks. tyveri af varelager til privat anvendelse eller videresalg, tyveri af scrap til videresalg, sammensværgelse med en konkurrent ved at oplyse teknologiske data som modydelse for betaling)*
- *Ved at foranledige en virksomhed til at betale for varer og tjenesteydelser, der ikke er modtaget (f.eks. udbetalinger til fiktive forhandlere, returkommission betalt af forhandlere til virksomhedens indkøbere som modydelse for forhøjede priser, udbetalinger til fiktive medarbejdere)*
- *Privat benyttelse af virksomhedens aktiver (f.eks. benyttelse af virksomhedens aktiver til sikkerhedsstillelse for et privat lån eller et lån til en nærtstående part) for at skjule, at aktiverne ikke er til stede, eller at de er anvendt til sikkerhedsstillelse uden korrekt autorisation, ses misbrug af aktiver ofte sammen med falske eller vildledende registreringer eller dokumenter (ISA 240, A5).*

Misbrug af aktiver kan yderligere have form "direkte" og "indirekte" handlinger. De direkte handlinger relaterer sig til de besvigelser der giver direkte fordele til besvigeren, ved f.eks:

- *Lønudbetalinger til fiktive medarbejder*
- *Underslæb i form af misbrug af debitorernes indbetalinger, hvor indbetalingerne overføres til egen konto i stedet for firmaet*
- *Fiktive fakturaer der bogføres i virksomheden, hvorefter pengene overføres til egen konto*
- *Tyveri af fysiske aktiver eller kontorudstyr*
- *Undladelse af at bogføre kreditnotaer fra varekøb og derefter overføre pengene til egen konto (Christensen, Kristensen, & Rasmussen, 2015).*

De indirekte handlinger relaterer sig til besvigelser hvor den ansatte ikke selv kan udnytte virksomhedens aktiver, men må inddrage en tredjemand uden for virksomheden, så begge parter kan opnå den uberettigede fordel. Dette kan f.eks. ske ved:

- *Tyveri af immaterielle aktiver, hvor en ansat sælger udviklet software til en konkurrent*
- *En ansat sælger forretningshemmeligheder til en konkurrent*
- *En ansat, der modtager bestikkelse således at en leverandør kan sælge en vare dyrere, end han under normale omstændigheder ville kunne gøre (Christensen, Kristensen, & Rasmussen, 2015).*

2.1.3. Regnskabsmanipulation

Regnskabsmanipulation er en besvigelse der kun kan begås på ledelsesniveau i modsætning til misbrug af aktiver, der både kan begås af almindelige medarbejder og ledelsen. Grunden til at almindelige medarbejder ikke begår denne form for besvigelse, er at disse medarbejder ikke har den samme autoritet i virksomheden som lederne, og desuden heller ikke har den samme

motivation til at begå regnskabsmanipulation. Motivation regnskabsmanipulation kan bl.a. opstå i form af jobsikring, lønforhøjelse og opnåelse af bonus for virksomhedens ledere. For virksomhedens øverste ledelse ligger motivationen i at de kan få et større pengebeløb fra deres anpartner eller aktier i virksomheden, hvis virksomheden har en højere værdi. Ifølge ISA 240 afsnit A24 opstår regnskabsmanipulation pga. bl.a.:

- *Behovet for at opfylde tredjeparters forventninger for at opnå yderligere tilførsel af egenkapital.*
- *Tildeling af betydelige bonusbeløb ved opfyldelse af urealistiske indtjeningsmål.*
- *Et ineffektivt kontrolmiljø (ISA 240, A24).*

Grundlæggende vedrør regnskabsmanipulation udladelse af oplysninger eller oplysning af fejlinformation i regnskabet, for bevidst at vildlede regnskabsbrugere. Formålet med dette er således for besvigeren at præsentere et fiktivt regnskab, som vedkommende syntes nødvendig for at opnå f.eks. udbetaling af bonus. Ifølge ISA 240 afsnit A3 begås regnskabsmanipulation således:

- *Manipulation, forfalskning (inklusive dokumentfalsk) eller ændring af bogføringen eller af un- derliggende dokumentation, som danner grundlag for regnskabsudarbejdelsen*
- *Forkert præsentation eller bevidst udeladelse af begivenheder, transaktioner eller anden betyde- lig information i regnskabet*
- *Bevidst forkert anvendelse af regnskabspraksis vedrørende beløb, klassifikation, præsentation eller oplysning (ISA 240, A3).*

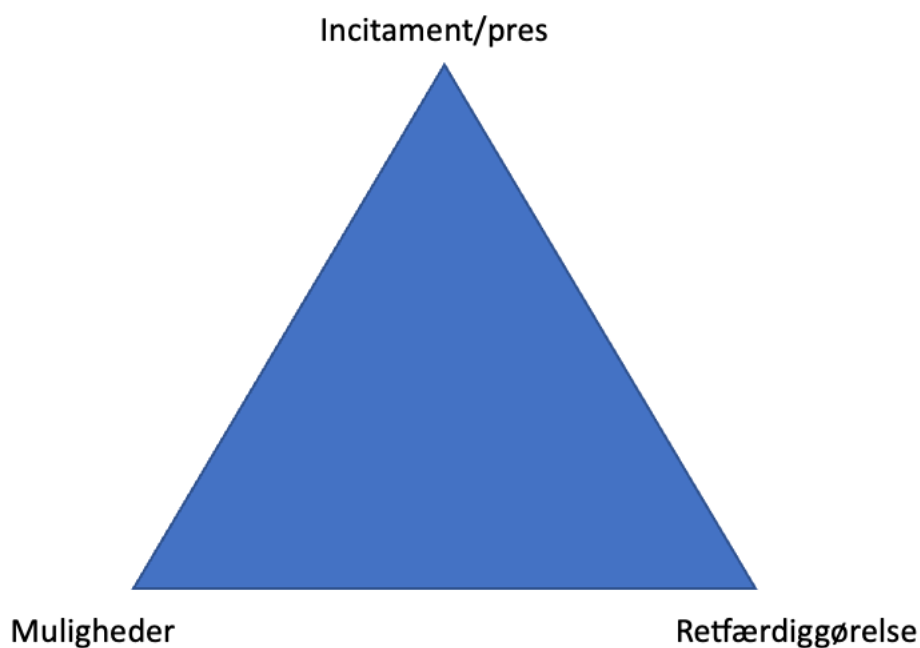
Ofte er den daglige ledelse involveret i regnskabsmanipulation, da denne form for besvigelse kræver adgang til virksomhedens bogholderi og regnskabsudarbejdelse. ISA 240 opstiller disse teknikker for hvordan den daglige ledelse deltager i regnskabsmanipulation:

- *Bogføring af fiktive registreringer for at manipulere med driftsresultatet eller nå andre mål, især tæt på regnskabsperiodens afslutning*
- *Upassende tilpasninger af forudsætninger og ændringer af vurderinger ved skøn af regnskabsposter*
- *Undladelse, fremskyndelse eller udskydelse af indregning i regnskabet af begivenheder og transaktioner, som er indtruffet i regnskabsperioden*
- *Undladelse, tilsløring eller fejloplysning af noter, som er krævet af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme eller er nødvendige for at opnå et retvisende billede*
- *Fortielse af fakta, der kunne påvirke de beløb, der er registreret i regnskabet*
- *Deltagelse i komplekse transaktioner, der er konstrueret med det formål at fortegne virksomhedens finansielle stilling eller resultat*
- *Ændring af registreringer og betingelser i relation til betydelige og usædvanlige transaktioner (ISA 240, A4).*

2.2 Besvigelsestrekanten

I det ovenstående afsnit blev besvigelser defineret og hvad der må forstås af begrebet besvigelser i relation til revisor kortlagt. Der vil derfor i de kommende afsnit blive behandlet en teori om hvorfor besvigelserne begås og hvem der begår besvigelserne. Dette skal ses i sammenhæng med hvad en besvigelse er og derfor i relation til definitionen på besvigelser.

Besvigelsestrekanten som er udviklet af Donald R. Cressey, er en teori der benyttes af revisor til vurdering af besvigelsesrisiko. Teorien blev udviklet i 1950'erne og blev udgivet i Cressey's bog "Other People's Money" i 1953, hvor ideen bag Cressey's bogen var at undersøge hvad der fik personerne bag en besvigelse til at tilsidesætte de etiske standarder, hvilket at teorien om besvigelsestrekanten blev formet. I dag forholder teorien sig stadig relevant i forbindelse med at klarlægge hvilke besvigelsesrisikofaktorer der kan være til stede i virksomhed før, der opstår risiko for besvigelser, hvor både International Audit & Assurance Standards Board (IASB) og American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) har godkendt teorien for at være retvisende i forhold til dets formål.



Figur 2, Besvigelsestrekanten. Kilde: Egen tilvirkning efter ISA 240, Bilag 1

I figur 2 illustreres de tre besvigelsesrisikofaktorer; incitament/pres, mulighed og retfærdiggørelse. Ifølge Cressey skal disse faktorer være til stede, for at en person kan finde på at begå en besvigelse, og det skal understrejes at de tre faktorer tilsammen danner trekanten og at trekanten skal være fuldendt for at der kan forekomme en besvigelse.

2.2.1. Faktorer af besvigelsestrekanter

I det følgende vil de tre faktorer der udgør besvigelsestrekanter redegøres for, samtidigt vil der gives eksempler på hvilke besvigelserisikofaktorer revisor kan observere samt skal være opmærksom på i forbindelse med revisors vurdering af risici for besvigelser i regnskabet jf. ISA 240 på baggrund af Cressey's besvigelsestrekanter.

2.2.2. Incitament/pres

Den første faktor i Cressey's besvigelsetrekant er incitament/ pres, og den siger noget om årsagen for besvigeren til at begå en besvigelse. Ifølge Cressey skal besvigeren stå for en problemstilling, som påtvinger vedkommende til at begå en besvigelse enten i form af misbrug af aktiver eller regnskabsmanipulation, i og med at vedkommende opfatter at problemet ikke kan løses på anden vis. Dertil kan presset som besvigeren står overfor enten være opstået i privatlivet eller være arbejdsrelateret. I de tilfælde hvor presset kommer fra privatlivet, ses det oftest at besvigelsen er i form af misbrug af aktiver, og modsat hvis presset er arbejdsrelateret ses det oftest blandt chefer at der begås regnskabsmanipulation.

Ifølge Cressey er der et yderligere element som skal være til stede for i forbindelse med incitament/pres, som relaterer sig til besvigerens problemstilling. Dette element går på at problemstillingen skal være "nonsharable"; problemet skal ikke være deleligt. Cressey opstiller disse seks eksempler på ikke delelige problemer som en person kan stå overfor, disse problemstillinger er oftest baggrunden for besvigelsen:

1. *En økonomisk problemstilling*
2. *Personlige problemer og fejl*
3. *Status og ambitioner*
4. *Manglende anerkendelse*
5. *Fysisk isolation*
6. *Fejlslåede forretnings beslutninger* (Christensen, Kristensen, & Rasmussen, 2015).

Årsager til incitament/pres i forhold til misbrug af aktiver jf. ISA 240

Som det blev nævnt ovenfor, vil forhold der opstår i privatlivet, som skaber grundlag for incitament/pres til at begå besvigelser oftest munde ud i besvigelserformen misbrug af aktiver som kan begås af både ledelsen og den almindelige medarbejder, som har adgang til likvide midler eller aktiver, som på grund af sin karakter kan stjæles eller anvendes privat udenom virksomheden. Ifølge ISA 240 er der en risiko for besvigelser i form misbrug af aktiver, hvis der findes modsætningsforhold mellem virksomheden og den ansatte som har ovenstående adgang(e). Disse modsætningsforhold kan jf. ISA 240 eksempelvis fremkaldes ved:

- *Kendte eller forudsete fremtidige afskedigelser*
- *Nyligt stedfundne eller forudsete ændringer i strukturen af lønninger og personalegoder*

- *Manglende konsistens mellem forfremmelser, aflønning eller andre belønninger og forventningerne herom (ISA 240, Bilag 1).*

Årsager til incitament/pres i forhold til regnskabsmanipulation jf. ISA 240

Årsagen til at fejlinformation i form af regnskabsmanipulation opstår i regnskaber kan ifølge ISA 240 skyldes at virksomhedens indtjeningsevne eller finansielle stabilitet er truet af økonomiske, driftsmæssige eller branchemæssige anliggender, som påvirker incitament/pres faktoren for virksomhedens ledelse. ISA 240 bilag 1 giver disse eksempler på forhold der kan true virksomhedens indtjeningsevne eller finansielle stabilitet:

- *Intens konkurrence på markedet eller mætning af markedet ledsaget af faldende marginer*
- *Stor sårbarhed over for hurtige ændringer, såsom ændringer i teknologi, forældelse af produkter eller rentesatser*
- *Betydelige fald i kundeefterspørgsel og et stigende antal virksomhedslukninger i enten branchen eller generelt (ISA 240, Bilag 1).*

Incitamentet/pres på ledelsen til at begå regnskabsmanipulation kan derudover også opstå grundet et pres fra eksterne interessenter, som f.eks. kreditorernes krav og forventninger til virksomheden. ISA 240 giver her de eksempler på eksterne forhold der kan lede til, at virksomhedens ledelse kan opleve pres til at begå regnskabsmanipulation:

- *Analytikeres, institutionelle investorers, betydelige kreditorers eller andre eksterne parter forventninger til indtjening eller udviklingstrend (især forventninger, som er urimeligt aggressive eller urealistiske), herunder forventninger opstillet af den daglige ledelse i eksempelvis overdrevent optimistiske pressemeddelelser eller årsregnskabsmeddelelser*
- *Behov for at opnå yderligere finansiering i form af gæld eller egenkapital for at forblive konkurrencedygtig, herunder til finansiering af større forsknings- og udviklingsinvesteringer eller kapitalinvesteringer (ISA 240, Bilag 1).*

Ledelsens incitament/pres til at begå regnskabsmanipulation kan yderligere opstå på baggrund af sammenhængen mellem ledelsens privatøkonomiske forhold og virksomhedens økonomiske forhold, hvilket giver anledning til at særlig sårbarhed for økonomisk kriminalitet, når virksomheden er i dårlige tider. Der kan opstå incitament/pres til regnskabsmanipulation på baggrund af følgende jf. ISA 240:

- *Betydelige økonomiske interesser i virksomheden*
- *En betydelig del af deres aflønning (f.eks. bonusordninger, aktieoptioner og aftaler om overskudsdeling) er afhængig af, at aggressive målsætninger for aktiekurser, driftsresultater, den økonomiske stilling eller pengestrømme opfyldes*
- *Private garantistillelser for virksomhedens gæld.*
- *Privat økonomiske forpligtelser både for virksomhedens ansatte og for personer i ledelsen (ISA 240, Bilag 1).*

2.2.3. Muligheder

Den anden faktor i Cressey's besvigelsestrekant er mulighed. Dette gør sig gældende for den ansatte, fordi der skal være en mulighed for at begå en besvigelse uden at blive opdaget. Som nævnt i definitionen af besvigelsestrekanten, er det ikke alene nok at incitamentet til at begå en besvigelse er der men at det skal suppleres med de sidste to faktorer. Mulighederne opstår typisk for besvigeren hvis bl.a. virksomheden har ineffektive interne kontroller og ineffektive kontroller fra ledelse eller mangel på kontroller fra ledelsen, som den ansatte er bevidst om. Af disse grunde kan den ansatte tilgå en eller flere af virksomhedens interne systemer og derved begå besvigelsen.

Årsager til muligheder i forhold til misbrug af aktiver jf. ISA 240

Muligheden for misbrug af aktiver øges på baggrund af aktivernes karakteristika samt utilstrækkelige interne kontroller. Dette tydeliggør ISA 240 med følgende risikofaktorer:

- *Lagervarer af høj værdi, der fysisk er små eller meget efterspurgt*
- *Materielle aktiver, der fysisk er små, let omsættelige eller mangler fysisk identifikation er ejerforhold*
- *Utilstrækkelig funktionsadskillelse eller uafhængig verifikation*
- *Den daglige ledelses utilstrækkelige overvågning af medarbejdere med ansvar for aktiver, f.eks. et utilstrækkeligt tilsyn med eller en utilstrækkelig overvågning af fjerntliggende lokationer*
- *Utilstrækkelige fysiske sikkerhedsforanstaltninger ved likvide midler, investeringer, lager og materielle aktiver (ISA 240, Bilag 1).*

Årsager til muligheder i forhold til regnskabsmanipulation jf. ISA 240

Ifølge ISA 240 er bl.a. virksomhedens art og aktiviteter en af årsagerne til at muligheder for besvigelser i form af regnskabsmanipulation opstår:

- *Betydelige transaktioner med nærtstående parter uden for virksomhedens normale forretningsområde eller med nærtstående virksomheder, der ikke revideres eller revideres af et andet revisionsfirma*
- *En stærk finansiel tilstedeværelse i eller evne til at dominere en bestemt industrisektor, således at leverandører og kunder kan påtvinges betingelser, der kan resultere i urimelige transaktioner eller transaktioner, der ikke foregår på markedsvilkår*
- *Aktiver, forpligtelser, indtægter eller omkostninger bygger på betydelige skøn, som involverer subjektive vurderinger eller usikkerheder, som er vanskelige at underbygge (ISA 240, Bilag 1).*

Hvis tilsynet af virksomhedens ledelse er utilstrækkelig kan der derved også opstå mulighed for regnskabsmanipulation.

- *Den daglige ledelse er domineret af en enkelt person eller af en lille gruppe (i en ikke ejerledet virksomhed) uden kompenserende kontroller*
- *Den øverste ledelses tilsyn med regnskabsaflæggelsen og intern kontrol er ineffektiv (ISA 240, Bilag 1).*

Yderligere kan komplekse eller ustabile organisationsstrukturer medføre øget mulighed for regnskabsmanipulation. Eksempler på grunde til dette Ifølge ISA 240 er:

- *Det er vanskeligt at afgøre, hvilken organisation eller hvilke personer der har bestemmende indflydelse i virksomheden*
- *Alt for kompleks organisationsstruktur med usædvanlige juridiske enheder eller usædvanlig ledelsesstruktur (ISA 240, Bilag 1).*

Som nævnt ovenfor spiller virksomhedens interne kontrolkomponenter en afgørende rolle for Cressey's anden besvigelserisikofaktor og det tydeliggøres af ISA 240 på følgende måde:

- *Utilstrækkelig overvågning af kontroller, herunder af programmerede kontroller og kontroller med perioderegnskabsaflæggelse, når der kræves ekstern rapportering*
- *Ineffektive regnskabs- og informationssystemer, herunder betydelige mangler i intern kontrol (ISA 240, Bilag 1).*

2.2.4. Retfærdiggørelse

Den sidste risikofaktor i Cressey's besvigelsestrekant, retfærdiggørelse går på at besvigeren ikke vil se sig selv som den dårlige person, og vil derfor finde en undskyldning for hvorfor handlingerne vedkommende har udført, er acceptable. Dette element er typisk svært at observere, da de skyldes at retfærdiggørelse er en subjektiv mental proces hos besvigeren.

Retfærdiggørelse i forhold til misbrug af aktiver jf. ISA 240

ISA 240 råder revisor til at være opmærksom på virksomhedens ansattes adfærd og observere situationer med ansatte og ledelsen, til at vurdere risici for misbrug af aktiver. Nedenstående er varselskendetegnene for misbrug af aktiver jf. ISA 240.

- *Adfærd, der tyder på ubehag eller utilfredshed med virksomheden eller dens behandling af medarbejderne*
- *Ændringer i adfærd eller livsstil, der kan være tegn på, at aktiver er blevet misbrugt*
- *Tolerance over for småtyveri (ISA 240, Bilag 1).*

Retfærdiggørelse i forhold til regnskabsmanipulation jf. ISA 240

Eksempler på varselstegn for regnskabsmanipulation i forhold til retfærdiggørelse fremgår af det nedstående jf. ISA 240:

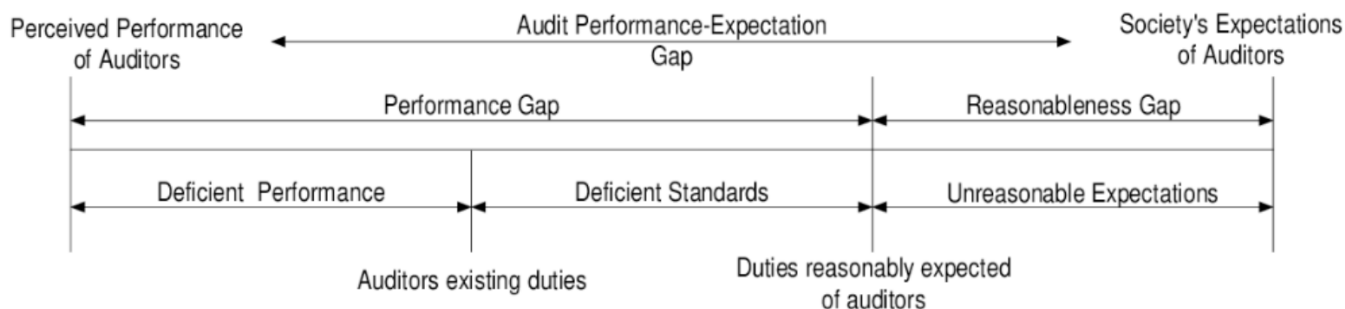
- *Lav moral hos seniorledelsen*
- *Den daglige ledelses gentagne forsøg på at retfærdiggøre benyttelse af perifere eller upassende regnskabsmetoder under henvisning til væsentlighed*
- *Medlemmer af ledelsen uden for regnskabsfunktionen med overdreven deltagelse i eller optagethed af valg af regnskabspraksis eller udøvelse af betydelige skøn*
- *Kendt historik af overtrædelser af børsregler eller af anden lovgivning og øvrig regulering eller rejste krav mod virksomheden, dens daglige ledelse eller øverste ledelse med baggrund i påståede besvigelser eller overtrædelser af lovgivning og øvrig regulering (ISA 240, Bilag 1).*

2.3 Forventningskløften

I de ovenstående afsnit blev der redegjort for begrebet besvigelser, og hvilke former for besvigelser der er tale om i forbindelse med en revision, samt hvordan de opstår og hvem der typisk begår besvigelser. I dette afsnit vil der blive redegjort for teorien om forventningskløften og de forskellige syn på teorien, som vil bidrage med en forståelse for hvad offentligheden forventer til revisor, og dermed hjælpe til at besvare afhandlingens problemformulering.

2.3.1. Forventningskløften af Brenda Porter

Der findes mange forskellige opfattelser af hvordan forventningskløften skal defineres. Blandt disse, er en af de mest anerkendte opfattelser af forventningskløften udarbejdet af Brenda Porter, hvor Porter beskriver forventningskløften som: *"The audit expectation-performance gap is the gap between society's expectations of auditors and auditors' performance, as perceived by society."* (Porter, 1993). I følge Porter opstår der en forventningskløft når offentlighedens forventninger til revisors arbejde er større, end det faktiske arbejde revisor skal udføre i henhold til lovgivningen og standarder. Og for at forventningskløften ikke bliver større, er det vigtigt at skabe dialog blandt de offentlige repræsentanter som f.eks. medier, for at forbedre forståelsen for hvad revisors pligter i virkeligheden er og få skabt enighed om dette, så offentlighedens forventninger ikke bliver urimelige og uberettiget.



Figur 3: Forventningskløften. Kilde: (Porter, 1993)

Som det kan udledes af figur 3, kan forventningskløften opdeles i to faktorer med tre tilhørende elementer. De to faktorer er henholdsvis præstationskløften/ performance gap og rimelighedskløften/ reasonableness gap. Præstationskløften indeholder to af de tre tilhørende elementer, nemlig "mangelfuldt arbejde" og "mangelfuld regulering", som relaterer sig til samfundets holdning på revisors udførte arbejde i praksis. Rimelighedskløften indeholder det sidste element, "urimelige forventninger", som relaterer sig til overensstemmelserne mellem forventningerne til revisors arbejde, og hvad der rent faktisk er rimeligt at forvente af revisors arbejde.

Mangelfuldt arbejde

På venstreside af forventningskløften finder vi "mangelfuldt arbejde", som indgår i den første del af forventningskløften. Det som dette element siger noget om, er når samfundet er i den overbevisning om, at revisors arbejde ikke lever op til kvaliteten af hvad den pågældende opgave kræver. Samfundet mener derfor at revisors arbejde ikke er udført på tilfredsstillende vis i henhold til lovgivningen.

Dette element af forventningskløften kan altså opstå ved en misforståelse fra samfundets side, omkring hvad samfundet på den ene side har af opfattelse om hvad revisor pligt er og hvad den i virkeligheden er i forhold til den givne sag. Misforståelsen kan derfor opstå ved f.eks. manglende viden vedrørende lovgivning om revisors pligter.

Mangelfuldt arbejde kan derfor udtrykkes som værende bl.a. forskellen mellem revisor udførte handlinger og handlinger som revisor burde have udført ud fra samfundets syn, og yderligere forskellen mellem samfundets viden og opfattelse af revisionslovgivning og den faktiske revisionslovgivning (Porter, 1993).

Mangelfuld regulering

I midten af forventningskløften finder vi mangelfuld regulering, der udtrykker den ekstra forventning samfundet stiller revisorer, som ikke er defineret gennem lovgivningen (Porter, 1993).

Urimelige forventninger

Helt til højre har vi urimelige forventninger, som ligger under rimelighedskløften. Dette element indeholder alle samfundets forventninger til revisor, som ikke er rimelige forhold til lovgivning og standarder. Under dette element vil forventningerne oftest ikke have sammenhæng med revisors rolle som i samfundet eller kunne udføres omkostningseffektivt (Porter, 1993).

De urimelige forventninger kan derfor beskrive som værende, samfundets forventning om at revisionspåtegningen skal give 100% sikkerhed for at regnskabet ikke indeholder besvigelser.

2.3.2. Undersøgelse om eksistensen af forventningskløften af Bent Warming-Rasmussen

Bent Warming-Rasmussen, som har en plads blandt de første danskere til lave forskning i forventningskløften, skrev i 1989 en licentiatafhandling der handlede om tillidsforholdet og forventningskløften mellem regnskabsbrugeren og den statsautoriserede revisor. Datidens øgede negative medieomtale vedrørende revisorstaben, hvor forskellige artikler og undersøgelser viste et fald i tilliden til de statsautoriserede revisorer, motiverede Rasmussens undersøgelser. På tidspunktet undrede Rasmussen og hans kolleger sig over hvorfor der var den her negative medieomtale omkring revisorstaben, når revisionsarbejdet ikke før var blevet udført med samme høje kvalitet.

I slut 80'erne blev der inden for revisorfaget lavet en masse lovændringer, som havde til formål at højne kvalitetsniveauet af revisionsydelsen. Der blev blandt andet fra FSR's side foretaget en del ændringer vedrørende begreberne "god revisorskik", "god revisionsskik" og "god rådgivningsskik". På trods af revisorstabens anstrengelser for at forbedre kvalitetsniveauet af revisionsydelsen, var offentlighedens tillid til revisorerne faldende, hvilket virkede absurd og motiverede Rasmussen til at undersøge forholdet.

Rasmussens undersøgelse af forventningskløften består af både kvalitativ og en kvantitativ indhold. Den kvalitative undersøgelse indeholder interviews med personer med forskellige interesselystyper. Interviewene har til formål at dokumentere eksistensen af forventningskløften samt indlede til den kvantitative undersøgelses indhold. Den kvantitative undersøgelse indeholder et spørgeskema som er målrettet disse interessegrupper som deltog i undersøgelsen:

1. Arbejdsmarkedsjournalister
2. Aktionærer
3. Direktører
4. Statsautoriserede revisorer

Rasmussens undersøgelse tog fat i forskellige emner relateret til forventningskløften, bl.a. tilliden til revisor og hvilke betydelige forhold der er for at tilliden skal opretholdes. Der vil i det følgende kun tages udpluk af de væsentligste resultater af Rasmussens undersøgelse.

I forhold til undersøgelsen af de forskellige interessegruppers holdning til revision af underslæb, var der tre grupper der var af den mening, at et af revisors hovedopgaver er at opdage underslæb,

hvad enten det begås af medarbejderne eller ledelsen i virksomheden. Den gruppe der ikke delte den holdning, var de statsautoriserede revisorer.

Undersøgelsen opstillede en case i forhold til om der skulle ske ændringer af hvad god revisionskik omfatter, hvor den statsautoriserede revisor havde udført en revision i overensstemmelse med god revisionskik, men har ikke opklaret en besvigelse i form af misbrug af aktiver i virksomheden. Casens resultat fremgik således at en stor del af arbejdsmarkedsjournalisterne krævede at indholdet af god revisionskik skulle ændres, hvor denne holdning ikke blev delt blandt de to andre grupper af regnskabsbrugere og heller ikke af de statsautoriserede revisorer.

I forhold til retten til at fastlægge den regnskabsmæssige behandling af virksomheders transaktioner, delte aktionærerne og arbejdsmarkedsjournalisterne en holdning om at statsautoriserede revisorer har retten til dette, mens de statsautoriserede revisorer og direktører var uenige i den holdning.

Når det gælder åbenhed på trods af loven, havde størstedelen af deltagerne i de tre grupper der består af regnskabsbrugere den holdning, at den statsautoriserede revisor i sin påtegning bør anføre en vurdering af usikkerheden vedrørende regnskabet, selvom loven ikke kræver det. Denne holdning var de statsautoriserede revisorer ikke enige i.

I forhold til ansvarspåleggelse ved insolvenssager, deler flertallet af deltagerne i de tre grupper der består af regnskabsbrugere den holdning, at revisor har fejlet og står derfor til ansvar, når virksomheden bliver insolvent efter en periode der er mindre end seks måneder efter revisor har afgivet sin påtegning uden forbehold. Denne holdning var de statsautoriserede revisorer uenige i.

Når Rasmussens undersøgelse sammenkobles med teorien omkring forventningskløften, kan det ses klare ligheder med undersøgelsen og hvad forventningskløften indeholder. Af undersøgelsen kan der udledes at der både eksisterer en præstationskløft og en rimelighedskløft, der kommer af at regnskabsbrugerne mangler oplysning omkring revisionsydelsen, hvilket resulterer i de høje forventninger til revisorerne, men også at der er manglende regulering på området og i nogle tilfælde manglende efterlevelse af eksisterende regler og normer (Rasmussen, 1991).

2.4 Hvordan er ansvaret fordelt i forbindelse med besvigelser?

I det ovenstående afsnit blev begrebet besvigelser defineret samt blev besvigelsestrekanten redegjort for. I dette afsnit vil der kigges på hvilke forpligtelser virksomhedens ledelse har og hvilke forpligtelser revisor har i forbindelse med at forebygge og opdage besvigelser. Grunden til dette fokus i afsnittet er, at offentligheden ikke har nok kendskab til skelnet mellem revisor og ledelsens ansvar i forbindelse med forebyggelse og opdagelse af besvigelser, hvorfor der i dette afsnit vil redegøres for ansvarsfordelingen mellem revisor og ledelsen i forbindelse med besvigelser.

2.4.1. Ledelsen

Vedrørende ledelsens forpligtelser i forbindelse med besvigelser, siger selskabslovens § 115 at:

I kapitalselskaber, der har en bestyrelse, skal denne ud over at varetage den overordnede og strategiske ledelse og sikre en forsvarlig organisation af kapitalselskabets virksomhed påse, at

- 1) bogføringen og regnskabsaflæggelsen foregår på en måde, der efter kapitalselskabets forhold er tilfredsstillende,*
- 2) der er etableret de fornødne procedurer for risikostyring og interne kontroller,*
- 3) bestyrelsen løbende modtager den fornødne rapportering om kapitalselskabets finansielle forhold,*
- 4) direktionen udøver sit hverv på en behørig måde og efter bestyrelsens retningslinjer og*
- 5) kapitalselskabets kapitalberedskab til enhver tid er forsvarligt, herunder at der er tilstrækkelig likviditet til at opfylde kapitalselskabets nuværende og fremtidige forpligtelser, efterhånden som de forfalder, og bestyrelsen er således til enhver tid forpligtet til at vurdere den økonomiske situation og sikre, at det tilstedeværende kapitalberedskab er forsvarligt (Selskabsloven §115).*

Det der kan udledes af SLL § 115 er således, at det er ledelsens ansvar at sikre at virksomheden handler på en forsvarlig måde, herunder at bl.a. bogføring og regnskabsaflæggelse sker på en tilfredsstillende måde. Dette understøttes af ISA 240 bilag 4, som understreger at det primære ansvar for at forebyggelse og opdagelse af besvigelser ligger hos virksomhedens øverste og daglige ledelse (ISA 240, Bilag 4).

Yderligere krav til virksomhedens ledelse findes i årsregnskabslovens § 8 og § 9. ÅRL § 8 siger at det er virksomhedens ledelse der har ansvaret for at aflægge årsrapporten og at ledelsen bl.a. også er ansvarlige for at regnskabet udarbejdes i overensstemmelse med lovgivning og eventuelle yderligere krav til regnskaber i vedtægter eller aftale (Årsregnskabsloven §8). Yderligere siger ÅRL § 9, at de ansvarlige ledelsesorganer skal underskrive årsrapporten når den er blevet udarbejdet i tilknytning til en ledelsespåtegning. Med underskriften erklærer de bl.a. at:

- 1) hvorvidt årsrapporten er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle standarders krav samt eventuelle krav i vedtægter eller aftale, og*
- 2) hvorvidt årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab giver et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling og resultatet (Årsregnskabsloven §9).*

Det kan derfor siges på baggrund af det ovenstående, at ansvaret for at muligheden for at ledelsen og medarbejderne begår besvigelser, der har en påvirkning på årsrapportens retvisende billede, ligger hos ledelsen og dens opstillede interne kontroller jf. SLL § 115. De opstillede interne kontroller desuden vedligeholdes af ledelsen, sådan at kontrollerne holdes relevante internt i virksomheden og ikke omgås eller tilsidesættes.

2.4.2. Revisor

Revisorlovens §§ 16, 15 og 24

Af revisorlovens § 16 udledes det at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved bl.a. afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber. For at revisor kan opfylde denne rolle kræves det af RL § 16 at revisor udfører sine opgaver i overensstemmelse med god revisorskik, og udviser nøjagtighed og hurtighed ved udførelse af hvervet i et omfang som afhænger af den enkelte opgaves beskaffenhed. God revisorskik indebærer desuden at revisor ved udførelse af opgaverne udviser professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu (Revisorloven §16).

I sammenhæng med revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, understøttes rollen med revisors uafhængighed i RL § 15a som henviser til kravene til uafhængighed i RL § 24. Uafhængighed for revisor jf. RL § 24 betyder at personer der arbejder på revisionsopgaven skal være uafhængig af virksomheden som opgaven drejer sig om. Det vil sige at de ikke på nogen måder skal være involveret i virksomhedens beslutningsprocesser, have hverken direkte eller indirekte økonomiske interesser i virksomheden og have personlige eller familie relationer forbundet til den virksomhed revisionen drejer sig om (Revisorloven § 24). Kravene for revisors uafhængighed kan siges at understøtte revisors rolle i samfundet som offentlighedens tillidsrepræsentant, ved at beskytte regnskabsbrugeren overfor erklæringer som ikke stiller sikkerhed for at regnskabet giver et retvisende billede af den reviderede virksomhed på baggrund af selvrevision.

God revisorskik

God revisorskik kan betegnes som et bredt begreb, som er åben for fortolkning hvis man udelukkende kigger RL § 16, som kræver at revisor udfører sine opgaver med nøjagtighed og hurtighed, samt udviser professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu. Den danske lovgivning lægger sig i midlertidig op af vejledninger som er udarbejdet af The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), som formulerer hvad revisor i praksis skal og kan gøre og forholde sig i forbindelse med en revision til for at overholde kravene om revisorskik og dermed RL § 16. I forbindelse med revision af besvigelser er der specielt en vejledning som er relevante i forhold til afhandlingens problemformulering, det udgøres af ISA 240, dog i sammenhæng med ISA 200, ISA 315 og ISA 330

Indledning til ISA 240

I dette afsnit vil der kigges på revisor ansvar i forbindelse med besvigelser. Afsnittet vil derudover fungere som en indledning til kravene i ISA 240, som afhandlingen vil komme ind på i efterfølgende afsnit.

Revisors ansvar

Når revisor udfører revision efter ISA-standarderne, er det revisors ansvar jf. ISA 200 at aflægge regnskabet med høj grad af sikkerhed, for at det ikke indeholder væsentlig fejlinformation, hvad enten det har substans af besvigelser eller fejl. Dog er der altid en risiko for at væsentlig fejlinformation ikke altid bliver opfanget af revisor, uanset hvor nøje revisor har planlagt og udført revisionen efter ISA-standarderne (ISA 200, 11).

Effekterne som begrænser udførelse af revision bliver beskrevet i ISA 200 afsnit A51, som værende de forhold som står til baggrund for risikoen for, at revisor ikke opdager væsentlig fejlinformation. Risikoen for at revisor ikke opfanger væsentlig fejlinformation anses for at være større, når der er tale om besvigelser og særligt når der er tale om komplekse konstruktioner for at holde besvigelserne skjult for omverden og særligt for revisor (ISA 200, A51).

I tilfælde hvor besvigelser indeholder en sammensværgelse, bliver det svært for revisor at opdage besvigelsen. Ved sammensværgelser er det oftest to eller flere parter der går sammen om at begå besvigelser, hvor nogle interne kontroller kan blive tilsidesat. De faktorer der derimod hæver sandsynligheden for at revisor opdager besvigelser er f.eks. besvigerens kompetencer, hvor tit besvigelsen foretages samt hvor længe det den foretagne besvigelse har fundet sted, størrelsen på gruppen af besviger, væsentligheden af beløbet der indgår i besvigelsen og erfaring og anciennitet hos de involverede medarbejdere. Ved mistænkelige aktiviteter kan det dog være svært at skelne mellem, om der er tale om besvigelse eller fejl, hvilke især gøre sig gældende ved poster, som er forudsat af skønsmæssige vurderinger.

Yderligere er det svært for revisor, opfange besvigelser hvor den daglige ledelse er involveret. Grunden til den øgede risiko for at besvigelser af den slag ikke bliver opdaget er, at den daglige ledelse typisk er meget involveret i regnskabsafslutningsprocessen, og har derfor mulighed for at fortage regnskabsmanipulation, og grundet positionen i virksomheden vil det være muligt at tilsidesætte kontroller hvorigennem det kan lykkedes dem at foretage besvigelser.

For at revisor kan opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor udvise professionel skepsis. Under dette bør revisor minimere mulighederne for at besvigelser blandt den daglige ledelse opstår, og også være opmærksom på at nogle revisionshandlinger som tilsyneladende kan virke effektive til at opfange regelmæssigheder og fejl, måske ikke vil være tilstrækkelige, hvis revisor har for øje at opdage besvigelser.

2.4.3 ISA 200 – Målet for en revision

Målet for revision af et regnskab defineres i ISA 200 afsnit 11 således:

- a) To obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, thereby enabling the auditor to express an opinion on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework; and*
- b) To report on the financial statements, and communicate as required by the ISAs, in accordance with the auditor's findings (ISA 200, 11).*

Revisors mål for en revision er udefra ovenstående at opnå en høj grad af sikkerhed for at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Det er således ikke revisors mål at opnå sikkerhed for at der ikke er fejlinformation regnskabet eller stille 100% sikkerhed for at regnskabet er fair, men udrykke en konklusion om at regnskabet i sit væsentligste er korrekt i forhold til den regnskabsmæssige begrebsramme og erklære sig om regnskabet og kommunikere sine fund for revisionen for offentligheden. I forhold til fejlinformation relateres der udelukkende til væsentlige fejlinformation, som blev beskrevet i afsnittet vedrørende definitionen af besvigelser. Det kan derfor siges, at et regnskab på trods af at have en blank revisionserklæring ikke kan udelukkes for at indeholde en væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser, da det ikke er målet for en revision at stille 100% sikkerhed for regnskabet.

Som der blev nævnt ovenfor i forbindelse med ISA 200, er revisor forpligtet til at opnå høj grad af sikkerhed for at et regnskab ikke indeholder væsentlig fejlinformation uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Det betyder at revisor ikke har ansvar for at opklare besvigelser og fejl som samlet set er mindre end væsentlighedsgrænsen.

Revisors mål i forbindelse med besvigelser klargøres i ISA 240 afsnit 10, hvor der står at målene indebærer:

- 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, 10).*

Hvis revisor under revisionen finder bevis for, at der forgår besvigelser i virksomheden, skal revisor jf. ISA 240 afsnit A62 underrette det til det relevante ledelsesniveau. Hvis besvigelsen er foretaget af en medarbejder eller en mellemlider, skal den daglige ledelse underrettes. Hvis besvigelsen foretages på direktionsniveau, skal revisor underrette virksomhedens bestyrelse herom. Efter ISA 240 afsnit A62, ligger det relevante ledelsesniveau mindst et niveau over de personer som tilsyneladende er involveret i de formodede besvigelser. I de tilfælde hvor revisor mistænker at virksomhedens øverste ledelse er involveret i en besvigelsessammensværgelse med den daglige ledelse, er revisor forpligtet til at underrette efter RL § 22, stk. 1 eller stk. 2 (ISA 240, A62).

Vælger revisor at underrette efter RL § 22, stk. 1, skal revisor straks underrette hvert enkelt medlem af virksomhedens ledelse om sin begrundede formodning om besvigelse, hvorefter revisor skal indføre underretningen i sin revisionsprotokol (ISA 240, A62).

Med revisors underretning, har virksomhedens ledelse 14 dage til at dokumentere overfor revisor, at de har taget de nødvendige skridt til at standse igangværende besvigelse og til at rette op på de skader den begåede besvigelse har forårsaget. Er det ikke muligt for virksomhedens ledelse at dokumentere dette overfor revisor, skal revisor straks indberette National Enhed for Særlig Kriminalitet (NSK) om den formodede besvigelser (ISA 240, A62).

2.4.4. Kravene i ISA 240

I tidligere afsnit blev der gennemgået de indledende vedrørende ISA 240, og der vil i dette afsnit gøres rede for kravene til revisor i ISA 240.

Professionel skepsis

Revisor skal i forbindelse med revision af et regnskab udvise professionel skepsis. Begrebet indebærer at revisor under revisionen skal forholde sig kritisk til informationen, som der modtages under revisionen, med det formål at kunne være bedre i stand til at vurdere om der kan forekomme væsentlig fejlinformation i regnskabet, hvad enten det skydes fejl eller besvigelser. Der er en forventning om, at revisor skal forholde sig kritisk til pålideligheden af de revisionsdokumenter som revisor modtager, hvilke bl.a. betyder at revisor skal vurdere pålideligheden af de kontroller der relaterer sig til dokumenterne, og her være udvise særlig skepsis ved vurdering af risici for fejl som skydes besvigelser.

I situationer hvor revisionen drejer sig om en gammel kunde, kan revisor drage nytte af erfaringer med ledelsen fra tidligere år, dog skal revisor stadig være opmærksom på forhold ændres over tid. Det kan være at ledelsen tidligere har udvist integritet, men dette forhold kan ændres over tid. Det er derfor vigtigt for revisor at fortage risikovurdering hvert år uanset om der i tidligere år har været en lav risiko i virksomheden. Yderligere skal revisor være opmærksom på at den information der modtages fra den daglige ledelse og den øverste ledelse stemmer overens, og i tilfælde hvor der mangler sammenhæng skal revisor undersøge sagen nærmere.

I henhold til ISA 200 afsnit A47, er der ikke nogen forventning til at revisor skal vurdere gyldigheden af de dokumenter som der modtages, da dette rækker udover revisors ekspertise. Revisor skal dog i tilfælde hvor der opstår mistanke om at et dokument er forfalsket, fortage yderligere handlinger for at sikre gyldigheden af dokumentet. De måder som revisor kan bekræfte eller afkræfte gyldigheden af et dokument, kan være ved en eksperts vurdering eller yderligere dokumentation der opnås ved kontakt til den pågældende tredjemand (ISA 240, 12-14).

Drøftelse i opgaveteamet

Det er et krav at revisor i forbindelse med en revision, drøfter risikoen for at regnskabet indeholder væsentlige fejl som følge af besvigelser med opgaveteamet, jf. ISA 315 afsnit 10. De erfarne revisorer kan til dette møde, komme med deres forslag til hvilke regnskabsposter teamet særligt skal være opmærksom på, da de kan indeholde en høj risiko for fejl som følge af besvigelser. Yderligere kan der til mødet diskuteres hvilke revisionshandling der skal udføres for at imødekomme de vurderede risici, hvem der skal udføre dem, og hvordan teamet skal reagere på resultaterne, hvis der er tegn på at der er fortaget en besvigelse.

Yderligere kan de enkelte medlemmer af opgaveteamet komme med deres forslag til, hvilke områder de kan indeholde risiko for regnskabsmanipulation. Dette ses relevant, hvis der er forhold som f.eks. bonusordninger og lignende der giver anledning til at ledelsen gerne vil opnå et bestemt

resultat. Der kan til mødet ligeledes drøftes de kontroller, som er istandsat af ledelsen for at hindre misbrug af aktiver og muligheden for at tilsidesætte kontrollerne fra ledelsens side.

I tilfælde hvor et medlem af opgaveteamet får mistanke om at der er foretaget en besvigelse i virksomheden, på grund af usædvanlig adfærd eller livsstil hos medarbejder eller ledelsesmedlem, vil det være relevant at drøfte dette til mødet.

Der kan yderligere drøftes effektiviteten af revisionshandlingerne, der udføres for at afdække risikoen for besvigelser, og endda overveje om revisionshandlingerne skal tilpasses med et element af uforudsigelighed, så revisionshandlingens effektivitet øges.

Til mødet kan der også diskuteres om faktorerne i besvigelsestrekanten er til stede i virksomheden, så alle medlemmerne i opgaveteamet er opmærksomme på, om der i virksomheden er et incitament/pres til at foretage besvigelser, en organisationskultur der retfærdiggør besvigelser, og om der er muligheder for at begå besvigelser i virksomheden (ISA 240, 15).

Risikovurderingshandling og tilknyttede aktiviteter

Kravene der fremgår af risikovurderingshandling og tilknyttede aktiviteter under ISA 240 er i overensstemmelse med kravene fra ISA 315, der relaterer sig til den indledende fase af revisionen, hvor revisor skal identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation. Dette skal ske ved at revisor tilegner sig forståelse for virksomheden og dens omgivelser og heraf hvilke risikofaktorer der er for besvigelser. Det er således vejledningens mål at revisor både skal identificere og vurdere de faktorer der kan resultere i væsentlig fejlinformation i regnskabet, som kan opstå på baggrund af virksomhedens interne og eksterne forhold, som f.eks. situationen i branchen, om markedet f.eks. sætter pres på virksomhederne i branchen, men også tilstedeværelse og eventuelle trusler mod tilsidesættelse af interne kontroller. De informationer som revisor opnår omkring virksomhedens risici for væsentlig fejlinformation, danner grundlaget for hvordan revisor kan reagere på de vurderede risici og planlægge revisionshandling til at imødekomme og afdække dem i henhold til ISA 330, så revisionen opnår den høje grad af sikkerhed for at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation, som følge af fejl eller besvigelser. Under afsnittet risikovurderingshandling og tilknyttede aktiviteter i ISA 240 omfatter handlingerne forespørgsler til den daglige ledelse og den øverste ledelse og også vurdering af relationer, som indikerer en risiko for væsentlig fejlinformation. Handlingerne vil blive gennemgået i de kommende afsnit (ISA 240, 16).

Forespørgsler til den daglige ledelse

Under dette afsnit tydeliggøres det at skal revisor indhente vurdering af besvigelserisikoen fra den daglige ledelse. Dette relaterer sig til forhold om virksomhedens kontrolmiljø, såsom arten og omfanget af kontrollerne og kommunikation med medarbejderne omkring de etiske holdninger ses også relevant. Revisor skal derfor indhente informationer herom.

Revisor ud og spørge den daglige ledelse om deres risikovurderings proces vedrørende besvigelser, og indhent oplysninger om de identificerede besvigelserisici som den daglige ledelse har fundet og deres reaktion på dem. Hvis den daglige ledelse har kommunikeret med den øverste ledelse i forbindelse hermed, skal revisor også hente den information.

Revisor skal yderligere forespørge den daglige ledelse og medarbejderne om de kender til en besvigelse eller har mistanke om en besvigelse i virksomheden. Revisors forespørgsel til medarbejderne skyldes, at forespørgsler der er rettet mod den daglige ledelse kun vil afsløre de aktuelle besvigelser, som begås af medarbejderne og ikke ledelsen selv. Forespørgslen til medarbejderne kan omfatte spørgsmål til dem som er involveret i regnskabsaflæggelses processen (ISA 240, 18-20).

Forespørgsler til den øverste ledelse

Hvis virksomhedens øverste ledelse har medlemmer som ikke indgår i den daglige ledelse, skal revisor ligeledes forespørge den øverste ledelse. Forespørgslen der er rettet med den øverste ledelse, drejer sig om hvorledes der stilles sikkerhed for tilstrækkeligheden af den daglige ledelses risikovurdering og reaktion på risici. Yderligere skal revisor spørge den øverste ledelse om den kender til nogle aktuelle besvigelser eller har mistanke om at der foregår besvigelser i virksomheden. Informationer fra den øverste ledelse sættes sammen med de informationer som den daglige ledelse har opgivet (ISA 240, 21-22).

Øvrige risikofaktorer

Når revisor udfører analytiske handlinger, skal revisor holde øje med om der forekommer usædvanlige forhold, specielt vedrørende indtægtskonto som kan give anledning til mistanke om besvigelser. Desuden skal revisor vurdere om tidligere erfaringer med virksomheden har givet tegn på at der er risiko for besvigelser.

I praksis ses det sjældent, at revisor er direkte involveret i opdagelsen en besvigelse alene ved ovenstående handlinger. Formålet med disse handlinger er at vurdere, hvor stor en risiko der er for at der kan forekomme besvigelser i virksomheden, og derefter tilrettelægge arbejdet herefter. Nogle af de forhold som kan give anledning til en øget besvigelserisiko, er f.eks. bonusordninger for medarbejdere eller krav fra kreditorer, og hvis virksomhedens kontrolmiljø er svagt, gives der yderligere anledning til en øget besvigelserisiko.

På baggrund af de indikationer som revisor har fundet, skal revisor med sin faglige vurdering fastslå hvorvidt forholdene er relevante og væsentlige i virksomheden og dermed om de tilsammen udgøre en konkret besvigelserisiko. Revisor skal være opmærksom på, at hvis de forhold som er vurderet til at være relevante, til sammen opfylder de tre betingelser i besvigelsestrekanten, vil der netop være risiko for besvigelser i virksomheden.

Yderligere skal revisor være på at virksomhedens størrelse og sammensætning har noget at sige i forbindelse med revisors vurdering af besvigelserisici. I en større virksomheden skal revisor være opmærksom på om den øverste ledelse udøver tilstrækkelig kontrol med den daglige ledelse og

virksomhedens risikovurderingsprocesser. Revisor skal også være opmærksom på om virksomhedens interne revisionsafdeling er effektiv og om medarbejdernes og ledelsens holdning til besvigelser bunder i et regelsæt fra virksomheden.

Det revisor skal være opmærksom på i en mindre virksomheden er derimod ejerens integritet. I og med at en mindre virksomheds ledelse typisk består af en person, vil det give anledning til lavere besvigelserisiko, hvis lederen udviser integritet og påvirker virksomheden positivt ved at udvise etisk korrekt adfærd. Derudover skal revisor også være opmærksom på om lederen fokuserer tilstrækkeligt på den interne kontrol. Dog skal revisor i forhold til den mindre virksomhed være opmærksom på risikoen forbundet med en enkelt person i ledelsen (ISA 240, 23-24).

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

Revisor har krav på at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser på regnskabsniveau og revisionsmålsniveau for hver enkelt gruppe af transaktioner, balanceposter og oplysninger i regnskabet.

I forbindelse med indregning af indtægter, har revisor krav på at som udgangspunkt vurderer om der foreligger en besvigelserisiko forbundet hertil. Der skal her vurderes hvilke indtægtskilder besvigelserisikoen omfatter. I tilfælde hvor en indtægtskilde består af få simple transaktioner, kan revisor dog vurdere besvigelserisikoen for at være irrelevant.

Revisor skal yderligere behandle en væsentlig besvigelserisiko som en betydelig besvigelserisiko, og skal af denne grund få en forståelse for hvilke kontroller der er tilknyttet denne enkelte besvigelserisiko (ISA 240, 25-27).

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

I overensstemmelse med ISA 330 kræves det at revisor på baggrund af de i henhold til ISA 315 identificerede og vurderede risici udformer og gennemfører handlinger til at afdække dem, med henblik på indhentelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på risikoområderne (ISA 240, 29).

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

Hvis revisor har identificeret væsentlige besvigelserisici på regnskabsniveau, kræves det at revisor fastlægger generelle reaktioner med henblik på at behandle de vurderede risici for væsentlig fejlinformation. De generelle reaktioner der er tale om, kan være i form af revisor holdning til den daglige ledelse, hvor revisor vil kræve yderligere dokumentation til underbygning af forklaringer og overordnet set være mere kritisk overfor den daglige ledelse udtalelser.

Ved fastlæggelse af generelle handlinger er det vigtigt at revisor udvælger personer med den rette viden, kompetence og evne til at udføre opgaverne. Revisor skal yderligere gennemgå virksomhedens valg af regnskabspraksis, særligt vedrørende skøn og komplicerede regnskabsposter, og vurdere om der foreligger tegn at den daglige ledelse forsøger at styre indtjeningen. Revisor skal også indarbejde et element af uforudsigelighed i udvælgelsen af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandling (ISA 240, 30).

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

Hvis revisor identificerer besvigelserisici på revisionsmålsniveau, skal der udarbejdes revisionshandling til at afdække disse risici, jf. ISA 330.

Revisionshandlingerne kan f.eks. være fysisk kontrol af virksomhedens aktiver eller analyser af væsentlige transaktioner. Hvis revisor vurderer at der er en væsentlig risiko for der er blevet foretaget regnskabsmanipulation relateret til virksomheden omsætning, kan revisorsamtidig med at indhente de eksterne bekræftelser også bede om en bekræftelse for betingelserne for levering i handelsaftalen, så der på den måde sikres at der er periodiseret rigtigt.

I tilfælde hvor revisor vurderer at der er en væsentlig besvigelserisiko forbundet med varelageret, kan der foretages en gennemgang af posteringerne på varelageret, og findes frem til mistænkelige varegrupper, som vil kræve revisors særlige opmærksomhed ved fysisk optælling.

Finder revisor at der er væsentlige besvigelserisici knyttet til skønsmæssige poster, skal revisor vurdere om hvorvidt ledelsens foretagelse på de pågældende poster hænger sammen med den information der ligger til grund for planlægningen af revisionen. Der kan også gennemgås de skøn foretaget i tidligere år af den daglige ledelse, og se om er rimelige på baggrund af forudsætningerne og om de understøtter de nuværende skøn (ISA 240, 31).

Revisionshandling som reaktion på risici for den daglige ledelses tilsidesættelse af kontroller

Der vil altid være en risiko for at, virksomhedens ledelse tilsidesætter kontroller med formål i at begå en besvigelse. Størrelsen af denne risiko afhænger i midlertidig af virksomhedens karakter, og den vil derfor være forskellig fra virksomhed til virksomhed. Risikoen for at virksomhedens ledelse tilsidesætter kontroller er derfor virksomhedsspecifik, og fordi man ikke kan forudse hvordan besvigelsen vil foregå, er der altid tale om en væsentlig besvigelserisiko.

Under en revision skal der altid udføres nogle konkrete handlinger fra revisors side, for at vurdere risici for at et regnskab indeholder væsentlig fejlinformation, og ligeledes skal revisor kontrollere ledelsen for tilsidesættelse af kontroller. Handlingerne omfatter kontroller af hvor passende efterposteringerne og andre justeringer er. Dette kan gøres ved at forespørge de personer som er involveret i posteringerne, om usædvanlig aktivitet i forbindelse med posteringerne samt en test af disse posteringer.

Oftest foretager den daglige ledelse regnskabsmanipulation ved at lave falske posteringer i bogføring ved regnskabsafslutningen, eller ved efterposteringer når regnskabet konsolideres eller opstilles.

Ved test af posteringer, skal revisor først lave en risikovurdering, for at finde ud af hvilke transaktionsklasser og posteringer der bærer den største risiko. Hvis virksomheden har implementeret kontroller vedrørende efterposteringer og andre justeringer, er det også relevant for revisor at teste disse. I forbindelse med test af posteringer, skal revisor være opmærksom på, at regnskabsmanipulation typisk foretages af personer der normalt ikke foretager posteringer, og disse posteringer vil oftest være på nogle usædvanlige konti ved regnskabsafslutningen. Yderligere er konti der er skønsmæssige eller på anden måde er svære at værdiansætte typisk oplagt for besvigeren at lave posteringer på.

Skønsmæssige poster kan give anledning til regnskabsmanipulation, og revisor skal derfor gennemgå disse skøn og lave sin vurdering af hvor rimelige disse skøn er. Til vurdering af disse skøn, skal revisor se på posterne indeholder nogen form for bias, hvilke kan udtrykkes ved at posterne er undervurderet og dermed giver et ikke retvisende resultat. I nogle tilfælde kan revisor gennemgå tidligere skøn for at fastslå om hvorvidt nuværende skøn er et udtryk for et forsøg på regnskabsmanipulation.

Gennemgang af tidligere perioders skøn er jf. ISA 540, afsnit 9 et krav for revisor, hvilket gør det oplagt for revisor, at gennemføre de ovenstående vurdering af den daglige ledelses tilsidesættelse af kontroller.

Der kan yderligere være foretaget transaktioner, som ikke indgår i den almindelige drift i virksomheden, og som kan give udtryk for et forsøg på at skjule misbrug af aktiver eller regnskabsmanipulation. I den forbindelse skal revisor være opmærksom på transaktioner, der ikke er dokumenteret fyldestgørende, der er gjort mere kompleks end nødvendigt, eller til nærtstående parter der ikke før har været identificeret. Det revisor også skal være opmærksom på her er, om ledelsen viser mere interesse i hvordan posteringerne behandles i regnskabet, snarere end hvad posteringerne betyder for virksomheden.

Sammenfattende skal revisor i dette afsnit foretage handlinger til vurderet risici for ledelsens tilsidesættelse af kontroller. Så vidt handlingerne ikke afdækker disse risici, skal der foretages yderligere handlinger for at afdække disse risici (ISA 240, 32-34).

Vurdering af revisionsbevis

Sent i revisionsprocessen skal revisor ved hjælp af analytiske handlinger tage stilling til, om der forekommer nye risici for fejlinformation på baggrund af besvigelser i regnskabet. Dette planlægges sent, da revisor skal benytte den forståelse for virksomheden og forventningerne til virksomheden som er opnået i begyndelsen af revisionsprocessen, til at sammenligne med realiserede begivenheder, og deraf have nemmere med at få øje på usædvanligheder. Et vigtigt fokuspunkt at holde øje med er store udsving i de indregnede indtægter, da disse kan indikere besvigelser såfremt de ikke kan forklare med den normale drift.

Hvis revisor bemærker fejlinformation, skal der vurderes om det kan være på baggrund af en besvigelse, og hvis det tegner på svindel, bør revisor tage stilling til hvordan dette påvirker andre områder af revisionen. Det kan bl.a. betyde at ledelsen ikke er troværdige, i og med at det ikke er sikkert at det kun drejer sig om et enkeltstående tilfælde, og revisor bør derfor undersøge svindlen nærmere.

I tilfælde hvor revisor bliver bekendt med en besvigelse, hvor den daglige ledelse er involveret, skal revisor reevaluere sin vurdering af risici for væsentlig fejlinformation som opstår på baggrund af besvigelser. Hvis der opstår tvivl om revisors opnåede revisionsbevis på baggrund af besvigelser, bør revisor overveje om besvigelsen har at gøre med en sammensværgelse, da disse kan ugyldiggøre et ellers godkendt revisionsbevis (ISA 240, 34-37).

Revisor er ikke i stand til at fortsætte opgaven

Hvis revisor identificerer en fejl som er opstået på baggrund af en besvigelse eller mistanke herom, og såfremt denne situation stiller tvivl om mulighed for at fortsætte sit arbejde, skal revisor:

- *Fastslå ansvaret for situationen, både fagligt og juridisk. Yderligere skal revisor underrette det relevante ledelsesorgan og i visse tilfælde kan det blive aktuelt at informere visse myndigheder om situationen.*
- *Overveje fratrædelse, hvis det er muligt jf. den gældende lovgivning på området.*
- *Vælger revisor at fratræde, er det et krav at revisor underretter de relevante personer herom og årsagerne til revisors fratræden.*
- *I forbindelse med fratrædelse skal revisor desuden fastslå om revisor har et fagligt eller juridisk ansvar for at underrette vedkommende, som valgte revisor, samt om myndighederne skal informeres om fratrædelsen (ISA 240, 38).*

Skriftlige udtalelser

Ifølge afsnit 40 i ISA 240, skal virksomhedens daglige ledelse og eller øverste ledelse udarbejde en udtalelse til revisor om følgende punkter:

- a) *at de anerkender deres ansvar for udformning, implementering og vedligeholdelse af intern kontrol for at forebygge og opdage besvigelser*
- b) *at de har givet revisor oplysning om resultaterne af ledelsens vurdering af risikoen for, at regnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser*
- c) *at de har oplyst revisor om deres viden om besvigelser eller mistanker om besvigelser, som påvirker virksomheden, og som vedrører:*
 - I. *den daglige ledelse*
 - II. *medarbejdere, der har betydelige roller i intern kontrol, eller*
 - III. *andre, hvor besvigelsen kunne have en væsentlig effekt på regnskabet, og*

- d) *at de har givet revisor oplysning om deres viden om enhver påstand om besvigelser eller mistanke herom, der påvirker virksomhedens regnskab, og som er meddelt af medarbejdere, tidligere medarbejdere, analytikere, lovgivende myndigheder eller andre (jf. afsnit A59-A60) (ISA 240, 39).*

Kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse

Kommer revisor i besiddelse af information, der indikerer at der er fortaget en besvigelse i virksomheden, eller har revisor identificeret en besvigelse, skal revisor hurtigst muligt meddele dette til det passende ledelsesniveau blandt den daglige ledelse. Den daglige ledelse har nemlig ansvaret for at tilrettelægge præventive og opdagende kontroller. Yderligere skal revisor informere den øverste ledelse om den opnåede information, hvis besvigelsen omhandler: den daglige ledelse, medarbejdere eller andre, når besvigelsen resulterer i væsentlig fejlinformation i regnskabet. Undtagelse til underretningen af den øverste ledelse, forekommer såfremt alle medlemmer af den øverste ledelse også deltager aktivt i virksomhedens drift, og besvigelsen omhandler de ovennævnte personer.

Hvis revisor mistænker at den daglige ledelse er involveret i en besvigelse, skal kun den øverste ledelse alene informeres, og revision skal videre planlægges i samarbejde med den øverste ledelse.

Det passende ledelsesorgan der skal kommunikeres til, bygger på revisor faglige vurdering og det er i den forbindelse vigtigt at bibeholde den professionelle skepsis og tage betragtning af eventuelle sammensværgelser på ledelsesniveau. Hovedreglen er at revisor må kommunikere med minimum et niveau af ledelsesorgan højere end de mistænkte (ISA 240, 40-42).

Kommunikation med lovgivende og kontrollerende myndigheder

Som revisor er man en underlagt tavshedspligt over for klienten, og denne tavshedspligt kan i visse juridiske situationer brydes, når det handler om besvigelser. Reglerne vedrørende dette område afhænger dog af, hvor man befinder sig i verden. Nogle steder i verden har revisor pligt til at informere myndighederne vedrørende opnåede information om begåede besvigelser (ISA 240, 43).

Dokumentation

Revisor skal i sin revisionsdokumentation dokumentere for følgende forhold for revisors forståelse for virksomheden og dens omgivelser, samt revisors vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, jf. ISA 315.

- *de betydelige beslutninger nået gennem drøftelser i opgaveteamet om, hvor udsat virksomhedens regnskab er over for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser, og*

- *de identificerede og vurderede risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser på regnskabs- og revisionsmålsniveau.*

Yderligere skal revisor dokumentere følgende vedrørende revisors reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation, jf. ISA 330.

- *de generelle reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser på regnskabsniveau samt arten, omfanget og den tidsmæssige placering af revisionshandlingerne og disse handlingers forbindelse med de vurderede risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser på revisionsmålsniveauet, og*
- *resultater af revisionshandlingerne, herunder resultaterne af de handlinger, der er udformet for at håndtere risikoen for, at den daglige ledelse tilsidesætter kontroller.*

Endvidere skal revisor inkludere kommunikation med den daglige ledelse, øverste ledelse og lovgivende myndigheder om besvigelser i revisionsdokumentation.

Hvis revisor vurderer, at der ikke er en risiko for væsentlig fejlinformation relateret til indregning af indtægter, skal revisor desuden inkludere en begrundelse for dette i revisionsdokumentationen (ISA 240, 44-47).

Kapitel 3: Analyse

3.1 sag nr. 32/2015

D. 25. marts i 2015 indbragte Erhvervsstyrelsen tidligere statsautoriseret revisor A for Revisionsnævnet. Sagen drejer sig om statsautoriseret revisor A's revision af årsregnskaber for 2012 for D A/S, E A/S og N A/S (sag nr. 32/2015, 2016).

3.1.1. Klagen

De relevante klagepunkter fra sagen, sammen med de tilhørende bemærkninger fra parterne lyder på følgende:

Klagepunkt 1: Indklagede har ikke opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende tilstedeværelse og værdiansættelse af udviklingsprojekter i årsrapporten for 2012 for D A/S.

Klager:

Ad klagepunkt 1 mener Indklagede, at der er tale om regnskabsmæssige skøn over hvilke omkostninger, der skal medtages som udviklingsomkostninger, og at det er svært at bestemme. Erhvervsstyrelsen er enig heri, hvorfor indklagede i henhold til ISA 540, afsnit 23, skal dokumentere grundlaget for sine konklusioner, hvilket indklagede ikke har gjort.

Indklagede:

Indklagede vurderer, at revisionen har resulteret i egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis for tilstedeværelsen og værdiansættelsen af udviklingsprojekter for D A/S. Dette underbygger indklagede med, at indklagede vedrørende har klagepunkt 1 blandt andet mener, at der, som det fremgår af regnskabshåndbog fra 2014, alene foretages "impairment test", når der er en intern og/eller ekstern indikation på et nedskrivningsbehov. Yderligere mener indklagede at der ikke i forhold til det konkrete projekt har været nogen form for indikation i 2012 og primo 2013 for, at projektet ikke kunne gennemføres.

Indklagede mener desuden at udviklingsprojektet på stadionet i 2012 og primo 2013, var et projekt der forløb efter planen, og at der var nogen af de gennemførte tests, der indikerede et nedskrivningsbehov. Indklagede har derfor indregnet projektets omkostninger til kostpris.

Klagepunkt 2: Indklagede har ikke opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende værdiansættelse af de igangværende arbejder i årsrapporten for 2012 for D A/S.

Klager:

Samlet set har Erhvervsstyrelsens vurderet, at revisionen af de igangværende arbejder, herunder især revisionen af færdiggørelsesgraderne, ikke er udført og dokumenteret i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og ISA 500, afsnit 6.

Indklagede:

Indklagede mener at det som også anført i indklagedes tidligere notater har ingen hos virksomheden, hverken i ledelse eller bestyrelse, eller indklagede været opmærksomme på, at formuleringen i den sammensatte kontrakt var afgørende for, hvornår avancen kunne indregnes i resultatopgørelsen. Indklagede mener også at det er korrekt, at den foretagne konsultation ikke er dokumenteret i sagen, men den er gennemført med statsautoriseret revisor HH fra C.

Klagepunkt 3: Indklagede har ikke opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende transaktioner med nærtstående parter i årsrapporten for 2012 for D A/S.

Klager:

Erhvervsstyrelsen har vurderet, at indklagede ikke har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at transaktionerne med nærtstående parter har været foretaget på markedsmæssige vilkår. Indklagede har endvidere ikke identificeret alle nærtstående parter i forbindelse med sin planlægning af revisionen, og har derved overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, jf. ISA 550, afsnit 13 og 24.

Indklagede:

Indklagede har vedrørende klagepunkt 3 anført blandt andet, at der i årsregnskabslovens § 98 c stk. 1, er anført følgende: "Virksomheden skal oplyse om transaktioner med nærtstående parter, jf. stk. 2, hvis transaktionerne ikke er indgået på normale markedsvilkår"

Indklagede argumenterer derfor for, at der ikke er medtaget oplysninger om transaktioner med nærtstående parter i 2012 årsrapporten, fordi at alle transaktioner blev vurderet til at være gennemført på markedsvilkår. Dette er en vurdering, der blev foretaget i løbet af 2012 og afslutningsvist i forbindelse med årsregnskabsrevisionen i foråret 2013.

Klagepunkt 6: At indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, ved ikke at have givet supplerende oplysninger vedrørende enten et ulovligt aktionærlån eller manglende indberetning af lønoplysninger til SKAT i revisionspåtegningen i årsrapporten for 2012 for N A/S.

Klager:

Erhvervsstyrelsens vurderer desuden, at der mangler supplerende oplysninger i påtegningen. Erhvervsstyrelsen mener at der enten mangler virksomheden at foretage en lønindberetning til SKAT, eller at der eksisteret et ulovligt aktionærlån i regnskabsåret. I begge tilfælde kan ledelsen i falde ansvar, hvorfor revisor skal give supplerende oplysninger i revisionspåtegningen, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2.

Indklagede:

Indklagede har vedrørende klagepunkt 6 anført, at der ikke er tale om et ulovligt aktionærlån. Det eneste sted, der er omtalt et sådant lån, er i topmemoet, hvor der ved en fejl er anført denne ene kommentar. Som det fremgår af topmemoet, er dette udarbejdet af en juniormedarbejder og reviewet af en seniormedarbejder, inden der er foretaget review af indklagede den 28. maj 2013. Såvel i regnskabsaflæggelsen som ved selvangivelsesforløbet er beløbet efterfølgende behandlet som en lønudgift, hvilket er den korrekte behandling.

Indklagede mener derfor af den overbevisning, at der burde have været medtaget en supplerende oplysning om den manglende indberetning til Skat af det udbetalte lønbeløb, i revisionspåtegningen for 2012 årsregnskabet (sag nr. 32/2015, 2016).

3.1.2. Revisionsnævnets afgørelse

Revisionsnævnet fandt den indklagede skyldig i overtrædelse af god revisorskik i forholdene 1, 2, 3 og 6, hvor Indklagede revisor blev pålagt en bøde på 50.000 kr (sag nr. 32/2015, 2016).

3.1.3. Analyse af sag nr. 32/2015

I denne sag, blev der begået regnskabsmanipulation vedrørende udviklingsomkostninger, igangværende arbejder, indirekte omkostninger og nærtstående parter samt. Misbrug af aktiver ved ulovlige aktionærlån.

Vedrørende denne sag, er det tilsyneladende ikke et spørgsmål om hvad revisors ansvar og forpligtelser er i forbindelse med besvigelser, men nærmere et spørgsmål om hvordan man som revisor skal revidere et regnskab. I Denne sag har revisor bl.a. Konkluderede, at et beløb som var indregnet i udviklingsomkostninger ikke skulle nedskrives, hvor revisor ikke havde beskrevet hvilke revisionshandlinger der blev udført for at komme til denne konklusion. Og hvor der yderligere ikke har kunne udledes af revisionsdokumentationen en beskrivelse af omkostningernes relation til projektet, hvilket ville have bestemt om omkostninger kunne eller ikke kunne indregnes i balancen. Vi har derfor at gøre med at revisor ikke har leveret den ydelse som kræves. At der blev begået regnskabsmanipulation vedrørende udviklingsomkostninger, skal revisor som sådan ikke kritiseres for, fordi det ikke er målet for revisionen at opdage besvigelser.

Kvaliteten af revisionen har grundlæggende være manglende, hvilke på mange forhold. I forhold til den del af forventningskløften, som forholder sig relevant for denne sag, har vi at gøre med præstationskløften. Det drejer sig om en mangelfuld ydelse af den indklagede revisor, på årsregnskabet for D i året 2012, fordi revisor ikke har formået at sikre tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de forhold som blev nævnt ovenfor i klagepunkterne 1, 2, 3, og derudover også overtrådte revisor erklæringsbekendtgørelsen i klagepunkt 6, ved revision af årsregnskabet for N A/S.

Som det kan udledes af ovenstående, har revisor ikke udført revisionen i overensstemmelse god revisorskik, hvilket har resulteret i en bøde på 50.000 Kr. I forhold til revisors ansvar i forbindelse med de begåede besvigelser, bliver det nævnt i ISA 200, at revisors pligt er at opnå høj grad af sikkerhed for at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Revisoren bliver derfor ikke dømt for ikke at have opdaget besvigelserne, hvilket han heller ikke skal dømmes for, da opdagelse af besvigelser ikke indgår i revisionsydelsens formål.

Af sagen fremgår der ikke en forventning fra klageren omkring, at revisor skulle have opdaget besvigelserne, hvilke har at gøre med at klageren består af en forvaltningsmyndighed. Anklagen fremgår derfor meget specifik, i det at kvaliteten af det udførte arbejde må vurderes at være manglende.

Sagen er derfor et pragteksempel på, hvad der i følge forventningskløften må antages at være en mangelfuld ydelse, i det at revisor ikke formår at leve op til revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisor fejler desuden også i at imødekomme de rimelige forventninger som offentligheden kunne have, hvilket giver offentligheden fuld ret til at kritisere det udførte arbejde set ud fra afhandlingens vurdering.

3.2 sag nr. 046/2017

D. 7. januar 2019 indbragte A ApS og B AG statsautoriseret revisor C for Revisionsnævnet. Sagen drejer sig om Statsautoriseret revisor Cs revision af årsregnskaber for 2012/2013, 2013/2014 og 2014 for A ApS.

Klagerne nedenfor kommer af at C har afgivet blanke påtegninger på A ApS's regnskaber for 2012/2013, 2013/2014 og 2014, selvom de indeholdte væsentlige fejl som er kommet af CFO og CEO J's svigagtige handlinger (sag nr. 046/2017, 2019).

3.2.1. Klagen

De relevante klagepunkter fra sagen, samt. de tilhørende bemærkninger fra parterne lyder på følgende:

Klagepunkt 1: Forståelse af virksomheden, planlægning og udførelse:

Indklagede har, idet revisionen ikke blev tilstrækkelig planlagt, ikke opnået den i ISA 315 krævede forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder blandt andet den manglende interne kontrol, ligesom de gennemførte revisionshandlinger har været mangelfulde.

Klager:

Klagerne mener, at indklagede ikke har opnået den i ISA 315 krævede forståelse af virksomheden og dennes omgivelser, herunder virksomhedens (manglende) interne kontrol m.v., hvorfor planlægningen af revisionen har været mangelfuld, ligesom de gennemførte revisionshandlinger har været utilstrækkelige.

Indklagede:

Indklagede mener, at revisionen har været i overensstemmelse med ISA 315 og god revisorskik i øvrigt, idet indklagede har sørget for at opnå en tilstrækkelig forståelse af klager I's virksomhed til at foretage revision af virksomheden i henhold til sædvanlige revisionsstandarder og med den nødvendige professionelle skepsis.

Klagepunkt 2-7:

2. Tilgodehavender og gæld vedrørende A brugere:

Indklagede har ikke haft tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i relation til størrelsen af tilgodehavender og gælden overfor A brugere.

3. Andre tilgodehavender fra salg (E):

Indklagede burde selv have indhentet bekræftelse på mellemværendet direkte fra E, idet det er i strid med god revisorskik alene at lade selskabets direktør indhente bekræftelsen.

4. Andre tilgodehavender (F):

Indklagede burde selv have indhentet bekræftelse på mellemværendet direkte fra F, idet det er i strid med god revisorskik alene at basere revisionen af det pågældende forhold på oplysninger fra selskabets direktør.

5. Cash in transit:

Idet indklagede ikke havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i relation til størrelsen af cash in transit, der indgik med væsentlige beløb under regnskabsposten tilgodehavender fra

salg af tjenesteydelser, burde indklagede ved afgivelse af sine revisionspåtegninger på årsregnskaberne have taget forbehold herfor eller afgivet supplerende oplysninger herom, og indklagede har derfor overtrådt god revisorskik.

6. Nettoomsætning:

Idet indklagede ikke havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i relation til indregnet nettoomsætning, burde indklagede ved afgivelse af sine revisionspåtegninger på årsregnskaberne have taget forbehold herfor eller afgivet supplerende oplysninger herom, og indklagede har derfor tilsidesat god revisorskik.

7. Manglende supplerende oplysning om overtrædelse af bogføringsloven:

Indklagede har i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegninger på årsrapporterne overtrådt god revisorskik, idet der ikke var opnået tilstrækkeligt og egnet grundlag for at oplyse i revisionsprotokollaterne til årsrapporterne, at indklagede i overensstemmelse med revisorlovgivningens bestemmelser havde sikret sig, at bogføringsloven var overholdt, og at indklagede i tilknytning til revisorerklæringerne supplerende burde have oplyst, at selskabet ikke overholdt bogføringsloven, og at dette udgjorde en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 7.

Klager:

I klagepunkterne 2-7 mene rA ApS og B AG, at den indklagede ikke har indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis omhandlende posterne tilgodehavende fra salg, andre tilgodehavende samt mellemværende med øvrige selskaber, cash-in-transit og manglende supplerende oplysninger om overtrædelse af bogføringsloven. Disse forhold har form af manglende afstemning mellem tilgodehavender og gæld til kunderne, indhentelse af eksterne bekræftelser fra tredjemand på mellemværendet og afstemning af cash-in-transit.

Indklagede:

Indklagede gør dette gældende i forhold til klagepunkterne 2-6. Indklagede anfører at der under revisionen blev foretaget afstemninger af tilgodehavende, og at der var opnået tilstrækkeligt bevis herfor. At J havde manipuleret med indholdet der skulle revideres, var ikke noget som revisor vidste. Til klagepunkt 7 mener Indklagede ikke at der under revisionen var anledning til, at bogføringsloven ikke var overholdt (sag nr. 046/2017, 2019).

3.2.2. Revisionsnævnets afgørelse

I forhold til klagepunkt 1 lægger revisornævnet vægt på graden af IT-anvendelse i A ApS. Nævnet mener i den forbindelse, at C burde have indset at IT-revision kunne have afdækket de væsentligste områder. Revisornævnet fandt derfor C skyldig i tilsidesættelse af god revisorskik, da revisor burde have anvendt IT-revision i forbindelse med opgaven, da dette ses nødvendigt for at afdække væsentlige områder for en virksomhed med så høj en grad af IT-anvendelse. Revisor har derfor ikke opnået tilstrækkelig forståelse for virksomheden.

I de øvrige klagepunkter findes C ikke skyldig herfor, da det ikke kan forventes af A ApS og B AG at revisor opdager besvigelser, selvom planlægningen var udført korrekt.

Indklagede, statsautoriseret revisor C, blev pålagt en bøde på 30.000 kr (sag nr. 046/2017, 2019).

3.2.3. Analyse af sag nr. 046/2017

Baggrunden for denne sag, kommer af at A ApS og B AG efter en intern undersøgelse, hvor der blev fundet frem til at selskabets direktør havde begået besvigelser mener, at revisor ikke har udført et tilfredsstillende arbejde. På baggrund af revisors blanke erklæring på årsregnskaberne for 2012/13, 2013/14 og 2014 gives der anledning til at tro at revisor ikke har udført sit arbejde i overensstemmelse med lovgivningen og standarder.

I forhold til forventningskløften har vi her at gøre med både præstationskløften og rimelighedskløften, hvor af disse kløfter er relateret til hver sin del af sagen. Hvis vi starter med præstationskløften, har vi at gøre med en mangelfuld ydelse fra revisors side. Revisionsnævnet har afgjort at revisoren ikke har opnået en korrekt forståelse for virksomheden, hvilket har givet den effekt på revisionen, at planlægningen ikke blev udført korrekt og at der dermed ikke blev udført nok revisionshandling for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Det forventes af revisor at leve op til normer og krav som forudsættes af ISA'erne, og i og med at revisor ikke har formået at gøre dette, har revisor ikke opretholdt god revisorskik vedrørende klagepunkt 1, og der står derfor overfor kritik i henhold til præstationskløften.

I den anden del af sagen, som relaterer sig til den begået besvigelse, har vi at gøre med en rimelighedskløft i form af urimelige forventninger. De begået besvigelser bærer formen af misbrug af aktiver af grov karakter, hvor besvigeren har udnyttet selskabets likvider til betaling af private goder og til overførelse til private konti, som blevet skjult med regnskabsmanipulation ved at besvigeren forfalskede fakturer og dokumenter til revisor. I forhold til besvigelserfaktorerne der har været til stede ved revisionen, kan der ikke udledes mange observerbare faktorer, som revisor kunne tage i betragtning ved revisionen. Dog fremgår det på baggrund af revisionsdokumentationen, at der var en manglende funktionsadskillelse, som kan give anledning til forhøjet mulighed for besvigelser, som revisor ved revisionen har reageret på. Det vurderes dog at der ikke har været nogle klare indikationer på besvigelserfaktorer som kunne have givet anledning til at der kunne forventes mere af revisoren i denne sag. Revisoren frikendes af nævnet for ikke at have opdaget besvigelserne, i og med at det ikke kan bevises at en korrekt planlægning ville have resulteret i at besvigelserne ville have været opdaget. Denne afgørelse understreges af nævnet for at komme i forbindelse med, at besvigelserne der blev begået, havde en sådan karakter at risikoen for at de ikke blev opdaget var så store, på baggrund af revisor iboende begrænsninger og det faktum af at ledelsen var involveret i besvigelserne. Der må derfor konkluderes at denne del af sagen bærer en rimelighedskløft i form af urimelige forventninger til revisors arbejde, i og med at klagerne formodentligt har forventet at revisionen ville have opdaget de begået besvigelser. På baggrund af nævnets afgørelse af de to dele af sagen, er det ikke entydigt, at hvis revisionen blev planlagt korrekt havde besvigelserne været opdaget.

Ligeledes som i sag nr. 32/2015, lægger Revisionsnævnet fokus på om revisor i sagen har udarbejdet revisionen i overensstemmelse med god revisorskik, hvilket tydeliggøre pointen fra

analysen af sag nr. 32/2015 som var, at det ikke er revisors ansvar at opdage besvigelser, men at opnå høj grad af sikkerhed for regnskabet.

3.3 sag nr. 029/2017

Sagen vedrør A A/S's utilfredshed over statsautoriseret revisor B's revision af sin årsrapport for 2012. Klager gør det klart at indklagede ikke har identificeret de væsentlige besvigelserisici, samt at indklagede ikke indhentede tilstrækkelige revisionsbeviser i forbindelse med revisionen af årsrapporten for A A/S. Klager har yderligere gjort gældende, at indklagede burde have taget forbehold for, at årsrapporten indeholdt væsentlige fravigelser fra regnskabslovgivningen, ligesom indklagede ikke overholdt sin pligt til at rapportere til ledelsen.

Af sagsfremstillingen fremgår det at der i 2009 blev indgået en direktørkontrakt mellem A A/S og F med en tillægskontrakt omhandlende variabel løn. I 2011 blev den samme kontrakt erstattet med en ny kontrakt, hvor den variable løn skulle beregnes ud fra selskabets resultat efter finansielle poster. Aftalen om variabel løn gik på, at det ikke resulterede i variabelt løn, hvis selskabets resultat efter finansielle poster var på mere end 30% under budgettet. Hvis selskabets resultat efter finansielle poster var mellem 30% og 0% under budgettet, resulterede det i en variabelt løn på 5% og hvis selskabet opnåede et resultat over budgettet, ville det resultere i en variabel løn på 11%.

I 2012 formår selskabet at opnå et resultat på over 70% af budgettet efter finansielle poster, hvilket resulterer i at F udløser en bonus i dette år. Fire år senere konstateres det dog, på baggrund af undersøgelser fra revisor O, at F har foretaget regnskabsmanipulation ved at skjule finansielle terminskontrakter og indregne fiktive finansielle terminskontrakter i A A/S's kontaktdatabase, som medgik i selskabets årsregnskab. Dette resulterede i at F blev politianmeldt og sagen blev bragt for revisionsnævnet (sag nr. 029/2017, 2018).

3.3.1. Klagen

De relevante klagepunkter fra sagen, samt. de tilhørende bemærkninger fra parterne lyder på følgende:

Klagepunkt 1:

- 1.1 Indklagede har, idet revisionen ikke blev tilstrækkelig planlagt, ligesom der blev anvendt uegnede revisionshandlinger, udvist manglende reaktion på risikoen for besvigelser og væsentlig fejlinformation.**
- 1.2 Indklagede har herunder ved sin revision af bonusafklønning, der havde udgangspunkt i kontraktdatabasen, ikke på tilstrækkelig vis identificeret den væsentligste risiko for besvigelser, som var til stede.**
- 1.3 Indklagede har herunder ikke tilstrækkeligt forholdt sig til manuelle posteringer.**

1.4 Indklagede har herunder ikke tilstrækkeligt vurderet risiciene vedrørende regnskabsposten "Værdi af tradingtransaktioner", der afhang af kontraktdatabasen.

Klager:

Klager har tydeliggjort, at indklagede ved sin revision ikke på tilstrækkelig vis har identificeret den væsentlige risiko for besvigelser, som var til stede på tidspunktet, idet indklagede alene har forholdt sig overfladisk hertil.

Klager mener at kontraktdatabasen da var A's centrale styringsredskab, og F's bonusaftale, var væsentligt påvirket af transaktioner, som ligeledes fremgik af kontraktdatabasen, var en omstændighed, som i væsentlig grad forøgede risikoen for besvigelser, hvilket krævede en væsentlig revisionsindsats fra indklagedes side. Klager mener at revisionsindsats ikke blev leveret. Klager anfører at indklagede ikke tog stilling til de manuelle posteringer i kontraktdatabasen i henhold til ISA 240, afsnit 32, litra a, da F blandt andre havde foretaget manuelle posteringer heri.

Yderligere mener klager at der ikke var lagt en tilstrækkelig revisionsindsat på besvigelserisikoen forbundet med indregning af indtægter for posten "værdi af tradingtransaktioner", som oplevede en stigning på 9 mio. kr.

Indklagede:

Indklagede udtrykker enighed med A A/S omkring klagers vurdering af, at kontraktdatabasen udgør en stor betydning for regnskabsaflæggelsen, hvilke fremgår revisionsprotokollatet for 2012 afsnit 2.1, og yderligere et udtryk for at revisionen hovedsageligt har fokuseret på poster med regnskabsmæssige skøn og/eller væsentlige ikke-rutinemæssige transaktioner.

Indklagede mener ikke at bonusaftalen gav anledning til en forøgelse af besvigelserisikoen, da den udgjorde en beskeden del af F's samlede løn, og at det yderligere var bestyrelsen der fastsatte omfanget af aftalen.

Klagepunkt 2:

2.1 Indklagede har, idet indklagede ikke tilstrækkeligt havde identificeret væsentlige områder for risiko for besvigelser, ikke foretaget tilstrækkelige revisionshandlinger vedrørende kontraktdatabasen.

2.2 Indklagede har herunder ikke foretaget revisionshandlinger vedrørende kontraktdatabasen, herunder afstemning med I AB.

2.3 Indklagede har herunder ikke ved revisionen af kontraktdatabasen gjort tilstrækkeligt brug af eksterne bekræftelser.

2.4 Indklagede har herunder ikke forholdt sig tilstrækkelig kritisk over for den bekræftelse af kontraktdatabasen, indklagede fik fra selskabets egen direktør.

Klager:

Klager gør gældende, at indklagede ikke har foretaget tilstrækkelige revisionshandlinger i forhold til kontraktdatabasen i forbindelse med revisionen i regnskabsåret 2012, hvilket formentlig hang sammen med den manglende identifikation af den væsentlige risiko for besvigelser. Klager har i

tilknytning til dette anført, at der ikke blev foretaget en afstemning af A's kontraktportefølje i databasen til ekstern dokumentation i overensstemmelse med retningslinjerne i ISA-standarderne, hvilket resulterede i, at regnskabsmanipulationen ikke blev opdaget. En adækvat revision i overensstemmelse med ISA-standarderne ville have afdækket dette.

Klager har yderligere henvist til, at der i forbindelse med O's undersøgelser blev konstateret, at der var indført oplysninger om finansielle terminskontrakter i kontraktdatabasen af F, som ikke havde et modsvar hos I, ligesom det blev konstateret, at der var modsvar hos I, som ikke modsvarede af en finansiell terminsaftale i kontraktdatabasen. Alligevel blev værdierne indregnet i årsregnskabet for 2012, som altså ikke var retvisende. Revisor O opdagede de fiktive og de skjulte terminskontrakter ved at anmode I om engagementsmodsvar og herefter sammenholde engagementsmodsvarene med oplysningerne i kontraktdatabasen. Klager har på denne baggrund konkluderet, at det er klart, at en korrekt afstemning i forhold til eksterne bekræftelser fra indklagedes side ville have afsløret forholdene i kontraktdatabasen.

Indklagede:

Indklagede tydeliggør, at der er ikke i forbindelse med revisionen for 2012 eller tidligere år var modtaget nogen form for dokumentation vedrørende salgs- eller sikringskontrakter direkte fra F. Indklagede understreger også, at der som følge af de iboende begrænsninger i en revision foreligger en uundgåelig risiko for, at revisor ikke opdager væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser.

Klagepunkt 3: Indklagede har ikke foretaget nødvendig analytisk revision.

Klager:

Klager har supplerende anført, at en regnskabserklæring fra en ledelse ikke direkte giver et nødvendigt revisionsbevis, jf. ISA 580, afsnit 4. Klager tydeliggør at en tilstrækkelig analytisk revision kræver, at revisor udviser professionel skepsis og selv forholder sig kritisk til en så betydelig stigning, som den foreliggende, og at revisor indhenter den nødvendige dokumentation for at kunne afgive en påtegning med en høj grad af sikkerhed, og at intet tyder på, at indklagede faktisk har forholdt sig kritisk til den eksplosive vækst i balanceposten. Indklagede nøjedes tværtimod med en afstemning til udtræk fra kontraktdatabasen, hvilken var leveret af L.

Indklagede:

Indklagede oplyser imidlertid at der er blevet gennemgået væsentlige afvigelser på kontoniveau, som er drøftet og afklaret med ledelsen. Indklagede mener derfor at der blev foretaget en forsvarlig regnskabsanalyse, hvis der dog ses bort fra opfattelsen af at oversigten fra L var direkte fra I AB's system (sag nr. 029/2017, 2018).

3.3.2. Revisionsnævnets afgørelse

Revisornævnet mener ikke, at klager har bevist, at indklagede ikke vedrørende regnskabsposten ”værdi af tradingtransaktioner”, der er en væsentlig post i regnskabet, har udført en relevant regnskabsanalyse. På baggrund af dette frifindes indklagede i forholdene 1 med underpunkter, forhold 2 med underpunkter samt forholdene 3 og 5. Dog tildeles indklagede statsautoriseret revisor B en advarsel for tilsidesættelse af god revisorskik for forhold 4 som drejer sig om årsregnskabs manglende begrundelse for fravigelse af årsregnskabsloven (sag nr. 029/2017, 2018).

3.3.3 Analyse af sag nr. 029/2017

Baggrunden for sagen, kommer af at A A/S har haft mistanke om besvigelser begået af den tidligere direktør, og af den grund iværksatte A A/S interne og eksterne undersøgelser for så at finde frem til at den tidligere direktør har manipuleret med årsregnskabet for 2012. Sagen drejer sig derfor om A A/S's utilfredshed med revisors arbejde i og med at revisor ikke fik opdaget besvigelsen tilbage i 2012.

I den her sag, er der tale om en forventningskløft der vedrør både præstationskløften og rimelighedskløften. I forhold til præstationskløften drejer det sig om det første element, nemlig ”mangelfuldt arbejde”, som kommer til udtryk i klagerens bemærkninger vedrørende klagepunkt 2 omkring brug af eksterne bekræftelser.

”Klager gør gældende, at indklagede ikke har foretaget tilstrækkelige revisionshandlinger i forhold til kontrakt databasen i forbindelse med revisionen i regnskabsåret 2012, hvilket formentlig hang sammen med den manglende identifikation af den væsentlige risiko for besvigelser. Klager har i tilknytning til dette anført, at der ikke blev foretaget en afstemning af A's kontraktportefølje i databasen til ekstern dokumentation i overensstemmelse med retningslinjerne i ISA-standarderne, hvilket resulterede i, at regnskabsmanipulationen ikke blev opdaget. En adækvat revision i overensstemmelse med ISA-standarderne ville have afdækket dette.” (sag nr. 029/2017, 2018).

Hvis nævnets afgørelse tages i betragtning, vil der derefter ikke være nogen forventningskløft vedrørende ”mangelfuldt arbejde”, da revisor hovedsageligt har udført revisionen i overensstemmelse med god revisorskik, og nævnet vurderer at revisor ikke har fejlet fordi han ikke vidste at nogle af de vigtigste dokumenter var manipuleret.

I sagen ser vi at revisor har udført handlinger til at identificere risici for besvigelser og reageret passende på risiciene, dog er der stadig et element af forventningskløften som kommer på spil. Det drejer sig om urimelige forventninger, som relaterer sig til samfundets forventninger om at revisors påtegning skal give 100% sikkerhed for at regnskabet ikke indeholder besvigelser, som kan siges, er til stede i det at A A/S forventede at revisor havde opdaget de begåede besvigelser i virksomheden.

I forhold til hvilke besvigelsesfaktorer der fremgår af sagen, er der tale om en bonusaftale i direktørens kontrakt, hvilket der efter ISA 240 er en besvigelsesfaktor der hører under incitament/pres. Selvom revisor egentlig havde identificeret denne besvigelsesfaktor, vurderede han dette for at have en mindre betydning, på baggrund af den beskedne bonus som direktøren kunne opnå.

3.4 Sag 23/2010

D. 29. juni i 2011 indbragte A, som er bestyrelsesformand for B ApS, statsautoriseret revisor C og statsautoriseret revisor D for revisornævnet. Sagen drejer sig om en virksomhed, hvis daværende direktør og en medaktionær har begået underslæb af virksomhedens aktiver for ca. 3 mio. Kr. (sag nr. 23/2010, 2011).

3.4.1. Klagen

De relevante klagepunkter fra sagen, samt. de tilhørende bemærkninger fra parterne lyder på følgende:

Klagepunkterne for sagen lyder på følgende:

1. **Manglende agtpågivenhed i forbindelse med revision af årsrapporten 2008 vedrørende afdækning af besvigelsesrisiko.**
2. **Manglende agtpågivenhed i forbindelse med assistance med bogføring for en delperiode af 2009, herunder udlevering af bogføringsmateriale**
3. **Manglende aftalegrundlag vedrørende udført arbejde.**
4. **Passivitet i relation til efterforskning vedrørende besvarelse af rejste spørgsmål.**

Klager:

Klager oplyser indledningsvist, at B ApS i løbet af 2009 og måske tilbage fra 2008 er blevet udsat for groft underslæb af selskabet daværende direktør og en medaktionær. Disse to personer har desuden slettet det meste af selskabets arkiver, hvor selskabet, aktionærer, bank og kreditorer samlet set risikerer at lide et tab som er opgjort til ca. 3 mio. kr.

Klager mener, at de indklagede har haft et forhøjet ansvar, når der er konstateret besvigelser i et årsregnskab, som indklagede selv har påtegnet. De omtalte besvigelser har revisor ikke kunne finde, hverken i deres rolle af revisor i 2008 eller som bogholder i 2009. Klager mener at de indklagede grundet de meget store honorarudbetalinger til den mistænkte direktør, manglende lageropgørelser, ekstremt store udokumenterede vareindkøb, fejl i momsangivelser, ukomplet nummerrækkefølge, og manglende bilag vedrørende selskabets debitorer og kreditorer, at revisor burde have være opmærksom på regelmæssighederne og have opdaget besvigelsen.

Indklagede:

De indklagede mener, at de har udført en revision, som har været i overensstemmelse med den gældende lovgivning på daværende tidspunkt, hvor de under planlægningen af revisionen har haft overvejelser om indikationer for besvigelser og usædvanlige transaktioner hvor overvejelserne ikke gav anledning til yderligere bemærkninger. I 2008 havde selskabet en positiv indtjening, hvor bogføringen blev udført af klagers far med hjælp fra klager. Ledelsen blev derudover i forbindelse med ledelseserklæring og revisionsprotokollat adspurgt om de havde kendskab til besvigelser i virksomheden, hvor ledelsen nægtede at kendskab hertil.

Indklagede tydeliggør desuden, at klagers forhold som bestyrelsesformand og klager tætte kontakt til bogholderiet, ikke i sig selv har givet udtryk for en høj besvigelserisiko, hvorfor der under revisionen ikke blev identificeret forhold som gav anledning til besvigelser, og revisionen dermed kunne afsluttes 12. juni 2009, i overensstemmelse med god revisorskik (sag nr. 23/2010, 2011).

3.4.2. Revisionsnævnets afgørelse

Klagen mod statsautoriseret revisor, C, afvises.

For de ikke afviste klagepunkter sker der frifindelse af indklagede, statsautoriseret revisor D (sag nr. 23/2010, 2011)

3.4.3. Analyse af sag 23/2010

Denne sag drejer sig om en klager, der igen er utilfreds med revisors udførte arbejde, og helt specifikt drejer det sig om en bestyrelsesformands utilfredshed over, at revisor ikke har opdaget en besvigelse der fandt sted i klager virksomhed. Af sagsfremstillingen vurderes det at klager bl.a. er utilfreds over at revisors manglende agtpågivenhed under revisionen og at klager forventede at revisor burde have opdaget besvigelsen.

Vedrørende klagepunkt 1, finder Revisionsnævnet indklagede ikke skyldig. Dette har at gøre med at revisor i planlægningsfasen har haft overvejelser om indikationer for besvigelser og usædvanlige transaktioner, som revisor ikke vurderede at være af en størrelse der krævende yderligere bemærkninger. Nævnet vurderer at revisor har arbejdet i overensstemmelse med god revisorskik på baggrund af dette.

I forhold til forventningskløften, har vi igen en sag hvor klager stiller urimelige forventninger for revisors arbejde. Vi har at gøre med en rimelighedskløft i form af urimelige konsekvenser, som kommer på baggrund af at klager den holdning at revisor har til ansvar at opdage besvigelser.

Af sagen fremgår der ikke nogen observerbare besvigelserfaktorer, der kan der kun undres om hvilke forhold der kunne have været til stede for besvigeren og for virksomheden for at besvigelsen har kunne finde sted.

Ligeledes som ved de tidligere sager fremgår det af Revisionsnævnets afgørelse, at revisor ikke skal dømmes for ikke at have opdaget besvigelserne, i og med at det ikke er revisors ansvar at opdage besvigelser, men at udføre og planlægge revisionen i overensstemmelse med revisionsstandarden og god revisorskik. Viser det sig efterfølgende at der er begået besvigelser i

virksomheden, efter revisor har afgivet sin erklæring på regnskabet, er det ikke tilstrækkeligt at sige at revisionen ikke har været udført i overensstemmelse med god revisorskik.

3.5 Opsummering af sagerne

For at besvare afhandlingens problemformulering som lyder *"Hvad er revisors ansvar og forpligtelser i forbindelse med besvigelser, og hvordan kan revisor undgå at blive kritiseret som følge af forventningskløften"*, er der ovenfor blevet analyseret fire sager der har omhandlet besvigelser.

I sag nr. 32/2015, der omhandlede regnskabsmanipulation vedrørende udviklingsomkostninger, igangværende arbejder, indirekte omkostninger og nærtstående parter samt. Misbrug af aktiver ved ulovlige aktionærlån, afgjorde nævnet at revisor ikke har handlet i overensstemmelse med god revisorskik, hvilket altså betyder at revisor ikke har leveret den ydelse der forventes. Det betyder dermed at revisor i dette tilfælde står for kritik vedrørende sin mangelfulde ydelse.

I sag nr. 046/2017, har vi at gøre med en mangelfuld ydelse fra revisors side. Revisionsnævnet har afgjort at revisoren ikke har opnået en korrekt forståelse for virksomheden, hvilket har givet den effekt på revisionen, at planlægningen ikke blev udført korrekt og at der dermed ikke blev udført nok revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Yderligere er der også tale om en rimelighedskløft i form af urimelige forventninger til revisors arbejde, i og med at klagerne formodentligt havde forventet at revisionen ville have opdaget de begået besvigelser.

I sag nr. 029/2017, drejer det sig om urimelige forventninger som kan siges, er til stede i det at A/S forventede at revisor havde opdaget de begåede besvigelser i virksomheden.

I sag nr. 23/2010, har vi igen en sag hvor klager stiller urimelige forventninger for revisors arbejde. Vi har at gøre med en rimelighedskløft i form af urimelige konsekvenser, som kommer på baggrund af at klager har den holdning at revisor har til ansvar at opdage besvigelser.

Det skal bemærkes at overholdelse af god revisorskik spiller en afgørende rolle i sager der kommer for Revisionsnævnet. Dette har at gøre med, at ansvaret for etablering af tilstrækkelige interne kontroller ligger hos virksomhedens daglige og øverste ledelse og disse kontroller skal afdække risici for besvigelser.

Kapitel 4: Forbedringsforslag

I ovenstående afsnit blev der analyseret på, hvordan revisorer er blevet subjekt for kritik på baggrund af forventningskløften. På baggrund af analysen ses det, at der er en tendens til at revisorer bliver hevet for Revisionsnævnet på baggrund af offentlighedens opfattelse af hvad en revisionsydelse burde levere. Samfundets opfattelse af revisorens ydelse fremgår af forventningskløften, som blev beskrevet længere oppe i afhandlingen, og der vil i det følgende afsnit præsenteret nogle forslag til hvordan denne kløft eventuelt kan mindskes.

4.2 Forbedringsforslag vedrørende revisors kompetencer ved dokumentfalskneri

Når en besvigelse foretages ved dokumentforfalskning, bliver revisor fritaget for ansvar jf. ISA 240, hvilket også ses i sag nr. 046/2017 som blev analyseret på, hvor revisionsnævnet fastslog at det ikke er revisors opgave at vurdere ægtheden af den modtagne dokumentation. Da forventningskløften ville reduceres og revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant kunne styrkes yderligere, ved at uddanne revisorerne i at kunne give en kvalificeret vurdering om et dokumentets ægthed, er det ud fra specialets synspunkt en opgave revisorstaben kunne påtage sig for at imødekomme offentlighedens forventninger. På baggrund af sag nr. 046/2017 kan opgaverne det kan dreje sig om f.eks. være kontrol af hvem der udstedes en faktura til eller fra, hvor der skal laves simple undersøgelser, for at kunne lave en vurdering om den eksterne virksomhed rent faktisk findes eller ej, for at give revisorstaben flere muligheder for at opdage besvigelser.

I forhold til denne form for kontrol, er der dog på baggrund af specialets vurdering begrænsninger for disse kontroller, hvis den reviderede virksomhed handler med udenlandske virksomheder, da der ikke på samme måde er adgang til de samme oplysninger man kan finde på CVR-registeret for de udenlandske virksomheder. Fordi at ISA'erne er en international standard og CVR-registeret er en dansk praksis, må de øvrige lande indgå et samarbejde om et registreringssystem for deres virksomheder, for at dette forslag kan blive implementeret i ISA'erne.

I forhold til forlagets nytteværdi for revisionen, er det på baggrund af specialets vurdering, at største delen af revisionerne desværre vil lide af unødvendigt brug af ressourcer, i og med at denne form for besvigelse ikke forekommer i mange virksomheder. Yderligere tænkes det i de tilfælde hvor denne form for besvigelse vil forekomme, efter en implementering af ovenstående, at besvigeren med høj sandsynlighed vil taget højde for de ovenstående oplysninger og finde en anden vej til sin besvigelse, hvilket vil sige at forslaget vil formindske besvigelser af denne form, dog vil det i sig selv ikke give nogen nytteværdi for regnskabsbrugeren, i og med at besvigelser kan begås på mange måder og dette forslag kun retter sig i mod bekæmpelse af dokumentfalsk.

I forhold til forventningskløften vil dette forslag give revisorer en yderligere opgave i at opfange dokumentfalskneri, hvilke vil gøre det muligt at opdage nogle besvigelser, og mindske forventningskløften i og med at revisor får en lille del af det ansvar der hører under urimelige forventninger fra samfundet. Det er dog ikke entydigt at forventningskløften vil blive mindsket, i det at samfundet stadig forventer at revisors påtegning sikrer at virksomheden er 100% fejlfri, hvilket dog ikke er muligt at imødekomme, men indsatsen for at imødekomme dette med ovenstående forslag, vil forhåbentlig give samfundet et indtryk af hvor besværligt det er at udfører revision med henblik på at opdage besvigelser.

4.3 Forslag vedrørende kommunikation om mangler i intern kontrol til regnskabsbrugeren

Som revisor skal man kontrollere virksomhedens interne kontroller og herunder bl.a. funktionsadskillelse. I mange virksomheder er der ikke en effektiv funktionsadskillelse, da der kan være forhold som begrænset antal af medarbejdere, og som revisor skal disse oplysninger meddeles til den øverste ledelse i revisionsprotokollatet. Dette rejser spørgsmålet om, hvorfor der ikke også gør sig gældende for regnskabsbrugeren.

Ud fra specialets vurdering, går regnskabsbrugeren glip af potentielt vigtige oplysninger, i forbindelse med regnskabsbrugers beslutningstagen, da tilstedeværelsen af de interne kontroller i en virksomhed kan udlede indtryk som regnskabsbrugeren ikke nødvendigvis vil indblandes i økonomisk.

Det kunne være en ide at tilskrive et notekrav for tilstedeværelsen af de interne kontroller i årsregnskabsloven. Dette vil i forhold til forventningskløften ikke have en betydning i første ende. Det vil have den betydning at samfundet bliver gjort mere opmærksomme på selskabers forpligtelser ved at stille et yderligere krav til selskabet, og på den vis tydeliggøre ansvarsfordelingen mellem revisor og selskabet, hvilket i sidste ende vil formindske forventningskløften.

Det er klart at fordelene ved dette forslag er at regnskabsbrugeren får mere information at tage beslutninger ude fra. Ulempen ved forslaget vurderes dog at være at mindre virksomheder må udelukkes fra dette, da der netop ikke har ressourcer til at opstille gode interne kontroller og effektiv funktionsadskillelse i disse virksomheder. Endnu en ulempe ved dette forslag som er rettet mod revisor er, at dette vil øge revisors ansvar og arbejdsopgaver i og med at dette er et notekrav. Det kræves at revisor reviderer noter og i tilfælde af manglende oplysninger skal give en supplerende oplysning til regnskabet i revisionspåtegningen, jf. ISA 706.

4.4 Forslag vedrørende periodevis gennemførelse af dybdegående revision

Endnu et forslag til at imødekomme offentlighedens forventninger til revisor, ville være at gennemføre en lov der kræver at virksomheder skal være subjekt for en dybdegående revision i en ud af fem regnskabsperioder. Dette ville forpligte revisor til at gennemføre noget i retningen af dobbelt så mange revisionshandlinger end der normalt ville blive gennemført ved en almindelig revision. Valget af hvilken regnskabsperiode denne form for revision skal gennemføres på, skal være bestemt på baggrund af to faktorer, som er revisors professionelle skepsis og ren tilfældighed. Hvis revisor skulle have belæg for at udføre en dybdegående revision i en bestemt periode, på baggrund af sin professionelle skepsis burde det tillades.

Ulempen ved denne form for revision ville være, at det kræver et større revisionsteam for at udføre revisionen, hvilket vil resultere i et højere honorar, og altså sætte virksomhederne i en dårlig økonomisk position. Fordelen ved denne form for revision vurderes at kunne være med til at

opdage flere besvigelser, og også være med til at forhindre at der bliver begået besvigelser, i og med at revisionen udføres dybdegående.

I forhold til forventningskløften, ville denne form for revision tage et stort skridt mod at mindske forventningskløften, i og med at revisors ansvar bliver udvidet til sådan en grad hvor offentlighedens forventninger nærmest udlignes med revisors ansvar på de pågældende regnskabsår hvor der skal gennemføres dybdegående revision.

Kapitel 5 – Konklusion

I forbindelse med en revision har revisor ikke krav på at opdage besvigelser, kravene udgør i midlertidig, at revisionen skal opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, således at revisor er i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme. Det er således ikke revisors mål at opnå sikkerhed for at der ikke er fejlinformation regnskabet eller stille 100% sikkerhed for at regnskabet er fair, men udrykke en konklusion om at regnskabet i sit væsentligste er korrekt i forhold til den regnskabsmæssige begrebsramme og erklære sig om regnskabet og kommunikere sine resultater for revisionen for offentligheden.

For at opnå den høje grad af sikkerhed skal revisor identificere og vurdere risici for besvigelser. Hvis der vurderes at der er en risiko for besvigelser til stede i virksomheden, skal denne risiko behandles som en betydelig risiko, hvilke betyder at kravene for indhentning af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for forholdet er skærpet i og med at der er tale om en besvigelser risiko og ikke en risiko for fejlinformation som følge af fejl eller mangler. Dog betyder dette ikke at revisor har til ansvar at opdage besvigelser, såfremt der er identificeret risici for besvigelser, da ansvaret for dette hovedsageligt ligger hos daglige og øverste ledelse.

Med en blank påtegning i regnskabet forventer offentligheden, at regnskabet er revideret og at besvigelser således er afdækket. Dette er desværre populær opfattelse, som ofte fremstiller revisor i dårligt lys, på trods af at revisorer i mange tilfælde har udført revisionen i overensstemmelse med god revisorskik. Revisorer skal levere en ydelse der lever op til de krav der stilles, og i øjeblikket kan der ikke forventes mere, og offentlighedens forventninger til revisors ydelse i forhold til besvigelser er derfor ud fra specialets vurdering urimelige, i og med at det ikke understøttes af revisors rolle og ansvar.

Det kan her til sidst konkluderes, at der eksisterer en forventningskløft mellem hvad der er rimeligt at forvente af revisors ydelse og hvad offentligheden forventer. For at mindske kløften, er det ud fra specialets vurdering, et problem som der skal løses ved revisorstaben imødekommer nogle af disse urimelige forventninger på en måde der er til at arbejde med, således at revisorfaget kan udvikle sig og bidrage med mere information til regnskabsbrugerne.

Bibliografi

- AAU. (2021). *Forlæsning 1. Årsregnskabsloven §8.* (u.d.).
Årsregnskabsloven §9. (u.d.).
Christensen, M. B., Kristensen, R. H., & Rasmussen, B. W. (2015). *Revisors opklaring af besvigelser - Læren i praksis.* Karnov Group.
ISA 200, A51. (u.d.).
ISA 200, 11. (u.d.).
(u.d.). *ISA 200, 11A.*
(u.d.). *ISA 240, A1-A7.*
(u.d.). *ISA 240, A24.*
(u.d.). *ISA 240, A3.*
(u.d.). *ISA 240, A4.*
(u.d.). *ISA 240, A5.*
ISA 240, A62. (u.d.).
ISA 240, 10. (u.d.).
(u.d.). *ISA 240, 11A.*
ISA 240, 12-14. (u.d.).
ISA 240, 15. (u.d.).
ISA 240, 16. (u.d.).
ISA 240, 18-20. (u.d.).
(u.d.). *ISA 240, 2.*
ISA 240, 21-22. (u.d.).
ISA 240, 23-24. (u.d.).
ISA 240, 25-27. (u.d.).
ISA 240, 29. (u.d.).
(u.d.). *ISA 240, 3.*
ISA 240, 30. (u.d.).
ISA 240, 31. (u.d.).
ISA 240, 32-34. (u.d.).
ISA 240, 34-37. (u.d.).
ISA 240, 38. (u.d.).
ISA 240, 39. (u.d.).
ISA 240, 40-42. (u.d.).
ISA 240, 43. (u.d.).
ISA 240, 44-47. (u.d.).
(u.d.). *ISA 240, Bilag 1.*
ISA 240, Bilag 4. (u.d.).
Munk-Hansen, C. (2018). *Retsvidenskabsteori.* Djøf Forlag.
Porter, B. A. (1993). *An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap.* Routledge.
Rasmussen, B. W. (1991). *Tillidsforholdet og forventningskløften mellem brugeren af revisionsydelsen og den statsautoriserede revisor.* HHS.
Revisorloven § 24. (u.d.).
Revisorloven §16. (u.d.).
sag nr. 029/2017 (Revisornævnet 21. Marts 2018).
sag nr. 046/2017 (Revisornævnet 7. Januar 2019).
sag nr. 23/2010 (Revisornævnet 29. Juni 2011).
sag nr. 32/2015 (Revisionsnævnet 9. April 2016).

Selskabsloven §115. (u.d.).