



AALBORG
UNIVERSITET

REVISORS ROLLE I AFDÆKNING AF IKKE-FINANSIELLE BESVIGELSER

En Undersøgelse af Revisors
Forpligtelser og Kompetencer



VICTOR HARDENBERG JENSEN

cand.merc.aud
Speciale efterår 2024

Titelblad

Titel: Revisors rolle i afdækning af ikke-finansielle besvigelser:
En undersøgelse af revisors forpligtelser og kompetencer.

Uddannelsessted: Aalborg Universitet Business School

Uddannelse: Cand.merc.aud.

Semester: 4. Semester

Vejleder: Christian Fjordvald Mikkelsen

Afleveringsfrist: 18. oktober 2024

ECTS: 30 ECTS

Antal Anslag: 140.903 anslag (58,7 sider)

Underskrift:

Victor Hardenberg Jensen

Studie nr.:



Victor H. Jensen
20211884

Abstract

This paper examines whether the auditor's current competencies are sufficient to detect and handle non-financial fraud, particularly in light of the new requirements under the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). The first part of the analysis reviews key fraud theories and the auditor's responsibilities, including ISA 240, which focuses on the auditor's role in identifying and responding to fraud. This theoretical framework is supplemented by an overview of national legislation governing the auditor's duties in Denmark.

The focus then shifts to the requirements imposed by the CSRD on corporate sustainability reporting, and how auditors are expected to play a central role in ensuring the accuracy and reliability of these reports. The analysis explores how auditors must navigate new and more complex reporting requirements, including Environmental, Social, and Governance (ESG) indicators, double materiality assessments (DVV), and European Sustainability Reporting Standards (ESRS), which form the foundation for sustainability reporting under the CSRD. Understanding these standards is essential for detecting potential risks and inconsistencies in companies' non-financial information.

The analysis further evaluates whether the theoretical education, including the cand.merc.aud. program and the SR Academy equips auditors with the necessary competencies to meet the new CSRD requirements. While these programs provide a strong foundation in traditional financial auditing and fraud detection, the research highlights certain gaps regarding ESG-related topics and sustainability reporting. This gap in the education system risks creating a mismatch between the auditor's current skills and the new expectations, especially concerning the identification and handling of non-financial fraud.

Despite covering fraud-related theory, the analysis concludes that the curriculum needs to be expanded to include a greater focus on ESG areas to meet CSRD requirements. However, education alone is deemed insufficient; practical experience is also critical in building the necessary skills. Audit teams must stay up to date with evolving standards, and continuous professional development is essential to ensure that both auditors and their teams possess the knowledge required to uncover non-financial fraud.

In conclusion, the paper finds that a combination of education and practical experience is crucial for auditors to acquire the competencies necessary to handle the increasing demands of sustainability reporting. Education provides the theoretical foundation, but without practical experience and regular updates on CSRD requirements, auditors may lack the skills required to deliver credible and reliable sustainability assurance reports.

Overall, the analysis emphasizes the importance of an integrated approach, where theoretical knowledge, practical experience, and continuous updates work together to ensure that auditors can meet future requirements and expectations from both regulatory authorities and the public.

Indholdsfortegnelse

Titelblad	2
Abstract.....	3
1. Problemfelt.....	7
1.1 Problemformulering	8
1.2 Afgrænsning.....	9
2. Metodiske overvejelser	11
2.1 Metodologi.....	11
2.2 Sekundær data.....	12
2.3 Kvalitetssikring.....	13
3. Teori om Besvigelser	16
3.1 Utsigtede fejl og tilsigtede fejl jf. ISA 240	16
3.2 ISA 240 ' s definition af besvigelser	17
3.3 Hvem er regnskabsbrugerne?	17
3.4 Besvigelsestyper	18
3.4.1 Regnskabsmanipulation	19
3.4.2 Misbrug af virksomheden aktiver.....	21
3.5 Besvigeren	22
3.5.1 Incitament/pres	24
3.5.2 Muligheden	26
3.5.3 Retfærdiggørelse.....	29
3.5.4 Delkonklusion på besvigelsestrekanten	30
3.6 Den etiske beslutningsmodel	30
3.7 Besvigelsesbeslutningsmodellen	31
3.7.1 Incitament - det første skridt mod besvigelse	32
3.7.2 Individuel beslutningstagning - en kompleks proces.....	33
3.7.3 Adfærd - fra tanke til handling	38
3.7.4 Efterrationalisering - at retfærdiggøre handlingen	38
3.7.5 Sammenfatning.....	39
3.8 Revisors overordnede mål.....	39
3.8.1 Formålet med revisionen jf. 200	39
3.8.2 Revisorloven § 16.....	40
3.8.3 Revisorloven § 24	41
3.8.4 Revisionsrisikomodelen.....	42
3.9 Revisors ansvar i forbindelse med identifikation af besvigelser.....	44
3.9.1 Revisors ansvar jf. ISA 240	45
4. Corporate Sustainability Reporting Directive	47
4.1 Dobbelt væsentlighedsvurderingen.....	51

4.2 Implementering i national lovgivning.....	51
4.3 Hvem kan skrive under på bæredygtighedserklæringer?.....	53
4.4 Delkonklusion.....	55
5. Revisoruddannelsen i Danmark.....	57
5.1 Uddannelsens opbyggelse	57
5.1.1 Adgangsgivende uddannelser til cand.merc.aud.	57
5.1.2 Revisorkandidaten, cand.merc.aud.	58
5.1.3 SR-akademiet.....	61
5.2 Delkonklusion.....	62
6. Diskussion.....	63
6.1 Uddannelsens fokus og mangler	63
6.2 Behovet for specifikke CSRD-kompetencer	64
6.3 Forslag til fremtidige justeringer	64
6.4 Konsekvenser af manglende tilpasning.....	65
6.5 Relevansen af ESG-fag for studerende der ikke ønsker at arbejde som revisor.....	65
6.6 Relevans af ESG-fag for studerende der ønsker at arbejde i mindre revisionshuse.....	65
6.7 Fordele og ulemper ved obligatoriske ESG-Fag.....	66
6.8 Delkonklusion.....	66
7. Hvordan opnår revisor de nødvendige kompetencer til at afdække ikke-finansielle besvigelser?.....	68
7.1 Kendskab til CSR-direktivets krav.....	68
7.2 Uddannelse og faglig opdatering	68
7.3 Praktisk erfaring	70
7.4 Delkonklusion.....	71
8. Konklusion	73
9. Litteraturliste	75
9.1 Bøger.....	75
9.2 Lovbestemmelser, Lov forslag, direktiver og standarder	75
9.3 Websider og artikler	77

1. Problemfelt

Besvigelser udgør en kompleks og ofte skadelig form for svig, der finder sted i virksomheder, organisationer og enkeltpersoner på tværs af samfundet. Fra små lokale virksomheder til multinationale selskaber udgør besvigelser en udfordring med betydelige økonomiske, juridiske og sociale konsekvenser (ISA 240).

I den danske kontekst udmærker tillidsbåndet mellem danskerne sig som en central samfundsmæssig karakteristika, der historisk set har udgjort en bærende søjle for samfundets stabilitet og velstand. I Danmark er det ikke et ukendt fænomen, at nybagte forældre lader deres børn stå uden opsyn uden for cafeer, restauranter eller i offentlige områder, eller når en hundeejer binder sin hund fast uden foran en butik, mens der handles.

Den høje tillid, som danskerne har til hinanden og samfundsinstitutionerne, spiller en fundamental rolle i modarbejdelsen af besvigelser og svig, idet social tillid fungerer som en kontrolmekanisme og grundlaget for effektive samarbejdsstrukturer (PwC, 2021).

Samtidigt er der en tiltagende opmærksomhed rettet mod fænomenet greenwashing, hvor virksomheder og organisationer udsættes for kritik for at fremstille sig selv som mere miljøvenlige, end de reelt er, ofte gennem vildledende eller overfladiske markedsføringskampagner (Østergaard, 2024). Greenwashing udgør ikke blot en trussel mod forbrugernes tillid, men det underminerer også indsatsen for bæredygtig udvikling ved at skabe forvirring og modstand mod reelle miljøinitiativer.

I denne kontekst er revisors og virksomhedsledelsens forpligtelser af afgørende betydning. Revisorer spiller en væsentlig rolle i opdagelsen og forebyggelsen af besvigelser gennem uafhængige revision og kontrolprocedurer. Deres professionelle ansvar indebærer at sikre nøjagtighed, gennemsigtighed og overensstemmelse med regler og standarder, hvilket bidrager til at opretholde tilliden til virksomhedernes årsrapporter og sikre at denne giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske, samt miljømæssige situation.

Samtidig påhviler det virksomhedsledelsen at etablere effektive interne kontrolsystemer, implementere etiske retningslinjer og fremme en kultur præget af integritet og ansvarlighed. Ledelsens forpligtelser omfatter at identificere og håndtere risici for besvigelser samt at sikre,

at virksomhedens handlinger og kommunikation er i overensstemmelse med virkeligheden og ikke tilskynder til greenwashing eller andre former for vildledende praksis (årsregnskabsloven, § 9). Men hvad sker der, når virksomhedsledelsen ikke lever op til deres ansvar og tilsidesætter det moralske kompas, og handler i overensstemmelse med deres egne interesser?

I denne afhandling foretages der en dybdegående analyse af besvigelser for at forstå fænomenets kompleksitet, og hvorledes de opstår. Der vil udelukkende blive analyseret på ikke-finansielle besvigelser, og i den forbindelse hvilket ansvar der påhviler ledelsen, der er ansvarlig for aflæggelse af regnskabet, og revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Afhandlingen vil derudover undersøge, hvorvidt revisors nuværende kompetencer er tilstrækkelige til at kunne afdække ikke-finansielle besvigelser. I relation til begrebet ikke-finansielle besvigelser, hentydes der i denne afhandling til ESG-mæssige besvigelser (miljø, sociale og governance besvigelser). I og med ESG i fremtiden kommer til at spille en væsentlig rolle for store og såvel mindre virksomheder, grundet EU's nye CSRD-direktiv. Grundet ovenstående er det forskerens formodning, at der vil forekomme en øget risiko for ikke-finansielle besvigelser, i og med der vil være en forventning til at flere virksomheder vil opstille KPI'er der relaterer sig til ESG, hvilket ikke er utænkeligt at kan komme til at have indvirkning på virksomhedernes bonusordninger for den daglige ledelse. Hertil vil afhandlingen prøve at belyse, hvordan revisor opnår de tilstrækkelige kompetencer for at kunne afdække evt. ikke-finansielle besvigelser.

1.1 Problemformulering

På baggrund af ovenstående har jeg formuleret følgende problemformulering og arbejdsspørgsmål:

Hvordan er revisors nuværende forpligtelser/kompetencer tilstrækkelige i forhold til at afdække ikke-finansielle besvigelser?

- Hvad er besvigelser?
- Hvilke specifikke krav stiller CSRD-direktivet til revisor med hensyn til bæredygtighedsrapportering?

- Hvilke kompetencer kræves der for at imødekomme de specifikke krav CSRD-direktivet stiller?
- Er revisors nuværende kompetencer tilstrækkelige til at kunne identificere og håndtere ikke-finansielle besvigelser?
- Hvordan opnår revisor de tilstrækkelige kompetencer for at kunne afdække ikke-finansielle besvigelser?

1.2 Afgrænsning

Denne afhandling vil primært fokusere på ikke-finansielle besvigelser i forbindelse med implementeringen af Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) i henhold til dansk lovgivning og praksis. Ved ikke-finansielle besvigelser refereres der til tilfælde, hvor danske virksomheder bevidst undlader at give korrekte eller fuldstændige oplysninger vedrørende miljømæssige, sociale og governance-relaterede forhold. Denne besvigelsestype anses for at være regnskabsmanipulation, hvorfor der ikke vil fokuseres på besvigelsestypen misbrug af aktiver (ISA 240).

Afhandlingen vil undersøge, hvordan ikke-finansielle besvigelser kan tage form, og hvordan disse besvigelser kan foretages af virksomhederne. Der vil blive fokuseret på de krav, som CSRD-direktivet stiller til de danske virksomheder, der bliver omfattet af direktivet. Dette indebærer blandt andet en dybdegående analyse af, hvordan de danske myndigheder har formået at tilpasse den nationale lovgivning, med de kommende ændringer i årsregnskabsloven, til CSRD-direktivet.

Endvidere vil afhandlingen udforske de specifikke rapporteringsstandarder, der påkræves af CSRD-direktivet, og hvordan disse standarder forsøger at forbedre gennemsigtigheden samt reducere risikoen for ikke-finansielle besvigelser.

For at begrænse omfanget vil afhandlingen fokusere på ikke-finansielle aspekter af bæredygtighedsrapporteringen og derfor ikke belyse finansielle besvigelser. Desuden vil fokus være på implementeringen af CSRD-direktivet inden for Danmark og dansk lovgivning, hvilket betyder, at internationale perspektiver og andre EU-landes implementering af CSRD-direktivet ikke vil blive behandlet.

Derudover vil afhandlingen undersøge revisors ansvar og kompetencer i forbindelse med at identificere og rapportere ikke-finansielle besvigelser. Revisors rolle vil blive analyseret med henblik på at vurdere, om de nuværende kompetencer er tilstrækkelige til at opdage disse besvigelser. Afhandlingen vil også belyse ledelsens ansvar for at sikre nøjagtig og fuldstændig rapportering af ikke-finansielle oplysninger, samt hvordan ledelsen kan påvirke risikoen for besvigelser.

Ved at afgrænse afhandlingen til disse fokusområder, sigter den mod at give en dybdegående forståelse af relevante problemstillinger vedrørende ikke-finansielle besvigelser, revisors kompetencer relateret til dette, samt implementeringen af CSRD-direktivet i dansk lovgivning.

2. Metodiske overvejelser

I det følgende afsnit vil fokus være på de metodiske overvejelser, der ligger til grund for udarbejdelsen af denne afhandling. Her vil de valgte fremgangsmåder og metodiske valg blive belyst med henblik på at forklare, hvordan de har bidraget til at opfylde afhandlingens formål og sikre en systematisk og gennearbejdet tilgang til emnet. Formålet med denne redegørelse er at give læseren et indblik i de refleksioner, der har præget processen, samt at understrege metodens relevans og validitet i forhold til afhandlingens konklusioner.

2.1 Metodologi

Der anvendes udelukkende sekundære data i denne afhandling, hvilket er med til at sikre at objektiviteten bibeholdes. Valget vedr. at anvende udelukkende sekundære data skyldes, at forskeren har ønsket at afhandlingen er mere teoretisk, i og med CSRD-direktivet først er gældende fra regnskabsår der begynder den. 1 januar 2024 eller senere (Folketinget, 2024). Forskeren er bevidst om, at primær data såsom interviews kunne give mere indsigt i revisors holdninger til henholdsvis CSRD's krav, revisors nuværende kompetencer i henhold til CSRD og ikke-finansielle besvigelser, samt hvordan revisor opnår de nødvendige kompetencer inden for disse områder. Dette ville føre til en dybere forståelse af emnet og der ved styrke validiteten, i og med forskeren kan få indsigt i netop de personer der påvirkes og/eller kommer til at arbejde direkte eller indirekte med det nye CSRD-direktiv.

Dog ville der også kunne argumenteres for at dette ville påvirke validiteten i form af subjektivitet, i og med det kan forventes at de valgte respondenter til interviews kan have en interesse i at fremstille deres besvarelse på en bestemt måde. Hertil skal nævnes at anvendelsen af sekundær data også kan skabe validitet, da forskeren her igennem kan udvælge empiri, der har relevans for besvarelsen af afhandlingens problemformulering. Afhandlingens validitet påvirkes af, at afhandlingen blot viser et nutidsbillede af revisors kompetencer inden for CSRD samt ikke-finansielle besvigelser. I og med forskellige lovgivning, CSRD-standarderne og revisionsstandarderne, revisor opererer efter, løbende bliver opdateret.

På baggrund af ovenstående, anvendes den retsdogmatiske metode til at belyses gældende ret, også kendt som de lege lata (Blume, 2020, s. 32 f.). Den retsdogmatiske metode sigter mod at beskrive retstilstanden, som den er, uden at ændre eller skabe ny ret (Blume, 2020, s. 32 f.).

Retsdogmatikken bidrager til forståelsen af gældende ret ved at systematisere og analysere de gældende regler og deres anvendelse. I tilfælde af CSRD indebærer dette en detaljeret vurdering af, hvordan de åbent formulerede krav fra direktivet fortolkes og implementeres i praksis (Blume, 2020, s. 32 f.). Selvom retsdogmatikken ikke skaber ny ret, kan den skabende proces, der ligger i systematiseringen og fortolkningen af gældende ret, have betydning for, hvordan reglerne anvendes og forstås i praksis (Blume, 2020, s. 32 f.). På baggrund af dette, kan udfaldet af denne afhandling blot give et nutidsbillede af analyserede emner, og der er en forventning om at det kan være udfordrerne at komme frem til samme konklusion, i tilfælde af opdatering i lovgivning, CSRD-standarterne samt revisionsstandarterne.

2.2 Sekundær data

Der er valgt sekundære data til at behandle og understøtte afhandlingens problemformulering. Da kendskabet til ikke-finansielle besvigelser var forholdsvis lavt i begyndelsen af afhandlingen, har de sekundære data spillet en betydningsfuld rolle i at udvide forskerens forståelseshorisont og i udarbejdelsen af afhandlingen. I modsætning til primære data, der er indsamlet af forskeren selv, er sekundære data eksterne data, som er indsamlet eller produceret af andre personer, institutioner mv. (Andersen, 2019, s. 173).

Ved sekundære data skelnes der mellem tre forskellige typer: procesdata, registerdata og forskningsdata (Andersen, 2019, s. 182). Fordelen ved sekundære data er, at de er let tilgængelige, og at der findes mange kilder at trække på (Andersen, 2019, s. 182). Dog skal der tages hensyn til, at de anvendte data er pålidelige og relevante for afhandlingens problemformulering. Anvendelsen af sekundære data medfører derfor øgede krav til forfatteren i forhold til vurderingen af dataenes relevans og pålidelighed; dette vil blive behandlet i afsnittet 'Kvalitetssikring'.

I denne afhandling er der gjort brug af sekundære kvalitative data i form af ISA 240 samt andre ISA-standarder, der er tæt relateret til denne, herunder ISA 200, 315R og 330. Derudover er revisorloven, lovgivning relateret til CSRD samt relevante artikler og indlæg vedrørende disse emner blevet inddraget. Desuden er der anvendt anerkendt faglitteratur inden for revision, videnskabsteori og kvalitativ metode.

Der anvendes primært proces- og forskningsdata i denne afhandling. Procesdata forstås som data, der genereres som en naturlig del af de løbende aktiviteter i samfundet og organisationer (Andersen, 2019, s. 182). Der skelnes mellem kvantitativt og kvalitativt procesdata; denne afhandling benytter sig af kvalitativ procesdata i form af lovforslag og artikler. Forskningsdata er data, der er indsamlet af forskere (Andersen, 2019, s. 182). Afhandlingen har benyttet sig af forskningsdata i form af anerkendt faglitteratur om revision og bæredygtighedsrapportering for at opnå større indsigt i teorien vedrørende revision generelt, med særligt henblik på ISA 240 og CSRD-direktivet.

I forbindelse med indsamlingen af relevante sekundære procesdata og forskningsdata er der blevet udført en grundig og systematisk informationssøgning i anerkendte databaser, videnskabelige artikler, fagbøger og rapporter fra forskellige organisationer. Forudsætningen for denne søgning var at finde tidligere forskning, der relaterede sig til afhandlingens emne og problemformulering.

På trods af en omfattende søgeproces viste det sig, at der var begrænset tilgængelighed af litteratur, der direkte behandlede revisors kompetencer i forhold til ikke-finansielle besvigelser, især i konteksten af de krav, som CSRD-direktivet medfører.

Søgningen fokuserede på at identificere tidligere forskning, der relaterede sig til afhandlingens emne og problemformulering, men der blev ikke fundet tilstrækkelige kilder, der specifikt adresserede dette forhold. Denne mangel på relevant litteratur kan indikere et gap i den eksisterende forskning, hvilket understreger vigtigheden af den aktuelle afhandling. Det kan også betyde, at der er behov for yderligere undersøgelser for at udforske, hvordan revisorer kan udvikle deres kompetencer til effektivt at identificere og håndtere ikke-finansielle besvigelser i takt med de ændrede krav fra lovgivningen.

2.3 Kvalitetssikring

For at sikre kvaliteten af denne afhandling er det nødvendigt at vurdere arbejdet ud fra aspekterne gyldighed, pålidelighed og tilstrækkelighed, som er væsentlige komponenter i kvalitetssikring af data (Olsen et al., 2020, s. 190).

Gyldighed omhandler, hvorvidt den anvendte data er passende og relevant i forhold til afhandlingens problemformulering (Olsen et al., 2020, s. 191). Da afhandlingen udelukkende anvender sekundære data fra anerkendte kilder såsom ISA-standarder, revisorloven samt relevant lovgivning og faglitteratur om revision og CSRD, anses gyldigheden for at være forholdsvis høj. Disse data er med til at give et solidt teoretisk fundament til at belyse revisors kompetencer i relation til CSRD-direktivet. Sekundære data, såsom lovtekster og standarder, er nøje udvalgt for deres relevans for afhandlingens problemstilling, og der er taget højde for dataens aktualitet til den nuværende gældende revisionspraksis.

Pålidelighed relaterer sig til, hvorvidt de anvendte data troværdigt afspejler virkeligheden og er uden væsentlige fejl og mangler eller bias (Olsen, 2020 et al., s. 192). Pålideligheden af de anvendte sekundære data anses for at være høj, da dataene stammer fra anerkendte kilder såsom internationale revisionsstandarder og lovgivning. Dog anerkendes det af forskeren, at sekundære data kan være påvirket af den oprindelige kilde og dens formål, hvilket kan indføre en vis grad af bias. Afhandlingen har søgt at kompensere for dette ved at anvende data fra flere kilder og sikre, at de alle understøtter problemformuleringen på en konsistent måde. Trods dette kan der være områder, hvor yderligere primære data kunne have styrket pålideligheden ved at give indsigt i praktiske erfaringer og perspektiver fra fagpersoner.

Tilstrækkelighed omhandler, hvorvidt de indsamlede data i tilstrækkelig grad, besvarer den stillede problemformulering (Olsen et al., 2020, s. 194). Denne afhandling har tilstræbt at sikre tilstrækkelighed ved at kombinere flere forskellige typer af data, herunder både procesdata, forskningsdata og lovgivningstekster, for at opnå en omfattende forståelse af revisors kompetencer inden for CSRD og ikke-finansielle besvigelser. Selvom afhandlingen formår at give et nuanceret billede af de teoretiske og lovgivningsmæssige aspekter af emnet, må det erkendes, at fraværet af primære data, såsom interviews med revisorer, betyder, at nogle praktiske perspektiver ikke er fuldt udforsket. Dermed er det muligt, at afhandlingen ikke fuldt ud kan generalisere om revisors kompetencer i forhold til CSRD, men den giver et væsentligt bidrag til den teoretiske forståelse af området.

Samlet set vurderes kvaliteten af afhandlingen at være høj med hensyn til gyldighed og pålidelighed, mens der kan være enkelte begrænsninger med hensyn til tilstrækkeligheden af

den indsamlede data. Det teoretiske fundament er solidt, men yderligere primær data kunne have givet en dybere indsigt i de praktiske konsekvenser af CSRD for revisorer.

3. Teori om Besvigelser

I det følgende afsnit vil der redegøres og reflekteres for teorier og modeller, der anvendes til at belyse begrebet besvigelser samt give eksempler på, hvordan disse kan forekomme. Formålet med denne redegørelse er at adressere afhandlingens problemformulering gennem en teoretisk tilgang. Udgangspunktet for denne redegørelse vil være den definition af besvigelser, som er angivet i ISA 240. Yderligere vil besvigelsestrekanten og besvigelserbeslutningsmodellen blive inddraget for at belyse årsagerne til, hvordan besvigelser kan opstå. Herefter vil relevant lovgivning blive inddraget for at belyse revisors og virksomhedsledelses ansvar i forbindelse med besvigelser.

3.1 Utilsigtede fejl og tilsigtede fejl jf. ISA 240

Afhandlingen tager udgangspunkt i ISA 240's definition af fejl, i og med denne definition anvendes i forbindelse med revisioner med høj grad af sikkerhed. Dog skal det nævnes at erklæringerne på CSRD-rapporten ikke revideres efter ISA-standarderne, da der i de første år kun vil være krav om en erklæring med begrænset grad af sikkerhed Ifølge Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2022/2464 af 14. december 2022 artikel 26a, stk. 3. Det er dog vurderet af forskeren, at ISA 240's definition er en af de mest udtømmende definitioner af begrebet besvigelser, hvorfor denne anvendes til at afdække begrebet.

Jf. afsnit 2 i ISA 240, beskriver ISA'en at der er to årsager til at væsentligt fejlinformation opstår. Der skelnes mellem besvigelser eller fejl (ISA 240). Besvigelser defineres som målrettede handlinger med det formål at fordreje det retvisende billede af virksomhedens finansielle og ikke-finansielle forhold, samtidig med at disse handlinger forsøges skjult (ISA 240). I modsætning hertil indebærer ubevidste handlinger utilsigtede fejl, såsom tastefejl eller manglende viden, kompetencer og vejledning inden for relevante områder (ISA 240). Det er af afgørende betydning at differentiere mellem disse to typer, idet besvigelser udføres med vilje med henblik på at skjule fejlinformation for både revisorer og regnskabsbrugere. Fejlinformation forårsaget af utilsigtede fejl er lettere for revisorer at identificere, da de ikke på samme måde bevidst prøves at skjules som besvigelser. Derfor bør revisorer med deres faglige kompetencer være i stand til at opdage og reagere på sådanne utilsigtede fejl under revisionen, hvis fejlinformationen vurderes som væsentlig.

3.2 ISA 240's definition af besvigelser

I det kommende afsnit vil begrebet besvigelser blive uddybet, da afhandlingen, som tidligere nævnt, fokuserer specifikt på undersøgelsen af besvigelser.

Ifølge afsnit 12 a i ISA 240 defineres en besvigelse som:

”besvigelser - 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).

Baseret på denne definition er der nogle specifikke kriterier ved besvigelser, der vil undersøges og uddybes yderligere. Indledningsvis skal handlingen være udført bevidst, altså med henblik på at vildlede regnskabslæserne (ISA 240). En bevidst handling defineres som en tilsigtede fejl, hvor fejlen er skabt med vilje for at vildlede revisor, samt regnskabsbrugerne (ISA 240). Besvigerens hensigt er at forsøge at skjule sine handlinger, for at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel, hvilket medfører, at regnskabet kan offentliggøres med uvæsentlig fejlinformation eller eventuelt væsentlig fejlinformation. Dette kan have store konsekvenser for regnskabsbrugerne, i og med at disse kan tage en beslutning på baggrund af væsentlig fejlinformation, og beslutningen er dermed ikke taget ud fra et retvisende billede og virksomhedens reelle situation.

3.3 Hvem er regnskabsbrugerne?

Det er forskelligt fra virksomhed til virksomhed, hvem regnskabsbrugerne er. Regnskabsbrugerne kan udgøre en bred vifte af interessenter, der har en interesse i og drager fordel af informationerne i et virksomhedens regnskab. Disse interessenter inkluderer eksempelvis investorer, kreditorer, ledelse, medarbejdere, offentlige myndigheder og andre interessentgrupper (FSR - danske revisorer, n.d. nr. 5). Investorer er en af de primære regnskabsbrugere, da de anvender regnskabsinformationen til at træffe investeringsbeslutninger, samt evaluerer virksomhedens præstation og økonomiske situation (FSR - danske revisorer, n.d. nr. 5). Kreditorer, såsom banker, leverandører og obligationsejere, anvender regnskabsoplysningerne til at vurdere virksomhedens kreditværdighed og hvor stor risiko der er ved at låne virksomheden penge eller lade virksomheden købe på kredit (FSR -

danske revisorer, n.d. nr. 5). Ledelsen kan benytte regnskabsoplysningerne til intern beslutningstagning, strategisk planlægning samt operationel styring af virksomheden. Dette omhandler blandt andet analysering af omkostninger, indtægter, budgetter samt prognoser for hvordan virksomhedens drift kan optimeres. Virksomhedens medarbejdere kan også have interesse i virksomhedens økonomiske situation, i og med dette kan have indvirkning på deres jobsikkerhed, samt muligheden for evt. lønstigninger og forfremmelser (FSR - danske revisorer, n.d. nr. 5). Offentlige myndigheder anvender regnskabsoplysningerne til regulering, skatteopkrævning og tilsyn (FSR - danske revisorer, n.d. nr. 5). Slutligt kan der også være andre interessenter, såsom fagforeninger, lokalsamfund og NGO'er (Non-Governmental Organization), der kan have interesse i virksomhedens regnskabsoplysninger, for at få indblik i virksomhedens økonomiske indvirkning på samfundet samt miljøet. Disse grupper anvender blandt andet regnskabsoplysningerne til at vurdere virksomhedens CSRD-aktiviteter og bæredygtighedstiltag.

3.4 Besvigelsestyper

Ifølge ISA 240, afsnit 3 kan besvigelser inddeles i 2 kategorier, henholdsvis regnskabsmanipulation samt misbrug af aktiver. Inddeling i disse 2 kategorier illustreres ydermere i nedenstående figur:



Figur 1 - Illustration over begreberne vedr. besvigelser i ISA 240. Egen tilvirkning.

I de følgende afsnit vil der blive foretaget en gennemgang af de to primære besvigelsekategorier, regnskabsmanipulation og misbrug af aktiver, med henblik på at belyse deres karakteristika og betydning i konteksten af revisors arbejde. Formålet med denne

gennemgang er at skabe en dybere forståelse af, hvordan disse typer af besvigelser identificeres og håndteres i praksis, samt hvilke udfordringer de kan præsentere for revisors nuværende kompetencer og forpligtelser.

3.4.1 Regnskabsmanipulation

Ifølge ISA 240, afsnit A3, defineres regnskabsmanipulation som en bevidst handling med det formål at indføre vildledende oplysninger i regnskabet for at vildlede regnskabsbrugerne. Regnskabsmanipulation kan forekomme på forskellige måder, herunder manipulation, forfalskning samt ændring af materiale, der danner grundlag for udarbejdelsen af regnskabet (ISA 240). Derudover kan det ske ved anvendelse af uhensigtsmæssig regnskabspraksis eller undladelse af specifikke begivenheder eller transaktioner.

Regnskabsmanipulation udføres oftest af den daglige ledelse, da de har adgang til oplysningerne og dermed mulighed for at manipulere disse (ISA 240). Ledelsen kan have en særlig interesse i at fremstille regnskabet bedre end virkeligheden, ofte på grund af pres fra bestyrelsen, som stiller høje krav og mål (ISA 240). Derudover kan markedspres, hvor virksomheden konkurrerer med andre, der oplever vækst, skabe yderligere incitament (ISA 240). Disse presfaktorer varierer fra virksomhed til virksomhed og kan øge risikoen for manipulation, hvis ledelsen har svært ved at nå de fastlagte mål for regnskabsperioden.

Et almindeligt eksempel på regnskabsmanipulation er indregning af fiktiv omsætning, hvor virksomheden registrerer salg, der ikke har fundet sted, for at forbedre omsætningen og dermed årets resultat (ISA 240). Ifølge ISA 240, afsnit A4, kan manipulation også omfatte undladelse, fremskyndelse eller udskydelse af transaktioner. For eksempel kan en virksomhed indregne indtægter, før salget reelt har fundet sted, såsom at bogføre indtægter for en ordre, der endnu ikke er leveret. Dette skaber kunstigt høj omsætning i den aktuelle periode (ISA 240). Omvendt kan virksomheder forsinke indregning af omkostninger ved at undlade at bogføre fakturaer for varer eller tjenester, der allerede er modtaget. Dette resulterer i et falskt billede af øget profit. Manipulation kan også forekomme ved bevidst fejlagtig vurdering af regnskabsmæssige skøn eller ved vildledende værdiansættelser af aktiver og forpligtelser. Sådanne handlinger kan ofte motiveres af ledelsens behov for at imødekomme bestyrelsens forventninger. Manglende opfyldelse af disse krav kan føre til tab af økonomiske fordele, såsom bonusser, eller i værste

fald afskedigelse. Dette pres kan få ledelsen til at træffe beslutninger om at manipulere regnskabsoplysninger (ISA 240).

Regnskabsmanipulation kan ikke kun påvirke finansielle data, men også ikke-finansielle oplysninger, især i lyset af de nye rapporteringskrav under CSRD-direktivet. Med øget fokus på miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige (ESG) præstationer opstår der nye muligheder for manipulation. Virksomheder kan forsøge at præsentere et mere positivt billede af deres bæredygtighedsinitiativer, end hvad realiteten tillader. For eksempel kan virksomheder engagere sig i 'greenwashing' ved at overdrive deres bæredygtighedsinitiativer, såsom investeringer i vedvarende energi, mens de undlader at rapportere om væsentlige negative miljøpåvirkninger, som høje CO₂-udledninger. Dette skaber et misvisende billede af virksomhedens bæredygtighedsprofil.

En anden form for manipulation er underrapportering af CO₂-udledning, hvor virksomheden med vilje ekskluderer visse dele af forsyningskæden fra rapporteringen eller anvender skøn og antagelser, der undervurderer virksomhedens reelle klimaaftryk. Derudover kan virksomheder undlade at rapportere om negative sociale forhold, såsom dårlige arbejdsforhold eller manglende overholdelse af menneskerettigheder i forsyningskæden. Dette kan manipulere interessenternes opfattelse af virksomhedens sociale ansvar.

Virksomheder kan også misbruge miljøcertificeringer eller mærker, hvor de præsenterer certificeringer som bevis for bæredygtighed, selvom disse kun gælder en lille del af produktionen eller opfylder minimumskrav. Desuden kan virksomheder overvurdere bæredygtige investeringer ved at fremskynde indregningen af fordele fra grønne teknologier eller projekter, som endnu ikke har skabt konkrete resultater.

Endelig kan virksomheder anvende selektiv rapportering, hvor de fremhæver områder med god præstation, mens de undlader at nævne væsentlige ESG-udfordringer. Dette giver interessenterne et skævt billede af virksomhedens bæredygtighed.

Udover den daglige ledelse kan regnskabsmanipulation også foretages af medarbejdere og bestyrelsesmedlemmer (ISA 240). Medarbejdere kan være motiveret af økonomiske incitamenter, såsom bonusser eller forfremmelser, især hvis de er omfattet af bonusordninger eller provisionsløn baseret på specifikke mål eller KPI'er. Bestyrelsesmedlemmer kan derimod

være motiveret af pres fra virksomhedens ejere, som kan afsætte dem, hvis de ikke leverer tilfredsstillende økonomiske resultater.

Dog kræver regnskabsmanipulation, at medarbejdere eller bestyrelsesmedlemmer har adgang til de relevante systemer (ISA 240). Eksempelvis vil en medarbejder i salgs- eller økonomifunktionen have større mulighed for at indregne fiktiv omsætning end en medarbejder i HR-afdelingen. Bestyrelsesmedlemmer har sjældent direkte adgang til regnskabsdata, men kan samarbejde med den daglige ledelse eller medarbejdere, der har adgang til systemerne.

Sammenfattende kan regnskabsmanipulation udføres af flere aktører i virksomheden, herunder den daglige ledelse, medarbejdere og bestyrelsesmedlemmer. Fælles for disse aktører er, at de ofte står over for betydeligt pres fra forskellige interessenter, herunder bestyrelsen, ejerne og markedet. Dette pres kan skabe incitamenter til at manipulere både finansielle og ikke-finansielle data for at opnå økonomiske fordele eller bevare deres positioner i virksomheden.

3.4.2 Misbrug af virksomheden aktiver

I modsætning til regnskabsmanipulation er misbrug af aktiver mere tilgængeligt for den almindelige medarbejder, da dette ikke kræver de samme tilgange til systemer og kompetencer, som er forbundet med regnskabsmanipulation (ISA 240).

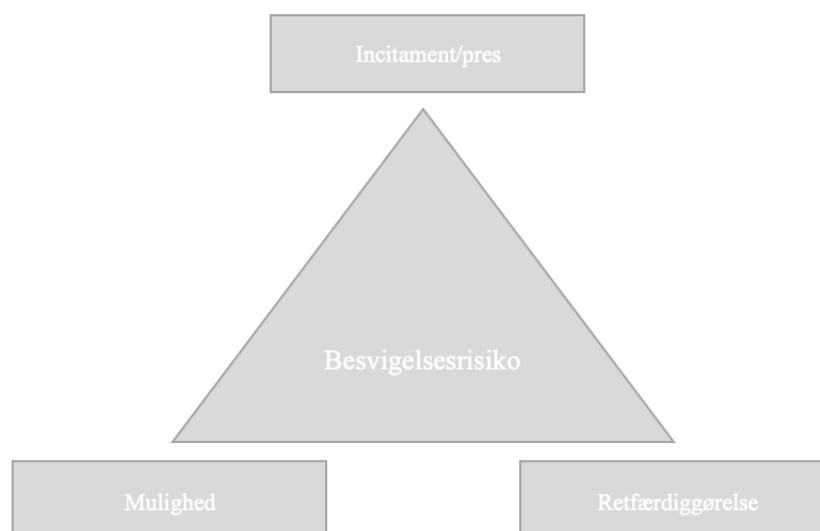
Misbrug af aktiver har ikke den samme indvirkning på regnskabslinjerne i regnskabet, hvilket reducerer risikoen for opdagelse (ISA 240). Misbrug af aktiver udgør en alvorlig trussel mod virksomhedens økonomiske integritet og kan antage forskellige former, såsom tyveri eller forfalskning af dokumenter, ifølge ISA 240, afsnit A5. Misbrug af aktiver begås typisk af medarbejdere, og der er ofte tale om relativt små og uvæsentlige beløb. Dog kan den daglige ledelse også være involveret i mere komplekse svindel tilfælde (ISA 240).

Misbrug af aktiver kan udforme sig på flere forskellige måder, herunder underslæb, hvor virksomhedens debitors indbetalinger misbruges, eller midler overføres fra afskrevne konti til medarbejdernes private bankkonti (ISA 240). Herudover kan det inkludere tyveri af fysiske eller immaterielle aktiver, såsom varelager til personlig brug eller videresalg, eller ved at udlevere teknologiske data til konkurrenter mod betaling (ISA 240). Falske fakturaer eller betalinger kan også være en form for misbrug, hvor virksomheden betaler for varer eller tjenester, der aldrig er modtaget, eller hvor der opkræves udbetalinger til fiktive forhandlere

eller medarbejdere (ISA 240). Ydermere kan privat brug af virksomhedens aktiver, såsom at bruge dem som sikkerhed for private lån eller lån til nærtstående parter, udgøre misbrug. Misbrug af aktiver ledsages ofte af falske eller vildledende registreringer eller dokumenter i et forsøg på at skjule uretmæssig brug af virksomhedens ressourcer (ISA 240). I betragtning af disse risici er det afgørende for virksomheder at etablere robuste kontrolforanstaltninger og udføre en kontinuerlig overvågning for at forhindre og opdage sådanne handlinger. I og med at afhandlingen fokuserer på regnskabsmanipulation, vil der ikke gås mere i dybden med misbrug af aktiver.

3.5 Besvigeren

I det følgende afsnit undersøges de underliggende motiver, der kan drive individer eller virksomheder til at begå besvigelser, samt de nøglefaktorer, som revisoren skal være særligt opmærksom på under revisionen. Det er vigtigt at forstå, at sådanne motiver ofte opstår i komplekse situationer, hvor personlige, økonomiske eller organisatoriske pres kan spille en afgørende rolle (ISA 240). For at skabe en dybere indsigt i disse dynamikker vil besvigelsestrekanten blive anvendt som et teoretisk analyseredskab. Dette redskab fremhæver tre afgørende elementer – incitament/pres, mulighed og retfærdiggørelse – som tilsammen giver et nuanceret billede af, hvorfor og hvordan besvigelser kan opstå. Ved at anvende besvigelsestrekanten bliver det muligt at analysere de forhold, der øger risikoen for besvigelser, og dermed klargøre, hvordan revisoren kan identificere potentielle tegn på besvigelse og handle derefter.



Figur 2 - Besvigelsestrekanten. Egen tilvirkning.

I henhold til ISA 240, afsnit 2, angives det, at fejlinformation i regnskabet kan enten skyldes besvigelser eller fejl. Det afgørende kriterium er, om den underliggende handling, der resulterer i fejlinformationen i regnskabet, er bevidst eller ubevidst.

Den anerkendte kriminolog Donald R. Cressey udviklede under sit arbejde med sin doktorafhandling i kriminologiteorien kendt som 'besvigelsestrekanten'. Denne teori anvendes hyppigt til at forstå de motivationsmæssige mekanismer bag besvigelser, og dens relevans er blevet anerkendt af den internationale revisorforening, hvori dens elementer systematisk er blevet inkorporeret i ISA 240 (Christensen et al., 2015, s. 26).

Donald R. Cressey havde særlig interesse for de omstændigheder, der medvirkede til, at en person gav efter for fristelsen til at begå besvigelser. Hans påstand lyder således:

“Trusted persons become trust violators when they conceive of themselves as having a financial problem which is non-sharable, are aware this problem can be secretly resolved by violation of the position of financial trust, and are able to apply to their own conduct in that situation verbalizations which enable them to adjust their conceptions of themselves as trusted persons with their conceptions of themselves as users of the entrusted funds or property” (Christensen et al., 2015, s. 26).

Som illustreret i figur 2, opererer besvigelsestrekanten med tre primære risikofaktorer, nemlig incitament/pres, mulighed og retfærdiggørelse, der alle skal være til stede for, at besvigelse kan finde sted. Alle kriterierne er tæt relateret, og i jo større omfang alle kriterier er til stede, desto større er sandsynligheden for, at besvigelser kan, finder sted.

De første to risikofaktorer, incitament/pres og mulighed, kan typisk observeres af revisorer. Det tredje element, retfærdiggørelsen, er normalt den mest udfordrende at identificere, i og med at dette involverer en subjektiv mental proces hos besvigeren. En dybdegående forståelse af de underliggende faktorer, der driver en person til at begå besvigelser, øger revisors muligheder for at forebygge eller identificere disse handlinger (Christensen et al., 2015, s. 26).

I de følgende afsnit vil de tre risikofaktorer i besvigelsestrekanten gennemgås.

3.5.1 Incitament/pres

I ISA 240, bilag 1, beskrives risikofaktoren incitament/pres, og der gives eksempler på, hvordan dette kan opstå i en revisionskontekst. Incitament/pres kan være en drivkraft for personer, typisk i ledelsen, til at begå besvigelser. Denne form for pres kan opstå som følge af både interne og eksterne faktorer, der påvirker virksomhedens økonomiske og driftsmæssige situation (ISA 240).

Internt kan incitament/pres udspringe af personlige interesser blandt den daglige ledelse eller visse nøglemedarbejdere (ISA 240). Ofte er disse personers økonomiske stabilitet og karrieremuligheder tæt forbundet med virksomhedens præstationer, hvilket kan føre til en vilje til at tage større risici eller endda manipulere regnskaberne for at fremstå mere succesfulde (ISA240). Dette kan eksempelvis opstå, når bonusser, aktieoptioner eller forfremmelser er afhængige af virksomhedens kortsigtede finansielle resultater. Ledelsen kan føle sig presset til at opretholde en bestemt vækstkurve eller indtjening for at sikre sin egen position og tilfredsstille aktionærer eller bestyrelse.

Eksterne faktorer kan også have en væsentlig indflydelse på incitament/pres (ISA 240). Økonomiske udfordringer som markedsmætning, intens konkurrence eller faldende marginer kan lægge pres på ledelsen for at præstere på et urealistisk højt niveau (ISA 240). I nogle brancher, især dem med høje faste omkostninger, kan små udsving i markedet have en stor effekt på bundlinjen. Desuden kan skiftende makroøkonomiske forhold som ændringer i rentesatser, valutakurser eller råvarepriser skabe yderligere pres, idet de kan påvirke virksomhedens likviditet og rentabilitet markant.

Virksomheder i teknologitunge sektorer kan opleve incitament/pres som følge af hurtige teknologiske fremskridt eller truslen om produktforældelse (ISA 240). Konkurrencen om at forblive relevant i en hurtigt skiftende industri kan føre til, at ledelsen føler sig tvunget til at rapportere optimistiske fremtidsudsigter eller overdrevne indtægter for at opretholde investorernes tillid (ISA 240). Hvis virksomheden ikke er i stand til at tilpasse sig hurtigt nok, kan dette resultere i strategiske beslutninger, der prioriterer kortsigtet gevinst over langsigtet bæredygtighed, hvilket yderligere kan skabe et incitament til besvigelser.

Et andet eksempel på hvordan pres kan opstå fra eksterne interessenter, er fra investorer, analytikere, långivere og andre betydelige kreditorer (ISA 240). Disse grupper forventer ofte specifikke økonomiske resultater, som kan være afgørende for virksomhedens aktiekurs eller evne til at skaffe finansiering (ISA 240). I nogle tilfælde kan disse forventninger være urealistiske eller baseret på tidligere præstationer, hvilket kan tvinge ledelsen til at leve op til markedsforventninger, der ikke nødvendigvis afspejler virksomhedens reelle tilstand. Ledelsen kan også opleve incitament/pres, når de selv har givet optimistiske udmeldinger i pressemeddelelser eller i forbindelse med årsregnskabet, hvilket skaber et yderligere forventningspres (ISA 240).

Manglende evne til at opfylde låneforpligtelser eller andre finansielle aftaler kan også skabe et betydeligt pres (ISA 240). Virksomheder, der har høj gældsætning eller er afhængige af eksterne finansieringskilder, er særligt udsatte. Hvis en virksomhed oplever negative pengestrømme eller har vanskeligheder med at generere tilstrækkelige likvider, men stadig rapporterer positive indtjeningsresultater, kan det tyde på, at der er et stærkt incitament til at manipulere regnskaberne (ISA 240). I ekstreme tilfælde kan ledelsen føle sig tvunget til at tage uetiske skridt for at undgå misligholdelse af lån, tab af kreditorernes tillid eller endda konkurs.

Endvidere kan hurtig vækst eller usædvanlig høj indtjening i forhold til konkurrenterne i branchen være en indikator på potentielle risici eller skævheder i virksomhedens økonomiske styring (ISA 240). Ledelsen kan føle, at det er nødvendigt at opretholde denne vækst for at undgå mistænksomhed fra investorer og kreditorer, hvilket kan resultere i en tendens til at overdrive præstationerne (ISA 240). Dette kan også ske i tilfælde, hvor virksomheden forsøger at tiltrække ny finansiering til forsknings- og udviklingsprojekter, hvilket ofte kræver, at virksomheden fremstår som økonomisk sund og vækstorienteret.

Ny lovgivning kan også være med til at skabe et eksternt pres (ISA 240). Det antages at de nye regnskabsmæssige krav vedr. bæredygtighedsrapportering, kan komme til at lægge et pres på virksomhederne. For mange virksomheder er tilpasningen til bæredygtighedsreglerne en omfattende proces, der kræver store investeringer i dataindsamling, rapporteringssystemer og uddannelse af medarbejdere. Virksomheder i brancher med stor miljømæssig eller social påvirkning, såsom minedrift eller olie- og gasindustrien, er særligt udsatte for offentlig kritik, hvis de ikke lever op til de nye krav. Disse virksomheder står over for en øget risiko for negativ omtale eller tab af investorernes tillid, hvilket kan forstærke incitamentet til at fremstille en

mere fordelagtig, men muligvis vildledende, version af deres økonomiske resultater og bæredygtighedsindsats.

Samlet set er der mange forskellige faktorer, der kan bidrage til incitament/pres, som øger risikoen for besvigelser. Fra interne karriere- og økonomiske interesser til eksternt markedspris og tredjepartsforventninger, alle disse faktorer kan skabe en situation, hvor ledelsen føler sig tvunget til at manipulere regnskaberne for at overleve. Det er derfor afgørende, at revisor har et dybtgående kendskab til virksomheden, dens branche og de specifikke markedsforhold, som den opererer under, jf. ISA 315R. Kun ved at forstå disse dynamikker kan revisoren identificere og vurdere de risikofaktorer, der kan føre til besvigelser.

3.5.2 Muligheden

I henhold til ISA 240, bilag 1, defineres risikofaktoren 'mulighed' som de betingelser, der gør det muligt for en person at begå besvigelser. Besvigelser bliver ofte begået i situationer, hvor en virksomhed har svage interne kontroller eller opererer i komplekse miljøer, hvor overvågning og ansvarlighed er begrænset (ISA 240). De specifikke omstændigheder, der kan skabe muligheder for regnskabsmanipulation, varierer afhængigt af virksomhedens natur og de forretningsaktiviteter, den udfører. Der er flere eksempler på sådanne forhold, der øger risikoen for manipulation.

For det første kan betydelige transaktioner med nærtstående parter, som foregår uden for virksomhedens normale forretningsaktiviteter, eller transaktioner med nærtstående virksomheder, der enten ikke er underlagt revision eller revideres af et andet revisionsfirma, skabe betydelige muligheder for regnskabsmanipulation (ISA 240). Disse transaktioner kan være svære at verificere og kan nemt skjules under komplekse kontrakter eller aftaler, der foregår uden for de sædvanlige markedsvilkår.

Desuden kan en virksomhed med en dominerende markedsposition eller stærk finansiel kontrol over en specifik sektor have magt til at diktere vilkår over for både leverandører og kunder (ISA 240). Dette kan resultere i transaktioner, der ikke følger almindelige markedspraksisser, og som potentielt kan manipuleres for at skabe et mere favorabelt billede af virksomhedens økonomiske resultater. Eksempelvis kan en virksomhed tvinge sine leverandører til at

acceptere forsinkede betalinger eller kunstigt oppuste omsætningen ved at indgå gunstige aftaler med kunder tæt på rapporteringsperiodens afslutning.

Et yderligere aspekt af risikofaktoren 'mulighed' opstår i situationer, hvor virksomhedens økonomiske oplysninger er baseret på betydelige skøn, som involverer subjektive vurderinger og en høj grad af usikkerhed (ISA 240). Dette gør sig også gældende inden for bæredygtighedsrapportering, i og med CSRD-direktivet gør det muligt for virksomheder at skønne over områder, der er svære at opgøre pålideligt (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 4). Sådanne skøn kan være vanskelige at efterprøve og kan give ledelsen betydelig fleksibilitet til at manipulere de rapporterede resultater.

Komplekse eller usædvanlige transaktioner, der finder sted tæt på rapporteringsdatoen, kan også øge muligheden for manipulation, da sådanne transaktioner kan være svært for eksterne parter at gennemskue (ISA 240).

Transaktioner, der strækker sig over flere jurisdiktioner, især i lande med forskellige retlige og økonomiske strukturer, kan også komplicere overvågningen af virksomhedens finansielle aktiviteter (ISA 240). I jurisdiktioner med forskellige standarder for regnskabsaflæggelse eller lavere niveauer af regulering og skattekontrol, kan der være større mulighed for at skjule økonomiske uregelmæssigheder (ISA 240). Særligt hvis en virksomhed benytter sig af flere mellemmand, hvor de økonomiske forbindelser ikke er gennemsigtige, kan det blive svært at fastslå, hvorvidt transaktionerne har en reel forretningsmæssig begrundelse.

Desuden kan tilstedeværelsen af væsentlige bankkonti eller datterselskaber i lande med lav eller ingen beskatning, som ikke er begrundet af virksomhedens forretningsaktiviteter, udgøre en betydelig risiko for manipulation (ISA 240). Ofte anvendes disse jurisdiktioner til at undgå skattemæssig kontrol, men de kan også udnyttes til at skjule ulovlige aktiviteter eller kunstigt forøge virksomhedens indtjening.

Overvågning af den daglige ledelse spiller en central rolle i at forebygge besvigelse, men i mange virksomheder kan der være ineffektiv kontrol af ledelsens aktiviteter (ISA 240). Dette kan skyldes flere faktorer, herunder en koncentration af magt hos en enkelt person eller en lille gruppe, der styrer virksomheden uden at blive kontrolleret af en uafhængig bestyrelse (ISA

240). I sådanne tilfælde er der ofte manglende modvægt til ledelsens beslutninger, hvilket øger risikoen for uetiske handlinger eller manipulation af data.

Samtidig kan den øverste ledelses tilsyn med regnskabsaflæggelsen og interne kontroller være utilstrækkelig, især i store eller komplekse organisationer (ISA 240). I nogle virksomheder er der uklarhed omkring, hvem der har det endelige ansvar for økonomiske beslutninger, hvilket kan føre til ineffektive kontrolsystemer. Hyppige ændringer i ledelsen eller udskiftning af nøglemedarbejdere i økonomifunktionen kan også svække virksomhedens interne kontrol og gøre det lettere for bedrageri at finde sted (ISA 240).

Svage interne kontroller, herunder manglende overvågning af de kontroller, der relaterer sig til perioderegnskabsaflæggelse, kan yderligere forværre situationen (ISA 240). Hvis der er høj medarbejderomsættelighed, eller hvis der er ansat ineffektivt personale i regnskabsafdelingen, IT-afdelingen eller eventuelt i den interne revision, hvis virksomheden har sådan en afdeling, kan det være svært at opretholde en effektiv kontrolstruktur. Mangelfulde informationssystemer og utilstrækkelig adgangskontrol kan også gøre det lettere for en besviger at manipulere økonomiske oplysninger uden at blive opdaget (ISA 240).

Et konkret eksempel på, hvordan svage interne kontroller kan skabe mulighed for besvigelse, er, når en person i ledelsen eller en medarbejder med adgang til virksomhedens bogføringssystem har mulighed for at ændre eller skjule økonomiske transaktioner. I situationer, hvor interne kontrolmekanismer enten ikke eksisterer eller ikke håndhæves effektivt, kan en besviger udnytte sin adgang til økonomiske oplysninger til at manipulere regnskaberne. Dette kan indebære at overdrive indtægter, skjule økonomiske tab eller kunstigt forbedre virksomhedens økonomiske præstationer, hvilket i sidste ende kan føre til alvorlige økonomiske og juridiske konsekvenser for virksomheden.

Samlet set understreger disse eksempler vigtigheden af robuste interne kontrolsystemer og effektivt ledelsestilsyn. Revisorer skal være særligt opmærksomme på virksomhedens strukturelle og operationelle forhold for at identificere potentielle risikofaktorer, der kan skabe mulighed for besvigelse. Det er afgørende, at revisorerne sikrer, at interne kontroller fungerer effektivt og er tilstrækkeligt overvåget for at reducere risikoen for besvigelser og sikre en pålidelig og korrekt regnskabsaflæggelse.

3.5.3 Retfærdiggørelse

Retfærdiggørelsen af besvigelser fra besvigerens side kan skyldes flere komplekse faktorer, der påvirker den daglige ledelses adfærd og beslutningsprocesser i virksomheden. Først og fremmest kan ineffektiv kommunikation, implementering eller understøttelse af virksomhedens værdier eller etiske standarder skabe et miljø, hvor upassende adfærd ikke rettidigt bliver sanktioneret eller korrigeret (ISA 240).

Desuden kan overdreven involvering fra medlemmer af ledelsen uden for regnskabsfunktionen i valg af regnskabspraksis eller udøvelse af betydelige skøn skabe muligheder for besvigelser, da dette kan medføre mangel på objektivitet eller integritet i regnskabsprocessen (ISA 240).

En etableret historik af overtrædelser af børsregler eller anden lovgivning samt manglende reaktion fra den daglige ledelse på tidligere rejste krav om besvigelser eller overtrædelser af lovgivning kan også bidrage til en kultur, hvor besvigelser bliver tolereret eller ignoreret (ISA 240). Yderligere kan overdreven fokus på at fastholde eller forøge virksomhedens aktiekurs eller indtjeningsrend øge presset på den daglige ledelse for at opnå resultater for enhver pris, hvilket kan føre til uhensigtsmæssig adfærd eller manipulation af regnskaberne.

Andre faktorer, såsom praksis med at forpligte sig til urealistiske fremskrivninger over for analytikere eller kreditorer, lav moral hos seniorledelsen, manglende skelnen mellem private og forretningsmæssige transaktioner fra ejerlederen eller uoverensstemmelser mellem aktionærer, kan også bidrage til en atmosfære, hvor besvigelser kan retfærdiggøres eller accepteres (ISA 240).

Endvidere kan gentagne forsøg på at retfærdiggøre brug af perifere eller upassende regnskabsmetoder med henvisning til væsentlighed samt anspændte relationer mellem den daglige ledelse og revisor yderligere underminere integriteten i virksomhedens regnskabspraksis og skabe muligheder for besvigelser.

I sammenhæng udgør disse faktorer en kompleks dynamik, der kan bidrage til besvigelser og underminere tilliden til virksomhedens finansielle rapportering og ledelsespraksis. Derfor er det afgørende for virksomheder at identificere, adressere og forebygge disse faktorer gennem klare værdier, effektiv ledelse og robuste interne kontrolsystemer for at sikre en pålidelig og gennemsigtig økonomisk rapportering.

3.5.4 Delkonklusion på besvigelsestrekanten

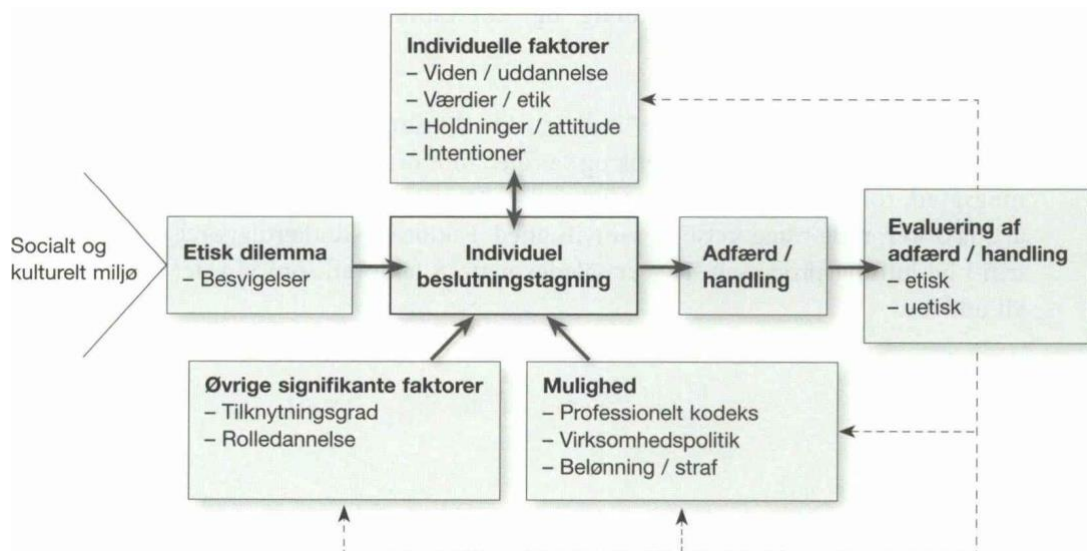
Samlet set udgør disse tre risikofaktorer en kompleks dynamik, der øger risikoen for regnskabsmanipulation og besvigelser. Det er afgørende for virksomheder at implementere effektive interne kontrolsystemer, etisk lederskab og en kultur med ansvarlighed og gennemsigtighed for at minimere risikoen for besvigelser og sikre en pålidelig rapportering. Revisorer spiller en central rolle i at identificere, vurdere og adressere disse risici gennem deres revision af virksomhedens finansielle og ikke-finansielle rapporter og interne kontrolsystemer.

3.6 Den etiske beslutningsmodel

Den etiske beslutningsmodel, udarbejdet af O.C. Ferrell og Larry G. Gresham, har en anden tilgang til at forstå de faktorer, som påvirker en persons beslutning om at begå besvigelser, end den, som den tidligere gennemgåede besvigelsestrekant tilbyder (Christensen et al., 2015, s. 27). Modellen blev oprindeligt udviklet i 1985 for at forklare den etiske beslutningsproces i forbindelse med dilemmaer inden for marketing. Modellens elementer kan dog også anvendes til at forstå personer i andre funktioner, herunder økonomifunktioner, når disse står over for etiske dilemmaer (Christensen et al., 2015, s. 27).

Modellen bygger på en række empiriske undersøgelser, der viste, at flere faktorer har en væsentlig indflydelse på den etiske beslutningsproces. En af modellens styrker er dens fokus på det tidsmæssige aspekt i beslutningsprocessen.

Nedenstående figur viser modellen, som læses fra venstre mod højre. Den er opdelt i tre hovedfaktorer: individuelle faktorer, øvrige signifikante faktorer og mulighed (Christensen et al., 2015, s. 27).

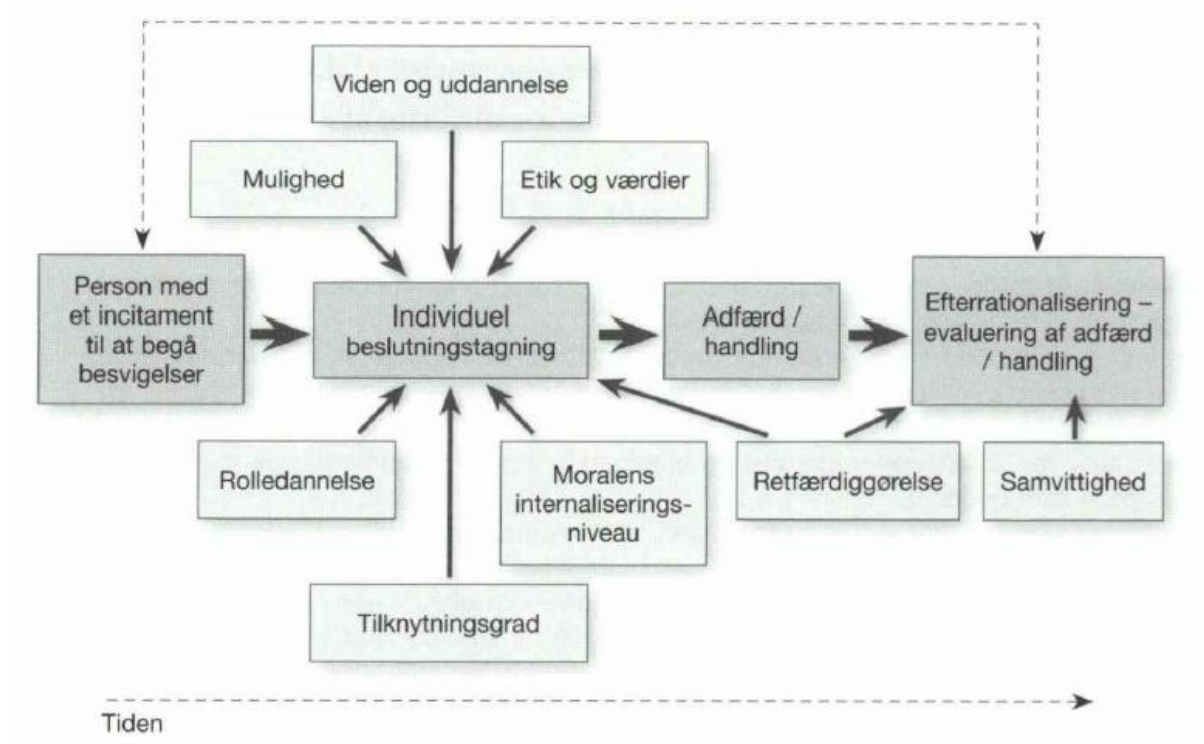


Figur 3 - Den etiske beslutningsmodel, kilde (Christensen et al., 2015, s. 27)

Under disse tre hovedfaktorer er der tilknyttet flere underliggende faktorer, som påvirker den individuelle beslutningstager, der enten begår besvigelsen eller står over for det etiske dilemma omkring besvigelser. Modellen vil blive uddybet yderligere, da den er medtaget for at forklare besvigelserbeslutningsmodellen, som gennemgås i det følgende afsnit.

3.7 Besvigelserbeslutningsmodellen

Besvigelserbeslutningsmodellen udarbejdet i *Revisors opklaring af besvigelser: Læren af praksis* er et centralt værktøj til forståelse af de psykologiske, sociale og organisatoriske faktorer, der leder individer til at begå besvigelser. Modellen integrerer flere aspekter af beslutningsprocessen, der omfatter både personlige og strukturelle elementer, og den bygger videre på velkendte teorier om besvigelser, såsom Cresseys besvigelsestrekanter, der fokuserer på pres, mulighed og retfærdiggørelse, samt den etiske beslutningsmodel, udarbejdet af O.C. Ferrell og Larry G. Gresham og tilføjer en større grad af detaljer og nuancer (Christensen et al., 2015, s. 28). Gennem en grundig gennemgang af de faktorer, der påvirker individer i beslutningsprocessen, giver modellen et solidt grundlag for at identificere og forstå, hvorfor nogle individer vælger at begå økonomiske forbrydelser og hvad revisor skal være opmærksom på.



Figur 4 - Besvigellesbeslutningsmodellen kilde: (Christensen et al., 2015, s. 29)

3.7.1 Incitament – det første skridt mod besvigelser

Incitamentet er den udløsende faktor, der får en person til at overveje at begå en besvigelser (Christensen et al., 2015, s. 30). Incitamentet kan være af mange forskellige typer og kan variere fra person til person. Nogle gange opstår incitamentet som en reaktion på eksternt pres, såsom økonomiske problemer, der kan skyldes tab af indkomst, gæld, eller forventninger fra familie og sociale kredse. Andre gange kan incitamentet være mere internt motiveret, såsom personlig grådighed, ønsket om at opnå magt, eller en følelse af utilfredshed på arbejdspladsen. I besvigellesbeslutningsmodellen ses incitamentet ofte som en konsekvens af "unshareable problems" (Christensen et al., 2015, s. 32), hvilket er et begreb, der henviser til problemer, som individet føler sig ude af stand til at dele med andre (Christensen et al., 2015, s. 32). Dette kan være problemer, der er forbundet med skam, frygt for social stigmatisering, eller frygt for økonomiske konsekvenser. Cressey (1973) fremførte, at sådanne problemer ofte er personlige og relaterede til individets livssituation, såsom økonomiske vanskeligheder, personlige fejltagelser, fejlslagne forretninger, fysisk isolation, status ambitioner eller arbejdsgiver/arbejdstagerforhold (Christensen et al., 2015, s. 32-34).

I en revisionskontekst vil revisorer ofte være opmærksomme på eksterne incitamenter, der kan lægge pres på en person til at begå besvigelser. En virksomhed i økonomisk knibe, pres for at levere hurtige resultater, eller et dårligt arbejdsmiljø kan øge risikoen for, at ansatte føler sig tvunget til at bryde reglerne for at redde sig selv eller virksomheden. Sådanne incitamenter bør derfor være en del af revisors vurdering af risikoen for besvigelser under revisionsplanlægningen.

3.7.2 Individuel beslutningstagning – en kompleks proces

Efter incitamentet er etableret, bevæger personen sig videre til den individuelle beslutningstagning, hvor en række faktorer interagerer og bidrager til, hvordan personen vurderer risikoen og fordelen ved at begå en besvigelse. Modellen skelner mellem syv nøglefaktorer, der påvirker individets beslutningsproces.

Mulighed for at begå besvigelsen

Dette element er afgørende, da det refererer til individets opfattelse af, hvor let eller svært det vil være at begå besvigelsen uden at blive opdaget. Muligheden kan øges af svage interne kontroller i virksomheden, manglende overvågning eller en høj grad af tillid til medarbejdere. For eksempel, hvis en ansat har adgang til virksomhedens finansielle systemer eller kontanter uden tilstrækkelig kontrol, kan dette skabe en stærk fristelse. Jo mindre risiko personen ser for at blive opdaget, jo større sandsynlighed er der for, at vedkommende vælger at handle uetisk (Christensen et al., 2015, s. 37).

Viden og uddannelse

En anden faktor i beslutningsprocessen er personens viden og tekniske kompetencer. En person med en høj grad af ekspertise inden for virksomhedens interne systemer vil sandsynligvis være mere i stand til at finde svagheder i systemerne og udnytte dem. Dette gælder især i forhold til økonomisk kriminalitet, hvor teknisk kyndige personer ofte har en fordel i at skjule deres handlinger. Revisorer bør derfor være særligt opmærksomme på, om ansatte med stor viden og adgang til centrale systemer udviser adfærd, der kan indikere en høj risiko for besvigelse (Christensen et al., 2015, s. 41).

Etik og værdier

Etik kan ifølge Darmer (1998) defineres som “*det kompleks af værdier, udtrykte og uudtrykte, der påvirker vores opfattelse af godt og ondt, rigtigt og forkert*” (Christensen et al., 2015, s. 42). En persons etik og værdier påvirker i høj grad beslutningen om at begå besvigelser.

Lykkeetikken (utilitarisme) fokuserer på konsekvenser og søger at maksimere lykken for flest mulige. I en besvigelsses kontekst kan regnskabsmanipulation retfærdiggøres, hvis det samlet set skaber mere lykke, f.eks. ved at sikre en virksomheds overlevelse og bevare arbejdspladser. Selvom aktionærer eller långivere vildledes, kan det i et lykkeetisk perspektiv anses som korrekt, hvis konsekvenserne gavner flertallet (jf. Darmer, 1998; Christensen et al., 2015, s. 42).

I kontrast hertil bygger pligtetikken (deontologi) på intentionen bag handlingen. Ifølge Immanuel Kant er handlingens etiske værdi ikke afhængig af dens resultat, men af den gode vilje og pligten til at handle korrekt (Christensen et al., 2015, s. 44). Regnskabsmanipulation kan derfor aldrig retfærdiggøres, da det strider mod sandhed og retfærdighed, uanset de positive konsekvenser. En handling skal kunne stå som en universel lov, og derfor må uetiske midler som besvigelse afvises (Christensen et al., 2015, s. 44).

De to etikretninger står i kontrast, hvor lykkeetikken fokuserer på effekten, mens pligtetikken fokuserer på intentionen. I praksis står mange ledere og medarbejdere i etiske dilemmaer, hvor de skal vælge mellem at sikre virksomhedens overlevelse (lykkeetik) eller fastholde en ufravigelig etisk standard (pligtetik). I erhvervslivet, særligt inden for økonomi og salg, er utilitaristiske principper ofte dominerende, hvilket kan føre til konflikter, når der skal balanceres mellem etisk korrekthed og virksomhedens interesser (Christensen et al., 2015, s. 45).

Moralens internaliseringsniveau

I besvigelserbeslutningsmodellen skelnes der mellem etik og moral, hvor etik refererer til de overordnede retningslinjer for korrekt adfærd, mens moral dækker mere konkrete normer for, hvad der er rigtigt og forkert (Christensen et al., 2015, s. 45). Ifølge Kohlbergs teori om moraludvikling gennemgår individer forskellige stadier i deres forståelse af moral, hvilket påvirker, hvordan de handler i samme etiske situation jf. Ferrell (2011) (Christensen et al., 2015, s. 45). Denne viden er afgørende for revisorer, der skal vurdere risikoen for besvigelser hos forskellige personer i virksomheden.

Kohlberg opdeler moraludviklingen i tre niveauer: prekonventionel, konventionel og postkonventionel, som hver består af to stadier (Christensen et al., 2015, s. 45).

Internaliseringsgrad	Forklaring
Højeste internaliseringsgrad (Postkonventionel)	På dette niveau reflekterer individet over samfundets love og værdier og forsøger at reformulere disse til moralske principper af almen gyldighed.
Stade 6 (Universelle principper)	Individet vurderer i højere grad sine handlinger ud fra universelle regler (f.eks. retfærdighed og ligeværdighed) end ud fra lovgivning eller en subkulturs moralske regler. Hvis en lov er i konflikt med individets opfattelse af universelle regler, føler individet sig mest forpligtet af de universelle regler. Et eksempel på en universel regel kunne være Kants kategoriske imperativ: Du skal handle således, som du måtte ønske, at alle ville handle i en tilsvarende situation.
Stade 5 (Social kontrakt)	Individet vurderer sine handlinger ud fra en overbevisning om, at sociale kontrakter og fælles forpligtelser er vigtige. Individet er i stand til at se en sag ud fra modstridende synsvinkler og tage hensyn til de involverede parter interesser.
Mellemste internaliseringsgrad (Konventionel)	På dette niveau er individet i stand til at se en situation ud fra gruppetilhørsforhold, f.eks. familie, arbejdsgruppe eller nationalitet.
Stade 4 (Bevare den sociale orden)	Individet vurderer sine handlinger ud fra en grundlæggende interesse i at skabe orden i samfundet og beskytte og leve op til gældende regler i samfundet.
Stade 3 (Gode interpersonelle forhold)	Individet vurderer sine handlinger ud fra ønsket om at tilpasse sig gruppenormer. Konflikter søges løst ved henvisning til gruppenormer
Laveste internaliseringsgrad (Prekonventionel)	På dette niveau er individet meget egocentreret. Regler opfattes som noget eksternt påtvunget.
Stade 2 (Individualisme og udveksling)	Individet er klar over andres behov, men vurderer sine handlinger primært ud fra ønsket om at tilfredsstille egne behov.
Stade 1 (Lydighed og straf)	Individet vurderer potentielle handlinger ud fra deres fysiske konsekvenser, f.eks. fysisk afstraffelse.

Tabel 1 - Kohlbergs teori om moralens internaliseringsproces, kilde (Christensen et al., 2015, s. 47)

På det prekonventionelle niveau vurderer individet moral ud fra personlige konsekvenser som straf og belønning kilde (Christensen et al., 2015, s. 47). Personer på dette niveau vil kun undgå besvigelser, hvis de frygter opdagelse og straf. På det konventionelle niveau justerer individet sin adfærd i overensstemmelse med gruppenormer og samfundets regler (Christensen et al., 2015, s. 47-48). Stade 3 er præget af et ønske om social accept, mens stade 4 bygger på respekten for loven og samfundsordenen, hvilket kan forhindre besvigelser.

På det postkonventionelle niveau træffer individet beslutninger baseret på universelle etiske principper som retfærdighed og ligeværdighed (Christensen et al., 2015, s. 48).. Her vil besvigelser typisk undgås, da individet følger interne, etiske overbevisninger, der går ud over samfundets love.

For revisorer er det afgørende at forstå, at personer på de lavere stadier af moraludvikling (stadie 1 og 2) er mere tilbøjelige til at begå besvigelser, især hvis de vurderer, at risikoen for opdagelse er lav. Dog kan selv personer på højere moralstadier under pres risikere at handle uetisk. Kohlbergs teori kan hjælpe revisorer med at identificere medarbejdere og ledere, hvor risikoen for besvigelser er størst, især i afdelinger som økonomi og salg, hvor etiske dilemmaer ofte spiller en central rolle (Christensen et al., 2015, s. 48).

Tilknytningsgrad

Tilknytningsgrad har stor betydning for individets værdier og adfærd og kan forklare, hvorfor nogle personer vælger at begå besvigelser. Edwin H. Sutherlands 'Differential Association Theory' understreger, at et individ lærer både etisk og uetisk adfærd gennem interaktioner med andre, især inden for grupper, som personen har tilknytning til (Christensen et al., 2015, s. 49). Teorien bygger på, at individers adfærd formes gennem social læring, hvor normer, værdier og holdninger overføres fra personer i deres omgivelser. Hvis en person omgiver sig med individer, der udviser uetisk eller kriminell adfærd, vil denne person have en større tendens til selv at handle på samme måde (Christensen et al., 2015, s. 49-50).

Teorien forklarer dermed, hvordan uetisk adfærd som besvigelser kan blive normaliseret i en virksomhed, hvis kollegaer eller ledelsen udviser lignende adfærd. Særligt i afdelinger som økonomi og salg kan grupper, der accepterer uetiske handlinger, påvirke andre til at tage denne adfærd til sig og gentage disse handlinger.

For revisorer er det afgørende at være opmærksomme på, hvordan tilknytningsgrader inden for virksomheden kan øge risikoen for besvigelser. Revisorens opgave er at identificere og vurdere, hvor denne form for social påvirkning kan udgøre en risiko for besvigelser. Det indebærer at udvise professionel skepsis og fokusere på de dynamikker, der kan skjule eller muliggøre uetisk adfærd. Revisor bør derfor ikke kun undersøge virksomhedens formelle kontrolsystemer, men også være opmærksom på de uformelle relationer mellem medarbejdere og ledelsen, da disse kan skabe miljøer, hvor besvigelser lettere kan opstå og forblive uopdagede.

En dybere forståelse af tilknytningsgrader og de sociale relationer i virksomheden kan dermed hjælpe revisor med mere effektivt at opdage og forebygge besvigelser (Christensen et al., 2015, s. 50).

Rolledannelse

Rollen, en medarbejder indtager i en virksomhed, har stor betydning for risikoen for besvigelser. IT-Factory- og Nordisk Fjer-sagerne illustrerer, hvordan direktører med stor tillid og frihed fra bestyrelsen undgik kontrol og begik omfattende svindel (Christensen et al., 2015, s. 51). Denne tillid opbygges gennem metamorfoseprocessen, der består af tre faser: 'rollen tages', 'rollen skabes' og 'rollen bliver rutine' der er beskrevet Bager et al., 2003 (Christensen et al., 2015, s. 51-52).

I første fase afprøver ledelsen medarbejderens kvalifikationer og integration. I anden fase defineres rollen i samspil mellem ledelsen og medarbejderen, og i tredje fase fryses rollen fast (Christensen et al., 2015, s. 51-52). Her opdeles medarbejdere i 'inde i gruppen' med stor tillid og frihed eller 'ude af gruppen' med lavere tillid og kontrol (Christensen et al., 2015, s. 52). Medarbejdere i 'gruppen' får ofte så stor frihed, at effektiv kontrol forsvinder, hvilket øger risikoen for besvigelser. Omvendt kan dem, der er 'ude af gruppen', føle sig marginaliseret, hvilket også kan føre til uetisk adfærd (Christensen et al., 2015, s. 52).

Revisor bør være særligt opmærksom på begge typer medarbejdere, da enten stor tillid eller marginalisering kan skabe risiko for besvigelser. Ved at forstå metamorfosens faser kan revisor

fokuserer på nøglepersoner, hvor kontrolmekanismerne kan være svækkede, og sikre, at der er tilstrækkelig overvågning for at modvirke besvigelser.

Retfærdiggørelse i beslutningssituationen

Den sidste faktor i den individuelle beslutningstagning er personens evne til at retfærdiggøre handlingen for sig selv. Dette er en væsentlig komponent i besvigelserbeslutningen, fordi det gør det muligt for en person at udføre uetiske handlinger uden at føle skyld eller ansvar. Personer kan for eksempel retfærdiggøre deres handlinger ved at sige, at de har 'fortjent' det, at deres handling ikke vil skade nogen, eller at de handler ud fra nødvendighed på grund af eksterne forhold (Christensen et al., 2015, s. 53). Revisors professionelle skepsis bør være særligt skærpet over for ledere og medarbejdere, der ofte retfærdiggør uheldig eller tvivlsom adfærd. Selvom revisor ikke kan overvære deres indre dialog, kan han være opmærksom på, hvordan de i det daglige åbent bortforklarer eller rationaliserer adfærd, der bliver kritiseret (Christensen et al., 2015, s. 54).

3.7.3 Adfærd – fra tanke til handling

Når beslutningen om at begå en besvigelser er truffet, går personen videre til handling. Dette trin indebærer selve udførelsen af besvigelser, hvor personen forsøger at udnytte svagheder i systemerne og undgå at blive opdaget. I denne fase kan personen manipulere data, forfalske dokumenter, eller udnytte interne kontroller, der ikke fungerer optimalt. Adfærden kan også involvere, at personen forsøger at inddrage andre medarbejdere i handlingen gennem sammensværgelse eller ved at skjule deres handlinger i virksomhedens systemer. Revisors kendskab til de teknikker, der bruges til at skjule besvigelser (Christensen et al., 2015, s. 56).

3.7.4 Efterrationalisering – at retfærdiggøre handlingen

Det sidste trin i besvigelserprocessen er efterrationalisering, hvor bedrageren forsøger at retfærdiggøre sin handling, efter at besvigelser er begået. Hvis besvigelser ikke er opdaget, kan det give en midlertidig økonomisk fordel, men også en risiko for senere afsløring. Samvittighedsnag og skyldfølelse kan opstå, især første gang en person begår besvigelser, da der opstår en konflikt mellem individets moralske værdier og den uetiske handling (Ferrell et

al., 2011; Christensen et al., 2015, s. 56). Skyld opstår både juridisk og moralsk, og individet kan opleve skam over at handle i strid med egne principper.

Revisorer bør være særligt opmærksomme på adfærd, der indikerer skyld eller skam, såsom overdreven snak, undgåelse af møder eller manglende øjenkontakt. Sådanne tegn kan være indikatorer på, at der foregår besvigelser, og bør skærpe revisors professionelle skepsis (Christensen et al., 2015, s. 56). Det er dog vigtigt at bemærke, at ikke alle bedragerer oplever skyldfølelse – nogle kan handle uden moralske anfægtelser (Christensen et al., 2015, s. 56).

3.7.5 Sammenfatning

Besvigelelsesbeslutningsmodellen tilbyder en omfattende og nuanceret forståelse af, hvordan forskellige faktorer kan føre en person til at begå en besvigelse. Modellen fremhæver vigtigheden af både eksterne incitamenter og interne beslutningsprocesser, som påvirker individets handlinger. Ved at forstå disse mekanismer kan revisorer bedre identificere risikofaktorer og adfærdsmønstre, der kan indikere potentielle besvigelser, og derigennem forbedre deres revisionsprocesser rettet mod besvigelser.

3.8 Revisors overordnede mål

I det følgende afsnit redegøres der for, hvad revisors overordnede mål er i forbindelse med revision, samt hvilke handlinger, der foretages for at sikre at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejl.

3.8.1 Formålet med revisionen jf. 200

Jf. ISA 200 afsnit 11 definerer revisors overordnede mål som:

“Ved revisionen af regnskaber er revisors overordnede mål:

- a. 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, og*

- b. at forsyne regnskabet med en erklæring og kommunikere som krævet af ISA i overensstemmelse med revisors observationer.” (ISA 200).

Jf. ISA 200 er revisors primære opgave i forbindelse med revision af regnskaber at styrke regnskabsbrugernes tillid til regnskabet. Dette opnås ved at foretage en række revisionshandlinger, der har det formål at sikre, at regnskabet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Risikoen for væsentlig fejlinformation vurderes gennem Revisionsrisikomodellen (denne gennemgås i følgende afsnit 3.8.4). På baggrund af disse handlinger og vurderinger af resultaterne udtrykker revisor en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme, og giver et retvisende billede. ISA kræver som grundlag for revisors konklusion, at der er opnået en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes fejl eller besvigelser (ISA 200, afsnit 5). For at opnå høj grad af sikkerhed, skal revisor indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau. Dog er det vigtigt at påpege at høj grad af sikkerhed ikke er ens betydning med absolut sikkerhed, da revisionen har sine iboende begrænsninger, der medfører, at størstedelen af det indhentede revisionsbevis, som revisor baserer sin konklusion, er overbevisende frem for endelige (ISA 200, afsnit 5).

3.8.2 Revisorloven §16

I henhold til revisorloven § 16 er revisors primære rolle at fungere som offentlighedens tillidsrepræsentant:

“Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2. (...).” (Revisorloven § 16)

Dette medfører, at revisor skal afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed for at højne troværdigheden af årsrapporten for virksomhedens regnskabsbrugere. Der er ikke de samme forventninger og forpligtelser ved afgivelse af en erklæring uden eller begrænset sikkerhed. Revisor er som offentlighedens tillidsrepræsentant underlagt krav om disciplinæransvar og forsikring.

Ligeledes fremgår det i revisorloven § 16, at revisor skal udføre sine opgaver i overensstemmelse med god revisionsskik:

“(....) Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.” (Revisorloven § 16)

Som beskrevet i revisorloven §16 indebærer god revisorskik den adfærd, der kendetegner en omhyggelig og fagligt kompetent revisor. En af kerneelementerne i god revisorskik er kravet om professionel skepsis, der yderligere reguleres i revisorloven § 16. I forbindelse med denne regel forventes det, at revisor udviser professionel skepsis under gennemgang af de forskellige dele af revisionen, heriblandt ved eventuelle skøn foretaget af ledelsen vedrørende værdiansættelser, opskrivninger eller nedskrivninger. Fokus på skøn skyldes, at skøn altid indebærer en iboende usikkerhed, i og med at det ikke kan opgøres absolut. Hvis disse skøn er forkerte, kan der opstå væsentlig fejlinformation, hvilket kan medføre, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede. Revision af regnskabsmæssige skøn behandles som udgangspunkt efter ISA 540.

3.8.3 Revisorloven §24

For at revisor kan udføre opgaven i overensstemmelse med revisorloven § 16, skal revisor overholde revisorloven § 24, stk. 1, som omhandler revisors uafhængighed:

“En revisor, revisionsvirksomheden og andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, skal ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 2, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet eller det forhold, hvorom der skal afgives erklæring, dækker. Opgaveperioden begynder ved påbegyndelse af udførelse af erklæringsopgaven og ophører, når erklæringen er afgivet.” (Revisorloven §24)

Uafhængighed er et afgørende element for revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisors primære rolle er at sikre, at årsrapporten giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske og miljømæssige situation. For at sikre offentlighedens tillid skal revisor udføre sit arbejde uden interessekonflikter, da afhængighed kan skabe tvivl om revisors objektivitet. Uafhængighed sikrer, at revisors vurderinger er baseret på objektive beviser og faglige standarder, som styrker revisors evne til at udvise professionel skepsis og dermed identificere fejlinformation og/eller besvigelser. Vurderes det, at revisor ikke kan forblive uafhængig i relation til virksomheden under opgavens udførelse, skal revisor afstå fra opgaven, da det ellers kan skabe tvivl om revisors objektivitet.

I henhold til revisorloven § 30 gælder de samme tavshedspligtsregler for revisor som for personer i offentlig tjeneste, jf. straffeloven, og revisor kan straffes ved overtrædelse af tavshedspligten. Det fremgår dog af revisorloven § 22, at revisor har oplysningspligt og skal underrette alle ledelsesmedlemmer, hvis der identificeres økonomiske forbrydelser i virksomheden. Revisor skal sikre, at der tages nødvendige skridt for at standse den identificerede kriminalitet. Hvis ledelsen ikke handler, eller revisor vurderer, at underretning til ledelsen ikke er tilstrækkelig, er revisor forpligtet til at underrette National Enhed for Særlig Kriminalitet i henhold til revisorloven § 22, stk. 2.

3.8.4 Revisionsrisikomodellen

Forinden vedtagelsen af de revisionsstandarder, der i dag definerer revisionsprocessen, var det revisionsrisikomodellen, der dannede grundlag for revisionsprocessen (Samuelsen et al., 2015, s. 190). Modellen er ikke længere særlig tydelig i revisionsprocesstandarderne, da disse er opbygget omkring en iterativ procesrevision frem for faste modeller som revisionsrisikomodellen. Selvom modellen ikke fremtræder direkte i ISA 200 og den tilhørende vejledende tekst, er den stadig en central del af revisionsprocessen og revisors risikovurdering (Samuelsen et al., 2015, s. 190), da dens kerneelementer - revisionsrisiko, iboende risiko, kontrolrisiko og opdagelsesrisiko - stadig er relevante.



Figur 5 – Revisionsrisikomodellen, Egen tilvirkning

Modellen er relevant, da revisionsrisikomodellen anvendes til at vurdere væsentlige fejl i regnskabet og giver en dybere forståelse for den risikobaserede tilgang, der anvendes i både ISA 200, 240 og 315R.

Revisionsrisikoen beregner risikoen for, at revisor afgiver en blank revisionspåtegning uden forbehold på et regnskab, der indeholder væsentlige fejl. For at revisor kan opnå en høj grad af sikkerhed og reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt niveau, skal der indhentes tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Først efter gennemgang af delkonklusionerne på det indhentede revisionsbevis kan der drages en endelig konklusion om revisionspåtegningen af regnskabet.

Det første element, der indgår i revisionsrisikomodellen, er den iboende risiko. Iboende risiko er risikoen for, at der opstår fejl i en regnskabspost eller en transaktion (Samuelsen et al., 2015, s. 189). Iboende risiko vurderes ud fra regnskabspostens art og kompleksitet. Revisor kan ikke påvirke eller reducere den iboende risiko, da det er de forhold, der karakteriserer en regnskabspost. ISA 200 afsnit 13, n, definerer iboende risiko som: *”iboende risiko – den eksponering, som et revisionsmål vedrørende en gruppe af transaktioner, en balancepost eller en oplysning har for fejlinformation, der enten enkeltvis eller sammenlagt med anden fejlinformation kan være væsentlig, inden eventuelle tilknyttede kontroller overvejes”* (ISA 200).

Det andet element, der indgår i revisionsrisikomodellen, er kontrolrisikoen. Kontrolrisikoen omhandler, hvorvidt fejlinformation bliver opdaget/identificeret af virksomhedens interne kontrolsystem, inden informationen ender i det endelige regnskab (Samuelsen et al., 2015, s. 189). For at kunne foretage en tilstrækkelig vurdering af kontrolrisikoen kræver det, at revisor har et indgående kendskab til virksomhedens kontroller, der imødegår risici for fejl, som er relevante for de enkelte regnskabsposter. Dette indebærer kendskab til kontormiljø, processer og interne kontroller, der kan testes for at vurdere kontrolrisikoen (Samuelsen et al., 2015, s. 189). En særlig egenskab ved kontrolrisikoen er, at revisor ikke direkte kan påvirke denne, men kun kan identificere effekten af de interne kontroller. ISA 200 afsnit 13, n, ii definerer kontrolrisikoen som: *”kontrolrisiko – risikoen for, at mulig fejlinformation, som enten enkeltvis eller sammen med anden fejlinformation kan være væsentlig for et revisionsmål vedrørende en*

gruppe af transaktioner, en balancepost eller en oplysning, ikke forebygges eller opdages og rettes i tide af virksomhedens interne kontrol” (ISA 200).

Det tredje element i revisionsrisikomodellen er opdagelsesrisikoen. Opdagelsesrisikoen udtrykker risikoen for, at de substanshandlinger/revisionshandlinger, der foretages under revisionen, ikke formår at opdage/identificere væsentlig fejlinformation (Samuelsen et al., 2015, s. 190). ISA 200 afsnit 13, e definerer opdagelsesrisikoen som: *”opdagelsesrisiko – risikoen for, at de handlinger, som revisor har udført for at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, ikke fører til opdagelse af en fejlinformation, der enten alene eller sammenlagt med andre fejlinformationer kan være væsentlig” (ISA 200).*

Når der er høj iboende risiko og høj kontrolrisiko, betyder det, at der er en stor risiko for fejl, og at virksomhedens kontroller muligvis ikke identificerer dem. I sådanne tilfælde skal revisor justere opdagelsesrisikoen. Dette vil medføre, at revisor skal indhente flere revisionsbeviser, hvilket øger revisors arbejdsbyrde.

Hvis der derimod er lav iboende risiko og lav kontrolrisiko, kan revisor øge opdagelsesrisikoen, hvilket vil reducere antallet af substanshandlinger, der foretages under revisionen.

Som nævnt tidligere kan revisor ikke ændre den iboende risiko, men kontrolrisikoen kan ændres af virksomheden ved at designe og implementere kontroller, der imødekommer de relevante risici. Et stærkt kontrolmiljø vil som udgangspunkt reducere revisors arbejdsbyrde, da virksomheden selv vil identificere mange fejl, før de når årsrapporten. Opdagelsesrisikoen kan revisor påvirke, da det er revisor, der vurderer, hvorvidt der er behov for flere revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis.

3.9 Revisors ansvar i forbindelse med identifikation af besvigelser

I dette afsnit belyses revisors ansvar i forbindelse med identifikationen af besvigelser under revisionen, samt hvordan revisor skal reagere i henhold til gældende lovgivning og standarder.

3.9.1 Revisors ansvar jf. ISA 240

Jf. ISA 240, afsnit 4, er det virksomhedens øverste og daglige ledelse, der har det primære ansvar for at forebygge og opdage besvigelser. Dette stemmer overens med årsregnskabsloven § 8, der foreskriver, at det er virksomhedens ledelse, der aflægger årsrapporten. Ifølge årsregnskabsloven § 9 erklærer alle medlemmerne af det ansvarlige ledelsesorgan, at årsrapporten er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens krav, eventuelle standarder samt krav i vedtægter eller aftaler, og om årsregnskabet og eventuelt koncernregnskabet giver et retvisende billede af virksomheden og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling og resultat ved at skrive under på ledelsespåtegningen.

Revisors ansvar i forbindelse med identifikation af besvigelser er beskrevet i ISA 240, afsnit 5:

“En revisor, der udfører en revision i overensstemmelse med ISA, har ansvaret for at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, hvad enten denne skyldes besvigelser eller fejl. Som følge af de iboende begrænsninger i en revision er der en uundgåelig risiko for, at visse væsentlige fejlinformationer i regnskaber ikke opdages, selv om revisionen er omhyggeligt planlagt og udført efter ISA.” (ISA 240).

Revisor har altså ansvaret for at opnå en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed forekommer uden væsentlig fejlinformation, uanset om dette skyldes besvigelser eller utilsigtede fejl. ISA'en angiver, at grundet de iboende begrænsninger i en revision er der en uundgåelig risiko for, at nogle væsentlige fejlinformationer ikke identificeres, selvom revisionen er nøje planlagt og udført efter ISA'erne. Fejl som følge af besvigelser kan være særligt vanskelige at opdage, da besvigelser ofte omfatter sofistikerede og omhyggeligt organiserede tiltag designet til at skjule dem, såsom forfalskninger, bevidst undladelse af transaktioner eller bevidst afgivelse af fejlinformation til revisor. Forsøget på at skjule besvigelser gør det endnu sværere at opdage, når dette involverer sammensværgelser, der kan få revisor til at tro, at der er tilstrækkeligt egnet revisionsbevis, selvom det faktisk er falsk (ISA 240, afsnit 6).

Muligheden for, at revisor identificerer besvigelser, afhænger af flere faktorer, herunder hvor dygtig besvigeren er til at skjule besvigelsen, hyppigheden og omfanget af besvigelsen,

sammensværgelsens omfang, beløbenes størrelse samt de involverede personers anciennitet. Skønsprægede vurderinger, såsom regnskabsmæssige skøn, kan desuden være udfordrende for revisor at afgøre, om fejlinformation skyldes besvigelser eller utilsigtede fejl.

Risikoen for, at revisor ikke identificerer væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser begået af virksomhedens ledelse, er større end ved besvigelser udført af medarbejdere, da virksomhedens ledelse ofte har bedre mulighed for at manipulere med regnskabsmateriale, fremlægge oplysninger påvirket af besvigelser eller tilsidesætte kontroller designet til at forebygge sådanne handlinger.

For at opnå tilstrækkelig høj grad af sikkerhed er det vigtigt, at revisor udviser professionel skepsis gennem hele revisionsprocessen og tager højde for ledelsens mulighed for at tilsidesætte kontroller (ISA 240). Revisionshandling, der er effektive til at identificere fejl, er ikke nødvendigvis effektive til at identificere besvigelser. Kravene i ISA 240 er udformet som hjælp til revisor ved identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser og ved udformning af revisionshandling til opdagelse af en sådan fejlinformation.

Det er vigtigt at påpege, at revisor ikke bevidst leder efter besvigelser, men går i dybden og undersøger ting nærmere, hvis der er tegn på besvigelser. I tilfælde af identificering af besvigelser har revisor, som nævnt i afsnit 3.8.3, oplysningspligt og skal underrette alle ledelsesmedlemmer, hvis der identificeres økonomiske forbrydelser i virksomheden jf. revisorloven §22. Revisor skal sikre, at der tages nødvendige skridt for at standse den identificerede kriminalitet. Hvis ledelsen ikke handler, eller hvis revisor vurderer, at underretning til ledelsen ikke er tilstrækkelig, er revisor forpligtet til at underrette National Enhed for Særlig Kriminalitet i henhold til revisorloven § 22, stk. 2, som nævnt i afsnit 3.8.3.

4. Corporate Sustainability Reporting Directive

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) er en del af EU's initiativer for at styrke den bæredygtige omstilling samt skabe en mere sammenlignelig, gennemsigtig og pålidelig bæredygtighedsrapportering i EU. Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2022/2464 af 14. december 2022 om ændring af forordning (EU) nr. 537/2014, direktiv 2004/109/EF, direktiv 2006/43/EF og direktiv 2013/34/EU for så vidt angår virksomheders bæredygtighedsrapportering blev fremlagt i EU-tidende den 16. december 2022. CSRD erstatter de tidligere regler om bæredygtighedsrapportering, som var indeholdt i EU's tidligere direktiv om ikke-finansiell rapportering, Non-Financial Reporting Directive (NFRD).

Med direktivet om virksomheders bæredygtighedsrapportering (CSRD) forpligtes store virksomheder og alle børsnoterede virksomheder (med undtagelse af børsnoterede mikrovirksomheder) omfattet af årsregnskabsloven – samt visse finansielle virksomheder – til at rapportere om og offentliggøre deres arbejde med bæredygtighed efter obligatoriske standarder (ESRS), der er fastlagt af EU. Visse tredjelandsvirksomheder, der har væsentlig aktivitet i EU, vil også blive omfattet af disse regler (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

Som nævnt indebærer ændringerne, at de omfattede virksomheder skal offentliggøre væsentligt udvidede og standardiserede oplysninger i forbindelse med deres bæredygtighedsrapportering. Direktivet stiller større krav til, at virksomhederne rapporterer om en bredere vifte af bæredygtighedsrelaterede emner end under de tidligere regler (NFRD), heriblandt klimaforandringer, miljøpåvirkninger, social retfærdighed, mangfoldighed og inklusion samt virksomhedens indvirkning på sit nærmiljø og samfundet (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

Disse nye rapporteringskrav fastlægges af EU i de europæiske bæredygtighedsrapporteringsstandarder, European Sustainability Reporting Standards (ESRS) (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

Standarderne inkluderer både ikke-sektorspecifikke standarder, der er gældende for alle omfattede virksomheder, standarder for børsnoterede små og mellemstore virksomheder (SMV-segmentet), sektorspecifikke standarder og endelig standarder for visse virksomheder uden for EU, der har aktiviteter inden for EU's grænser. Ud over de oplysningskrav, der er fastlagt i de ikke-sektorspecifikke og sektorspecifikke ESRS-standarder, er der også krav om,

at virksomhederne skal give yderligere enhedsspecifikke oplysninger, hvis de eksisterende oplysningskrav i ESRS ikke er tilstrækkelige til at forstå virksomhedens virkninger, risici og muligheder (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

Standarderne er EU-forordninger vedtaget af EU-Kommissionen og er derfor direkte gældende i alle EU-medlemslande. Det forventes, at virksomheder leverer detaljerede oplysninger om ledelsesmæssige forhold, herunder ledelsens engagement inden for bæredygtighed, virksomhedsetik samt risikostyring i relation til bæredygtighedsforhold (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

Standarderne kræver også, at virksomheder rapporterer om deres forretningsmodel samt strategi vedrørende bæredygtighed. Standarderne opdeler de relevante emner i underkategorierne miljø, sociale forhold og god forretningsskik, og indenfor disse områder skal virksomhederne følge en konsekvent struktur. Strukturen omfatter forvaltning, strategi, virkning, risiko- og mulighedsstyring samt indikatorer og mål, hvilket skal være med til at sikre, at virksomhederne systematisk rapporterer om alle væsentlige aspekter af deres bæredygtighedsindsats til offentligheden samt virksomhedens regnskabsbrugere (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

I standarderne skelnes der mellem tværgående standarder, der er obligatoriske for alle virksomheder, og emnespecifikke standarder, som skal anvendes, hvis en virksomhed vurderer, at et emne er væsentligt gennem en dobbelt væsentlighedsvurdering. Den dobbelte væsentlighedsvurdering er processen, der skal være med til at evaluere og identificere væsentlige indvirkninger, risici og muligheder (IRO) inden for bæredygtighedsforhold. Første del af processen indebærer at finde de faktiske og potentielle indvirkninger, risici og muligheder. Resultatet af denne analyse benyttes herefter til at afgøre, hvilke data inden for bæredygtighedsforhold der er de mest væsentlige og betydningsfulde for virksomheden og dens interesser, samt hvilke emnespecifikke standarder der skal indgå i virksomhedens bæredygtighedsrapportering (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

Standarderne fordeler sig således:

Tværgående standarder:

- ESRS 1 - Generelle krav
- ESRS 2 - Generelle oplysninger

Standarder for miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige forhold:

- ESRS E1 - Klimaændringer
- ESRS E2 - Forurening
- ESRS E3 - Vand- og havressourcer
- ESRS E4 - Biodiversitet og økosystemer
- ESRS E5 - Ressourceanvendelse og cirkulær økonomi

- ESRS S1 - Egen arbejdsstyrke
- ESRS S2 - Arbejdstagere i værdikæden
- ESRS S3 - Berørte samfund
- ESRS S4 - Forbrugere og slutbrugere

- ESRS G1 - God forretningsskik

De tværgående standarder, ESRS 1 og ESRS 2, er centrale for rapporteringsrammen i CSRD (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

Disse standarder fungerer som en skabelon for virksomheders bæredygtighedsrapportering og har til formål at sikre, at oplysninger præsenteres på en ensartet og gennemsigtig måde. ESRS 1 er den overordnede standard i ESRS og har til formål at beskrive strukturen for ESRS-systemet. ESRS 1 forklarer de grundlæggende konventioner, metoder, procedurer samt begreber, der anvendes i forbindelse med udarbejdelsen af bæredygtighedsoplysninger. ESRS 1 fastlægger de generelle krav til, hvordan bæredygtighedsrelaterede oplysninger skal udarbejdes og fremlægges, og sikrer dermed, at de omfattede virksomheder følger en standardiseret tilgang til bæredygtighedsrapportering. Dette omfatter blandt andet definitioner af nøglebegreber, strukturering af rapporten samt de overordnede krav i henhold til informationskvalitet, herunder fuldstændighed, sammenlignelighed og relevans (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

ESRS 2 supplerer ESRS 1 ved at specificere de generelle oplysninger, som virksomhederne skal rapportere om. ESRS 2 fastlægger krav til oplysninger om virksomhedens forretningsmodel, strategi, styring af påvirkninger, risici og muligheder samt de indikatorer og mål, der vedrører bæredygtighed. Denne standard sikrer, at virksomheder giver et

helhedsbillede af deres bæredygtighedsindsats og deres påvirkning på miljø og samfund (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2).

De tværgående standarder, ESRS 1 og 2, fungerer i tæt sammenhæng med de emnespecifikke standarder, der uddyber kravene for specifikke bæredygtighedsområder. De emnespecifikke standarder er opdelt i henholdsvis E-standarder (miljø og klima), S-standarder (sociale forhold) og G-standarder (virksomhedens adfærd). Mens ESRS 2 opstiller de generelle krav til rapporteringen, dykker de emnespecifikke standarder dybere ned i de konkrete oplysningskrav inden for de forskellige områder.

De emnespecifikke ESRS-standarder er opdelt i forskellige bæredygtighedsemner og er struktureret i hovedemner, underemner og under-underemner. De miljømæssige aspekter omfatter fem standarder med underemner: klimaforandringer, forurening, vand- og havressourcer, biodiversitet og økosystemer samt ressourceanvendelse og cirkulær økonomi. De sociale aspekter dækkes af fire standarder, der har fokus på at fremme lige muligheder for alle, herunder ligestilling mellem køn og retfærdig løn for samme stykke arbejde, arbejdsforhold, menneskerettigheder samt andre relevante emner. Til god selskabsledelse er der en standard, der omfatter ledelsens og virksomhedens forpligtelser i forhold til at fremme bæredygtighed, etisk kultur og adfærd samt opretholde effektive kontroller og risikostyring i relation til bæredygtighedsrelaterede risici (EFRAG, n.d.).

Virksomheder skal altid medtage de tværgående oplysningskrav fra ESRS 2, mens de emnespecifikke krav skal følges, hvis virksomhedsledelsen vurderer, at de er væsentlige ud fra en dobbelt væsentlighedsvurdering (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 2). Denne tilgang sikrer, at rapporteringen er både omfattende og fokuseret på de områder, der er mest relevante for virksomheden og dens interesser.

Samlet set udgør ESRS 1 og 2 fundamentet for en struktureret og konsekvent bæredygtighedsrapportering, der integrerer både generelle og specifikke krav, hvilket hjælper virksomheder med at levere pålidelige og meningsfulde bæredygtighedsoplysninger.

4.1 Dobbelt væsentlighedsvurderingen

Kravet vedrørende en dobbelt væsentlighedsvurdering (DVV) i relation til CSRD er en proces designet til at identificere og prioritere de mest væsentlige aspekter af en virksomheds arbejde med bæredygtighed. DVV'en omfatter en vurdering af virksomhedens bæredygtighedsrelaterede indvirkninger, risici og muligheder (IRO) fra både et internt og et eksternt perspektiv. Internt vurderes virksomhedens negative og positive indvirkninger på forskellige bæredygtighedsaspekter, mens der eksternt analyseres på den finansielle væsentlighed og virkningen af bæredygtighedsrelaterede risici og muligheder. Da bæredygtighedsrelaterede IRO'er kan være væsentlige ud fra både et indvirkningsperspektiv og et finansielt perspektiv – eller begge dele – kaldes vurderingen dobbelt. En DVV skal derfor tage højde for både aktuelle og potentielle indvirkninger, risici og muligheder inden for en række bæredygtighedsaspekter for virksomheden på henholdsvis kort, mellem og lang sigt (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 1).

DVV-processen omfatter følgende trin, der er beskrevet som lovkrav i ESRS:

1. Identificering af væsentlige IRO'er der relaterer sig til virksomhedens aktiviteter og værdikæde.
2. Vurdering og prioritering af disse IRO'er med henblik på at fastslå deres væsentlighed.
3. Fastlæggelse af passende tærskler og kriterier for væsentlighed.
4. Slutligt rapportering af resultatet samt beskrivelse af den anvendte proces.

Ovenstående trin sikrer, at virksomheder evaluerer deres bæredygtighedsindsats på en systematisk og grundig måde og udelukkende kommunikerer de mest relevante oplysninger til offentlighed samt deres interessenter (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 1)

4.2 Implementering i national lovgivning

Den 7. februar 2024 fremsendte den nuværende erhvervsminister Morten Bødskov (S) lovforslaget L 107, *“Forslag til lov om ændring af regnskabsloven, revisorloven og forskellige andre love (Gennemførelse af EU-direktiv om virksomheders bæredygtighedsrapportering og EU-direktiv om forhøjelse af størrelsesgrænser i regnskabsdirektivet mv.)”* (Lovforslag L 107, 2024). Lovforslaget blev vedtaget den 2. maj 2024, og det forventes, at loven træder i kraft den

1. juni 2024 (Folketinget, 2024). Med denne lov implementeres CSRD-direktivet i dansk lovgivning, og størrelsesgrænserne for de forskellige regnskabsklasser øges med 25 %.

Tidslinjen for implementeringen af CSRD samt hvilke virksomheder der omfattes af reglerne, skitseres i nedenstående tabel:

2024	Børsnoterede virksomheder, statslige aktieselskaber i regnskabsklasse D og andre PIE-virksomheder (PIE-virksomheder udgør i denne sammenhæng virksomheder med værdipapirer, der er noteret på en EU/EØS-børs, statslige aktieselskaber i regnskabsklasse D, kreditinstitutter og forsikringsselskaber), som defineres som store virksomheder efter størrelsesgrænsen for regnskabsklasse C-stor, og som i gennemsnit har haft over 500 medarbejdere i regnskabsåret. For modervirksomheder anvendes grænserne på koncernen (FSR – danske revisorer, n.d. nr. 1). Kravene har virkning fra regnskabsåret, der starter den 1 januar 2024 eller senere (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 3).
2025	Alle andre store virksomheder, både børsnoterede og ikke-børsnoterede, der er store virksomheder efter størrelsesgrænserne jf. regnskabsklasse C-stor, og som har under 500 medarbejdere i regnskabsåret. For modervirksomheder anvendes grænserne på koncernen (FSR – danske revisorer, n.d. nr. 1). Virksomhederne, der omfattes af kravene, er de virksomheder, der overstiger to ud af tre følgende kriterier i to på hinanden efterfølgende regnskabsår: En balancesum på 195 mio. kr. En nettoomsætning på 391 mio. kr. 250 eller flere ansatte. Kravene har virkning fra regnskabsåret, der starter den 1 januar 2025 eller senere (Erhvervsstyrelsen, n.d. nr. 3).
2026	De resterende børsnoterede virksomheder, der er små og mellemstore efter størrelsesgrænserne i henhold til regnskabsklasse B og C-mellem, har dog mulighed for i to år at udelade disse krav ved at indsætte en kort forklaring i deres ledelsesberetning om, hvorfor denne undladelse udnyttes. Små og mellemstore børsnoterede modervirksomheder er ikke direkte omfattet af kravet om at rapportere for hele koncernen (FSR – danske revisorer, n.d. nr. 1).

2028	Tredjelandsvirksomheder, der har væsentlig aktiviteter i EU, bliver også omfattet kravene for bæredygtighedsrapportering. Der skal senest 12 måneder efter balancedagen offentliggøres en rapport (FSR – danske revisorer, n.d. nr. 1).
------	---

Bæredygtighedsrapporten skal indgå i årsrapporten og forsynes med en erklæring. Ifølge Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2022/2464 af 14. december 2022, artikel 26a, skal medlemsstaterne pålægge revisorer og revisionsfirmaer at udføre erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering i overensstemmelse med de erklæringsstandards, som Kommissionen vedtager. Indtil disse erklæringsstandards er vedtaget, er det muligt for medlemsstaterne at anvende nationale erklæringsstandards, dog skal dette meddeles til Kommissionen mindst tre måneder før direktivets ikrafttræden. Ifølge artikel 26a, stk. 3, skal Kommissionen senest den 1. oktober 2026 vedtage delegerede retsakter, der fastsætter standarder for erklæringer med begrænset sikkerhed, herunder procedurer for opgaveplanlægning, risikovurdering og typen af konklusioner i bæredygtighedserklæringen. Derudover skal Kommissionen senest den 1. oktober 2028 vedtage standarder for erklæringer med høj grad af sikkerhed.

Internationale Standard for Revision og Assurance Standards Board (IAASB) har udarbejdet en ny erklæringsstandard specifikt rettet mod bæredygtighedsrapportering: *“International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements”* (IAASB, 2024). Det seneste udkast blev godkendt i september 2024, og den endelige version forventes i december 2024. Standarden gælder for erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering fra den 15. december 2026, men tidligere anvendelse er tilladt. Indtil da er ISAE 3000 den eneste standard, der kan opfylde de nuværende krav (FSR - danske revisorer, n.d. nr. 2).

4.3 Hvem kan skrive under på bæredygtighedserklæringer?

I henhold til lov 2024-05-22 nr. 480 om ændring af årsregnskabsloven, revisorloven og forskellige andre love foretages der ændring af §3 b og §3 c i revisorloven (lovbekendtgørelse nr. 1219 af 31. august 2022), paragraffen ændres til følgende:

§3 b:

“Erhvervsstyrelsen kan godkende en revisor til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering, hvis vedkommende

- 1) i mindst 8 måneder efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering eller andre bæredygtighedsrelaterede opgaver og*
- 2) har bestået en særskilt prøve om udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, jf. regler udstedt i medfør af § 33.*

Stk. 2. Opgaver efter stk. 1, nr. 1, skal være udført i en revisionsvirksomhed under tilsyn af en revisor, der er godkendt til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering” (Lov nr. 480, 2024).

§ 3 c:

“Erhvervsstyrelsen godkender en revisor, der inden den 1. januar 2026 er godkendt som statsautoriseret eller registreret revisor, til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering, hvis vedkommende gennem efteruddannelse dokumenterer at have tilegnet sig den nødvendige viden om bæredygtighedsrapportering og erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering.

Stk. 2. Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere krav til efteruddannelsen efter stk. 1.” (Lov nr. 480, 2024).

I henhold til ændringerne i revisorlovens §3 b og §3 b stk. 2., kan Erhvervsstyrelsen godkende en revisor til at afgive erklæringer om bæredygtighedsrapportering, hvis vedkommende opfylder to betingelser: 1) Har deltaget i udførelsen af bæredygtighedsrelaterede opgaver i mindst 8 måneder efter at være fyldt 18 år under tilsyn af en godkendt revisor, og 2) Har bestået en særskilt prøve om udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering, i overensstemmelse med reglerne udstedt i revisorlovens § 33 (Lov nr. 480, 2024).

I henhold til ændringerne i revisorlovens § 3 c og § 3 c stk. 2 kan Erhvervsstyrelsen godkende revisorer, der allerede er statsautoriserede eller registrerede inden 1. januar 2026, til at udarbejde erklæringer om bæredygtighedsrapportering. For at opnå godkendelse skal revisoren dokumentere, at vedkommende har erhvervet den nødvendige viden gennem efteruddannelse inden for bæredygtighedsrapportering og tilhørende erklæringsopgaver (Lov nr. 480, 2024). Erhvervsstyrelsen fastlægger de specifikke krav til denne efteruddannelse, som er beskrevet i

§ 8, stk. 3 i bekendtgørelse nr. 522 af 24. maj 2024 om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer. Efteruddannelsen skal være gennemført inden for de seneste 3 år før registrering i henhold til § 9 og skal minimum udgøre 30 timer (Bekendtgørelse nr. 522, 2024). Jf. § 9 kan revisoren ansøge om registrering som bæredygtighedsrevisor, hvis kravene vedrørende efteruddannelse i § 8 er opfyldt (Lov nr. 480, 2024). Registreringen skal ske elektronisk med digital signatur efter regler fastsat af Erhvervsstyrelsen (Lov nr. 480, 2024).

4.4 Delkonklusion

Med vedtagelsen af lovforslag L 107 den 2. maj 2024 implementeres EU's Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) i dansk lovgivning, hvilket markerer et væsentligt skifte i kravene til virksomheders bæredygtighedsrapportering. Samtidig med implementeringen øges størrelsesgrænserne for regnskabsklasser med 25 %, og lovens ikrafttræden fra den 1. juni 2024 repræsenterer en milepæl i fremme af gennemsigtighed og ansvarlighed i danske virksomheders bæredygtighedsindsats. De nye standarder under CSRD, herunder European Sustainability Reporting Standards (ESRS), forpligter virksomheder til at offentliggøre omfattende og standardiserede oplysninger om deres bæredygtighedsindsats, der omfatter miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige forhold.

Implementeringen af CSRD følger en gradvis tidslinje fra 2024 til 2028, hvor kravene først pålægges store og børsnoterede virksomheder og senere udvides til at omfatte alle store virksomheder, små og mellemstore børsnoterede virksomheder samt tredjelandsvirksomheder med væsentlige aktiviteter i EU. Bæredygtighedsrapporterne skal inkluderes i årsrapporterne og forsynes med erklæringer, der sikrer nøjagtighed og troværdighed.

Revisorer og revisionsfirmaer pålægges at udføre disse erklæringsopgaver i overensstemmelse med de standarder, som Kommissionen vedtager. Indtil disse standarder er vedtaget, kan nationale standarder anvendes. Revisorernes ansvar omfatter udførelse af specifikke sikringsprocedurer, herunder opgaveplanlægning, risikovurdering og evaluering af de anvendte data og metoder, hvilket skal sikre en høj grad af troværdighed og kvalitet i bæredygtighedsrapporteringen.

CSRD introducerer også et krav om en dobbelt væsentlighedsvurdering (DVV), der kræver, at virksomheder evaluerer både interne og eksterne risici og muligheder. Dette stiller nye krav til revisors kompetencer, især i forhold til at navigere i komplekse vurderingsprocesser, hvor både økonomiske og ikke-finansielle oplysninger skal vurderes. Revisor skal sikre, at rapporteringen er pålidelig og korrekt, hvilket gør det nødvendigt at udvikle revisors kompetencer inden for bæredygtighedsrapportering. Revisors rolle i at opretholde offentlighedens tillid og forebygge fejl og besvigelser inden for dette nye område er blevet en central del af opgaven. Samlet set vil implementeringen af CSRD bidrage til at styrke bæredygtighedsrapporteringen i Danmark, øge gennemsigtigheden og sikre, at virksomheders bæredygtighedsindsats bliver vurderet og rapporteret på en pålidelig og ensartet måde.

5. Revisoruddannelsen i Danmark

Dette afsnit vil undersøge, om den nuværende revisoruddannelse i Danmark giver de nødvendige kompetencer og redskaber til at opfylde de nye standarder og specifikke krav, der stilles med CSRD-direktivet. Uddannelsens indhold, herunder teoretiske og praktiske elementer, vil blive analyseret med henblik på at evaluere, om danske revisorer er tilstrækkeligt rustet til at udarbejde erklæringer i overensstemmelse med de nye rapporteringskrav. Indledningsvis vil forskeren kort gennemgå de forskellige uddannelser, der kan give adgang til kandidaten cand.merc.aud. Denne gennemgang vil ikke være udtømmende, men blot give læseren et overblik over, hvilke uddannelser der kan give adgang til kandidaten. Herefter vil cand.merc.aud.-uddannelsen og forløbet på SR-akademiet blive gennemgået. Efteruddannelse i relation til godkendte revisorer, vil blive behandlet i følgende afsnit 7.2.

5.1 Uddannelsens opbyggelse

Revisoruddannelsen i Danmark er grundlaget for at uddanne og certificere revisorer, der skal sikre integritet og nøjagtighed i de danske virksomheders finansielle samt ikke-finansielle rapporteringer. Med implementeringen af CSRD er der sket en betydelig udvikling i kravene til virksomheders bæredygtighedsrapportering, hvilket stiller nye og mere komplekse krav til revisoreernes kompetencer.

5.1.1 Adgangsgivende uddannelser til cand.merc.aud.

Der er flere forskellige veje, som den studerende kan vælge, når vedkommende uddanner sig til revisor. Fælles for alle retninger er, at den studerende skal gennemføre kandidaten cand.merc.aud. samt SR-akademiet for at kunne blive statsautoriseret revisor. På bachelorniveau findes der flere uddannelser, der kan give adgang til cand.merc.aud. Det er vigtigt, at den studerende opfylder de specifikke krav, der kan variere fra universitet til universitet (Undervisningsministeriet, n.d.).

En af uddannelsesvejene er erhvervsuddannelsen HD (Handelshøjskolernes erhvervsøkonomiske Diplomuddannelse) med speciale i revision, som kan suppleres med videregående uddannelse på deltid og erhvervs erfaring. Her arbejder den studerende fuld tid,

mens der studeres på deltid. HD-programmet omfatter HD1 og HD2 med fokus på regnskab og økonomistyring (Undervisningsministeriet, n.d.).

En anden mulighed er at tage en videregående uddannelse på universitets-, professionsbachelor- eller erhvervsakademiniveau. Bacheloruddannelsen i erhvervsøkonomi, HA Almen, giver ofte direkte adgang til cand.merc.aud., men andre HA- eller økonomiske bacheloruddannelser kan også være adgangsgivende, så længe de indeholder relevante valgfag (Undervisningsministeriet, n.d.). Professionsbacheloruddannelsen i finans kan også være adgangsgivende, hvis den kombineres med specifikke valgfag og studieretninger (Undervisningsministeriet, n.d.).

Desuden kan en erhvervsakademiuddannelse, såsom finansøkonom eller financial controller, give adgang til cand.merc.aud., hvis den suppleres med en HD 2 i regnskab og økonomistyring samt erhvervserfaring (Undervisningsministeriet, n.d.).

Samlet set er der flere uddannelsesretninger, der kan give adgang til cand.merc.aud. Disse adgangsgivende uddannelser vil dog ikke blive gennemgået yderligere, da specialiseringen mod revisorfaget primært sker på cand.merc.aud.-uddannelsen.

5.1.2 Revisorkandidaten, cand.merc.aud.

Kandidatuddannelsen cand.merc.aud., også kendt som revisor-kandidaten, er en central del af den teoretiske uddannelse for personer, der sigter mod at blive statsautoriseret revisor i Danmark. Uddannelsen fokuserer på fire hovedfagområder, som tilsammen giver en dybdegående indsigt i de faglige og juridiske aspekter, som revisorer beskæftiger sig med. De fire fagområder er:

Erhvervsret

Dette fagområde dækker de juridiske aspekter, der er vigtige for revisors arbejde inden for selskabsret, finansieringsret, økonomisk kriminalitet og insolvensret. Gennem disse fag opnår den studerende en solid forståelse af de love og regler, der styrer virksomhedens operationer, og som revisorer skal navigere i, når de rådgiver og reviderer virksomhederne (Undervisningsministeriet, n.d.).

Revision

Dette fagområde giver den studerende et grundlæggende kendskab til revisorprofessionen samt det teoretiske fundament, der kræves for at kunne løse forskellige revisionsopgaver. Den studerende bliver fortrolig med revisionsret, revisionsplanlægning, revision af årsrapporter og udarbejdelse af revisionspåtegninger. Desuden sikrer kurserne, at den studerende kan forstå og anvende komplekse internationale standarder, såsom ISA'erne, som danner grundlaget for en korrekt og troværdig revision (Undervisningsministeriet, n.d.). Dette indebærer et indgående kendskab til ISA-standarderne, herunder ISA 240, der omhandler revisors ansvar i relation til besvigelser i forbindelse med en revision af regnskaber. ISA 240 fokuserer på, hvordan revisorer skal identificere, vurdere og reagere på risici for væsentlige fejlinformationer forårsaget af besvigelser. Dette giver den studerende de nødvendige redskaber til bedre at forstå og opdage besvigelser i deres professionelle arbejde, hvilket er afgørende for at sikre troværdigheden af virksomhedernes finansielle rapportering.

Regnskab/Ekstern rapportering

Dette fagområde fokuserer på de gældende regler for aflæggelse af årsrapporter samt de teoretiske aspekter, der relaterer sig til ekstern rapportering. Den studerende lærer at forstå og anvende komplekse regnskabsregler og standarder, som styrer, hvordan virksomheder skal præsentere deres finansielle informationer til offentligheden og andre interessenter. Regnskab/ekstern rapportering er essentielt for at sikre, at virksomheder overholder relevant lovgivning og udarbejder retvisende regnskaber (Undervisningsministeriet, n.d.).

Skatteret

Skatteret er et fagområde, der giver den studerende kendskab til emner som skatteforvaltning og indkomst- og formuebeskatning. Fagområdet er designet til at give den studerende en dyb forståelse af det danske skattesystem, herunder hvordan de forskellige skatteregler påvirker virksomheder og privatpersoner (Undervisningsministeriet, n.d.).

Det er dog vigtigt at bemærke, at opbygningen og det specifikke indhold af cand.merc.aud.-uddannelsen kan variere afhængigt af uddannelsesstedet (Undervisningsministeriet, n.d.). Uddannelsen tilbydes af fire universiteter i Danmark: Aalborg Universitet, Aarhus Universitet,

Syddansk Universitet og Copenhagen Business School (CBS) (Undervisningsministeriet, n.d.). Uddannelsen kan tages på fuldtid (2 år) eller på deltid (4 år), hvor den studerende er tilknyttet en virksomhed og arbejder fuld tid, mens der studeres på deltid.

På Aalborg Universitet er følgende fag obligatoriske: *skatteret, revision, erhvervsret, ekstern rapportering, regnskabsanalyse samt rådgivning* (Aalborg Universitet, 2024, § 18). Det er muligt at vælge mellem følgende valgfag: *CSR, bæredygtighed og integreret rapportering, revision og dataanalyse, international skatteret, internt regnskab, erhvervsret 2 og international selskabsret, revision i den offentlige sektor, virksomhedssamarbejde, bæredygtige regnskaber og økonomistyring, transfer pricing i multinationale koncerner samt intern revision* (Aalborg Universitet, 2024, § 18).

På Aarhus Universitet er følgende fag obligatoriske: *skatteret 1, selskabsret, finansieringsret, regnskabsteori, regnskabsregulering, revision 1 (teori og begreber), revision 2 (revisorregulering), skatteret 2, Data Management and analysis, insolvensret samt revision 3 (revisionsmetoder og -opgaver)* (Aarhus Universitet, 2024 - nr. 2, afsnit 2). Der tilbydes 11 forskellige valgfag, herunder kan den studerende vælge mellem fag som *Artificial Intelligence and Business, Design Thinking and Innovation, Digital Fundamentals for Emergent Technologies, Generative AI with LLMs*, osv. (Aarhus Universitet, 2024 - nr. 2, afsnit 2). Udover de 11 valgfag fremgår det også via kursuskataloget på [studerende.AU.DK](https://studerende.au.dk), at den studerende har mulighed for at tilvælge faget *Bæredygtighedsrapportering (ESG)* (Aarhus University, 2024 - nr. 1).

På Syddansk Universitet er følgende fag obligatoriske: *Erhvervsret, Ekstern rapportering, Management Control, Skatteret og Revisionsteori* (Syddansk Universitet, n.d., §3.2). Syddansk Universitet tilbyder også valgfag såsom *”Avanceret facilitering af forretningsprocesser, Corporate Governance and Sustainability, Data Science for Business, Facilitering af forretningsprocesser, Forandringsledelse, Insolvens- og rekonstruktionsret, International forretningsudvikling, Koncernregnskab og revision, Management accounting, Moms og lønsumsafgift,”* blandt flere andre valgfag på *cand.merc.aud.-uddannelsen* (Syddansk Universitet, 2024).

På Copenhagen Business School er følgende fag obligatoriske: *Erhvervsret 1 og 2, Regnskab 1 og 2, Revision 1 og 2 samt Skatteret 1 og 2* (Copenhagen Business School, 2024/2025, § 4).

Copenhagen Business School tilbyder desuden valgfag som “*Accounting Information Systems, Aktuelle problemstillinger inden for revision, Besvigelser, Dataanalyse i revision, Environmental Social and Governance (ESG): data, accounting and reporting, Erhvervsbeskatning, ESG Reporting: Regulering, datakrav og virksomhedscases, International Skatteret & Skattepolitik, IT-kontrol og revision, Momsret, Selskabsskatteret*” m.fl. som valgfag på cand.merc.aud. (Copenhagen Business School, n.d.).

Fælles for de fire universiteter, der tilbyder kandidatuddannelsen cand.merc.aud., er, at de alle har stort set de samme obligatoriske fag. Dette er forventeligt, da disse fag giver de studerende de nødvendige kompetencer inden for erhvervsret, regnskab, revision samt skatteret, som er essentielle for arbejdet i revisionsbranchen. Med hensyn til valgfag er der en vis variation i antallet af fag, som de studerende kan vælge imellem. På nogle universiteter er der mange valgfag at vælge imellem, mens der på andre er færre, men mere målrettede mod revisionsbranchen. I relation til denne afhandling er det interessant at konstatere, at ingen af de fire universiteter, der tilbyder kandidatuddannelsen cand.merc.aud., har et obligatorisk fag om bæredygtighedsrapportering; det tilbydes udelukkende som valgfag. Forskeren er dog opmærksom på, at dette kan skyldes forskellige faktorer, som vil blive diskuteret afslutningsvis efter gennemgangen af SR-akademiet.

5.1.3 SR-akademiet

SR-Akademiet er en videreuddannelse, som tilbydes af FSR - danske revisorer, der forbereder revisorer til at opnå statsautorisation. Uddannelsen består af flere elementer, der kombinerer teoretisk og praktisk læring (FSR - danske revisorer, 2023). Uddannelsen starter med et opstartsevent, der introducerer fagets indhold og forberedelser, efterfulgt af online undervisning gennem platformen 'Digitalsky', hvor relevante love, bekendtgørelser og standarder gennemgås (FSR - danske revisorer, 2023). Den teoretiske viden anvendes derefter i fremmøde undervisning, hvor de studerende arbejder i grupper med dilemmaer, cases og rollespil for at udvikle deres evne til at agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efterfølgende afleverer de studerende 1-3 opgaver, som de får individuel feedback på (FSR - danske revisorer, 2023). Uddannelsen dækker en række specialiserede fagmoduler, herunder etik og uafhængighed, regnskab, revision 1 og 2, review og udvidet gennemgang samt selskabsretlige erklæringer og andre erklæringer (FSR - danske revisorer, 2024). SR-

Akademiet sikrer således, at de studerende er fuldt forberedte til at bestå revisoreksamen og påtage sig rollen som statsautoriseret revisor.

5.2 Delkonklusion

Analysen af revisoruddannelsen cand.merc.aud. og videreuddannelsen på SR-Akademiet viser, at uddannelserne giver et solidt fundament for revisorernes arbejde med traditionelle revisionsområder. De studerende opnår en grundig forståelse af centrale fagområder som erhvervsret, regnskab, revision og skatteret, samt et indgående kendskab til internationale standarder, herunder ISA 240, som er essentiel for håndtering af besvigelser. Dette skaber en stærk base for at opfylde revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant og sikre nøjagtigheden af virksomhedernes finansielle rapporteringer.

Imidlertid afslører analysen et potentielt gab i uddannelsernes fokus på bæredygtighedsrapportering. Bæredygtighed og ESG-emner tilbydes primært som valgfag og er ikke en integreret del af det obligatoriske pensum. Dette kan udgøre en udfordring i lyset af de nye krav fra CSRD-direktivet, som stiller højere krav til revisorernes evne til at håndtere ikke-finansielle risici og besvigelser.

6. Diskussion

Denne diskussion vil tage sit udgangspunkt i, hvorvidt den nuværende revisoruddannelse i Danmark, herunder kandidatuddannelsen cand.merc.aud. og videreuddannelsen på SR-Akademiet, giver tilstrækkelige kompetencer til at imødekomme de nye krav inden for bæredygtighedsrapportering under CSRD-direktivet. Diskussionen tager udgangspunkt i de grundlæggende fagområder, som uddannelserne dækker, og belyser, hvor der potentielt mangler specifikke færdigheder i forhold til identifikation og håndtering af ikke-finansielle besvigelser. Derudover diskuteres relevansen af at integrere mere målrettede ESG-kurser for at sikre, at revisorer kan navigere i de komplekse krav, som fremtidens bæredygtighedsrapportering stiller.

6.1 Uddannelsens fokus og mangler

Kandidatuddannelsen cand.merc.aud. og SR-Akademiet spiller en afgørende rolle i at forberede danske revisorer til deres professionelle ansvar. Cand.merc.aud.-uddannelsen omfatter centrale fagområder som revision, regnskab, erhvervsret og skatteret, hvilket giver de studerende en omfattende forståelse af finansielle rapporteringskrav og de lovgivningsmæssige rammer, som revisorer skal navigere i. Uddannelsen har til formål at uddanne revisorer, der kan fungere som offentlighedens tillidsrepræsentanter ved at sikre nøjagtighed og integritet i virksomhedernes regnskaber.

SR-Akademiet, som fungerer som en videreuddannelse, tilføjer en specialiseret dimension til revisors udvikling. Akademiet tilbyder kurser, der fokuserer på områder som etik, uafhængighed, regnskabsanalyse samt revisionens tekniske og praktiske aspekter. Kurserne på SR-Akademiet er designet til at styrke de studerendes evne til at håndtere komplekse revisionsopgaver og tage højde for lovgivningens krav. Der lægges særlig vægt på revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Kurserne i etik og uafhængighed hjælper de studerende med at forstå de etiske dilemmaer, der kan opstå i revisionsarbejdet, og hvordan de sikrer uafhængighed i deres vurderinger. Dette er essentielt for at bevare tilliden mellem revisorer og samfundet, især i relation til revisors troværdighed.

Kombinationen af cand.merc.aud.-uddannelsen og SR-Akademiet skaber et solidt fundament, der sikrer, at revisorer har de nødvendige kompetencer til at udføre deres rolle i

overensstemmelse med nationale og internationale standarder. Revisorerne opnår især en dyb forståelse af og evne til at håndtere besvigelser gennem undervisning i International Standards on Auditing (ISA), herunder ISA 240, som omhandler revisorens ansvar ved identificering og håndtering af besvigelser som tidligere gennemgået i afsnit 3.

Dog synes der at være et begrænset fokus på specifikke ESG-relaterede emner, da bæredygtighedsrapportering kun tilbydes som et valgfag på universiteterne og ikke som en obligatorisk del af pensum. Det samme gælder for SR-Akademiet, hvor der heller ikke er specifik undervisning rettet mod identifikation og håndtering af ESG-relaterede risici og besvigelser. Dette rejser spørgsmålet om, hvorvidt revisorerne får tilstrækkelig uddannelse i de færdigheder, der kræves for at identificere ikke-finansielle besvigelser i henhold til CSRD-direktivet. Det kan også skabe et gab mellem de traditionelle kompetencer, som revisorerne opnår gennem uddannelsen, og de nye krav og forventninger, der stilles til dem i forbindelse med bæredygtighedsrapportering.

6.2 Behovet for specifikke CSRD-kompetencer

I takt med at ESG bliver et stadig vigtigere aspekt af virksomheders rapporteringspraksis og governance, er det afgørende, at revisorer har de nødvendige kompetencer til at evaluere både finansielle og ikke-finansielle risici. Ikke-finansielle besvigelser kan omfatte alt fra misvisende bæredygtighedsoplysninger til underrapportering af klimarelaterede risici, hvilket kræver en dyb forståelse af specifikke ESG-mål, rapporteringsstandarder og metoder til at verificere oplysninger. Mens de generelle fag i cand.merc.aud.-uddannelsen giver en stærk baggrund i finansielle rapporteringsstandarder, er der behov for en mere målrettet uddannelse i ESG-områder som klima, miljø, sociale forhold og virksomhedsadfærd.

6.3 Forslag til fremtidige justeringer

Med implementeringen af CSRD-direktivet står revisorer over for nye krav, der vægter bæredygtighedsrapportering lige så højt som finansiell rapportering. For at kunne leve op til disse krav bør revisoruddannelsen og SR-Akademiet overveje at integrere mere målrettede kurser og træning i bæredygtighedsrapportering og kontrol. Dette kunne indebære obligatoriske

fag inden for bæredygtighedsrapportering, ESG-risikostyring og kontrolprocedurer specifikt rettet mod at identificere potentielle ikke-finansielle besvigelser.

6.4 Konsekvenser af manglende tilpasning

Hvis revisoruddannelsen cand.merc.aud. og videreuddannelsen på SR-Akademiet ikke tilpasses de nye krav, risikerer revisorer at mangle de nødvendige færdigheder til effektivt at opdage og håndtere bæredygtighedsrapportering samt ikke-finansielle besvigelser. Dette kan have alvorlige konsekvenser for troværdigheden af virksomheders bæredygtighedsrapportering og dermed for offentlighedens tillid til både virksomhederne og de revisorer, der attesterer deres rapporter. Desuden kan manglende kompetencer i CSRD-relaterede områder føre til øgede juridiske og finansielle risici for revisorer og revisionsfirmaer, især i en tid, hvor interessenter som investorer og myndigheder stiller stadig større krav til gennemsigtighed og ansvarlighed inden for bæredygtighedsrapportering.

6.5 Relevansen af ESG-fag for studerende der ikke ønsker at arbejde som revisor

I henhold til de studerende, der ikke ønsker en karriere som revisor, kan et obligatorisk ESG-fag stadig være relevant af flere årsager. ESG-faktorer bliver i stigende grad centrale for mange aspekter af virksomhedsledelse og finansiell praksis, herunder områder som risikostyring, investeringsbeslutninger, virksomheders compliance og strategisk ledelse. Mange virksomheder – både store og små – står over for øgede krav til at integrere ESG-overvejelser i deres forretningsmodeller, og der er en stigende efterspørgsel efter medarbejdere, der har en solid forståelse af bæredygtighedsrapportering, klimarisici, sociale forhold og god selskabsledelse.

6.6 Relevans af ESG-fag for studerende der ønsker at arbejde i mindre revisionshuse

For studerende, der forventer at arbejde som revisorer i mindre revisionshuse, vil relevansen af et obligatorisk ESG-fag afhænge af de specifikke tjenester, det pågældende revisionshus tilbyder, samt den givne kundebase. Mindre revisionshuse arbejder ofte tættere på små og

mellemstore virksomheder (SMV'er), som måske ikke i første omgang er underlagt de samme strenge rapporteringskrav som store, børsnoterede selskaber. Alligevel er der et stigende fokus på bæredygtighed og ESG blandt SMV'er, især når det gælder leverandørkrav, finansiering og markedspositionering.

6.7 Fordele og ulemper ved obligatoriske ESG-Fag

Ved at gøre ESG-fag obligatoriske kan de studerendes kompetencefelt udvides og øge deres fleksibilitet på arbejdsmarkedet. Dette kan være særligt relevant, da ESG-området er i hastig vækst, og mange arbejdsgivere søger medarbejdere med viden om bæredygtighed. For de studerende, der ikke ønsker en traditionel revisors rolle, kan et obligatorisk ESG-fag udvide deres muligheder for at arbejde med strategisk rådgivning, rapportering, risikostyring eller corporate governance. Desuden kan obligatoriske ESG-fag hjælpe med at sikre, at alle kandidater fra cand.merc.aud.-uddannelsen har et grundlæggende niveau af forståelse for, hvordan bæredygtighedsrelaterede risici og muligheder påvirker finansielle beslutninger. Dette vil være en fordel i en verden, hvor ESG-faktorer i stigende grad påvirker virksomheders præstationer og risikoprofil, hvilket gør det nødvendigt for fremtidige økonomer og revisorer at være velinformerede inden for disse områder.

Der kan dog være ulemper ved at gøre ESG-fag obligatoriske for alle studerende. For nogle studerende kan et obligatorisk ESG-fag opleves som mindre relevant, især hvis de ser deres fremtidige karriere i en niche, der ikke har et direkte fokus på bæredygtighedsrapportering eller bæredygtighed. Desuden kan det betyde mindre tid og ressourcer til at fordybe sig i andre områder, som de studerende finder mere relevante for deres ønskede karrierevej, såsom dybdegående revisionsteknik, skatteret eller finansiell analyse.

6.8 Delkonklusion

Samlet set vil et obligatorisk ESG-fag gavne de kommende revisorer ved at give dem den nødvendige viden til at håndtere de stigende krav til bæredygtighedsrapportering under CSRD-direktivet. En dybere forståelse af ESG-principper vil gøre dem i stand til bedre at identificere ikke-finansielle risici og besvigelser, hvilket er essentielt i nutidens erhvervsmiljø. Dette udvider også cand.merc.aud.-studerendes kompetenceprofil, hvilket gør dem mere

tilpasningsdygtige og attraktive på arbejdsmarkedet. Selvom ikke alle studerende ser en direkte relevans, kan viden om ESG åbne nye muligheder inden for både traditionelle og alternative karriereveje i en tid, hvor virksomheder prioriterer bæredygtighed og social ansvarlighed. Men hvordan opnår de revisor de nødvendige kompetencer til at kunne afdække ikke-finansielle besvigelser? Dette vil der kigges nærmere på i det næste afsnit.

7. Hvordan opnår revisor de nødvendige kompetencer til at afdække ikke-finansielle besvigelser?

I dette afsnit analyseres, hvordan revisor kan opnå de nødvendige kompetencer til at afdække ikke-finansielle besvigelser. Analysen tager udgangspunkt i den gennemgående teori vedrørende besvigelser og CSRD-kravene i afhandlingen, samt de diskussioner og analyser, der er blevet foretaget i løbet af afhandlingen. For at revisorer effektivt kan afdække besvigelser relateret til CSRD-direktivet, kræver det en kombination af kendskab, uddannelse og praktisk erfaring.

7.1 Kendskab til CSR-direktivets krav

Indledningsvis er det vigtigt, at revisor har et indgående kendskab til de krav, som CSRD-direktivet stiller til bæredygtighedsrapportering. Uden dette kendskab vil det ikke være muligt for revisor eller revisionsteamet at udføre en bæredygtighedsrevision uden mangler. Derfor er det afgørende, at revisor og revisionsteamet opbygger en solid forståelse af CSRD-kravene, herunder ESRS-standarden, som er centrale for direktivet. Dette indebærer, at de skal kunne vurdere, hvordan virksomheder håndterer og rapporterer deres miljøpåvirkninger, sociale forhold og governance-strukturer. Revisorer skal forstå de specifikke ESG-indikatorer, de dobbelte væsentlighedsvurderinger (DVV) og relevante rapporteringsstandarder for forskellige sektorer og brancher. Derudover skal de være i stand til at identificere og vurdere risici og muligheder knyttet til ESG-faktorer, samt hvordan disse kan påvirke virksomhedens bæredygtighedsrapportering. Men hvordan opnår revisor dette kendskab?

7.2 Uddannelse og faglig opdatering

Uddannelse spiller en afgørende rolle i at øge revisorers kendskab til kravene i CSRD-direktivet. Ved at integrere specifikke kurser om bæredygtighedsrapportering og CSRD-standarder i både cand.merc.aud.-uddannelsen og videreuddannelsen på SR-Akademiet kan revisorer opnå en dybere forståelse af de komplekse rapporteringskrav, som direktivet stiller. Dette omfatter indsigt i ESRS-standarden og dobbelte væsentlighedsvurderinger (DVV), som er centrale for forståelsen af, hvordan miljø-, sociale- og governance-faktorer (ESG) skal rapporteres. Uddannelse sikrer også, at revisorer bliver bekendt med de metodiske tilgange og værktøjer, der kræves for at udføre en grundig analyse af virksomheders bæredygtighedsdata.

Desuden kan praktisk træning og case-baseret læring bidrage til, at revisorerne kan anvende deres viden om CSRD i virkelige revisionsopgaver. Dette øger deres evne til at vurdere og verificere virksomheders ESG-data, hvilket er centralt for at sikre pålidelig og gennemsigtig rapportering. Uddannelse styrker således revisorerne faglige kunnen og bidrager til, at de kan spille en aktiv rolle i at sikre, at virksomheder lever op til CSRD-kravene.

Som beskrevet i afsnit 4,3, stilles der krav om efteruddannelse for godkendte revisorer i forbindelse med registrering som bæredygtighedsrevisor. For at blive godkendt skal revisoren gennemføre 30 timers relevant uddannelse relateret til CSRD, som skal godkendes af Erhvervsstyrelsen. For at illustrere, hvordan denne efteruddannelse kan struktureres, tages der udgangspunkt i FSR's Bæredygtighedsakademi for at belyse, hvad de 30 timers efteruddannelse kan indeholde.

FSR's Bæredygtighedsakademi tilbyder en uddannelse, der kombinerer e-learning og fremmødeundervisning med fokus på revisors arbejde med bæredygtighed, herunder emner som ESRS, ISAE 3000 og ISSA 5000 (FSR - danske revisorer, n.d. nr. 3). Uddannelsen er opdelt i tre moduler:

- 1) Grundlæggende introduktion til bæredygtighed og ESG
- 2) Bæredygtighedsrapportering
- 3) Erklæringsopgaven

Uddannelsen består af 30 timer, hvoraf 22 timer er e-learning, og 8 timer er fysisk fremmøde (FSR - danske revisorer, n.d. nr. 3). For en mere detaljeret beskrivelse af indholdet i de 30 timers undervisning henvises der til nedenstående tabel, som viser opbygningen af de forskellige moduler.

Bæredygtighedsakademiet – uddannelsens opbygning

Modul 1: Grundlæggende introduktion til bæredygtighed og ESG		Modul 2: Bæredygtighedsrapportering		Modul 3: Erklæringsopgaven	
E-learning	Varighed	E-learning	Varighed	E-learning	Varighed
Introduktion til modul 1, bæredygtighed og ESG	00:34	Introduktion til modul 2, CSRD og ESRS	00:54	Baggrund og regelsæt for godkendte revisorer i CSRD	01:08
EU's grønne pagt og initiativer for EU's grønne omstilling	00:31	Tværgående standarder, ESRS 1 Generelle krav	01:29	Ny reguleret erklæringsydelse efter ISAE 3000	00:38
Fra NFRD til CSRD, krav i lande uden for EU, samt frivillige standarder	00:39	Tværgående standarder, ESRS 2 Generelle oplysninger	01:01	Andre erklæringsopgaver med sikkerhed	
Principper og retningslinjer for ansvarlig virksomhedsledelse	00:33	Vurdering af dobbelt væsentlighed	01:17	ISAE 3000 - planlægning	01:48
E: Klima og miljø – internationale rammeværk	00:39	Yderligere krav til væsentlighedsvurderingen i emnestandarderne	00:21	ISAE 3000 - udførsel	01:20
S: Sociale forhold og menneskerettigheder – internationale rammeværk	00:45	E - Klimaændringer, ESRS E1, samt skema krav og eksempler på præ-rapportering	00:50	ISAE 3000 - konklusion og rapportering	00:40
G: Ledelsesmæssige forhold og anti-korruption – internationale rammeværk	00:31	E- øvrige miljøstandarder, ESRS E2-E5, samt eksempler på præ-rapportering	01:35	Anvendelse af eksterne eksperter	00:18
Opsamling og dialog	00:28	S - Egen arbejdsstyrke, ESRS S1	01:04	ISAE 3410 erklæringsopgaver om drivhusgasser	00:27
Samlet Modul 1	4,5 OE timer	S - Øvrige socialstandarder, ESRS S2-S4	00:46	Modul 3 - e-learning	6 OE timer
		Eksempler på præ-rapportering inden for ESRS S1-S4	00:19	Fremmøde session	Varighed
		G - Virksomhedernes adfærd, ESRS G1, samt eksempler på præ-rapportering	00:57	Velkomst og introduktion til fremmøde session	00:30
		EU Taksonomiforordningen, samt eksempler på præ-rapportering	00:29	Erfaringer med frivillige erklæringer, hvor er vi nu?	00:45
		Opsamling og dialog	00:50	CSRD-erklæringen og revisors rolle, ansvar og uafhængighed	01:00
		Samlet Modul 2	11,5 OE timer	CSRD-erklæringen vedr. compliance i henhold til Artikel 8	00:55
				Problemstillinger og løsninger ifm. ISAE 3000 - planlægning, udførsel, konklusion og rapportering	03:10
				Pauser i løbet af dagen (formiddag, frokost, eftermiddag)	01:40
				Modul 3 - fremmøde	8 OE timer
				Samlet Modul 3	14 OE timer

DANSKE
REVISORER
FSR®

Tabel 2 - FSR - danske revisor: Bæredygtighedsakademiet - uddannelsens opbygning. Kilde: (FSR - danske revisorer, n.d. nr. 4)

Det kan dog diskuteres, om 30 timer er tilstrækkeligt til at dække CSRD-kravene og potentielle ikke-finansielle besvigelser. På den anden side opnår godkendte revisorer med disse 30 timers efteruddannelse mere indsigt i CSRD-kravene end de teammedlemmer, der endnu ikke er godkendte revisorer.

7.3 Praktisk erfaring

Praktisk erfaring spiller en afgørende rolle i udviklingen af revisorers evne til at afdække ikke-finansielle besvigelser. På nuværende tidspunkt er det dog udfordrende for revisorer at opnå direkte erfaring med de nye CSRD-krav, da direktivet først træder i kraft for regnskabsår, der starter den 1. januar 2024 eller senere. Dette betyder, at revisorer indtil videre må basere deres arbejde på eksisterende standarder og teoretisk viden, hvilket kan skabe en midlertidig kompetencekløft.

Når de første årsrapporter under CSRD begynder at blive udarbejdet, vil revisorer få mulighed for at opbygge praktisk erfaring, der går ud over det teoretiske fundament. Denne erfaring vil gøre det muligt for revisorer at anvende deres viden i komplekse situationer og bedre forstå de risikoområder, der knytter sig til ESG-rapportering og ikke-finansielle forhold. Praktisk

erfaring med at vurdere bæredygtighedsdata og -rapporter vil gøre revisorer bedre rustet til at opdage uoverensstemmelser, vurdere kvaliteten af rapporteringer og foretage kritiske vurderinger af virksomheders ESG-oplysninger.

Desuden kan praktisk erfaring forbedre revisorers evne til at samarbejde effektivt med virksomhedernes bæredygtighedsafdelinger og andre relevante interessenter. Dette vil give dem en bedre forståelse af, hvordan virksomheder opererer i praksis inden for ESG-området, og hvordan komplekse faktorer som klimarisici, sociale udfordringer og governance-strukturer påvirker virksomhedens rapportering. Med tiden vil denne dybdegående forståelse sikre, at revisorer kan levere troværdige og grundige erklæringer om bæredygtighedsrapportering, hvilket styrker både deres egen rolle og virksomheders rapporteringer over for investorer, myndigheder og offentligheden.

Sammenfattende vil selvom det kan være udfordrende i opstartsfasen, vil praktisk erfaring på længere sigt være essentiel for at sikre, at revisorer er fuldt ud kompetente til at navigere i de komplekse krav, der følger med CSRD-direktivet, og til at identificere potentielle ikke-finansielle risici og besvigelser.

7.4 Delkonklusion

For at sikre, at revisorer opnår de nødvendige kompetencer inden for de nye krav under CSRD-direktivet og dermed effektivt kan afdække ikke-finansielle besvigelser, er det afgørende, at de har en solid forståelse af bæredygtighedsrapportering. Denne forståelse kan opnås gennem en kombination af uddannelse og praktisk erfaring. Teoretisk viden, som kan erhverves gennem CSRD-relaterede kurser og efteruddannelse, giver revisorerne de nødvendige redskaber til at navigere i komplekse rapporteringskrav. Dette omfatter en dyb indsigt i ESRS-standarderne og kendskab til den dobbelte væsentlighedsvurdering (DVV), som er centrale for at forstå, hvordan ESG-faktorer skal rapporteres og vurderes.

Det vurderes, at uddannelse alene ikke er tilstrækkelig. Praktisk erfaring med bæredygtighedsrapportering spiller en lige så vigtig rolle i udviklingen af de nødvendige kompetencer hos revisorer. Selvom det på nuværende tidspunkt kan være udfordrende for revisorer at opnå praktisk erfaring, da CSRD-direktivet først træder i kraft for regnskabsår, der

starter den 1. januar 2024 eller senere, vil de fremtidige årsrapporter, udarbejdet i henhold til CSRD, give mulighed for at anvende teoretisk viden i praksis. Denne erfaring vil udvide revisorerne's evne til at identificere potentielle risici og uoverensstemmelser i ikke-finansielle oplysninger og hjælper dem med en mere kritisk vurdering af virksomheders ESG-data.

Desuden gør praktisk erfaring det muligt for revisorer at samarbejde mere effektivt med virksomhedernes bæredygtighedsafdelinger, hvilket styrker deres forståelse af, hvordan ESG-faktorer integreres i drift og rapportering. Dette samarbejde kan forbedre deres evne til at levere troværdige og detaljerede erklæringer om bæredygtighedsrapportering, hvilket er afgørende for at bevare tilliden hos regnskabsbrugerne.

Samlet set er det kombinerede fokus på teoretisk uddannelse og praktisk erfaring essentielt for revisorer til at tilpasse sig de nye krav under CSRD-direktivet. Trods de indledende udfordringer i implementeringsfasen vil praktisk erfaring på længere sigt spille en afgørende rolle i udviklingen af revisorerne's kompetencer, så de kan håndtere de komplekse krav og sikre pålideligheden af virksomheders bæredygtighedsrapportering.

8. Konklusion

I denne afhandling er der foretaget en analyse og vurdering af revisors nuværende forpligtelser og kompetencer i forhold til at afdække ikke-finansielle besvigelser, særligt med fokus på de nye krav under CSRD-direktivet. Revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant har traditionelt været knyttet til finansielle forhold, men med den stigende betydning af ESG-faktorer og den tilhørende fremadrettede obligatoriske bæredygtighedsrapportering, er revisors opgaver blevet udvidet til at inkludere nye dimensioner af kontrol og evaluering. Med implementeringen af CSRD-direktivet bliver det mere tydeligt, at revisorernes nuværende uddannelse og kompetencer skal tilpasses for at imødekomme de stigende krav til bæredygtighedsrapportering.

Revisors nuværende kompetencer, som opnås gennem cand.merc.aud.-uddannelsen og SR-akademiet, giver et solidt fundament inden for finansielle og juridiske aspekter af revision. Disse traditionelle fagområder er dog primært rettet mod finansielle oplysninger og lovgivningsmæssige rammer, hvilket kan skabe udfordringer i forhold til de komplekse krav, der stilles til bæredygtighedsrapportering under CSRD-direktivet.

CSRD-direktivet stiller krav om, at revisorer skal kunne vurdere ESG-data og virksomheders håndtering af miljømæssige, sociale og ledelsesmæssige forhold. Dette kræver en forståelse af ESRS-standarderne og den dobbelte væsentlighedsvurdering, som er centrale for at kunne vurdere, hvilke ESG-oplysninger der er relevante for virksomheder. Revisors traditionelle uddannelse omfatter dog ikke obligatoriske kurser om bæredygtighed, ESG eller ikke-finansielle risici. På nuværende tidspunkt tilbydes ESG-fag kun som valgfag, hvilket betyder, at ikke alle revisorer opnår den nødvendige viden og de nødvendige kompetencer om bæredygtighedsrapportering gennem deres uddannelse. Dog opnår revisor indgående kendskab til besvigelser gennem obligatoriske fag. Dette inkluderer ISA 240, der vedrører revisors ansvar i forbindelse med besvigelser, og som spiller en central rolle i at ruste revisor til at identificere og reagere på risici for væsentlige fejlinformationer.

Derfor kan det konkluderes, at revisors nuværende kompetencer, som de opnås gennem cand.merc.aud. og SR-akademiet, ikke fuldt ud er tilstrækkelige til at imødekomme de krav, der stilles til afdækning af ikke-finansielle besvigelser under CSRD-direktivet. Der er et klart behov for at integrere mere målrettet uddannelse inden for ESG og bæredygtighedsrapportering

i revisors grund- og videreuddannelse. Det skal nævnes, at godkendte revisorer, der ønsker at blive bæredygtighedsrevisorer, kan opnå dette gennem 30 timers undervisning i ESG-relaterede emner og derefter søge godkendelse hos Erhvervsstyrelsen. Det antages dog, at den underskrivende revisor ikke udfører alt arbejdet selv, men at andre medlemmer af revisionsteamet også bidrager. Disse revisorer har muligvis ikke modtaget de 30 timers ESG-relateret undervisning.

Det er også vigtigt at anerkende betydningen af praktisk erfaring. Selvom uddannelse spiller en afgørende rolle i at opbygge revisors teoretiske forståelse af bæredygtighedsrapportering, er praktisk erfaring med at revidere ESG-data og bæredygtighedsrapporter, også essentielt til at revisor opnår de færdigheder, der er nødvendige for at afdække ikke-finansielle besvigelser. Dette udgør dog en udfordring i de første år efter CSRD-direktivets implementering, da revisorer endnu ikke har haft mulighed for at opbygge praktisk erfaring med de nye krav.

På længere sigt vil praktisk erfaring med bæredygtighedsrevision dog være afgørende for, at revisor kan håndtere de komplekse krav og risici, der er forbundet med bæredygtighedsrapportering. Revisorer vil med tiden blive bedre rustet til at identificere og vurdere ikke-finansielle risici og besvigelser, hvilket vil styrke deres evne til at levere troværdige og præcise erklæringer om bæredygtighedsrapportering.

Alt i alt peger afhandlingen på, at revisors nuværende kompetencer i forhold til at afdække ikke-finansielle besvigelser er utilstrækkelige. Den nuværende uddannelse giver et stærkt fundament inden for finansielle forhold, men der er behov for yderligere fokus på ESG-relaterede emner for at sikre, at fremtidige revisorer kan navigere i de nye krav under CSRD-direktivet. Dette kan opnås gennem både teoretisk uddannelse og praktisk erfaring, der i kombination vil sikre, at revisorer er rustet til at varetage deres ansvar som offentlighedens tillidsrepræsentanter i en verden, hvor bæredygtighed spiller en stadig større rolle.

9. Litteraturliste

9.1 Bøger

Andersen, I. (2019). Den skinbarlige virkelighed: Videns produktion i samfundsvidenskaberne, 6. udgave, Samfundslitteratur.

Olsen, B. P. og Pedersen, K. (2018). Problemorienteret projektarbejde - En værktøjsbog, 5. udgave, Samfundslitteratur.

Blume, P. (2020). *Retssystemet og juridisk metode* (4. udgave/1 oplag). Djøf Forlag.

Christensen, M. B., Kristensen, R. H., & Warming-Rasmussen, B. (2015). Revisors opklaring af besvigelser - Læren af praksis (2. udgave/1. oplag). Karnov Group Denmark A/S.

Samuelson, M., Davidsen, M. C., Sumit, S. & Parker, H. (2019). Revision i praksis. Planlægning - Udførelse - Konklusion (2. udgave/1. oplag). Karnov Group Denmark A/S.

9.2 Lovbestemmelser, Lov forslag, direktiver og standarder

Bekendtgørelse 2024-05-24 nr. 522 om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer.

Bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer.

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000959347?tab=amends>

Directive 2022/2464. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>

EFRAG. (n.d.). *First set of draft ESRS - Sector-agnostic*. EFRAG. Besøgt den. 13 oktober 2024. <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting/esrs/sector-agnostic/first-set-of-draft-esrs>

Folketinget. (2024). *Lovforslag L 107: Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven m.v. (Vedtaget den. 2 maj 2024)*. Folketinget. Besøgt den. 16 oktober 2024.

https://www.ft.dk/samling/20231/lovforslag/l107/20231_l107_som_vedtaget.htm

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

https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000757924#VEJL_ISA200

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

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000757928>

IAASB. (2016). ISA 330. Revisors reaktion på vurderede risici.

https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/G%C3%A6ldende%20standarder/ISA330DK_DEC2016%20FINAL_ny.pdf

IAASB. (2018). ISA 540. Revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger (ajourført).

<https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/G%C3%A6ldende%20standarder/ISA%20540%20%20201911.pdf>

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

<https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/G%C3%A6ldende%20standarder/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf>

IAASB. (2024). ISSA 5000. General requirements for sustainability assurance engagements.

https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/2024-09/20240916%20-%20Agenda%20Item%202-B.1%20APPROVED%20Sustainability%20Assurance%20-%20Proposed%20ISSA%205000%20-%20Requirements%20%28Clean%29.pdf

L 107 Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven, revisorloven og forskellige andre love. (Gennemførelse af EU-direktiv om virksomheders bæredygtighedsrapportering og EU-

direktiv om forhøjelse af størrelsesgrænser i regnskabsdirektivet m.v.). Fremsendt den. 07 februar 2024. Folketinget. Besøgt den. 16. oktober 2024.

https://www.ft.dk/samling/20231/lovforslag/1107/20231_1107_som_fremsat.htm

Lov 2024-05-22 nr. 480 om ændring af årsregnskabsloven, revisorloven og forskellige andre love.

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000959102?dq=godkendt&tab=karnov#L2024480>

Lovbekendtgørelse 2022-08-31 nr. 1219 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Revisorloven. <https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000959481?tab=karnov>

Lovbekendtgørelse 2024-09-23 nr. 1057 Årsregnskabsloven.

<https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000966048?tab=karnov#LBKG20241057>

9.3 Websider og artikler

Aalborg Universitet. (2024). *Studieordning for cand.merc.aud.* Aalborg Universitet. Besøgt den. 14 oktober 2024. <https://studieordninger.aau.dk/2024/47/4848>

Aarhus University. (2024 - nr. 1). *Revision courses catalogue.* Aarhus Universitet. Besøgt den. 14 oktober 2024.

<https://kursuskatalog-legacy.au.dk/da?year=2024&programme=2743&location=1&page=1&search=revision>

Aarhus Universitet. (2024 - nr. 2). *Studieordning for cand.merc.aud.* Aarhus Universitet. Besøgt den. 14 oktober 2024.

<https://eddiprod.au.dk/EDDI/webservices/DokOrdningService.cfc?method=visGodkendtOrdning&dokOrdningId=17153&sprog=da>

Copenhagen Business School. (2024/25). *Kandidatuddannelsen cand.merc.aud.*

Studieordning. Copenhagen Business School. Besøgt den. 15 oktober 2024.

<https://studieordninger.cbs.dk/2024/kan/1159>

Copenhagen Business School. (n.d.). *Fag på kandidatniveau*. Copenhagen Business School. Besøgt den 15. oktober 2024. <https://www.cbs.dk/uddannelse/enkeltfag-valgfag-supplering/fag-paa-kandidatniveau>

Erhvervsstyrelsen. (n.d. nr. 1). *Vejledning om dobbelt væsentlighedsvurdering*. Erhvervsstyrelsen. Besøgt den. 13 oktober 2024. <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-dobbelt-vaesentlighedsvurdering>

Erhvervsstyrelsen. (n.d. nr. 2). *Vejledning om ESRS - de europæiske standarder for bæredygtighedsrapportering*. Erhvervsstyrelsen. Besøgt den 13. oktober 2024. <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-esrs-de-europaeiske-standarder-baeredygtighedsrapportering>

Erhvervsstyrelsen. (n.d. nr. 3). *CSRD: Lovkrav til virksomheders bæredygtighedsrapportering*. Erhvervsstyrelsen. Besøgt den. 14 oktober 2024. <https://virksomhedsguiden.dk/content/ydelse/csrd-lovkrav-til-virksomheders-baeredygtighedsrapportering/62c314cd-4e5f-422c-9f55-6f43873fd25e/>

Erhvervsstyrelsen. (n.d. nr. 4). *Vejledning til bæredygtighedsrapporteringens opbygning og struktur*. Erhvervsstyrelsen. Besøgt den 17. oktober 2024. <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-baeredygtighedsrapporteringens-opbygning-og-struktur>

FSR - danske revisorer. (2023). *Fagbeskrivelser - SR-Akademiet*. FSR - danske revisorer. Besøgt den. 16 oktober 2024. <https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Uddannelse%20og%20events/SR-Akademiet/Fagbeskrivelser%2004012023.pdf>

FSR - danske revisorer. (2024). *Grafisk oversigt - SR-Akademi 2024*. FSR - danske revisorer. Besøgt den. 16 oktober 2024. <https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Uddannelse%20og%20events/SR-Akademiet/1231628%20Grafisk%20oversigt%20SR%20Akademi%202024%205k.pdf>

FSR – danske revisorer. (n.d. nr. 1). *Lovkrav: CSRD* [Vejledning]. FSR - danske revisorer. Besøgt den. 16 oktober 2024. <https://www.fsr.dk/fagligt/csr-og-baeredygtighed/rapportering/lovkrav-csrd>

FSR - danske revisorer. (n.d. nr. 2). *Udtalelse om erklæring om bæredygtighedsrapportering*. FSR - danske revisorer. Besøgt den. 17 oktober 2024. <https://www.fsr.dk/udtalelse-om-erklæring-om-baeredygtighedsrapportering>

FSR - danske revisor. (n.d. nr. 3). *Bæredygtighedsakademiet: Uddannelsens opbygning*. FSR. Besøgt den. 17 oktober 2024. <https://www.fsr.dk/uddannelse-events/baeredygtighedsakademiet/uddannelsens-opbygning>

FSR - danske revisorer. (n.d. nr. 4). *Bæredygtighedsakademiet: Uddannelsens moduler og sessioner*. FSR. Besøgt den. 17 oktober 2024. <https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Uddannelse%20og%20events/B%C3%A6redygtighedsakademiet/Baeredygtighedsakademiet%20uddannelsens%20moduler%20og%20sessioner.pdf>

FSR - danske revisorer. (n.d. nr. 5). *Hvem bruger årsregnskaber?* FSR - danske revisorer. Besøgt den. 14 oktober 2024. <https://www.fsr.dk/politik-analyse/om-revisor-og-aarsregnskaber/om-aarsregnskabet/hvem-bruger-aarsregnskaber>

PwC. (2021). *Tillidsbarometeret 2021: Forbrugernes tillid til virksomheder og samfundets institutioner*. PwC Danmark. Besøgt den. 1 september 2024. <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2021/tillidsbarometeret-2021.pdf>

Syddansk Universitet. (n.d.). *Cand.merc.aud. revisorkandidat*. Syddansk Universitet. Besøgt den. 15 oktober 2024. <https://odin.sdu.dk/sitecore/index.php?a=sto&id=59053&listid=3367&lang=da>

Syddansk Universitet. (2024). *Cand.merc.aud.: Udbudte fag for efterårssemesteret 2024*. Syddansk Universitet. Besøgt den 15. oktober 2024. https://mitsdu.dk/da/mit_studie/kandidat/candmercaud_kolding/fag-skema/udbudte-fag/e2024

Undervisningsministeriet. (n.d.). *Revisorkandidat (cand.merc.aud)*. UddannelsesGuiden.
Besøgt den. 14 oktober 2024.

<https://www.ug.dk/uddannelser/bachelorogkandidatuddannelser/kandidatuddannelser/samfundsvidenskabeligekandidatuddannelser/erhvervsoekonomi/revisorkandidat-candmercaud>

Østergaard, C. (2024, marts 12). Flere virksomheder kan forvente politianmeldelse fra ny ombudsmand. Børsen. Besøgt den. 1 september 2024.

<https://borsen.dk/nyheder/baeredygtig/forbrugerombudsmand-vil-politianmelde-flere-virksomheder>