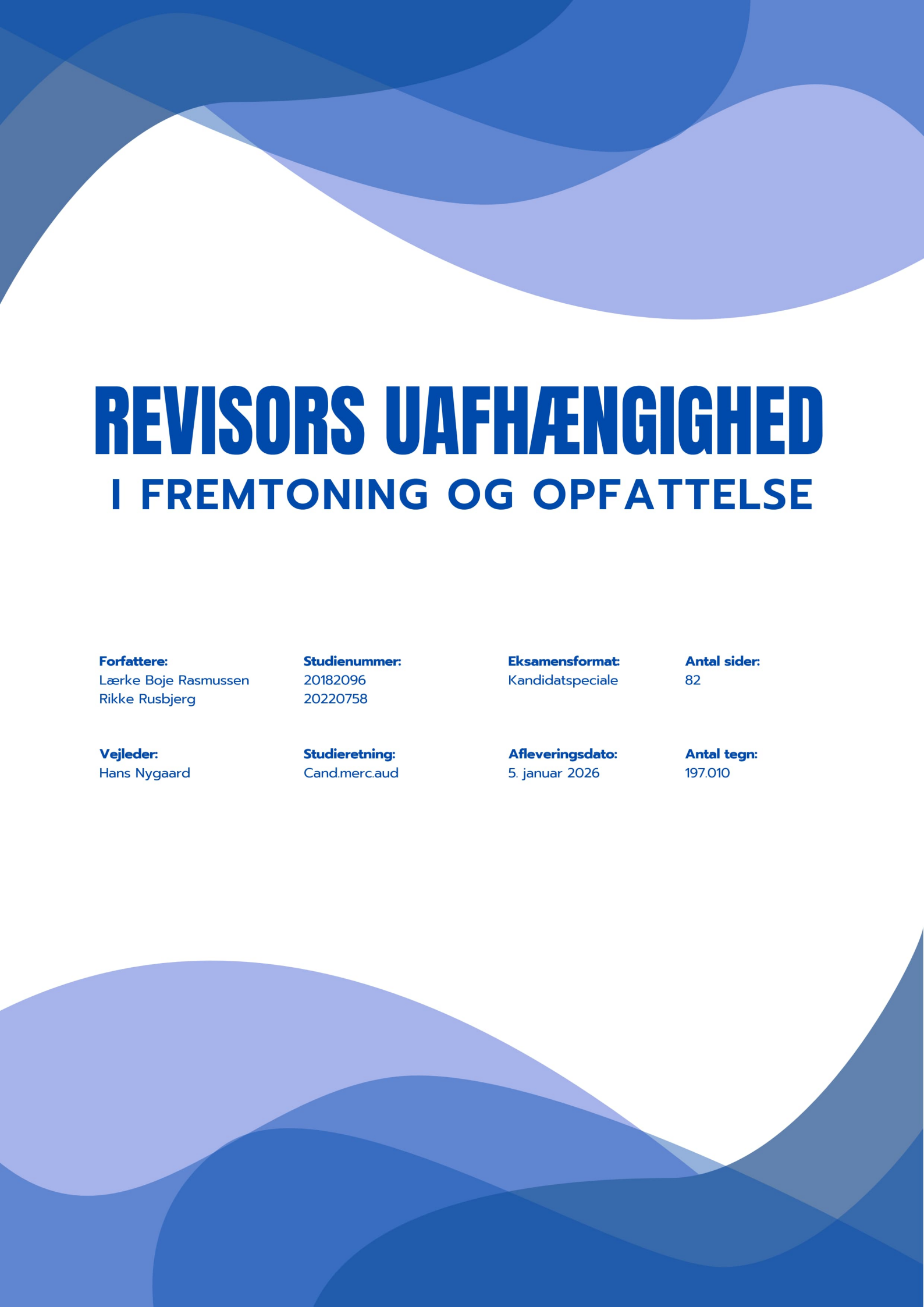




REVISORS UAFHÆNGIGHED

I FREMTONING OG OPFATTELSE

Forfattere:

Lærke Boje Rasmussen
Rikke Rusbjerg

Studienummer:

20182096
20220758

Eksamensformat:

Kandidatspeciale

Antal sider:

82

Vejleder:

Hans Nygaard

Studieretning:

Cand.merc.aud

Afleveringsdato:

5. januar 2026

Antal tegn:

197.010

Abstract

In an era characterized by increasing complexity, globalization, and growing demands for transparency, auditor independence is more relevant than ever. Independence is a fundamental prerequisite for public trust in financial reporting and for the auditor's role as society's trusted representative. Although legislation and ethical guidelines establish the framework for independence, practice shows that assessments often rely on the auditor's own judgment. Particularly in gray areas such as personal relationships, long-term client engagements, and advisory services.

This thesis, based on interviews with partners from various audit firms, examines how auditors in the SME segment ensure independence in practice, with a focus on both *independence in mind* and *independence in appearance*. The analysis reveals that a lack of consistency and subjective evaluations can challenge public confidence.

Furthermore, the analysis shows that relationships and chemistry play a significant role in the audit business. Long-term client relationships foster trust and efficiency but can also compromise professional distance and, consequently, independence. This raises the question of how auditors balance the desire to build strong relationships with the requirement for objectivity.

The thesis concludes that independence is not a static concept but a dynamic one, shaped by societal expectations and industry practices. It also uncovers that auditor independence in practice is heavily influenced by individual partners' subjective judgment. This indicates a potential need for greater awareness, internal dialogue, and procedures that strengthen a common approach.

Indholdsfortegnelse

Abstract	1
Indholdsfortegnelse	2
1. Indledning	5
1.1 Problemfelt	6
1.2 Afgrænsning	7
2. Metodisk afsnit	8
2.1 Metode	8
2.2 Kildekritik	9
2.3 Datagrundlaget	11
2.3.1 Transskribering	12
2.4 Struktur	13
3. Det teoretiske fundament	14
3.1 Uafhængighedsteori	14
3.1.1 Mautz og Sharaf	15
3.1.2 David Flint	17
3.1.3 Pratt og Van Peurse	19
3.2 Agent-principal teori	20
3.3 Forventningskløften	22
4. Det juridiske fundament	23
4.1 Revisors arbejde	23
4.1.1 Erklæringer med sikkerhed	23
4.1.2 Erklæringer uden sikkerhed	24
4.2 Revisorloven	25
4.2.1 Offentlighedens tillidsrepræsentant	25
4.2.2 God revisorskik	26
4.2.3 Etiske principper for revisor	26
4.2.4 Etiske grundholdninger	30
4.3 Revisors uafhængighed	31
4.3.1 Uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning	33
4.3.2 Velinformeret tredjemand	34

4.4	<i>Revisornævnet og sanktioner</i>	35
5.	<i>Analyse</i>	36
5.1	<i>Fælles forståelse for uafhængighed</i>	36
5.1.1	Uafhængighed som grundsten i revisors arbejde	37
5.1.2	Personlig uafhængighed på forskellige erklæringstyper	38
5.2	<i>Uafhængighed i praksis</i>	39
5.2.1	Pres og påvirkninger	40
5.2.2	Grænser mellem rådgivning og involvering	41
5.3	<i>Relationer og personlige retningslinjer</i>	43
5.3.1	Hvordan defineres relationer blandt respondenterne	43
5.3.2	Langvarige kundeforhold	45
5.3.3	Personlige principper og migrering over tid	47
5.4	<i>Kultur og interne mekanismer</i>	50
5.4.1	Kultur i revisionshusene	50
5.4.2	Interne systemer og kontrolmekanismer	52
5.5	<i>Lovmæssigt perspektiv</i>	53
5.5.1	Revisionspligt vs. uafhængighed	54
5.5.2	Gråzoner og fortolkning – hvor søger revisor støtte	55
5.5.3	Behov for ekstern sparring ved håndtering af uafhængighed	57
5.5.4	Afhængig revisorerklæring	58
5.6	<i>Scenarier</i>	60
5.6.1	Scenarie 1	60
5.6.2	Scenarie 2	63
5.6.3	Scenarie 3	64
5.6.4	Scenarie 4	66
5.6.5	Scenarie 5	68
5.6.6	Sammenfatning af scenarier	71
6.	<i>Diskussion</i>	73
6.1	<i>Forretningen drives af kemi?</i>	73
6.2	<i>Andre ydelser end erklæringsarbejde?</i>	76
6.3	<i>Definitionerne er ens men praktikken er forskellig?</i>	77
7.	<i>Konklusion</i>	79
8.	<i>Perspektivering</i>	81

9.	Litteraturliste.....	83
9.1	Lovgivning og forordninger.....	83
9.2	Videnskabelige artikler og bøger	83
10.	Figuroversigt.....	85
11.	Bilagsoversigt	86
	<i>Bilag 1: Interviewguide.....</i>	<i>86</i>
	<i>Bilag 2: Transskribering af interview med Allan Terp.....</i>	<i>86</i>
	<i>Bilag 3: Transskribering af interview med Jakob Dahl Jensen</i>	<i>86</i>
	<i>Bilag 4: Transskribering af interview med Michael Madsen.....</i>	<i>86</i>
	<i>Bilag 5: Transskribering af interview med Lars Danmark Baadsgaard Bruun</i>	<i>86</i>
	<i>Bilag 6: Transskribering af interview med Mie Vingaard og Anders Duedahl-Olesen</i>	<i>86</i>

1. Indledning

I det moderne samfund, hvor gennemsigtighed og tillid er afgørende for samfundets opfattelse af virksomhederne, er det helt centralt, at der er økonomisk gennemsigtighed og tillid til den finansielle rapportering. I denne tid præget af øget kompleksitet i erhvervslivet, globalisering og stigende krav til gennemsigtighed, er revisors uafhængighed mere relevant end nogensinde (FSR, 2024). I dette tillidsbånd spiller revisoren en central rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Uafhængighed og professionelle kompetencer er nogle af de fundamentale forudsætninger, for at offentligheden kan stole på rapporteringer fra revisor. Dette er med til at sikre, at regnskabsbrugere, investorer og myndigheder kan have tillid til de aflagte regnskaber. Uafhængighed er en af de grundlæggende forudsætninger for, at revisor kan udføre sit arbejde objektivt og troværdigt, dette opretholder tilliden til den finansielle rapportering. Derfor er netop revisors uafhængighed både et juridisk krav og et etisk ideal, der gennemsyrrer hele revisionsfaget.

Revisor fungerer som en central del i samfundets økonomiske kontrolsystem. Det er nemlig afgørende, når virksomheder, investorer eller myndigheder baserer beslutninger på reviderede regnskaber, at disse er gennemgået uden påvirkninger. Uafhængighed sikrer, at revisor ikke kompromitteres af økonomiske eller personlige relationer til kunden. Dette er specielt relevant i den nuværende tid, hvor der fortsat er større krav til ansvarlighed og etisk adfærd. Uafhængighed er altså ikke blot et formelt krav, men også en værdi der skal gennemsyre hele revisionsarbejdet. Uafhængigheden er et billede af revisors troværdighed og for kvaliteten af revisionen, samt den tillid samfundet har til revisor angående det retvisende billede af et regnskab.

Alligevel viser praksis, at uafhængighed ikke blot er et spørgsmål om at følge regler og standarder. Revisionsbranchen udvikler sig, og i takt med denne udvikling, er der i stigende grad ændringer i revisors rolle, som nu også omfatter en lang række af rådgivning og andre opgaver (FSR, 2024). Dette medfører, at revisor kan få længerevarende kundeforhold, og der her kan opstå nye dilemmaer og gråzoner.

Der er samtidigt et stigende fokus på, hvordan revisors uafhængighed ikke kun skal være til stede i praksis "independence in mind" men også i fremtoning "independence in appearance". Offentlighedens tillid afhænger altså både af, om revisor er faktisk uafhængig, men også fremstår som uafhængig i øjnene på en velinformeret tredjemand (FSR, Professionsetik for revisorer, 2007, s. 24). Dette medfører desuden, at der er væsentligt større fokus på revisors personlige adfærd, end der har været hidtil (FSR, Professionsetik for revisorer, 2007, s. 28).

Revisors uafhængighed udgør derfor en grundsten i tilliden til den finansielle rapportering og er afgørende for revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Den stigende kompleksitet i erhvervslivet og den øget regulering af revisionsbranchen, gør spørgsmålet om, hvorvidt revisor reelt kan agere uafhængig, væsentligt mere aktuelt.

1.1 Problemfelt

Der opstår på baggrund af de omtalte forhold i afsnit 1, et behov for at undersøge, hvordan revisor i praksis sikrer sin uafhængighed, specielt i situationer, hvor regler og etiske retningslinjer ikke giver entydige svar, og hvor personlige relationer kan skabe tvivl om revisors objektivitet. Særligt personlige relationer og sociale forbindelser kan udfordre grænsen mellem den professionelle distance og fortrolighed. Det er ikke altid entydigt, hvornår en relation udgør en reel trussel mod uafhængigheden, både den faktiske uafhængighed og uafhængighed i fremtoning.

Selvom revisors uafhængighed er reguleret gennem lovgivning og etiske standarder, viser praksis, at det ofte er i mødet mellem regler og virkelighed, at de største udfordringer opstår. Dette kan specielt være, når relationer udvikler sig, og grænsen mellem det professionelle og det personlige bliver uklar. Her kan der opstå tvivl om revisors evne til at bevare sin uafhængighed – ikke blot den faktiske uafhængighed men også uafhængighed i fremtoning.

Rammerne der er formelt lagt, giver ikke altid et entydigt svar på, hvordan revisor skal agere, f.eks. ved personlige relationer, langvarige kundeforhold eller rådgivningsopgaver, der alle kan udfordre den professionelle distance. Dertil kommer, at vurderingen af uafhængighed ofte er præget af subjektivitet og afhænger af den enkelte revisors egen dømmekraft.

Dette rejser en række centrale spørgsmål: Hvordan defineres og vurderes uafhængighed i praksis? Hvilke situationer skaber særligt tvivl, og hvordan håndteres de? Er de nuværende regler og vejledninger tilstrækkelige, eller er der behov for mere klare og objektive retningslinjer for at sikre offentlighedens tillid til revisorrollen?

På denne baggrund tager specialet udgangspunkt i følgende problemformulering:

Hvordan sikrer revisor sig at overholde sin uafhængighed i arbejdsrelationer, specielt i gråzonen om personlige og professionelle relationer – særligt i forhold til "independence in appearance" og hvilke faktorer påvirker vurderingen af uafhængighed, herunder lovgivning og etiske retningslinjer?

Til at belyse denne problemformulering nærmere, er der opstillet en række underspørgsmål. Disse dækker tilsammen både de formelle, praktiske og etiske aspekter af revisors uafhængighed. Underspørgsmålene skal desuden sikre en systematisk og nuanceret analyse af emnet.

- Hvordan defineres revisors uafhængighed i henhold til gældende lovgivning, standarder og teori – og hvordan adskiller definitionen sig i praksis?
- Hvilke konkrete situationer (f.eks. personlige relationer, langvarige kundeforhold, rådgivning) kan skabe tvivl om revisors uafhængighed, og hvordan håndteres disse i praksis?
- Hvordan påvirker rådgivning og personlige relationer revisors uafhængighed, og hvilke mekanismer anvendes for at håndtere disse påvirkninger?
- I hvor høj grad er vurderingen af uafhængighed præget af subjektivitet, og hvilke konsekvenser kan det have for tilliden til revisor og branchen?
- Er den nuværende regulering og vejledning tilstrækkelig i forhold til at håndtere gråzoner, eller er der behov for mere klare og objektive retningslinjer?

1.2 Afgrænsning

I dette afsnit vil afgrænsninger som er foretaget i specialet blive gennemgået.

Overordnet set vil specialet have fokus på revisors uafhængighed i arbejdet. Der vil her blive fokuseret på SMV-segmentet (små og mellemstore virksomheder). Dette segment udgør primært klasse B og C-mellem. Dette medfører, at der ikke vil blive taget stilling til og analyseret på virksomheder i regnskabsklasse C-stor og D, herunder børsnoterede selskaber og andre Public Interest Entities (PIE). Det gælder ligeledes uafhængighedsreglerne for PIE-virksomheder, partnerrotation, begrænsning i levering af ydelser og øget dokumentationspligt. Disse regler har karakter af særregulering og er ikke direkte at sammenligne med de krav, der gælder for SMV-segmentet. Der vil i det teoretiske og juridiske fundament ligeledes udelukkende blive foretaget en gennemgang af de gældende regler for SMV-segmentet og virksomhederne herunder. Dertil skal det dog nævnes, at der i specialet ikke er fokuseret på de muligt nye kommende regler vedrørende "audit for SMV", og denne mulige udvikling i lovgivningen.

Revisorloven og code of ethics er endvidere meget omfattende og omhandler lange, komplekse regelsæt, hvilket også medfører en afgrænsning i de gennemgåede regler i specialet. Der er endvidere foretaget afgrænsning af uafhængighedsteorier, hvor det er valgt at fokusere på Mautz & Sharaf, David Flint samt Pratt & Van Persuem.

Det skal desuden påpeges at det er valgt ikke at inddrage erklæringsopgaver relateret til bæredygtighedsrapportering herunder CSR, ESG og CSRD. Der vil derfor ikke blive foretaget teoretisk gennemgang eller analyse vedrørende de særskilte reguleringer og fortolkninger, som adskiller sig fra den klassiske finansielle revision og de mulige udfordringer vedrørende uafhængighed.

2. Metodisk afsnit

2.1 Metode

Formålet med dette afsnit er at redegøre for de metodiske valg, som ligger til grund for specialet, samt skabe en gennemsigtighed i forhold til den fremgangsmåde, der er anvendt. Metoden danner således grundlag for den efterfølgende analyse.

Specialet kombinerer en kvalitativ tilgang med juridisk og teoretisk analyse. Den overordnede metodiske tilgang kan karakteriseres som abduktiv. Årsagen til, at der arbejdes abduktivt, skyldes at specialet veksler mellem teori og empiri. Der arbejdes med teori i form af både klassiske og nyere uafhængighedsteorier. Dette er med til at skabe et udgangspunkt for problemforståelsen og interviewspørgsmålene. På samme tid bruges empiren fra interviewene til at udfordre og nuancere teorien. Kombinationen mellem teori og empiri vil skabe en dynamisk proces, hvor der testes den allerede eksisterende teori, men på samme tid åbnes der op for nye fortolkninger af revisors uafhængighed i praksis.

Den abduktive tilgang er herudover valgt, fordi revisors uafhængighed ikke kan reduceres til en objektiv størrelse, der entydigt kan fastlægges gennem lovgivning eller teoretiske udsagn. Uafhængighed er i høj grad et spørgsmål om fortolkning, subjektiv vurdering og professionel dømmekraft. Det er ensbetydende med, at begrebet uafhængighed indeholder gråzoner, hvor forskellige revisorer kan drage forskellige konklusioner, selv når de står i sammenlignelige situationer. Ved at undersøge disse forskelle mellem teori, jura og praksis, vil specialet være med til at afdække, hvordan revisors rolle balanceres mellem formelle regler og praktiske hensyn.

Det centrale metodiske valg har været at anvende kvalitative interviews frem for kvantitative metoder. Såfremt der var valgt en kvantitativ metode, ville der have været mulighed for at afdække de generelle tendenser. Den kvalitative metode giver derimod muligheden for at udforske, hvordan uafhængigheden opleves og fortolkes af den enkelte partner. Valget af den kvalitative metode understøtter specialets fokus på gråzoner, idet der er fokus på subjektive vurderinger og individu-

elle erfaringer. Det vurderes, at det ville være væsentligt sværere at indfange de subjektive vurderinger og individuelle erfaringer i et spørgeskema. Interviewene er derfor valgt på baggrund af, at det vurderes, som den mest egnede metode til opnå dybere forståelse for partnernes perspektiver.

Der er dog på samme tid taget højde for, at interviewpersonernes udsagn ikke kan generaliseres til hele branchen. Interviewpersonernes svar giver derimod et indblik i de forskellige måder, der er at forstå og håndtere uafhængighed på. For at styrke analysens validitet bliver interviewdataene koblet op på teori og jura.

Samlet vil denne kombination af kilder og metoder give en helhedsforståelse af revisors uafhængighed. Et rent teoretisk eller juridisk studie vil ikke kunne indfange de praktiske dilemmaer, der kan opstå i et møde med en kunde, ligesom et rent empirisk studie ville mangle den teoretiske baggrund. Det vurderes herfor at kombinationen af de tre spor, vil være medvirkende til, at der kommer bredde og dybde i analysen. Samt vil der blive skabt et solidt grundlag for at afdække de mulige gråzoner, som er i centrum for undersøgelsen.

2.2 Kildekritik

Kildekritikken indeholder både juridiske og empiriske kilder og har til formål at vurdere kildernes troværdighed, relevans samt begrænsninger.

I dette speciale er kildekritik en del af den foretagne metodiske refleksion, da undersøgelsen bygger på både skriftlige kilder og interviews. Der er ved vurderingen af de skriftlige kilder lagt vægt på afsenderens troværdighed, formål og eventuelle interessekonflikter. Der er herfor foretaget en vurdering af, om kilderne er aktuelle, relevante og repræsenterer forskellige perspektiver vedrørende uafhængighed.

Specialet bygger på flere forskellige skriftlige kilder og det er her nødvendigt at forholde sig til kildernes styrker og begrænsninger. Kilderne er både juridiske, teoretiske og empiriske.

De juridiske kilder omfatter lovgivning, bekendtgørelser og standarder der anses autoritative kilder. De er normative og indeholder ikke hvordan, reglerne faktisk opleves eller anvendes i praksis. Reglerne indeholder minimumskrav, og overlader derfor mange vurderinger til de enkelte revisors skøn.

Revisors uafhængighed er et område, der er reguleret af lovgivning og præget af praksis. Det er derfor nødvendigt at inddrage juridiske retskilder, som en del af specialet. De primære retskilder vil være følgende:

- Revisorloven, særligt § 16 og § 24, disse fastlægger revisors uafhængighed og rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant.
- Bekendtgørelse om revisors uafhængighed, som præciserer, hvordan trusler mod uafhængigheden skal identificeres, vurderes og håndteres.
- Praksis fra Revisornævnet, som belyser konkrete tilfælde, hvor uafhængighed er blevet vurderet og eventuelt tilsidesat.
- Internationale standarder (ISA'er) og etiske retningslinjer fra IESBA, som i stor udstrækning er implementeret i dansk ret og praksis.

Retskilderne anvendes på to niveauer igennem specialet. Disse benyttes først til redegørelsen af de gældende rammer, samt hvilke krav der stilles til revisorer, og hvordan uafhængighedsbegrebet er defineret. Dernæst benyttes det analytisk i forhold til vurderingen, af hvordan reglerne fungerer i praksis, samt hvordan de kan skabe åbninger for fortolkninger og gråzoner.

Risikoen her er derfor, at de juridiske kilder giver et mere entydigt billede, end hvad virkeligheden ville gøre. Det er endvidere væsentligt at fremhæve, at de juridiske kilder ikke i sig selv kan give et billede af revisorernes uafhængighed. Reglerne definerer udelukkende minimumskrav og overlader derfor flere vurderinger til revisors egen dømmekraft. Det er derfor relevant at kombinere retskilderne med de teoretiske perspektiver samt den empiriske data, så specialet kan afdække mulige forskelle mellem henholdsvis det formelle og det praktiske.

De teoretiske kilder indeholder perspektiver på revisors uafhængighed, og er udviklet af forskere i forskellige kontekster. Dette kan medføre, at der her er en forskel mellem de normative idealer og de reelle praktiske udfordringer. De forskellige teoretikere præsenterer endvidere forskellige baggrunde, hvilket kan medføre, at teorierne kan være præget af forfatterens egne forståelser og værdier.

De empiriske kilder omfatter de kvalitative interviews, som giver mulighed for at få indblik i interviewpersonenes personlige erfaringer og refleksioner, men samtidig er de præget af subjektivitet. Interviewpersonerne kan muligvis have en interesse i at fremstå professionelt og etiske bevidste, der kan medføre en bias i retning af mere "korrekte" svar. Der er her også foretaget en vurdering

af interviewpersonernes positioner og mulige interesser i relation til uafhængighed. Det anerkendes her, at interviewpersonerne kan være præget af deres organisatoriske rolle, erfaringer og strategiske hensyn. Der kan endvidere være forskelle i revisionshusenes kultur og interne retningslinjer, som kan præge svarene. Herudover kan også interviewerens rolle spille ind, da fortolkningen af udsagnene også indeholder en grad af subjektivitet. Der er derfor også arbejdet med at tage højde for mulige bias i både spørgsmål og fortolkning, og der er arbejdet aktivt med at sikre validitet og reliabilitet i analysen.

Disse udfordringer ved de empiriske kilder er forsøgt reduceret, ved at arbejde med en systematisk triangulering: empirien sammenholdes med teori og jura løbende, således at enkelttilfælde ikke tillægges for stor vægt.

2.3 Datagrundlaget

Det empiriske grundlag for specialet består af fire semistrukturerede interviews med partnere fra fire forskellige revisionskontorer, samt et interview med en independence-funktion. Interviewformen er valgt på baggrund af, dens mulighed for at udforske mere komplekse problemstillinger i dybden samt indfange nuancer i partners refleksioner, som der nødvendigvis ikke vil fremkomme gennem mere strukturerede metoder som spørgeskemaer.

Interviewpersonerne er:

- Allan Terp fra EY
- Jakob Dahl Jensen fra Beierholm
- Michael Madsen fra Grant Thornton
- Lars Danmark Baadsgaard Bruun fra Talmennesker
- Mie Vingaard & Anders Duedahl-Olesen fra EY Independence afdeling

Interviewpersonerne er strategisk udvalgte. Alle partnere er med mange års erfaring indenfor revisionsbranchen, hvilket er med til at sikre, at de har praktisk kendskab til uafhængighedsspørgsmål og de dilemmaer, der kan opstå i arbejdet med kunder. Valget af partnere frem for yngre medarbejdere eller mellemledere, er baseret på en vurdering af, at der vil blive opnået et mere erfaringsbaseret perspektiv. Det er ofte partneren, der skal træffe de endelige beslutninger i mere komplekse sager, samt er det oftest partneren, der har en længerevarende relation til f.eks. en mangeårig kunde. Det er desuden partneren, der oftest står for den kundeplejende del. Der er på samme tid udvalgt interviewpersoner fra forskellige revisionskontorer for at skabe en variation i baggrund, kultur og tilgang. Det er dermed også fire forskellige virksomheder, der repræsenteres.

Der er interviewpersoner fra et stort revisionshus, to mellemstore revisionshus og et mindre revisionshus. Det antages, at denne variation øger sandsynligheden for at identificere forskelle i, hvordan grænserne for uafhængighed anses. Datagrundlaget er yderligere udvidet med et interview med de to ansvarlige, der sidder i EY's independence-afdeling. Ved deres deltagelse bliver der tilføjet en mere overordnet og organisatorisk dimension til undersøgelsen. Modsat de øvrige interviewpersoner, der udtaler sig primært om deres individuelle erfaringer, bidrager respondenterne i en funktion, hvor uafhængigheden vurderes organisatorisk og principbaseret. De arbejder begge til dagligt med konkrete vurderinger af trusler, implementering af interne retningslinjer og sparing af kollegaer, der har tvivlsspørgsmål. Deres tilgang er baseret på en højere grad af standardisering og dokumentation, fremfor de øvrige respondenter, der er mere pragmatiske og erfaringsbaseret.

Interviewene er gennemført som semistrukturerede samtaler, hvor det er en interviewguide med åbne spørgsmål som danner grundlaget. Dette er med til at sikre en vis struktur og sammenlignelighed på tværs af interviewene. Det tillader på samme tid at kunne forfølge nye spor, som opstår naturligt under samtalen. Det vil ikke være muligt at forudsige, hvilket spor interviewet tager, når interviewguiden udarbejdes. Det er derfor vigtigt at have fleksibilitet i interviewet. Flexibiliteten er nemlig helt centralt, når emnet tager udgangspunkt i individuelle erfaringer og holdninger.

Selve interviewguiden, som fremgår i Bilag 1: Interviewguide er opbygget med fire hovedtemaer.

1. Partnernes forståelse af uafhængighed
2. Erfaringer med gråzoner
3. Personlige relationer og arbejdspladsens kultur
4. Fremtidsperspektiver og afgørelser

Alle interviewene er optaget og transskriberet. Transskriptionerne udgør det primære datamateriale, som efterfølgende er analyseret ved hjælp af tematisering af emnerne. De foretagne interviews og interviewguiden er vedlagt som bilag der kan ses i afsnit 11 på side 86.

2.3.1 Transskribering

Inden de forskellige interviews blev afholdt, var der taget en beslutning om, at transskriberingen skulle foretages kort tid efter afholdelsen. Årsagen hertil var at sikre, der var en klar hukommelse af de forskellige interviews, hvilket kunne understøtte en mere præcis og kontekstnær transskribering. Det vurderes, at en kort tidshorisont efter et interview bidrager med den bedst mulige

transskribering, der bidrager til at fastholde de nuancer og tonefaldet, der kan være svære at opfange ved senere gennemlytning.

Før alle optagelser er respondenterne blevet spurgt om, de gav samtykke til, interviewet blev optaget. Indledningsvist er der en kort intro af specialets tema og formål. Alle respondenterne afgav samtykke til, at interviewene måtte optages og transskriberes til brug i specialet.

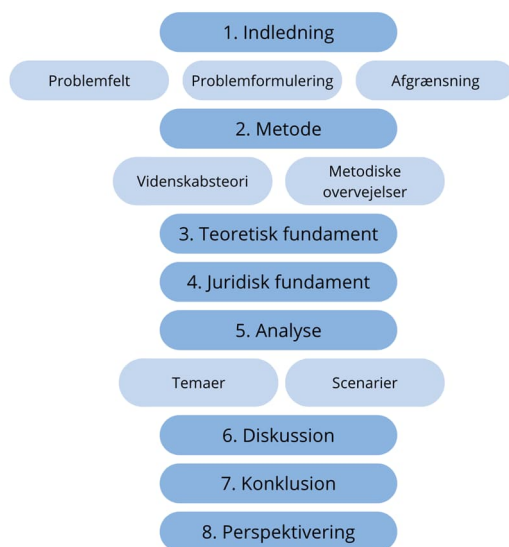
Der skal gøres opmærksom på følgende i transskriberingerne:

- Alle fyldord og støj er frasorteret
- Afbrudte sætninger, gentagelser og lignende er sorteret fra
- Overlap i tale, hvor det ikke har en betydning for analysen er frasorteret
- Der er på hvert bilag angivet, hvem respondenterne er, og hvem interviewererne er

Der er lagt vægt på i de forskellige interviews, at samtalen ikke er direkte efter interviewguiden. Under interviewene ligger der op til, at der sker en samtale igennem spørgsmålene, derved kommer der en mere flydende dialog om uafhængighed.

2.4 Struktur

Strukturen i specialet er tilrettelagt ud fra at skabe en logisk gennemgang fra problemstilling til konklusion, således læseren føres igennem de forskellige perspektiver på revisors uafhængighed trinvis.



Figur 1: Specialets struktur, egen tilvirkning

I indledningen præsenteres problemformuleringen og motivationen for specialets emne. Derefter følger et metodeafsnit, som synliggør fremgangsmåden for de underliggende arbejdsprocesser i specialets udarbejdelse.

Herefter kommer det teoretiske fundament, hvor forskellige teorier om uafhængighed præsenteres. I det teoretiske fundament præsenteres kendt uafhængighedsteori samt principal-agentteorien og forventningskløften. Dette foretages for at give et overblik til forståelsen af uafhængighed. Dette kan benyttes i det juridiske fundament som udgør det næste afsnit. Her vil lovgivning, standarder og praksis blive gennemgået, da dette danner rammen for de krav, der er til revisor.

I analysen vil der foretages kombinationer mellem det teoretiske, det juridiske samt interviews for at afdække, hvordan uafhængighed fungerer i praksis og hvor der opstår gråzoner. Disse interviews vil foretages på baggrund af at skabe indsigt i revisorens praktiske arbejde, og hvad der er vigtigt ved vurderingen af uafhængighed.

Diskussionen gennemgår de pointer, som er belyst gennem specialet, og sætter disse i perspektiv specielt i forhold til gråzonerne, der kan opstå. Det er endvidere særlig relevant at diskutere uafhængighed i forskellige kontekster, og hvordan perspektiverne er forskellige.

Specialet afsluttes med en samlet konklusion, hvor problemformuleringen vil blive besvaret, samt en perspektivering over hvordan specialet er afsluttet i forhold til antagelserne inden specialets start.

Strukturen medfører at der skabes en rød tråd gennem specialet og giver en logisk gennemgang fra teori til praksis. Derudover sikres der en balance mellem rammerne i lovgivning og den praktiske virkelighed, som er nødvendigt for at kunne belyse uafhængighed for revisorer og de gråzoner, der er i fokus for specialet.

3. Det teoretiske fundament

3.1 Uafhængighedsteori

Uafhængighed er en grundlæggende forudsætning for revisors arbejde og en central komponent i den tillid, som samfundet og regnskabsbrugere har til den finansielle rapportering. I takt med at revisionens rolle har udviklet sig fra en rent teknisk kontrolfunktion til en bredere samfundsmæssig institution, er der opstået et behov for en dybere forståelse af, hvad uafhængighed indebærer både i praksis og i teori.

3.1.1 Mautz og Sharaf

I *The Philosophy of Auditing* fra 1961 præsenterer Mautz og Sharaf en grundlæggende forståelse af revision som en samfundsmæssig funktion, hvor revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisors uafhængighed er et centralt element, som forfatterne betragter som en praktisk og en etisk nødvendighed. Begrundelsen for udgivelsen af bogen er at etablere en systematisk og teoretisk funderet forståelse af revision som en selvstændig disciplin. Dette skyldes at revisionsfaget på daværende tidspunkt var præget af pragmatiske og praktiske løsninger, og forfatterne var af den holdning, at der manglede en dybere refleksion over, hvad revision er, og hvorfor denne er vigtig for samfundet. De ønskede at give revisionen et teoretisk fundament, da de mente at styrken ligger i et teoretisk fundament for alle discipliner og at revision risikerede at miste sin faglige legitimitet, hvis ikke den blev forankret i teori. Dette er yderligere med baggrund i at revision indeholder filosofi, logik, psykologi, etik og kommunikation, som gør at revision bør forstås som en større helhed, og ikke blot en forlængelse af regnskabet (Mautz & Sharaf, 1961).

Mautz og Sharaf opstiller herudover otte revisionspostulater, hvoraf flere direkte relaterer sig til uafhængighed. Disse postulater danner en ramme for revisors professionelle adfærd og er forløbere til de nuværende revisionsstandards og lovgivning (Mautz & Sharaf, 1961, s. 42).

1. Finansielle oplysninger er verificerbare.
2. Det antages, at revisor og virksomhedens ledelse kan samarbejde uden at deres interesser nødvendigvis er i konflikt.
3. Revisor arbejder ud fra en antagelse om, at der ikke foreligger omfattende besvigelser eller uregelmæssigheder.
4. Et effektivt kontrolmiljø i virksomheden mindsker risikoen for fejl og svig.
5. En konsekvent anvendelse af anerkendte regnskabsprincipper fører til retvisende regnskaber.
6. Revisor kan antage, at historiske mønstre og forhold fortsætter, medmindre der er klare tegn på det modsatte.
7. Når revisor udtaler sig om regnskaber, sker det udelukkende i egenskab af sin professionelle funktion.
8. Revisorens rolle indebærer et ansvar for at opretholde høje etiske og faglige standarder.

Mautz og Sharaf mener, at revisor er uafhængige ved opfyldelse af disse postulater. Forfatterne benytter disse postulater, som nogle af de første teoretikere, og benytter disse i revisors nødvendige uafhængighed og etiske adfærd, samt til indsamling af dokumentation.

Mautz og Sharaf skelner mellem to former for uafhængighed: "independence of mind", som henviser til revisors evne til at danne en objektiv og upåvirket vurdering, og "independence in appearance", som handler om, hvordan revisors uafhængighed opfattes af omverdenen. Denne dobbelthed understreger, at tilliden til revisors arbejde ikke alene afhænger af faktisk uafhængighed, men også den offentlige perception heraf.

I deres begreb "independence of mind" ligger en grundlæggende forudsætning om, at revisor skal være uafhængig i hele revisionsprocessen, fra planlægning til rapportering. Dette tager udgangspunkt i, at revisor skal kunne tilrettelægge sin revision uden at lade sig påvirke af klientens interesser. Derudover skal revisor kunne undersøge og indsamle alle relevante og tilgængelige informationer, hvor virksomheden ikke ekskluderer eller begrænser revisors arbejde på anden måde. Dernæst understreger de vigtigheden af, at revisor har en rapporteringsuafhængighed, da revisors erklæring skal være et resultat af en selvstændig og uforstyrret vurdering, som er i offentlighedens interesse. Det er ikke nok at være uafhængig i én del af processen, dette skal være igennem hele processen (Mautz & Sharaf, 1961, s. 204-207).

De beskriver, at revisors troværdighed afhænger af, at offentligheden har tillid til, at revisor handler objektivt og uden interessekonflikter, dette er uanset om der faktisk er en påvirkning eller ej. Det svarer til den moderne forståelse af "independence in appearance", som handler om, hvordan revisors uafhængighed opfattes af eksterne interessenter, og ikke kun om den faktiske professionelle uafhængighed.

Dette medfører at Mautz og Sharaf vurderer, at revisor skal frasige sig opgaver, hvor det ikke er muligt at udfører alle tre dele af processen uden indblanding fra virksomheden eller forpligtelser overfor virksomheden. Endvidere vurderer Mautz og Sharaf, at det er vigtigt, hvordan offentligheden anser revisors uafhængighed, dette er i nutiden anset som en velinformeret tredjemand (Mautz & Sharaf, 1961, s. 10-17).

Ved at integrere de filosofiske og metodologiske principper i forståelsen af revisors uafhængighed, kommer Mautz og Sharaf med en teoretisk ramme, som fortsat er relevant i den nuværende revisions-praksis.

Mautz og Sharaf ser uafhængighed som en moralsk og professionel forpligtelse, der er uløseligt forbundet med revisors identitet og funktion. De konkluderer at uden uafhængighed i både tanke og fremtoning, kan revisor ikke opfylde sin samfundsmæssige rolle.

3.1.2 David Flint

David Flint udgiver i 1988 bogen "Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction", hvor han gennemgår sine tanker og kommer med egne postulater vedrørende revision.

David Flint videreudvikler og moderniserer Mautz og Sharafs klassiske revisionsfilosofi ved at placere revisionen i en større samfundsmæssig kontekst. Flint udvider fra independence of mind and in appearance til også at kigge på revisionens rolle som en mekanisme til at sikre ansvarlighed i samfundet, (Flint, 1988). Flint påpeger hertil;

- At den primære betingelse for revision er, at der enten er:
 - o Et ansvarsforhold mellem to eller flere parter, hvor i hvert fald en af parterne har pligt til at udvise adfærd der er ansvarlig over for andre involveret parter.
 - o At der er et behov for en etableret pålidelig og troværdig information fra den ene part over for de andre parter.
 - o At der er en offentlig interesse og et ansvar overfor offentligheden, eller et behov for at fremvise informationer der er retvisende og som vil kunne påvirke regnskabsbruger.
- At kendetegnet der er væsentligst for revisionen er dens uafhængighed og frihed til at kunne undersøge og rapportere frit.
- Der skal kunne ske verifikation af indholdet fra revisionen.
- Der skal være standarder vedrørende adfærd, udførsel af revision og kvalitet, som gør at der kan sammenlignes ud fra fastsatte kriterier.
- Kommunikationen skal være klar og transparent vedrørende væsentlige finansielle og ikke finansielle opgørelser samt skal det tilhørende data give troværdighed.
- Revision har økonomiske og sociale fordele.

Flint påpeger en filosofisk og samfundsorienteret tilgang til revision, hvor han argumenterer for, at revisionens eksistensberettigelse udspringer af dens rolle som en tillidsskabende funktion i samfundet. Flint ser revision som en institution, der bidrager til at opretholde gennemsigtighed, ansvarlighed og effektivitet i økonomiske systemer. Dette bidrager til, at Flint udvider Mautz og Sharafs teori, da Flint også inddrager revisors kompetencer, væsentlighedsniveau, rapportering af

finansielle og ikke-finansielle opgørelser samt behovet for standarder og kvalitetskontrol (Flint, 1988, s. 11).

Revisionens nødvendighed begrundes af Flint, med dennes evne til at kunne fungere som en uafhængig kontrolmekanisme, der verificerer information, som ellers ville være præget af usikkerhed. Dette er nødvendigt i en verden, hvor regnskabsbrugere ikke har direkte adgang til virksomhedernes interne forhold. Der giver revisionen en form for garanti for informationskvalitet. Dette understreger Flint, kun kan ske hvis revisor er uafhængig. Flint mener endvidere, at revisorer skal anses som en autoritet, hvorfor det også er væsentligt, at de skal have et højt niveau af viden og færdigheder (Flint, 1988, s. 48-50). Han understreger endvidere, at en revisor er en specialist, og at denne skal have en bred viden om problemstillinger for at kunne benytte sin specialiserede kompetencer i den rette kontekst. Revisor skal altså være kritisk i sine observationer men ikke nødvendigvis opsøgende. Denne balance mener Flint kræver en høj grad af professionel skepsis, etisk integritet og dømmekraft, som han anser værende en del af uafhængighedsbegrebet.

I Flint's teori er uafhængighed tæt knyttet til revisors erklæringsarbejde. Han påpeger, i lighed med Mautz og Sharaf, at der ved revision ikke må sættes spørgsmålstegn ved revisors uafhængighed, men han accepterer at der kan være forskellige grader af uafhængighed. Jo højere grad af sikkerhed en erklæring indebærer, desto større krav stilles der til revisors uafhængighed. Flint understreger, at uafhængighed er en forudsætning for at kunne afgive en troværdig og valid erklæring, især ved revision og review. Flint påpeger at der er 5 væsentlige omstændigheder, som kan påvirke revisors uafhængighed (Flint, 1988, s. 55+63):

- Økonomisk interesse; Enhver form for økonomisk afhængighed – f.eks. ejerandele, lån eller betydelige honorarer – kan kompromittere revisors evne til at agere objektivt.
- Personlige egenskaber; Hvorvidt revisor har den rette etik og moral.
- Personlige relationer; Familiære eller nære personlige forbindelser til klientens ledelse eller ansatte kan påvirke revisors dømmekraft.
- Frihed til frit at kunne undersøge og rapportere: Hindringer for at revisor kan undersøge og rapportere frit uden indblanding fra andre parter.
- Langvarige klientforhold: Langvarige relationer mellem revisor og klient kan føre til fortrolighed og manglende professionel skepsis.

I dansk praksis afspejles Flint's teori i den principbaserede tilgang til uafhængighed, som findes i revisorlovgivningen og bekendtgørelser. Revisor skal selv vurdere og dokumentere sin uafhængighed ved hver erklæringsopgave, og der opereres med trusler og sikkerhedsforanstaltninger – præcis som Flint foreslår.

Dertil forslår Flint et system, der er tilnærmelsesvist ens med det danske system, hvor revisorer skal være godkendt af Erhvervsstyrelsen for at må revidere regnskaber og er underlagt kvalitetskontrol (Flint, 1988, s. 50-52). Dertil kommer også Revisornævnet, som har mulighed for at sanktionere revisorer, der ikke lever op til kravene. Dette er i lighed med Flint, der forslår et sanktions-system mod revisorer, der bryder sin uafhængighed og forsømmer sit arbejde. Flint mener, at dette vil fastholde offentlighedens tro på, at revisorer er uafhængige.

3.1.3 Pratt og Van Peursem

Pratt og Van Peursem har i 1993 skrevet artiklen Towards a Conceptual Framework for Auditing, hvor de bygger videre på de tidligere uafhængighedsteorier. De argumenterer for, at revision som fagområde mangler en samlet og eksplicit konceptuel ramme, der kan forene teori, praksis og standardudvikling. De fremhæver, at revisionens kompleksitet og samfundsmæssige betydning nødvendiggør en mere systematisk tilgang til, hvordan begreber som revisionsrisiko, materialitet, professionel skepsis og dømmekraft forstås og anvendes.

Fælles for alle tre teoretikere er en erkendelse af, at revision ikke kun handler om procedurer, men om formål, ansvar og tillid. Hvor Mautz og Sharaf lagde det filosofiske fundament, og Flint udvidede det med samfundsperspektiver, forsøger Pratt og Van Peursem at skabe en bro mellem teori og praksis, som kan anvendes af både standardudviklere og praktikere. Dette er også på baggrund af, at Pratt og Van Peursem mener, at offentligheden skal have tro på revisors kompetencer. Det er således ikke nok, at revisor er uafhængig til at udføre revisionen, men også at offentligheden har opfattelsen af, at revisor er kompetent til at kunne udføre opgaven (Van Peursem & Pratt, 1993, s. 9-11).

Pratt og Van Peursem anerkender, at revisors uafhængighed ikke alene kan sikres gennem formelle regler og strukturer. I deres konceptuelle ramme fremhæver de, at uafhængighed ofte befinder sig i et rum, hvor revisors dømmekraft og vurderinger i forskellige kontekster spiller en afgørende rolle. Dette åbner op for gråzoner, hvor det ikke nødvendigvis er klart, om revisors uafhængighed er kompromitteret.

De peger på, at sådanne gråzoner typisk opstår i situationer, hvor:

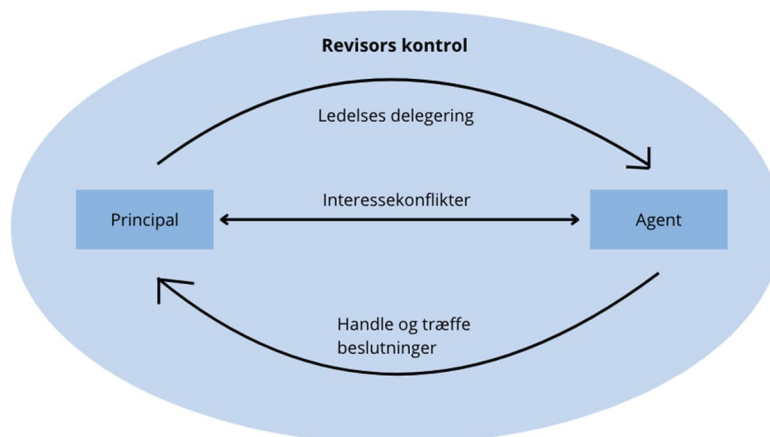
- Revisor har haft en rådgivende rolle, som kan skabe selvrevision.
- Der eksisterer langvarige klientrelationer, som kan føre til fortrolighed.
- Revisor modtager væsentlige honorarer fra én klient, hvilket kan skabe økonomisk afhængighed.
- Der er uklare grænser mellem professionel skepsis og tillid til ledelsen.

I stedet for at foreslå strenge regler, argumenterer Pratt og Van Peursem for, at der bør udvikles en begrebsramme, der kan hjælpe revisor med at navigere i disse gråzoner. De fremhæver hertil, at begreber som revisionsrisiko, materialitet og professionel dømmekraft bør være i centrum når der foretages en vurdering af uafhængighed. Disse begreber kan fungere som værktøjer, der understøtter revisors beslutninger i komplekse situationer der også kan være tvetydige. Pratt og Van Peursem tager endvidere højde for, at revisor kun er et menneske, og at der herfor også kan forekomme menneskelige fejl, som ikke kan udelukkes (Van Peursem & Pratt, 1993).

Deres tilgang lægger altså vægt på, at uafhængighed ikke kun er et juridisk krav, men også en professionel og etisk vurdering, som kræver refleksion og dokumentation. Dette perspektiv harmonerer med Flint's syn på uafhængighed som en mental og moralsk tilstand, og med Mautz og Sharafs idé om, at uafhængighed skal vurderes af en velinformeret tredjepart.

3.2 Agent-principal teori

Agent-principalteorien er en økonomisk og organisatorisk teori, der beskriver forholdet mellem to parter; Principal: Den, der delegerer en opgave (f.eks. en ejer eller anden interessent), Agent; Den, der udfører opgaven på vegne af principalen (f.eks. en leder eller regnskabschef).



Figur 2: Agent-principal teori, egen tilvirkning

Teorien bygger på, at der kan opstå interessekonflikter og informationsasymmetri mellem principal og agent, samt at der i virksomhederne er et toleddet hierarki. Agenten har typisk mere viden om den daglige drift, mens principalen ikke har fuld indsigt og derfor må stole på agentens rapportering. Dette skaber et behov for kontrol mekanismer, som skal sikre, at agenten handler i principalens interesse. I SMV-virksomheder vil ejer og leder ofte være den samme person, disse vil således kunne anses som agenten. Dertil kommer principalen som kunne være interessenter, f.eks. banker, leverandører eller offentlige instanser.

Agenten vil ikke nødvendigvis arbejde i samme interesse som principalen, når regnskabet skal aflægges. Dette skyldes, at agenten kan have egne interesser, som kan påvirke virksomhedens finansielle rapporteringer. Dette kan være på baggrund af flere forskellige faktorer. En faktor kan være aflønning baseret på præsentationer f.eks. årets resultat, udvikling aktiekurser, vækst i virksomheden. Dette vil kunne medføre, at agenten kan have interesse i at påvirke resultatet for virksomheden. I forbindelse med en aflæggelse af et regnskab kan agenten altså have interesse i, at overdrive indtjeningen, værdiansætte aktiver for højt, underdrive nedskrivninger eller hensættelser til tab.

Revisor fungerer som en uafhængig tredje part, der verificerer den information, som agenten (ledelsen) giver til principalen (interessenterne). Dette reducerer altså muligt misvisende information, og som øger troværdigheden af regnskabet. Revisionen foretager endvidere gennemgang af virksomhedens finansielle data ved regnskabet, og bliver herved principalens forsikring for at årsrapporten er uden væsentlige fejlinformationer, og dermed giver et retvisende billede af virksomhedens finansielle status.

Agent-principal-teorien understøtter endvidere behovet for revisors uafhængighed. Hvis revisoren ikke er uafhængig, kan vedkommende blive påvirket af agentens interesser og dermed underminere sin rolle som tillidsformidler. Dette skyldes, at principalen skal have troværdighed til de aflagte regnskaber og informationerne heri. Revisionen medfører altså at den informationsasymmetri mellem virksomhedens ledelse/ejere og dens interessenter minimeres. Revisionen af regnskabet kan ligeledes være med til at mindske risikoen for, at ledelsen foretager overdrivelse eller svig ved aflæggelse af regnskabet. Dette skaber endvidere tillid til de øvrige regnskabsbrugere, som er et andet centralt element i denne teori set ud fra de samfundsmæssige perspektiver.

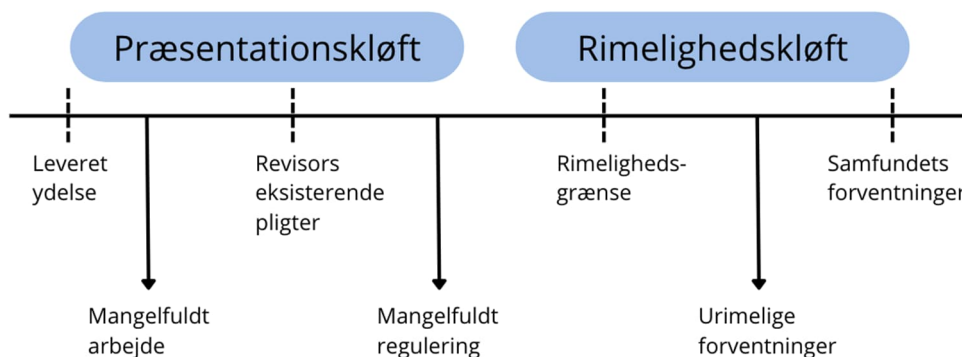
Det er altså nødvendigt for principalen at foretage sikkerhedsforanstaltninger i virksomheden, da det antages, at agenten ikke udelukkende handler efter principalens interesse. En sikkerhedsforanstaltning vil her kunne være revision, da dette betyder, at der foretages kontrol af hvorvidt

ledelsen rapporterer de korrekte finansielle data. Dette medfører, at revisors rolle kan være af væsentlig betydning på baggrund af de forskellige interesser hos principal og agenten.

3.3 Forventningskløften

Forventningskløften i revision refererer til forskellen mellem hvad offentligheden og regnskabsbruger forventer, at revisor skal gøre mod hvad, revisor faktisk er forpligtet til og i stand til at gøre i henhold til lovgivning, standarder og professionel praksis (FSR, Professionsetik for revisorer, 2007, s. 14).

Foreningen for statsautoriserede revisorer (FSR) beskriver forventningskløften således: *"For at opretholde tilliden til revisor er det vigtigt, at offentligheden har viden om revisors arbejde. Forventningskløften opstår på grund af uoverensstemmelser mellem det, offentligheden forventer, revisor udfører, og det, revisor skal udføre for at leve op til god tidssvarende skik. Hvis de forventninger, der er til revisors arbejde, er urimelige eller uberettigede, vil det undergrave revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, selvom revisor leverer en professionel ydelse."* (FSR, Professionsetik for revisorer, 2007).



Figur 3: Forventningskløften, egen tilvirkning

Forventningskløften kan deles i to dele. Først og fremmest præsentationskløften, som er den forskel der ligger i hvad, revisor bør gøre ifølge professionelle standarder, og hvad offentligheden tror, at revisor gør. Denne kløft opstår også på baggrund af, at der kan være mangelfulde standarder eller mangelfuldt arbejde fra revisor. Dernæst kommer rimelighedskløften der beskriver, at offentligheden ofte forventer, at revisor opdager og rapporterer alle fejl, svig og uregelmæssigheder. I praksis er revision baseret på stikprøver og risikovurdering, og revisor kan ikke garantere, at alle fejl opdages.

Forventningskløften kan sammenkobles med uafhængighed i den sammenhæng, at revisor også ved uafhængighed skal tænke over, hvad offentligheden forventer af det udførte arbejde eller af hvilken udstråling revisor skal have. Der kan her være væsentlige forskelle på det udførte arbejde og forventningen hertil. Der er væsentlige forskelle i kløften alt afhængigt af hvem, regnskabsbruger er, og hvad de forventer af revisor. Der vil dog kunne opstå et ulige forhold mellem revisors uafhængighed og forventningskløften. Bent Warming-Rasmussen har foretaget en undersøgelse med følgende spørgsmål: *"Det må forventes, at den statsautoriserede revisor har retten til at fastlægge den regnskabsmæssige behandling af selskabets økonomiske transaktioner"* (Warming-Rasmussen, 1990). Til dette svarer 48% af "aktionærer" og 46% af "journalisterne", at de er enige. Dette vil dog påvirke revisors uafhængighed, såfremt revisor ville skulle fastlægge den regnskabsmæssige behandling af alle transaktioner, da dette vil være selvrevision af de ledelsesmæssige beslutninger. Revisor kan derfor i dette tilfælde ikke opretholde at mindske forventningskløften, da revisor så vil gå på kompromis med dennes uafhængighed. Det vil dog her være væsentligst, at revisor ikke går på kompromis med sin uafhængighed.

Når der tales om forventningskløften, vil dette også kunne kobles i forhold til uafhængighed på den måde, at offentligheden har en vis forventning eller formodning om, at revisor er uafhængig når denne er tredjemand. Der vil her kunne opstå en kløft, mellem hvad offentligheden forventer af revisors uafhængighed, og hvad der faktisk arbejdes med i virkeligheden, herunder hvor tætte revisor og virksomhedsejer eller ledelse reelt bliver i et samarbejde.

4. Det juridiske fundament

4.1 Revisors arbejde

Revisorer afgiver forskellige typer af erklæringer, som kan opdeles i erklæringer med og uden sikkerhed. Disse erklæringstyper adskiller sig både i formål, metode og krav til uafhængighed, og udgør derfor et centralt element i vurderingen af revisors uafhængighed.

4.1.1 Erklæringer med sikkerhed

Erklæringer med sikkerhed udgør en central del af revisors arbejde og er reguleret af revisorloven og erklæringsbekendtgørelsen (Retsinformation, u.d.). Erklæringerne med sikkerhed har til formål at øge troværdigheden af den information, som revisor vurderer, der er behov for sikkerhed omkring. Disse erklæringer er oftest rettet mod de eksterne brugere, der har behov for sikkerheden omkring bestemte regnskabsoplysninger.

Der findes to hovedtyper af erklæringer med sikkerhed:

- Revision som giver en høj grad af sikkerhed. Revisor udtrykker ved denne erklæringstype, en positiv konklusion om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede.
- Review og udvidet gennemgang som giver en begrænset sikkerhed. Revisor udtrykker her en positiv konklusion, dette betyder at der ikke er fundet forhold, som giver anledning til at tro, at regnskabet ikke er retvisende.

Revisor skal ved erklæringer med sikkerhed vurdere og dokumentere sin uafhængighed i forhold til den enkelte klient.

Der er endvidere i dansk praksis, særlige krav til erklæringer med sikkerhed, herunder at disse kun må afgives af godkendte revisorer, og at disse er underlagt kvalitetskontrol og tilsyn fra Erhvervsstyrelsen og Revisornævnet.

Erklæringer med sikkerhed er typisk anvendt ved årsregnskaber, tilskudsregnskaber, skatteopgørelser og andre finansielle rapporter, hvor der er behov for en uafhængig vurdering. Uafhængighed er her ikke udelukkende en formel egenskab, men også en forudsætning for, at erklæringen har en værdi for regnskabsbrugerne.

4.1.2 Erklæringer uden sikkerhed

Erklæringer uden sikkerhed adskiller sig fra erklæringer med sikkerhed ved, at revisor ikke udtrykker en konklusion om rigtigheden af den præsenterede information (Retsinformation, u.d.). Disse erklæringer er typisk rettet mod klienten selv og har ikke til formål at skabe tillid hos eksterne brugere.

De mest almindelige erklæringstyper uden sikkerhed er;

- Assistance hvor revisor hjælper med at opstille regnskabet i overensstemmelse med lovgivningen, men ikke foretager en verifikation af oplysningerne i regnskabet.
- Aftalte arbejdshandlinger hvor revisor udfører specifikke handlinger, som er aftalt med klienten, og rapporterer på disse resultater uden at drage en konklusion om resultaterne.

Revisor er ikke forpligtet til at være uafhængig, men skal oplyse, hvis vedkommende ikke er det, ved erklæringer uden sikkerhed.

Disse erklæringer uden sikkerhed kan bidrage til forventningskløften, da regnskabsbrugere ofte tror, at revisor har kontrolleret oplysningerne. Det er ved disse erklæringer derfor vigtigt, at revisor kommunikerer klart om erklæringens indhold og begrænsninger.

4.2 Revisorloven

En af de mest fundamentale lovgivninger for revisorer og revisionsvirksomheder er revisorloven. Revisorloven er med til at fastsætte rammerne og betingelserne for godkendelse samt registrering af revisorerne. Revisorloven sætter rammerne for vilkårene for udførsel af revisors opgaver, såsom erklæringsopgaver mv., samt regler om offentligt tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Fuchsel, Jensen, Langsted, Olsen, & Samuelsen, 2018, s. 11). Det er Erhvervsstyrelsen, der har ansvaret for at loven bliver håndhævet, og Erhvervsstyrelsen har yderligere sendt en række bekendtgørelser ud, der uddyber og præcisere revisorlovens bestemmelser. Det er ensbetydende med, at Erhvervsstyrelsen er ansvarlige for det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder. Dette tilsyn omfatter, at Erhvervsstyrelsen skal foretage kvalitetskontroller af revisionsvirksomheder, styrelsen kan tilmed iværksætte undersøgelser for at påse om, revisorloven overholdes (Erhvervsstyrelsen, Erhvervsstyrelsen, 2025).

4.2.1 Offentlighedens tillidsrepræsentant

Revisor skal agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette er en af de mest centrale funktioner i den moderne revisionspraksis. Det bliver konkretiseret i RL §16, stk. 1, hvor det direkte fremgår at *"revisor er offentligheds tillidsrepræsentant under udførsel af opgaver under RL § 1, stk. 2."* Dette indebærer, at revisor ikke alene skal varetage klientens interesser, men også tage hensyn til de bredere samfundsmæssige og økonomiske konsekvenser af sit arbejde.

Det er påkrævet, at revisor skal vise hensyn til virksomhedens omverden, det kan f.eks. være banken, myndigheder, ansatte, investorer eller kreditorer. Virksomhedens interesser kan have en anden interesse sammenlignet med virksomhedens ledelse. Denne rolle er tæt knyttet til agent-principal-teorien, hvor revisor fungerer som en uafhængig tredjepart, der skal reducere informations-asymmetri mellem virksomhedens ledelse (agent) og dens interesser (principal).

I denne kontekst bliver uafhængighed ikke blot en teknisk egenskab, men en etisk og professionel forpligtelse, som skal sikre, at revisor ikke favorisere én interessentgruppe frem for en anden (Tinten, Andersen, Frandsen, Larsen, & Voldberg, 2019, s. 163). David Flint understreger, at revisor skal udvise integritet og dømmekraft, og at uafhængighed er en forudsætning for, at revisor kan fungere som offentlighedens tillidsrepræsentant (Flint, 1988). Mautz og Sharaf påpeger endvidere, at revisors uafhængighed skal vurderes af en "velinformeret tredjepart", hvilket understreger betydningen af både faktisk og opfattet uafhængighed (Mautz & Sharaf, 1961).

At være offentlighedens tillidsrepræsentant kræver, at revisor balancerer sin rolle som fagperson, kontrolinstans og samfundsaktør. Det handler ikke kun om at følge regler, men om at udvise integritet, uafhængighed og ansvarlighed i alle aspekter af arbejdet.

4.2.2 God revisorskik

Der er i den nuværende revisorlov ingen specifikke paragraffer om etik, men revisorloven omtaler i stedet for god revisorskik. Revisoren skal udføre sine opgaver i overensstemmelse med god revisorskik. Dette omhandler revisorloven §16. I denne paragraf beskrives der, at revisor altid skal have en vis objektivitet. Selve dette begreb er et ældre begreb, som blev tilføjet til lov om statsautoriserede revisorer ved en lovændring tilbage i 1984. Den nye lovændring erstattede herfor begrebet "god revisionsskik". Det betød derfor, at revisionsvirksomhederne ikke længere kunne nøjes med at efterleve god revisionsskik, men at de også skulle efterleve god revisorskik (Tinten, Andersen, Frandsen, Larsen, & Voldberg, 2019, s. 163).

De etiske retningslinjer er udformet med henblik på, at revisorers autoritet og omdømme fastholdes (FSR, Revisors uafhængighed - en forudsætning for troværdighed, 1996, s. 7). Det betyder, at revisor først og fremmest skal efterleve den adfærd, som "den gode og omhyggelige samt fagligt kompetente revisor udviser", herunder skal revisor arbejde med nøjagtighed og hurtighed. Revisor skal dog ikke udføre sine opgaver hurtigere, end opgavens kompleksitet tillader (Tinten, Andersen, Frandsen, Larsen, & Voldberg, 2019, s. 164).

Revisor skal overholde en række krav for at efterleve god revisor skik:

1. Lovgivning indenfor det givne område – inkl. bekendtgørelser.
2. Revisionsbranchens standarder. Herunder etiske retningslinjer og vejledninger.
3. Retningslinjer udledt af responsa fra responsudvalget.
4. Retningslinjer udledt af nævnskendelser.
5. Retningslinjer udledt af domspraksis.

4.2.3 Etiske principper for revisor

Siden vedtagelsen af revisorloven i 2008 har fem grundlæggende etiske principper været fastlagt i § 16, som følge af implementeringen af det 8. EU-direktiv. I 2014 blev direktivet ændret. Dette medførte en opdatering af revisorlovens § 16, hvor et sjette princip blev tilføjet. Det nyeste princip er: professionel skepsis. Det er dog ikke et selvstændigt princip. Det skal supplere de 5 grundprincipper. Disse principper udgør det etiske fundament for revisors virke og fungerer som retningslinjer i situationer, hvor der ikke findes entydige svar på, hvad der er korrekt eller passende adfærd.

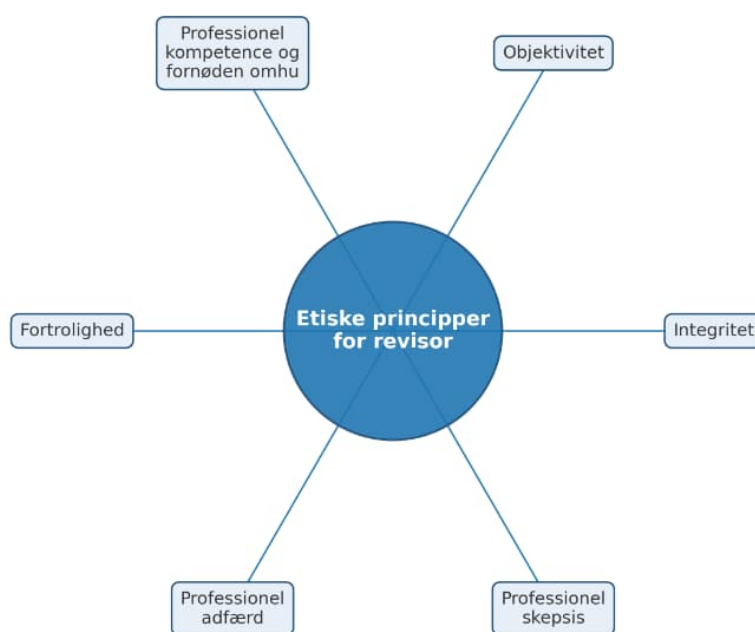
Disse principper danner udgangspunkt for de nationale adfærdsregler, der hertil inddrager lokal kultur og lovgivning. Principperne kan kun fraviges, såfremt der er strammere lokale regler.

Det er derfor nødvendigt, at revisor udvikler en stærk etisk dømmekraft, som kan anvendes i praksis, når komplekse og værdiladede beslutninger skal træffes.

De seks etiske principper, som fremgår af revisorlovens § 16, er:

- Professionel skepsis
- Integritet
- Objektivitet
- Fortrolighed
- Professionel adfærd
- Professionel kompetence og fornøden omhu.

Principperne er ikke blot lovbestemte, men også internationalt anerkendte og indgår som centrale elementer i de globale etiske standarder for revisorer, herunder dem der er udstedt af IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants (Kiertzner, 2022, s. 61).



Figur 4: Fem eller (seks?) globale principper

4.2.3.1 Integritet

Integritet er et grundlæggende etisk princip for revisorer og indebærer, at revisor skal være i stand til at tilsidesætte egne personlige præferencer og undlade enhver form for forskelsbehandling

uanset årsag. Revisor skal til enhver tid handle retfærdigt og udføre sit arbejde i overensstemmelse med gældende krav og standarder.

Integritet forudsætter, at revisor bevarer sin uafhængighed og professionelle dømmekraft, også i situationer hvor der kan opstå interessekonflikter. Det er særligt vigtigt, at revisor formår at balancere hensynet til klientens interesser med hensynet til offentligheden, da revisor i sin rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant skal sikre, at erklæringer afgives objektivt og troværdigt – uanset at det er klienten, der betaler for revisors ydelser (Kiertzner, 2022, s. 62-63).

4.2.3.2 Objektivitet

Objektivitet udgør et centralt princip i opretholdelsen af tillid og troværdighed, som er fundamentale for revisionsprofessionen. For at bevare denne troværdighed forudsættes det, at revisor både besidder og praktiserer objektivitet som en integreret personlig egenskab. Det indebærer, at revisor ikke må udvise forudindtagethed, indgå i interessekonflikter eller lade sig påvirke af eksterne faktorer. I modsat fald vil revisors professionelle og forretningsmæssige dømmekraft kunne kompromitteres, hvilket medfører tab af troværdighed. Objektivitet er derfor et afgørende element i relation til spørgsmål om revisors uafhængighed (Kiertzner, 2022, s. 63).

4.2.3.3 Professionel kompetence og fornøden omhu

Professionel kompetence og fornøden omhu udgør et fundamentalt princip inden for god revisorskik. Dette princip indebærer, at revisor har en vedvarende forpligtelse til at vedligeholde og udvikle sine faglige kvalifikationer, således at kunden til enhver tid modtager en professionel og kvalificeret ydelse. Dette forudsætter, at revisor kontinuerligt holder sig ajour med udviklingen i lovgivning, faglige standarder og metodiske tilgange. Det kræver på samme tid, at revisor udviser den fornødne omhyggelighed og handler i overensstemmelse med gældende professionelle normer.

En central del af dette princip er, at revisor alene bør påtage sig opgaver, hvor den nødvendige ekspertise er til stede. Det kan være enten personligt eller gennem samarbejde med kolleger og eksterne specialister. Det forudsætter, at revisor løbende er selvkritisk i vurderingen af egne kompetencer og en erkendelse af, hvornår en opgave bør afvises, hvis de faglige forudsætninger ikke er opfyldt. For at understøtte dette krav er revisor underlagt både formelle uddannelses- og efteruddannelseskrav samt krav om praktisk erfaring, der samlet sikrer en høj professionel standard (Kiertzner, 2022, s. 63-65).

4.2.3.4 Fortrolighed

Fortrolighed udgør et centralt etisk princip i revisionsbranchen, og det indebærer en pligt til at beskytte de informationer, som revisor modtager i forbindelse med sit professionelle og forretningsmæssige virke. Revisor må ikke formidle sådanne oplysninger videre til tredjemand, hvis der ikke er udtrykkeligt samtykke fra kunden, eller hvis der er juridisk eller professionel ret eller pligt til at gøre det.

Fortrolighed bidrager væsentligt til revisors troværdighed og status som en betroet professionel kompetence. Det ville være vanskeligt for revisor at opretholde den nødvendige tillid hos både kunder og samfundet, hvis revisor ikke skulle eller kunne agere fortroligt.

Det skal dog understreges, at revisor i visse tilfælde kan være forpligtet til at videregive oplysninger. Dette kan være ved aftrædelse af opgaver, hvor Erhvervsstyrelsen skal oplyses baggrunden herfor. Tavshedspligten er reguleret i revisorlovens § 30, som henviser til straffelovens § 152, hvor det fremgår, at uberettiget videregivelse af fortrolige oplysninger kan medføre straf (Kiertzner, 2022, s. 67-68).

4.2.3.5 Professionel adfærd

Princippet om professionel adfærd indebærer for det første, at revisor skal overholde gældende lovgivning samt anden relevant regulering. Dette krav hænger tæt sammen med princippet om professionel kompetence og fornøden omhu, da begge understøtter begrebet god revisorskik. For det andet forpligtes revisor til at undgå enhver form for adfærd, der kan skade revisors omdømme.

Begrebet professionel adfærd omfatter ikke alene revisors erhvervsmæssige virke, men også den private adfærd, idet revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant altid må udvise en høj grad af integritet. Der findes eksempler på tilfælde, hvor revisors tilknytning til virksomheder med tvivlsom praksis eller personlige forhold som misbrug af alkohol og narkotika har haft en negativ indvirkning på tilliden til professionen. Derfor er det afgørende, at revisor i alle sammenhænge agerer på en måde, der understøtter og bevarer branchens troværdighed. Dette gælder både professionelt og privat (Kiertzner, 2022, s. 70).

4.2.3.6 Professionel skepsis

Professionel skepsis er det sidste og sjette princip. Det stammer fra 2014 direktivet med implementering i revisorloven i 2016. Elementerne i dette princip stammer i høj grad fra de øvrige fem principper. Revisor kan nemlig ikke udvise integritet, objektivitet og professionelle kompetencer, hvis revisor ikke samtidig udviser professionel skepsis. Ved professionel skepsis indebærer det, at revisor skal være kritisk og undersøgende i forhold til de oplysninger, der modtages. Revisor skal

ligeledes være kritisk overfor ledelsens udsagn og dokumentation. Dette gælder også i situationer, hvor revisor har tidligere erfaring med ledelsen eller virksomheden. Revisor skal derfor være opmærksom på, at der altid kan forekomme fejl, uregelmæssigheder eller besvigelser, på trods af ledelsen fremstår troværdig og ærlig, eller det er et tidligere samarbejde med meget tillid. Princippet er derfor afgørende for at sikre, at revisor bevarer sin professionelle dømmekraft og ikke lader sig påvirke af relationer, rutine eller antagelser, som kan påvirke erklæringens pålidelighed (Kiertzner, 2022, s. 71).

4.2.3.7 *Forudsætningsvise personlige dyder*

For at de etiske principper kan omsættes til praksis, er det nødvendigt, at de er forankret i personlige dyder, som revisor enten besidder eller aktivt vælger at efterleve. Dette gælder uanset karakteren af klientrelationen. Revisionsvirksomheder har derfor et ansvar for at rekruttere medarbejdere, der enten har de rette etiske værdier eller er villige til at udvikle sig i retning af den adfærd, der forventes af en revisor, som efterlever i overensstemmelse med branchens etiske normer (Kiertzner, 2022, s. 71-72). Revisorer bør derfor efterleve følgende personlige dyder:

- Integritet
- Troværdighed
- Ansvarlighed
- Loyalitet

Hvis revisorer efterlever disse dyder og bidrager til at fremme dem i det kollegiale fællesskab, styrkes den etiske kvalitet i branchen. Det medvirker til at skabe en profession, hvor fokus ikke alene er på økonomisk resultat, men også på ansvarlig adfærd og samspil mellem mennesker i arbejdslivet. En høj etisk standard i revisorbranchen kan bidrage til at forebygge skandaler, idet en etisk bevidst revisor vil være bedre rustet til at identificere og håndtere uregelmæssigheder i sit arbejde (Kiertzner, 2022, s. 72).

4.2.4 Etiske grundholdninger

Etik kan defineres som en systematisk refleksion over, hvad der er rigtigt og forkert, og handler om moralske principper, der styrer den menneskelige adfærd. I en revisionsmæssig kontekst er etik ikke blot en abstrakt størrelse, men det er en grundlæggende forudsætning for, at revisor kan varetage rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisors arbejde er præget af en særlig tillid fra samfundet, og det er derfor afgørende, at revisor handler med integritet, objektivitet og professionel skepsis.

Revisor skal ikke blot være opmærksom på gråzonerne mellem lov og etik. Revisor skal også være opmærksom på etiske dilemmaer, da der kan opstå flere af disse.

Etiske dilemmaer vil typisk opstå i situationer, hvor der er konflikt mellem juridiske krav og moralske overvejelser. En handling kan godt være etisk korrekt, men på samme tid være ulovlig. Det kan også være omvendt, hvor en handling er lovlig men etisk problematisk. Et klassisk eksempel på dette kan være, at når en revisor er bekendt med en direktør har foretaget overførsler til humanitære organisationer uden hjemmel i virksomhedens vedtægter, eller uden det er blevet godkendt fra bestyrelsen (Kiertzner, 2022, s. 19).

Et andet eksempel er revisors honorering. Ifølge både revisorloven og god revisorskik, er det ikke tilladt at modtage honorar, der er betinget af arbejdets resultater, da det kan være med til at kompromittere revisors uafhængighed og objektivitet. Revisor må ikke fremstå eller mistænkes for at være ukritisk eller påvirkelig af kundens interesser (Kiertzner, 2022, s. 20). Dette understøttes også af de etiske principper i IFAC's Code of Ethics, som bl.a. fremhæver trusler mod uafhængighed såsom egeninteresse, fortrolighed og selvrevision.

Det er derfor det vigtigt, at etiske grundholdninger ikke blot omhandler den personlig morale. Det skal være en integreret del af revisors faglige identitet. Det betyder, at det kræver kontinuerlig refleksion, faglig opdatering samt en klar opfattelse af de værdier, der er med til at udgøre revisors professionelle virke. I praksis kan dette understøttes gennem etisk træning, tydelige interne retningslinjer og en kultur, hvor det er legitimt at drøfte dilemmaer åbent.

4.3 Revisors uafhængighed

Dette afsnit har til formål til at belyse og afgrænse begrebet "revisors uafhængighed". Revisors uafhængighed defineres jf. Revisorlovens § 24. Indenfor revisionsbranchen er uafhængighed et centralt og utroligt komplekst begreb. Det omfatter både en række potentielle risikoområder og gråzoner, hvor der kan blive sat spørgsmålstegn ved revisors integritet. Det vil derfor blive konkretiseret i specialet, hvad der ligger i uafhængighedsbegrebet, samt hvilke forholdsregler, revisor burde iværksætte for at bevare sin professionelle uafhængighed.

I daglig tale bliver begrebet uafhængighed ofte forvekslet med "er revisor objektiv?". Selvom det er vigtigt, at revisor er objektiv, er uafhængighed langt mere omfattende for revisor. Dette indebærer, at revisor skal være fri for enhver form for interessekonflikt. Dette gælder blandt andet interessekonflikter, der kan være økonomiske, personlige eller professionelle. Revisor må ikke

blive påvirket i sin vurdering og konklusion i en erklæringsopgave. Der er to former for uafhængighed. Disse to er: uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning.

Begrebet uafhængighed kan beskrives som de forhold, der sikrer, at revisor er i stand til at afgive en erklæring uden at være påvirket af eksterne faktorer, som kan kompromittere den professionelle dømmekraft. Det er afgørende, at revisor undgår situationer eller relationer, der kan give anledning til tvivl hos en udefrakommende tredjepart om revisionsfirmaets eller den enkelte revisors integritet, objektivitet, professionelle adfærd eller kompetence. Der kan opstå omstændigheder, hvor revisors uafhængighed trues, og sådanne trusler kan skabe usikkerhed om revisors evne til at agere uafhængigt (Tinten, Andersen, Frandsen, Larsen, & Voldberg, 2019, s. 166).

Ved lovændringen i 2016 blev § 15 a indført i revisorloven, hvilket medførte et skærpet krav til revisionsvirksomheders vurdering og dokumentation af uafhængighed (Tinten, Andersen, Frandsen, Larsen, & Voldberg, 2019, s. 166). Bestemmelsen indebærer, at en revisionsvirksomhed – før den accepterer eller fortsætter en revisionsopgave – skal foretage en konkret vurdering af, om den opfylder kravene til uafhængighed, jf. § 24. Denne vurdering skal dokumenteres og der skal tages højde for eventuelle trusler mod uafhængigheden, herunder både faktiske og opfattede forhold, som kan påvirke revisors objektivitet og professionelle dømmekraft. Formålet med bestemmelsen er at styrke tilliden til revisors erklæringer og sikre, at revisor agerer som offentlighedens tillidsrepræsentant i overensstemmelse med god revisorskik (Retsinformation, Retsinformation, u.d.). Revisor skal endvidere tage højde for, at revisionsvirksomheden har de nødvendige kompetente ansatte, den nødvendige tid og ressourcer. Revisor skal ydermere være godkendt til at afgive den nødvendige påtegning på regnskabet.

Uafhængighed er et centralt etisk princip for revisorer. For at understøtte dette, er der udstedt en bekendtgørelse, som beskriver de trusler, der kan påvirke revisors uafhængighed. Bekendtgørelsen fastlægger, at revisor skal identificere og håndtere forhold, der kan skabe tvivl om revisors objektivitet og integritet (Retsinformation, BEK nr 735 af 17/06/2016, u.d.). Revisor vil altid potentielt være udsat for trusler imod uafhængigheden. Sådanne trusler kan eksempelvis opstå, hvis revisor har økonomiske interesser i den virksomhed, opgaven vedrører, har modtaget gaver eller fordele, eller har familiemæssige relationer til personer med ledende stillinger i virksomheden. Bekendtgørelsen skal være medvirkende til, at revisor identificerer og dokumenterer disse trusler. Opstår der trusler mod revisors uafhængighed, skal revisor så vidt muligt iværksætte passende sikkerhedsforanstaltninger for at reducere disse trusler til et

acceptabelt niveau. Er det ikke muligt at reducere truslerne tilstrækkeligt, må revisor afstå fra at påtage sig eller fortsætte opgaven.

Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger kan være:

- Rotation af medarbejdere på opgaven for at undgå langvarige relationer.
- Intern kvalitetskontrol eller review af opgaven af en uafhængig part.
- Afvisning af gaver eller fordele, som kan skabe afhængighed.
- Klar dokumentation af vurderinger og beslutninger vedrørende uafhængighed.

Der vil altid være tale om trusler mod uafhængigheden, hvis revisor eller andre involverede personer har:

- Tætte familiemæssige relationer til personer i virksomheden.
- Væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i virksomheden.
- En ledende stilling i virksomheden.
- Direkte indflydelse på udarbejdelsen af det materiale, opgaven vedrører.
- Forretningsmæssige forbindelser med virksomheden, medmindre disse er almindelige og ikke udgør en væsentlig trussel mod uafhængigheden (Tinten, Andersen, Frandsen, Larsen, & Voldberg, 2019, s. 166).

Disse forhold skal vurderes konkret, og revisionsvirksomheden skal dokumentere både vurderingen og de eventuelle sikkerhedsforanstaltninger, jf. bekendtgørelsen om revisors uafhængighed.

4.3.1 Uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning

Et centralt aspekt af revisors uafhængighed er, at den ikke blot handler om at være uafhængig i opfattelsen (independence in mind). Det handler også om, at revisor fremstår uafhængig overfor omverdenen. Det er vigtigt, at der ikke er nogle omstændigheder, der vil vække tvivl om uafhængigheden hos en velinformeret tredjemand. Denne uafhængighed kaldes for uafhængighed i fremtoning (independence in appearance). Begge former er medvirkende til at sikre revisionskvalitet og tillid til revisorens arbejde.

4.2.3.1 Uafhængighed i opfattelse

Uafhængighed i opfattelse omhandler, revisors evne til at udøve professionel dømmekraft uden at lade sig påvirke af eksterne interessenter eller relationer. Det betyder, at revisor skal bevare sin objektivitet og integritet selv i situationer, hvor der er en potentiel interessekonflikt. Ifølge ISA

200 er det et grundlæggende krav, at revisor kan forholde sig objektiv ved vurdering af revisionsbeviserne og konklusionerne herpå (IAASB, 2016).

4.2.3.2 *Uafhængighed i fremtoning*

Uafhængighed i fremtoning omhandler, hvordan revisors uafhængighed opfattes af en udenforstående, velinformeret tredjemand. Det er ikke tilstrækkeligt, at revisor faktisk er uafhængig, det skal også kunne ses og opleves. Dette aspekt er vigtigt for at opretholde offentlighedens tillid til revisionspåtegningen. Som det fremgår af revisorloven §24, må revisor ikke påtage sig opgaver, hvis der foreligger trusler, der kan vække tvivl om uafhængigheden hos en velinformeret tredjemand (Tinten, Andersen, Frandsen, Larsen, & Voldberg, 2019, s. 166).

4.3.2 Velinformeret tredjemand

Begrebet en velinformeret tredjemand udgør en central linje i vurderingen af revisors arbejde og uafhængighed. Dette behandler Mautz og Sharaf i *The Philosophy of Auditing*, hvor de påpeger at revisors uafhængighed ikke alene skal vurderes ud fra revisors egen opfattelse, men også ud fra hvordan en velinformeret tredjemand ville vurdere situationen.

En velinformeret tredjemand kan defineres som en person der;

- Har kendskab til revisionsfaget og dets standarder
- Forstår revisors rolle og ansvar
- Ikke har nogen interesse i sagen, og
- Er i stand til at vurdere, om revisor fremstår uafhængig i den konkrete kontekst.

Denne tilgang understreger, at uafhængighed i fremtoning (*independence in appearance*) er lige så vigtig som faktisk uafhængighed (*independence in fact*). Det er ikke tilstrækkeligt, at revisor selv føler sig uafhængig – det afgørende er, om en velinformeret tredjemand ville opfatte revisor som uafhængig i den givne situation (Mautz & Sharaf, 1961, s. 206-210).

Begrebet bruges til at vurdere, om revisor fremstår uafhængig i omverdenens øjne – ikke kun om revisor føler sig uafhængig. Det er især vigtigt i situationer, hvor der er gråzoner eller potentielle interessekonflikter. Dette begreb bruges i dansk praksis indirekte i vurderingen af revisors adfærd, i f.eks. Revisornævnets kendelser, hvor det vurderes, om revisor burde have indset, at en relation kunne skabe tvivl om uafhængigheden, set fra en udenforståendes perspektiv (Nævnenes Hus, Sag 073-2021, 2022).

Velinformeret tredjemand er en etisk og professionel rettesnor, der hjælper revisor med at vurdere, om adfærd og relationer kan kompromittere uafhængigheden – ikke kun i praksis, men også i opfattelse. Det er et centralt begreb i både teori og praksis, når revisors uafhængighed skal vurderes, særligt i gråzoner, hvor reglerne ikke giver entydige svar.

4.4 Revisornævnet og sanktioner

Revisornævnet er en uafhængig administrativ klageinstans, der har til opgave at behandle klager over godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, som har afgivet erklæringer efter revisorlovens §1, stk. 2 og 3, og som ved afgivelse af erklæringen ikke har opfyldt sine forpligtelser som offentlighedens tillidsrepræsentant (Nævnenes Hus, Revisornævnet, u.d.).

Revisornævnet behandler flere forskellige forhold, dette kan være klager over revisorer, som har afgivet erklæringer og ikke har levet op til kravene om uafhængighed, integritet og god revisorskik (Nævnenes Hus, Revisornævnet, u.d.).

Erhvervsstyrelsen er ansvarlig for det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder. Tilsynet har det formål at medvirke til, at brugerne af regnskaber kan have tillid til de erklæringer med sikkerhed som de enkelte revisorer afgiver. Dette foretages igennem kvalitetskontroller af revisorer og revisionsvirksomheder. Det er en ordinær kvalitetskontrol, som er en tilbagevendende kontrol, der har både en forebyggende og en vejlede karakter med fokus på de fremadrettede tiltag, der udtrykkes igennem forbedringspunkter og anbefalinger.

Erhvervsstyrelsen kan i forlængelse heraf indbringe både revisorer og revisionsvirksomheder for Revisornævnet, hvis der konstateres fejl og/eller mangler hos revisionsvirksomheden henholdsvis i forbindelse med en undersøgelse eller i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrollen (Erhvervsstyrelsen, Vejledning, kontrol og tilsyn, u.d.).

Revisornævnet har endvidere kompetence til at sanktionere revisorer, herunder at frakende godkendelsen midlertidigt eller permanent. Revisornævnet kan frakende en godkendelse, såfremt revisor er skyldig i grov eller gentagen forsømmelse under udførelsen af opgaver efter revisorlovgivningen. Derudover skal de forhold der er udvist give grund til at antage, at den indklagede revisor heller ikke i fremtiden vil løse opgaverne på en forsvarlig måde efter revisorloven. Revisornævnet har endvidere mulighed for at give en revisor midlertidigt forbud i op til 3 år, hvor denne således ikke kan udøve funktioner i en revisionsvirksomhed eller udføre en revision (Erhvervsstyrelsen, Vejledning, kontrol og tilsyn, u.d.).

Disse kendelser fra Revisornævnet offentliggøres og kan bruges som præcedens i vurderingen af revisors adfærd og ansvar. Kendelserne er endvidere vigtige i undervisning og forskning, da de kan vise hvordan enkelte roller, herunder uafhængighed og tillidsrollen, håndhæves i praksis. Der er flere kendelser i forhold til, at revisor bryder uafhængighed med forretningsmæssige forbindelser. Dette er forretningsmæssige forbindelser såsom fælles ejerskab, ledelsesposter eller investeringer. I dette speciale er der fokus på sager, hvor revisors uafhængighed ligger i gråzonerne. Disse sager er svære at finde frem til. I specialet vil der derfor undersøges, hvorfor der er så få sager med revisors uafhængighed i gråzonerne angående sociale/venskabelige relationer. Dette er interessant og relevant, da der står i Revisorloven §24, at et forhold, som kan få en velinformeret tredjemand til at tvivle om revisors uafhængighed, kan bryde uafhængighedsreglerne.

5. Analyse

Uafhængighed er en grundlæggende forudsætning for revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, som det er defineret i det teoretiske og juridiske fundament. Det fremgår i det teoretiske fundament, at begrebet uafhængighed er klart defineret, enten er revisor uafhængig, eller også er vedkommende det ikke. Revisors uafhængighed er ikke kun et juridisk krav, men en praktisk og etisk disciplin, der konstant udfordres i hverdagen.

Gennem de kvalitative interviews med revisorer fra både store og mindre revisonshuse fremstår det tydeligt, at uafhængighed i dagligdagen er præget af individuelle vurderinger, kontekster og flere situationer, hvor reglerne ikke giver et klart svar. Det er i netop disse gråzoner, at revisors dømmekraft, erfaring og etiske kompas kommer i spil.

5.1 Fælles forståelse for uafhængighed

I dette afsnit vil det undersøges, hvordan partnerne fra forskellige revisonshuse anser uafhængighed i revisors professionelle virke. Dette angår, både hvorvidt uafhængighed anses som et formelt krav, eller som en grundlæggende værdi, som er væsentlig for både den enkelte revisors dømmekraft og de organisatoriske rammer arbejdet ligger indenfor. Det undersøges endvidere, hvordan partnerne anser uafhængighed i forhold til forskellige erklæringer.

5.1.1 Uafhængighed som grundsten i revisors arbejde

Gennem de gennemførte interviews med brancheaktører fremstår det tydeligt, at uafhængighed opfattes som en grundlæggende forudsætning for revisors troværdighed og integritet. Respondenterne peger på, at uafhængighed ikke blot er en formel egenskab, men en værdi, der gennemsyrrer hele revisionsarbejdet. Respondenterne mener endvidere, at uafhængigheden er fundamentet for, at offentligheden herunder, banker, aktionærer, og andre kan have tillid til revisors erklæringer. Uafhængigheden sikrer, at revisor kan træffe fagligt korrekte beslutninger uden at blive påvirket af personlige eller økonomiske relationer. Revisor har en særlig rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, og skal derfor leve op til de høje standarder for uafhængighed. Respondenterne udtrykker hver deres egen beskrivelse af hvad uafhængighed er for dem:

Allan	<i>"Når jeg tænker på uafhængighed og hvad der er vigtigt, så er det for mig det her med, at man ikke skal bringe sig ind i en situation, hvor man kommer til at tage en forkert beslutning eller gøre noget, man måske ender med at være lidt på kanten." (Bilag 2, s. 1, linje 34-38)</i>
Jakob	<i>"Så det, at der ikke er noget, hvad kan man sige, at man skylder vennetjenester, eller at man har sådan nær relation, at det kan påvirke den offentlighedens rolle eller tillidsrepræsentanten, som man repræsenterer som revisor, så er det vigtigt, at man har uafhængighed i det erklæringsarbejde, man arbejder med." (Bilag 3, s. 1. linje 51-54)</i>
Michael	<i>"Den ene ting er ren faktor med uafhængighed, den tvivl, der kan opstå hos en tredje mand på det her, fordi det vil der jo gøre i min verden, når det er ude sådan et sted." (Bilag 4, s. 2, linje 114-15)</i>
Lars	<i>"Jeg tænker, at vi er offentlige tillidsrepræsentant, og vi har et samfund, hvor man skal jo tro på det vi laver. Uafhængigheden, det mener jeg helt ærligt for mig at jeg kan sove om natten, det tænker jeg virkelig om." (Bilag 5, s. 3, linje 129-131)</i>
Mie & Anders	<i>"Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. Og hvis ikke revisor er uafhængig, så kan man ikke stole på det, der kommer ud af den erklæringsafgivelse, som revisor afgiver." (Bilag 6, s. 3, linje 140-141)</i>

Figur 5: Beskrivelse af uafhængighed, egen tilvirkning

Uafhængighed fremgår således altså både som en grundsten i revisors arbejde, men også som en dynamisk egenskab, der formes af individuelle holdninger og organisatoriske strukturer. Uafhængighed opdeles i to centrale dimensioner: independence in mind og independence in

appearance. "In mind" refererer til revisors faktiske evne til at forholde sig objektivt og professionelt, mens "in appearance" handler om, hvordan denne uafhængighed opfattes af en velinformeret tredjemand. Denne vægtning mellem de to dimensioner varierer afhængigt af hvilken kontekst, som uafhængigheden skal vurderes ved. Der tegner sig en fælles forståelse blandt respondenterne af, at uafhængighed både skal være til stede i revisors sind (independence in mind) og i den måde, revisors arbejde fremstår for omverdenen (independence in appearance). Nogle respondenter afgør uafhængighed meget ud fra "in mind" princippet som værende den mest afgørende, idet den sikrer faglig integritet (Bilag 2) og (Bilag 3). Derimod er der andre som fremhæver "in appearance" som værende det afgørende for offentlighedens tillid til revisorrollen (Bilag 4).

Det kan tydeligt ses igennem de forskellige interviews, at der er stor forskel på hvor meget vægt, den enkelte partner ligger i, hvordan offentligheden anser uafhængigheden for revisor. Allan lægger stor vægt på, hvordan han selv vurderer hans uafhængighed, og om han mener at være kommet for tæt på. Han tillægger ikke den store værdi, hvad andre måtte tænke eller have af vurdering af hans uafhængighed overfor kunden, (Bilag 2, s. 12, linje 637-640). Derimod ligger Michael stor vægt på, hvordan et kundeforhold vil blive opfattet af en velinformeret tredjemand (Bilag 4, s. 10, linje 560-564). Dette er en væsentlig forskel i, hvordan disse to partnere foretager deres vurderinger af uafhængigheden, hvilket viser de to yderligheder.

De ovenfor nævnte "definitioner" vedrørende begrebet uafhængighed, og hvordan de anser "in mind" og "in appearance", som fremgår af respondenternes udsagn, indikerer en fælles opfattelse af, at uafhængighed i høj grad er forbundet med revisors personlige dømmekraft. Denne dømmekraft skal afvejes mod krav om gennemsigtighed og etablering af tillid.

5.1.2 Personlig uafhængighed på forskellige erklæringstyper

Det blev igennem interviewene tydeliggjort, hvorvidt partnerne har en holdning til, om uafhængigheden varierer afhængigt af erklæringstypen. Det var her væsentligt at finde ud af, om det for partnerne var underordnet hvilken type af erklæring, de afgav på regnskabet i forhold til deres vurdering af uafhængighed. Således at der ved erklæringer med lavere sikkerhedsniveau – såsom assistance eller review – ikke stilles samme krav til uafhængighed som ved revision, som David Flint fremhæver i sin uafhængighedsteori jf. tidligere omtalt. Det blev her klarlagt, at der for Mie & Anders (Bilag 6, s. 11, linje 608), Allan (Bilag 2, s. 6, linje 316-319), Lars (Bilag 5, s. 8, linje 449) og Michael (Bilag 4, s. 6, linje 327-329) alle gælder at de ser deres egen uafhængighed værende den samme ligegyldigt hvilken type af erklæring der er tale om. Som Michael fra Grant

Thornton udtrykker det: *"Om jeg underskriver et assistanceregnskab eller en revisionspåtegning, så er jeg offentlighedens tillidsrepræsentant."*

De skelner hertil, at de fortsat er offentlighedens tillidsrepræsentant, og at en person som læser en årsrapport, ikke har den samme indsigt i forskellige erklæringstyper, men blot ser en revisor som skriver under på et regnskab. Dette skyldes blandt andet, at offentligheden og regnskabsbrugere ofte ikke skelner mellem, om der er tale om revision, review eller assistance, de ser blot, at en revisor har skrevet under. Dette er blandt andet på baggrund af den forventningskløft der kan være mellem offentligheden og revisors arbejde. Derfor oplever partnerne et ansvar for at opretholde samme uafhængighedsniveau på tværs af erklæringstyper.

Jakob derimod mener, at der godt kunne ligge, uden at være et fast spektrum på dette, en eller anden skildring af uafhængigheden (Bilag 3, s. 12, linje 664-668). Han mener, at jo større erklæring og jo større selskab, medfører også større omfang. Der er han mere påpasselig med hvilke typer af relationer, som han indgår i med denne kunde, uden at han egentlig mener, at der bør være dette spektrum. Dette kan skyldes flere forskellige forhold, men det kunne være på baggrund af at konsekvenserne ved brud på uafhængighed potentielt er større, eller at relationerne til kunden kan være mere komplekse ved en større opgave.

Samlet set viser interviewene, at partnerne i de fleste tilfælde ikke differentierer deres krav til uafhængighed afhængigt af erklæringstype som egentlig er modstridende med uafhængighedsteorien fra David Flint. Dette understreger dog, at revisorrollen som offentlighedens tillidsrepræsentant vægtes højt, uanset om der er tale om revision, review eller assistance. Kun i enkelte tilfælde, som hos Jakob, ses der en vis nuancering, hvor opgavens omfang og betydning kan spille ind på vurderingen. Dette peger på, at uafhængighed i praksis både er et spørgsmål om principper og om professionel dømmekraft i den konkrete situation.

5.2 Uafhængighed i praksis

I dette afsnit vil det undersøges, hvordan revisorer oplever og håndterer uafhængighed i praksis. Der vil være særligt fokus på eksempler af de typer for pres eller påvirkninger, der kan true revisorens uafhængighed, og hvordan de forskellige revisorer konkret har håndteret forskellige situationer, hvor grænserne er blevet testet af. Der er flere af respondenterne, som har stået i et eller flere dilemmaer, hvor kundens adfærd, relationstypen eller opgaven, har givet anledning til at skabe tvivl om, hvorvidt revisor har kunne overholde sin uafhængighed. I nogle af tilfældene

har revisoren valgt at sige fra, i andre tilfælde har man valgt at søge rådgivning internt, og i enkelte tilfælde har revisoren tilpasset sin rolle for ikke at komme for tæt på.

I analysen er der særligt fokus på, hvordan og hvornår disse gråzoner opstår i forbindelse med revisorens arbejde. Her er der fokus på om, man som revisor kan komme for tæt på kunden, og revisoren derved bliver en del af kunden. Det vil betyde, at revisor evt. vil kunne miste den nødvendige distance for at kunne opretholde sin uafhængighed. Der vil ligeledes være fokus på, hvordan revisorer håndterer situationer, hvor den professionelle relation udvikler sig til en personlig relation.

5.2.1 Pres og påvirkninger

Der er flere former for pres og påvirkninger, revisorerne kan blive udsat for i sin dagligdag. Det er helt fra trusler og intimideringer til kundepres og forventninger. Michael har i sin karriere oplevet direkte trusler i form af en kunde, der sendte et udkast til en pressemeddelelse, samt en trussel med erstatningsansvar. Årsagen hertil var, at Michael ikke ville godkende dokumentationen af udviklingsaktiver, som kunden ønskede (Bilag 4, s. 3, linje 130-146). I denne situation valgte revisoren at blive og skrive, men herefter valgte han at fratræde som revisor. Årsagen til, revisoren ikke valgte at fratræde med det samme, var en kort frist til sommerferien, hvorfor kunden ikke ville kunne nå at finde en ny revisor. Denne situation indikerer, at revisor kan blive udsat for, at revisorens faglige dømmekraft kommer under pres, som kan ses i forbindelse med intimideringstruslen på uafhængigheden. Ligeledes nævner Anders, at han tidligere har oplevet pres fra en daværende kunde. Her havde Anders magten til at lukke banken (kunden) med et pennestrøg. Dette skyldtes, at Anders havde mulighed for at sende et brev ind til Finanstilsynet (Bilag 6, s. 5, linje 285-288). Han arbejder dog i dag i independence-afdelingen, og han forklarer, at intimideringstruslen sjældent findes i dag. I eksemplet vedrørende intimideringstruslen nævner Anders, at der er tale om en situation hvor, det handler om liv og død for den pågældende kunde. Det vil derfor have en mulig påvirkning for kundens ageren. Ligeledes har Anders tidligere haft en kunde, hvor denne kom fra udlandet. Her havde kunden en konkurrent i Danmark. Kunden var her gået til revisor i udlandet og krævet, at afdelingen i Danmark skulle indstille samarbejdet med konkurrenten. Her truede kunden med at finde en anden revisor. Konklusionen i denne situation, blev at kunden måtte finde en ny revisor, hvis de ikke var tilfredse med revisorernes arbejde og øvrige kundeforhold. Dette kommer på baggrund af EY's politik om, at de hellere vil lade en kunde skifte revisor, end at EY skal lade sig afpresse, da EY ikke giver eksklusivitet til nogen (Bilag 6, s. 5, linje 277-283).

Udover de nævnte eksempler med intimidering, så har respondenterne kommet med eksempler på kundepres. Lars kommer her med flere eksempler. Disse eksempler er alt fra, at kunden ønsker en blødere formulering. Et andet eksempel er, at under Covid19, havde han en kunde, der havde drevet virksomhed i 40 år. Problemet med denne kunde var blot, at de havde både en privat og offentlig aktivitet i selskabet. Her var det ikke mulighed at hjælpe kunden. Her måtte Lars forklare, at han ikke kunne hjælpe med at omstrukturere virksomheden, så selskabet kunne få Corona-hjælpepakker. Omvendt nævner Jakob fra Beierholm, at han ikke støder ind i nogle former for pres eller påvirkninger i dagligdagen (Bilag 3, s. 4, linje 222-224). Her er Allan enig med Jakobs udsagn. Allan udtaler sig, at han igennem tiden har lært sine grænser, og hvornår han eksempelvis, er for tæt på en kunde. Allan nævner dog, at han flere gange har stået i situationer, hvor han har været udsat for et pres i forbindelse med et fagligt område eller et regnskab. Yderligere udtaler Allan sig, at det er nemmere at stå imod dette pres, hvis han ikke har haft en for tæt relation med kunden (Bilag 2, s. 4, linje 176-180).

Ud fra de forskellige udsagn fra både partnere og independence-afdelingen vurderes det, at det er meget personligt, hvornår den enkelte føler sig udsat for pres eller påvirkninger fra kunderne. Samt kan revisorerne blive udsat for nogle følelsesmæssige dilemmaer, hvor deres loyalitet til kunden bliver testet af. Det kan herfor konkluderes, at det er fælles for alle respondenterne, at de skal navigere i disse pres, hvor de forholder sig til faglig dømmekraft og personlig etik. Det kunne dog være en indikator på, at de forskellige respondenter ikke registrerer det pres eller de trusler, de kan blive udsat for, da de stoler på egen dømmekraft. Dette kan være et tegn på, at de glemmer at stoppe op og sætte de forskellige situationer i perspektiv.

5.2.2 Grænser mellem rådgivning og involvering

I takt med revisionens opgaver suppleres mere med rådgivning og assistance, kan der opstå flere dilemmaer i forhold til uafhængighed. Der kan være spørgsmål såsom, hvor går grænsen mellem at være professionel sparringspartner og til at være en del af kundens beslutningsproces? Flere af respondenterne beskriver, hvordan de i praksis navigerer i denne balance. Dette er specielt i SMV-segmentet, hvor samarbejdet ofte er tættere og langvarigt.

Michael arbejder primært med små og mellemstore virksomheder, og han beskriver, hvordan nærheden til kunden kan medføre, at der skabes en uafhængighedstrussel (Bilag 4, s. 1, linje 47-53). Michael uddyber nærmere, at der er mange af de små og mellemstore virksomheder, der har mange opgaver til revisionshuset. Det betyder, at det er vigtigt for Michael, der er styr på, hvor meget de må lave, og hvor går grænsen henne. Han forklarer derfor, at der dokumenteres hvilke

sikkerhedsforanstaltninger der sættes i brug, samt der er nogle skodder imellem, der laves en revisionsopgave og i erhvervsservice (Bilag 4, s. 2, side 91-96).

Lars har lignende refleksioner som Michael. Han beskriver, at han og revisionsteamet ofte er involveret i mange processer, men de har en klar strategi og policy, hvis kunden vokser ind i C-segmentet. Så meddeler Lars kunden, at det ligger udenfor det, han ønsker at servicere (Bilag 5, s. 2, linje 95-104). Omvendt nævner Lars en situation, hvor han tager med sin kunde i banken. Denne situation skaber en gråzone. Jf. Revisorloven § 24 og bekendtgørelsen om uafhængig er opbygget på, at revisor skal vurdere, om der foreligger en trussel imod uafhængigheden, og om det kan vække tvivl hos en velinformeret tredjemand. Det at Lars deltager i bankmøder, leverandørmøder med f.eks. IT eller andre potentielle samarbejdspartner for kunden, kan være medvirkende til flere potentielle trusler. Lars må ikke deltage i beslutningstagningen i en virksomhed han reviderer, hvilket gælder for alle revisorer. Yderligere må revisor ikke opfattes som en del af virksomhedens eksterne repræsentanter, det ville kunne fremstå som en forretningsmæssig forbindelse. Samt det er ikke lovligt at foretage selvrevision. Her kan der diskuteres om, der er selvrevision, hvis revisor tidligere har rådgivet om finansieringen, og nu også revidere finansieringen. Der er herfor flere forskellige muligheder, Lars kan foretage sig. Han kan dokumentere truslen og hvilke sikkerhedsforanstaltninger, der er opsat, afstå opgaven eller oplyse omkring manglende uafhængighed. Det vurderes, at Lars' deltagelse i kundens bankmøder, kan bringe hans uafhængighed i fare.

Jakob fra Beierholm beskriver, hvordan han har 450 CVR-numre, hvor mange af dem er ejerledet virksomheder (Bilag 3, s. 1, linje 14-16). Jakob udtaler sig, at så længe han holder sin professionalisme i samarbejdet, så er der relativt meget, der kan lade sig gøre inden for uafhængighedsbegrebets rammer (Bilag 3, s. 2, linje 77-83).

Allan fra EY har en pragmatisk tilgang. Han beskriver, han både er med til at rådgive virksomheder og familier. Allan nævner ikke noget konkret i forhold til, hvordan han holder rådgivning og erklæringsarbejde adskilt. Dog går Allan meget op i, at han aldrig vil ende i en situation, hvor han ender med at skylde nogen noget. Han mener, hvis man ender med at skylde kunderne noget, så er han kommet for langt ud (Bilag 2, s. 2, linje 68-70).

Mie og Anders forklarer, at de ser hvordan selvrevisionen er en af de mest komplekse trusler at håndtere. Det gælder specielt, hvis rådgivningen glider over i en beslutningsstøtte. De arbejder bl.a. herfor med at formulere aftalebreve, hvor det fremgår tydeligt, at EY ikke foretager beslutninger på kundens vegne (Bilag 6, s. 6, 340-344).

Ud fra disse interviews viser det, at grænsen mellem rådgivning og involvering er kompleks og fyldt med kontraster. I SMV-segmentet, vurderes der, at relationerne oftest er lidt tættere og at det er særligt vigtigt, at revisors rolle bliver afgrænset. Både Michael og Lars arbejder med interne strategier for at undgå at bryde uafhængigheden. Lars' deltagelse i bankmøder illustrerer, hvordan involvering kan blive en gråzone. Både Jakob og Allan vælger den mere pragmatiske tilgang, hvor de bruger professionelle og personlig dømmekraft til at vurdere den enkelte situation. Omvendt er der Mie og Anders, der forsøger at tydeliggøre grænsen ved klare aftalebreve og struktur.

Fælles for alle interviews er, at der er en anerkendelse for, at der er brug for stor opmærksomhed på rådgivning. Der er en risiko for, at revisor kan ende i situation, hvor de rådgiver om f.eks. finansiering, hvor revisor skal revidere dette område. Der vil derfor opstå en situation, hvor der er tale om selvrevision. Revisor skal derfor forsat være opmærksom herpå for at bevare tilliden til revisor og for at beskytte revisors uafhængighed.

5.3 Relationer og personlige retningslinjer

Uafhængighed er en kompleks størrelse, der formes af både personlige erfaringer og sociale relationer. I denne analyse undersøges, hvordan personlige og familiære relationer spiller en rolle i individets opfattelse af uafhængighed – herunder hvordan disse relationer defineres, og hvor grænserne går. Der sættes fokus på, hvordan personlige grænser udvikler sig over tid, og hvornår en opgave eller ansvar flyttes som følge af disse grænser. Samtidig analyseres der, om der eksisterer klare personlige principper hos respondenterne, og hvordan disse adskiller sig fra hinanden. Endelig foretages der en analyse af, hvornår en situation eller relation fremstår for personlig, og hvordan dette kan udfordre individets oplevelse af uafhængighed. Gennem disse perspektiver belyses de nuancer, der præger balancen mellem uafhængighed og samarbejde.

5.3.1 Hvordan defineres relationer blandt respondenterne

Det kan ses igennem de foretagne interviews at alle respondenterne har en klar vurdering af familiære forhold. De lægger stor vægt på den tætte familie, som også er defineret i revisorloven §24, men også familien i det ydre – respondenterne er alle enige om, at familiære forhold ikke er noget de vil blande sammen med deres forretningsmæssige ben (Bilag 3, s. 2, linje 73-75). Det fremkommer tydeligt i de foretagne interviews, at partnerne både synes at det er et problem uafhængighedsmæssigt. De lægger dog også stor vægt på, at når familien bliver blandet sammen med det forretningsmæssige, så kan det give store udfordringer (Bilag 2, s. 10, linje 578-579).

Michael mener blandt andet, at det kan give udfordringer i forhold til familiefester og give splid i familien, hvis der pludselig opstår en uenighed i det forretningsmæssige aspekt (Bilag 4, s. 10, linje 535-539). De familiemæssige forhold er der ingen af respondenterne, der vil blande sammen med forretningen, og de vil her altid henvise familien til enten en kollega på samme kontor, eller til en anden revisor på et andet kontor. Dette er også på baggrund af, at flere af respondenterne har oplevet afgørelser, samt har kendskab til konkurrenterne/kollegaer, der skriver under på kunder på trods af familiære forhold (Bilag 4, s. 15, linje 822-837). Dette kan dog blive en udfordring for det enkelte kontor, hvis de f.eks. har 4 partnere og der henvises en nær familiær relation til en anden partner på kontoret. I dette tilfælde vil de enkelte partnere ikke kunne agere uafhængigt af den nære familiære relation til en anden partner. Det kunne derimod også være en god ven der spørger til en ydelse hos revisionskontoret hos den partner man kender. Dette vil på den anden side godt kunne henvises til en anden partner på samme kontor uden at dette kunne give uafhængighedsproblemer.

Det kan dog på den anden side indikere, at respondenternes definitioner på personlige relationer er meget forskellige, og det her forekommer mange individuelle vurderinger som tages med, når der foretages en vurdering af uafhængighed. Allan fortæller, at hans definition af personlige relationer er meget bred, og at det for ham er meget afgørende om relationen bliver for privat (Bilag 2, s. 11, linje 585-608). Michael vurderer meget den personlige relation til, hvorvidt det synes til at være privat eller for tætte samarbejder, ud fra hvordan en velinformeret tredjemand ville vurdere relationen (Bilag 4, s. 11, linje 586-594). Lars nævner ikke nogen direkte skildring i mellem familiære og personlige relationer, men holder sig hele tiden op imod, at han skal kunne sove om natten. Dertil kommer det at Jakob ikke har nogen direkte definition på personlige relationer andet end, de ikke skal være familiære. Dette er hans guideline igennem uafhængigheden (Bilag 3, s. 2, linje 73-75). Mie og Anders vurderer, at disse personlige relationer virkelig kan spænde bredt og kommer med flere eksempler på, at det kan være blandt andet langvarige kundeforhold og venskaber, der kan anses som personlige relationer (Bilag 6). De eneste af respondenterne der lægger stor vægt på, at det ikke kun handler om deres egen oplevelse af uafhængighed, men i høj grad om, hvordan den enkelte relation fremstår overfor en velinformeret tredjemand, er Mie og Anders samt Michael. Denne sondring ses ikke hos de andre respondenter, dette kan medføre at de faktisk går længere ind i relationen, da de ikke hæver sig selv i helikopteren, og ser hvordan den enkelte relation ser ud "in appearance". Det betyder, at selv hvis revisoren føler sig uafhængig, kan relationen stadig være problematisk, hvis den kan opfattes som for tæt af omverdenen.

Samlet set viser interviewene, at mens der er bred enighed om at familiære relationer er uforenelige med uafhængighed, er grænsen for personlige relationer langt mere flydende og præget af individuelle vurderinger, kontekst og virksomhedskultur. Denne for alle respondenter manglende klare definerede linje i, hvornår der er tale om en personlig relation, udviser med stor sikkerhed, at der er tale om en meget individuel vurdering, og at der her kan diskuteres om der mangler guidance. Det kan dog også vurderes, hvorvidt denne linje "mangler", da respondenterne hver især ikke anser disse personlige relationer som en trussel mod deres personlige uafhængighed. De personlige relationer udgør nemlig en trussel mod revisors uafhængighed jf. David Flint, som gennemgået under det teoretiske fundament. Dertil kommer at ingen af respondenterne faktisk har afgivet en kunde til en kollega eller andet på baggrund af en for personlig relation. Dette kan for respondenterne medføre at de fremstår dobbeltmoralske, da de også nævner at de ville tage fat i en kollega hvis de vurderer at der er en for tæt relation, samt ville værdsætte hvis de selv fik en besked om et professionelt forhold, der havde udviklet sig. Dette medvirker desuden til, at der for de enkelte revisorer er en meget sløret linje på disse relationer og en mulig manglende selvindsigt.

5.3.2 Langvarige kundeforhold

Langvarige kundeforhold er et udbredt fænomen i revisionsbranchen, hvor revisor og kunde ofte har samarbejdet gennem mange år. Disse relationer kan skabe stor gensidig tillid og et effektivt samarbejde, men de rejser også væsentlige spørgsmål om uafhængighed og grænsen mellem det professionelle og det personlige. Disse langvarige kundeforhold nævnes i uafhængighedsteorien både af Flint samt af Van Peursem & Pratt, som værende en trussel mod revisors uafhængighed. I det følgende analyseres, hvordan respondenterne i de gennemførte interviews forholder sig til langvarige kundeforhold, hvilke dilemmaer de oplever, og hvilke mekanismer de anvender for at sikre, at den professionelle dømmekraft og uafhængighed bevares.

Allan lægger stor vægt på at det i langvarige kundeforhold, er en nødvendighed for samarbejdet at man kommer tættere på hinanden og danner et godt fundament for et godt samarbejde (Bilag 2, s. 11, linje 585-610). Dette ligger også Michael stor vægt på, da disse langvarige kundeforhold er noget, som er meget relevant i deres størrelse af virksomhed. Dette skyldes også, at de hos Grant Thornton er gode til at komme tæt på kunderne, så det bliver til disse langvarige relationer (Bilag 4, s. 7, linje 398-400). Dette er også gældende for Lars, der nævner at de langvarige relationer er noget, de er gode til og prioriterer, hvor de er endnu tættere på kunden og hjælper med rådgivning undervejs i processerne (Bilag 5, s. 4-5, linje 225-235).

De langvarige relationer skaber tillid og effektivitet, og det er noget, respondenterne ligger stor vægt på. Respondenterne ser de langvarige kundeforhold som en styrke for deres firma, og noget de sætter en stor dyd i. Dette kan dog være problematisk i forhold til deres personlige uafhængighed. Denne tillid og opmærksomhed på de enkelte kunder, kan nemlig udfordre revisors professionelle skepsis og objektivitet. Det kan altså blive sværere at sige fra eller stille kritiske spørgsmål, hvis relationen har været i mange år eller er blevet for tæt. Det langvarige kundeforhold i SMV-segmentet overlades til den enkelte revisor og dennes egen dømmekraft. Dette kan medføre, at objektiviteten bliver kompromitteret, og revisor dermed ikke bevarer pligten over for interessenter som investorer, myndigheder og offentligheden. Denne relation kan også skabe, at revisor bliver "blind" på regnskaberne, og derfor ikke ser fejl eller uregelmæssigheder, som burde blive opdaget af revisor. Kunden kan endvidere få særlige forventninger til, hvad revisoren skal levere, rådgivning eller andre opgaver udover de aftalte – eller forvente særlige vilkår. Det kan føre til konflikter, især hvis revisoren holder sig til sin rolle som uafhængig kontrollant. Det kan derudover føre til regnskaber uden det retvisende billede eller en vis svaghed i regnskaberne.

Flere respondenter nævner, at langvarige kundeforhold og netværksrelationer er uundgåelige. Det vurderes derfor, at det er vigtigt løbende at reflektere over, om relationen har udviklet sig til et venskab, der kan true uafhængigheden. Denne refleksion skal derfor foretages af hver enkelt revisor, hvor det i respondenternes svar ikke virker til, at de ser en udfordring hermed. Det kan diskuteres om denne refleksion og vurdering af uafhængigheden burde foretages af en kollega eller en part udenfor samarbejdet, således at det ikke kun er den enkelte partner der skal vurdere sit eget kundeforhold.

Michael nævner som den eneste at have haft en kollega, der var kommet for tæt på en kunde i et langvarigt samarbejde, hvor relationen var blevet meget venskabelig (Bilag 4, s. 7-8, linje 391-404). Denne blev således håndteret, så Michael overtog kunden og at hans kollega derefter kunne fortsætte det udviklede venskab. Denne situation er den eneste, respondenterne har nævnt, hvor langvarige kundeforhold har været medvirkende til at en opgave skulle flyttes til en anden revisor. Dertil kommer det, at ikke en eneste af respondenterne ser udfordringer i de langvarige kundeforhold, eller selv har oplevet at være kommet for tæt på i denne relation og det langvarige samarbejde. Dette er dog opsigtsvækkende, at Michael har været med til at flytte en kunde fra en anden partner, når alle respondenterne lægger vægt på, at det er de langvarige forhold der tæller. Der vurderes herfor, der er en reel risiko ved de langvarige forhold.

Sammenfattende viser analysen af interviewene, at der blandt respondenterne generelt mangler et kritisk blik på de potentielle uafhængighedsproblemer, som langvarige kundeforhold kan medføre.

Respondenternes manglende synspunkt på uafhængighedsudfordringerne i de langvarige kundeforhold, synes at underbygge at de hver især specielt tænker på forretningen og ikke nødvendigvis den professionelle distance til kunden. Der er selvfølgelig fra respondenterne stor forskel på, hvor grænsen går for, hvornår et langvarigt kundeforhold bliver for tæt. Det er dog fortsat en individuel vurdering og afhænger af konteksten.

Respondenterne ser endvidere ikke nogen problemstilling ved disse langvarige relationer, de har heller ikke nogen umiddelbare sikkerhedsforanstaltninger, som hjælper dem mod at vokse ind i denne problemstilling. Denne migrering i de langvarige kundeforhold glider ind i et uafhængighedsproblem som partnerne ikke selv ser som problematisk.

Det er endvidere bemærkelsesværdigt, at ingen af respondenterne – på nær et enkelt eksempel – har oplevet eller erkendt konkrete problemer med at komme for tæt på en kunde. Tværtimod fremhæves de langvarige relationer næsten udelukkende som en styrke og et konkurrenceparameter, mens risikoen for "blindhed", svækket objektivitet eller for stor fortrolighed ikke adresseres af respondenterne.

Denne manglende erkendelse og refleksion over de mulige uafhængighedsudfordringer kan tolkes som et faresignal for branchen og de enkelte revisorer. Når revisorer ikke i højere grad forholder sig kritisk til, om deres relation til kunden over tid kan kompromittere deres professionelle dømmekraft, øges risikoen for, at fejl, uregelmæssigheder eller interessekonflikter ikke opdages eller håndteres rettidigt. Det understreger behovet for, at der i branchen, både på individuelt og organisatorisk niveau, arbejdes mere systematisk med at identificere og håndtere de gråzoner, som langvarige kundeforhold skaber. Uden denne kritiske tilgang risikerer man, at styrken ved langvarige relationer bliver en svaghed for revisors uafhængighed og for tilliden til revisionsbranchen som helhed.

5.3.3 Personlige principper og migrering over tid

Uafhængighed og professionelle grænser er påvirket af de enkelte revisors personlige principper og erfaringer, hvilket spiller en afgørende rolle. Dette afsnit vil indeholde en undersøgelse, hvor respondenterne selv trækker grænsen for, hvad de finder acceptabelt i relationen til kunder. Det belyses endvidere, hvorvidt denne grænse har flyttet sig i takt med erfaring, brancheudvikling og

ændrede normer. Analysen sætter fokus på, om der eksisterer klare personlige principper hos respondenterne, hvordan disse principper adskiller sig fra hinanden, samt hvilke faktorer der har påvirket eventuelle ændringer i deres holdninger over tid.

Jakob lægger hans personlige princip ved, at så længe han har mødt kunden første gang i et erhvervsmæssigt miljø, mener han, at denne relation er uafhængig. Dette ligger han op til er uanset, hvordan relation udvikler sig videre derfra, når blot relationen er opstået i det erhvervsmæssige aspekt (Bilag 3, s. 2, 92-98). Dette er for Jakob en stor udfordring, da han ikke har nogen kritisk holdning til udviklingen af en sådan relation. Dette kan skabe flere uafhængighedsproblematikker, da relationen vil kunne udvikle sig væsentligt over tid. Dette vurderer Jakob dog ikke som et problem, da relationen blot skal opstå i det forretningsmæssige perspektiv. Denne relation kan udvikle sig til at de bliver rigtig gode venner og dermed kan Jakob miste en del af sin uafhængighed, da denne migrering af venskabet vil kunne skabe blindspots, manglende faglig udfordring, samt eventuel revisionsdokumentation hvor man tager lidt lettere på det hele. Dertil kommer, at det virker til, at Jakob ikke har nogen problemer med at blande "hjemmet" ind i den relation. Hertil nævner han, at så længe relationen er opstået i det erhvervsmæssige, vil han ikke se det som noget problem at tage hans hustru under armen og spise hjemme i privaten hos en kunde (Bilag 3, s. 7, linje 378-399).

Allan er nogenlunde enig med Jakob i hans principper. Allan har en grundholdning om, at han bare ikke vil skyldes nogen noget (Bilag 2, s. 6, linje 302-309). Dette er den linje, som Allan hele tiden holder sig op af. Dertil kommer at han altid vil holde "hjemmet" ude af relationen, så hvis han skal spise med en kunde eller andet, så er det altid ude på en restaurant, da han ellers vil vurdere, at det kommer for tæt på (Bilag 2, s. 11, linje 585-609). Allan vil dog på den anden side godt kunne tage ud at spise med en kunde sammen med begge ægtefæller, uden at dette vil blive et problem for hans uafhængighed – ud fra sin egen vurdering.

Michael og Lars lægger stor vægt på deres egen mavefornemmelse, og det at kunne sove om natten. De har ikke nogen decideret principper for deres grænse på uafhængighed. Det gælder dog for dem begge, at de udelukkende vil tage ud at spise med kunder, såfremt det har et klart erhvervsmæssigt formål, og at de ikke vil blande det private sammen hermed. Det gælder for dem begge, at de ikke vil deltage i at spise i "hjemmet", og de mener heller ikke at deres ægtefæller har noget med de forretningsmæssige forbindelser at gøre, hvorfor de ej heller vil tage disse ud at spise eller andet (Bilag 4, s. 5, linje 260-263) & (Bilag 5, s. 15, linje 816-823).

Der er her en meget stor forskel. Michael og Lars ikke vil blande deres ægtefæller og hjemlige atmosfære ind i det forretningsmæssige. Allan og Jakob er begge mere åbne for, at dette godt kan være en forretningsmæssig forbindelse fortsat. Det må dog siges, at Jakob er den med mest åbenhed – da han også vil blande den hjemlige atmosfære sammen med den forretningsmæssige forbindelse. Allan og Jakob tænker endvidere ikke væsentligt over, hvad en velinformeret tredjemand vil tænke, hvis de så revisor, kunde og begge ægtefæller ude at spise sammen på en restaurant. De lægger begge stor vægt på deres egen opfattelse af deres uafhængighed, og ikke hvordan dette måtte se ud for omverdenen. Dette kan være meget problematisk for deres faktiske uafhængighed, da deres forretningsmæssige og private atmosfærer bliver blandet sammen. Det må her, alt andet lige, antages at det vil blive svære at opretholde den professionelle skepsis og forholdet over for kunden. Dette underbygges endvidere af interviewet med Mie og Anders fra EY's independence team, der forklarer at når man begynder at tage ægtefæller med ud og spise, vil dette blive problematisk, da forholdet så får en privat karakter og ikke er rent forretningsmæssigt (Bilag 6, s. 18-19, linje 1037-1049). Dette udviser altså, at der er store trusler mod Allan og Jakobs uafhængighed, og at denne kan være mangelfuld. De ville have haft bedre mulighed for ikke at komme så tæt på kunderne, hvis de var trådt et skridt tilbage og havde foretaget en vurdering af, hvordan en velinformeret tredjemand havde set på disse eksempler.

Til respondenternes personlige principper kommer også en ændring over tid, i takt med mere erfaring samt nye holdninger i samfundet m.v. Her nævner Allan, at han personligt har strammet op og har ændret sit fokus på uafhængighed i de senere år af sin karriere (Bilag 2, s. 4, linje 220-227). Dette bærer blandt andet præg af erfaringen, og at han ikke vil sætte sig selv i en situation, hvor uafhængigheden bliver brudt. Dette er derudover også på baggrund af at "tiden er en anden", end den var førhen. Der blev afholdt kundeture og arrangementer over flere dage, som ikke var noget der vil blive anset for uafhængigt i dag. Til dette mener Jakob dog, at hans holdning til uafhængighed har ændret sig den anden vej. Han mener at være blevet mere åbensindet og ikke så "regelret", som da han læste (Bilag 3, s. 3, linje 117-137). Forskellen på disse to ændringer over tid kan skyldes, at der er en større aldersmæssig forskel (20 år) på de to respondenter. Her er Jakob den yngre part, og han henviser til sin uddannelse, og at reglerne var stramme. Dette henviser Allan ikke til på samme måde, hvor han mere ser på udviklingen i samfundet, og hvordan hele branchen har udviklet sig. Dette er endvidere understøttet af, at Mie og Anders også udtaler, at de har set en væsentlig ændring i branchen, og de ting man gjorde for blot 10 år siden, ikke længere er noget der er velset (Bilag 6, s. 8-9, linje 453-463). Dette ses også i Code of Ethics som er væsentlig større og mere udbredt, samtidig med at regulators fokus også stiger på

uafhængighed. Denne væsentlige ændring over tiden gør endvidere at fokuset på uafhængighed er blevet større, og der her er væsentlige udviklinger at hente. Det er for den enkelte revisor vigtigt hele tiden at følge med udviklingen og de nye regelsæt.

Analysen viser at de personlige principper og grænser for, hvor tæt man kan komme på sine kunder, varierer betydeligt blandt respondenterne. Tilgangen som nogle respondenter udviser, hvor de ikke tænker over den velinformeret tredjemand, kan være meget problematisk, da det øger risikoen for, at den professionelle distance udviskes, og at revisor mister den nødvendige skepsis og objektivitet.

Denne forskel i tilgangene illustrerer, at der fortsat er et behov for øget opmærksomhed på, hvordan personlige relationer og sociale aktiviteter med kunder kan påvirke revisors uafhængighed. Dette understreger vigtigheden af løbende refleksion og dialog om, hvor grænsen bør gå, samt at der i branchen arbejdes mere systematisk med at skabe fælles forståelse og klare retningslinjer for håndtering af personlige relationer i revisionsarbejdet.

5.4 Kultur og interne mekanismer

Virksomhedskultur og interne mekanismer spiller en central rolle for, hvordan revisionshusene håndterer uafhængighed, kundeomsætning og relationer. De enkelte virksomheder har udviklet forskellige former for kontroller og procedurer, der skal sikre, at uafhængigheden bevares. Dette afsnit undersøger, hvordan virksomhederne arbejder med interne kontroller, herunder hvordan de håndterer fordeling af omsætning internt, og hvordan virksomheden griber det an, hvis en kollega vurderes at være kommet for tæt på en kunde.

5.4.1 Kultur i revisionshusene

Kulturen i revisionshusene kan i stor grad påvirke opfattelsen af uafhængighed, og hvor grænsen er. Dette skyldes, at det er partnerne, som oftest sætter dagsordenen, og de yngre medarbejdere tager ved lære i det partnerne foretager sig. Det er derfor vigtigt at have en ordentlig kultur i forhold til relationer og uafhængighed. Denne kultur udmønter sig også i at kunne give feedback til kollegaer, der er kommet for tæt på en kunde. En åben kultur vil være med til at den enkelte revisor ikke står tilbage med udelukkende egne overvejelser, men at kollegaer vil kunne give sin holdning til kende og vide, at denne bliver taget godt i mod.

Denne åbenhed sætter Allan stor pris på, og han vil altid tage fat i det, hvis en kollega kom for tæt på, da det vil gå ud over hele firmaet og ikke kun personen (Bilag 2, s. 8, linje 442-451). Dette

ligger Michael også stor vægt på, hvor han også har oplevet sådan en situation, der blev håndteret ordentligt, og at han ikke blev udskammet over at komme med sådan en ting. Det vil antages, at Michael således også en anden gang ville komme med sådan en ting til sine medpartnere – da det bliver håndteret på en ordentlig måde (Bilag 4, s. 7-8, linje 391-405). Jakob vil derimod ikke sige noget til hans medpartnere, da han anser den meget tætte relation som en helt naturlig del af arbejdet (Bilag 3, s. 7, linje 364-375). Der er ikke nogen af respondenterne som i deres egne relationer eller kunder har set nogen problemer og flyttet kunder. Dette skaber en dobbeltmoral hos respondenterne, der udtaler at de selvfølgelig ville gøre det, men bare ikke lige har oplevet sådanne situationer hvor det har været nødvendigt. Dette kan endvidere henføres til at de har mistet deres kritiske blik på egne relationer og ikke længere ser risici ved relationen og dennes eventuelle udvikling over tid. Dette kan medføre en væsentlig risiko ved den enkelte partners uafhængighed.

Denne meget tætte relation som Jakob omtaler, demonstrerer også, at det er den relation, han ser de andre partnere have med deres kunder, hvorfor dette også bliver normalen hos disse partnere, samt de øvrige medarbejdere. Dette viser at "tone at the top" virkelig er vigtig for at opretholde uafhængigheden og den professionelle distance til kunderne.

Det kan endvidere også være væsentligt, i denne åbenhed og kultur hos revisionshusene, hvordan aflønning af partnerne sker. De er måske mere tilbøjelige til at "kæmpe" mere for kundeomsætningen, hvis deres aflønning afhænger væsentligt af deres kundeomsætning. Det virker dog til gennem de foretagne interviews, at flere af partnerne er solidarisk aflønnede, og der ikke er direkte tråde til kundeomsætning (Bilag 5, s. 9, linje 514-516) & (Bilag 4, s. 8-9, linje 456-464). I EY er de aflønnet efter kundeomsætning som parameter, her vurderer Allan dog, at dette ikke vil være et problem, da der er tale om mange små kunder, og at hvis denne kunde skal over til en medpartner, fordi man selv er kommet for tæt på, vil det ikke have den store betydning (Bilag 2, s. 9, 511-525).

Det er altså tydeligt, at kulturen i virksomheden spiller en central rolle for, hvordan uafhængighed håndteres i praksis. Kulturen sætter ikke bare rammen for, hvilke normer og værdier der er en del af dagligdagen, men har også en indirekte betydning for, hvordan grænserne opleves og efterleves. Det sker, når partnerne går forrest og udviser åbenhed om uafhængighed, at der skabes et miljø på arbejdspladsen, hvor medarbejderne kan tage problematiske relationer op og give dem en klar retning for, hvorfor uafhængighed er vigtig. Dette mindsker endvidere risikoen for, at enkeltpersoner overser eller ignorerer potentielle trusler.

Dette betyder omvendt også at en kultur, hvor det anses som naturligt og uden problem at have tætte relationer til kunderne, kan føre til, at partnere og medarbejdere mister deres kritiske skepsis på både egne og andres handlinger. Denne kultur har dog udviklet sig over tid, hvilket uddybes nærmere i afsnittet 5.3.3. Dette øger risikoen for, at uafhængigheden svækkes både in mind og in appearance. Det er derfor vigtigt, at revisionshusene arbejder aktivt med en kultur, hvor uafhængighed og professionel skepsis, som beskrevet i de 6 etiske principper, er et fælles ansvar. Dette vil bidrage til at skabe en virksomhed, hvor uafhængighed ikke blot er et formelt krav, men en integreret del af virksomhedens kultur.

5.4.2 Interne systemer og kontrolmekanismer

Interviewene peger på at de interne systemer og kontrolmekanismer, der er i revisionsvirksomhederne, spiller en væsentlig rolle i at operationalisere uafhængigheden. Systemerne fungerer som en form for sikkerhedsnet mod interessekonflikter og sikrer, at uafhængighed ikke blot er en individuel egenskab, men også noget der er understøttet af organisationen. De interne systemer og kontrolmekanismer spiller en central rolle i at understøtte revisors uafhængighed.

Dette fremkommer ved flere af revisionshusene, hvor Grant Thornton har en faglig afdeling, hvor der kommer mails rundt med nye kunder i firmaet og ikke allerede eksisterende kunder fra tidligere år. Her skal medarbejderne melde ind, hvis de har et eller andet forhold til virksomhederne eller personer (Bilag 4, s. 6, linje 289-296). Dette er en manuel måde at håndtere dette på, som fungerer i en mindre organisation. Dette er langt mere struktureret hos f.eks. EY, hvor der er en bestemt procedure for oprettelse af kunder i et system, der er understøttet af et andet system, hvor hver enkelt medarbejder skal melde alle former for aktier, aktiviteter og fuldmagter ind. Der vil her således komme advarsler på denne nye kundesag (Bilag 2, s. 7, linje 387-388). Dette udgør en stor forskel mellem de forskellige revisionshuse, og der er ikke nødvendigvis en korrekt måde at gøre det på. Det handler i begge tilfælde om, at få medarbejderne lært op således, at de benytter procedurerne, både det manuelle og det systematiske, korrekt og giver de oplysninger der skal benyttes. Derimod er der hos Lars fra Talmennesker ikke nogen direkte procedure som er nævnt, der handler det væsentligt mere om at partnerne tager fælles møder, inden, der er nogen nye kunder, som kommer ind i huset (Bilag 5, s. 9, linje 493-495). Dette kan medføre, en tvivl om hvorvidt deres uafhængighedsprocedure kommer ud i hele huset, og at den enkelte medarbejder er informeret om, hvad der skal foretages ved eventuelle tvivlsspørgsmål. Dette vil kunne medføre, at der bliver taget kunder ind, hvor ledende medarbejdere ville kunne have en bestyrelsespost i eller andet.

Dette gælder endvidere for registreringer af medarbejderes investeringer i aktier og virksomheder, således, at firmaet ikke kan komme til at revidere noget, hvor der er en medarbejder, som ejer en del af virksomheden – eller der på anden vis kan opstilles sikkerhedsforanstaltninger herfor. Dette gælder f.eks. hos EY og Beierholm, hvor alle ledende medarbejdere skal foretage registreringer af investeringer og øvrige væsentlige forhold. Dette virker ikke til at være tilfældet hos Talmennesker, hvor det er Lars og de andre partnere der foretager uafhængighedsvurderingerne. Dette vil hos EY og Beierholm medføre, at der ville kunne foretages sikkerhedsforanstaltninger mod indblanding af de medarbejdere med aktier i virksomheden, på teamet for opgaveudførelse og der hermed bliver foretaget nogle aktioner, inden det er for sent. Dette vil ikke kunne gøres på samme måde hos Talmennesker, hvorimod der måske ville skulle repareres på, skaden efter denne er sket.

Risikoen i disse interne systemer og kontrolmekanismer, kan være at de personlige relationer ikke registreres noget sted og dermed hviler det på hver partner selv at sige til. Dette vil skabe at det fortsat er meget individuelt og subjektivt at vurdere uafhængigheden. Dette gælder for alle revisorhuse, men kan være en svaghed i ellers fornuftige systemer samt kontroller.

Interviewene viser, at interne systemer og kontrolmekanismer er helt centrale for at fastholde revisors uafhængighed i praksis. Uanset om der er tale om store revisorhuse med digitale compliance-systemer (som hos EY), eller mindre og mere manuelle procedurer (som hos Grant Thornton), er formålet det samme: At skabe gennemsigtighed, forebygge interessekonflikter og sikre, at uafhængighed ikke kun er et individuelt ansvar, men et organisatorisk anliggende.

Forskellene i systemernes kompleksitet og formaliseringsgrad afspejler både virksomhedens størrelse og kultur. I de større huse er der ofte krav om løbende registreringer, som automatisk kan give advarsler og sikre, at ingen medarbejdere bringer sig selv eller firmaet i en uafhængighedskonflikt. I mindre virksomheder er der typisk større vægt på kollegial dialog, fællesmøder og personlig ansvarlighed, men dette kan også indebære en risiko for, at procedurerne ikke altid er kendt eller følges af alle medarbejdere.

5.5 Lovmæssigt perspektiv

Dette afsnit vil omhandle det lovmæssige perspektiv omkring uafhængighed. Lovgivningen er som udgangspunkt på mange punkter klar og tydelig. Der er flere lovreguleringer, der stiller tydelige krav til, hvordan uafhængighedstruslen skal identificeres, vurderes og håndteres. Revisorerne har både Revisorloven, bekendtgørelsen omkring uafhængighed og ISA-standarderne. Det er særligt i

Revisorloven §16 og §24, revisor skal have fokus på. Dette omhandler, at revisor skal være uafhængig, og at revisor skal fremstå som uafhængig overfor en velinformeret tredjemand.

Men som analysen af de forskellige scenarier viser, er det netop ikke altid helt klart for revisoren. Der er et område, hvor vurderingen ligger mellem lovens klare rammer og en mere kompleks virkelighed, hvor revisoren skal handle praktisk. Der er flere af respondenterne, der udtaler, at loven er lige til.

5.5.1 Revisionspligt vs. uafhængighed

Der kan i praksis opstå en uafhængighedstrussel, når et selskab er underlagt revisionspligt. Her er der punkter, der skal tages hensyn til. Det ene punkt er, at der er en opgave, der skal løses, fordi lovgivningen kræver en revisorpåtegning. Det andet punkt er, at revisor ikke må påtage denne opgave, hvis uafhængigheden ikke kan opretholdes. Dette betyder, at revisor hele tiden skal være etisk og professionel korrekt, da revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. Det kan derfor godt være, at revisors nære relation bliver pålagt revisionspligt, fordi selskabet har overskredet grænserne til, hvornår en revision er lovpligtig. Her fortæller Jakob, at han har stået i en situation, hvor han har måtte hjælpe den nære familiære relation videre til et andet revisorkontor indenfor Beierholm (Bilag 3, s. 3-4, linje 164-182). Anders fra EY tilføjer, at det kan sammenlignes med at, revisor har monopol på at afgive erklæringer, og alligevel har revisor ikke helt monopol. Men det er nogle få i Danmark, der kan afgive disse erklæringer (Bilag 6, s. 3, linje 149-158). Det vurderes, at det kan være med til at skabe en række dilemmaer. Hvis der er en situation, hvor den lokale revisor er inhabil, og der ikke er et godt alternativ, kan virksomheden stå med et reelt problem. Hvilken revisor skal de gå til for at overholde lovkravet. Dette kan rejse spørgsmålet "hvor skal kunden gå hen, hvis uafhængigheden ikke opretholdes, og deres revisorkendskab er i en mindre grad?" Der kan også stilles spørgsmål til, om lokale kunder ville kunne se, hvis revisor ikke overholder sin uafhængighed? Der kan også opstå nogle dilemmaer i forhold til disse kunder, der har revisionspligt, når de kommer fra disse mindre samfund. Jakob fortæller, at fra det område han kommer fra, kender han stort set alle sine kunder privat. Han bor et sted med relativt få indbyggere, hvorfor han også kender alle virksomheder i området. På den måde møder han også jævnligt virksomhedsejerne til dagligt. Hvor han sammenligner med, hans fortid hos PwC i Århus, der mødte han ikke tilfældigt kunderne ude i byen (Bilag 3, s. 12, linje 671-685). Dette kan også have en stor betydning for, at der kan opstå en situation i gråzonen, når kunden f.eks. vælger Jakob som revisor. Det antages ligeledes, at der er en større tendens ude i provinsen, til at man vælger at støtte lokalt. Dette kan være årsagen til, at de større virksomheder vælger f.eks. Beierholm i Skive, fremfor de vælger EY i Århus. Her er Mie og Anders enige i, at jo længere man

kommer ud i provinsen, opstår der en anden relation til kunden, hvilket ikke er godt i forhold til uafhængigheden, da uafhængigheden har været igennem en stor ændring de seneste 10 år (Bilag 6, s. 8, linje 448-459). Lovgivningen er dog meget klar. Revisor må ikke afgive erklæring på en opgave, hvis uafhængigheden er kompromitteret.

5.5.2 Gråzoner og fortolkning – hvor søger revisor støtte

På trods af uafhængighed er reguleret både igennem lovgivning, bekendtgørelser og etiske koder, kan der opstå situationer i praksis, hvor reglerne ikke altid giver et tydeligt svar. Det vil derfor kræve af respondenterne, at de enten benytter deres individuelle dømmekraft eller søger viden andetstedsfra. På tværs af de forskellige interviews, bliver det gjort tydeligt, at det ikke er muligt at undgå gråzoner i branchen. Håndteringen af disse gråzoner afhænger både af respondenternes personlige erfaring og den organisatoriske kultur.

Flere af respondenterne fremhæver, at de bruger mavefornemmelsen som et centralt element i gråzonerne. Michael nævner, han bruger sin mavefornemmelse i forbindelse med uafhængighed, samt at han i sin tid som revisor har lært at stole mere på sin mavefornemmelse. Hvis alle argumenter er der, og ens mavefornemmelse siger, at der er noget. Så mener Michael, at mavefornemmelsen er skabt på baggrund af nogle forskellige årsager, der spørger (Bilag 4, s. 3-4, linje 163-198). Allan nævner, han ikke selv har været på kanten. Han vil derfor ikke mene, at han har været ude i nogle gråzoner. Han har en personlig regel om, hvis han er i tvivl om, hvorvidt det er i gråzonen, så lader han være. Han vurderer, at hvis man overvejer, om det er for meget, så er det for meget (Bilag 2, s. 4, linje 205-207). Dette vurderes som en yderst enkel men effektiv tommelfingerregel. EY har dog også en mere formaliseret struktur, hvor revisoren kan søge hjælp hos en dedikeret ansat i independence-afdelingen. Her forklarer Mie, at hun og Anders modtager henvendelser fra alt om sociale arrangementer til familiære relationer. Her spørger revisorerne om mange forhold, fordi de ved, hvor og hvem de skal spørge. Både Anders og Mie har oplevet situationer, hvor revisoren stiller spørgsmål, som de allerede kender svaret på (Bilag 6, s. 5, linje 231-233). Men disse nej-svar giver stadig en god diskussion, der udruster revisoren til fremtidige dilemmaer, der kan være i gråzonen.

Omvendt finder Jakob fra Beierholm en kollegial sparring som en vigtig ressource. Han forklarer, at hvis han er i en gråzone, så starter han med at drøfte sagen i ledergruppen. Disse tvivlsspørgsmål vil derefter blive afklaret i fællesskab. Yderligere oplyser Jakob, at de har en faglig afdeling, der afklarer de forskellige problemstillinger, der kan opstå i forbindelse med uafhængighed, hvis sagen er mere kompleks (Bilag 3, s. 6, linje 290-296).

Derimod oplever Lars ikke, at han har tvivlsspørgsmål. Han mener, at de har klokkeklare regler, derfor er han ikke i tvivl. Han sammenligner det med at være jæger. Hvis han tager en beslutning, der er afhængig, kan han ikke trække denne handling tilbage. Han overvejer derfor alle sine handlinger, men derefter bliver han uanset hvad på kunden og skriver (Bilag 5, s. 8, linje 410-412). Det kan derfor vurderes, at hvis Lars ikke er opmærksom i en enkelt handling, kan han risikere at blive og skrive på trods af, han ikke er uafhængig. Lars udtaler sig yderligere, han aldrig har prøvet at underskrive en afhængig erklæring. Han vil dog ikke på nogen måde garantere, at han ikke kommer til det. Han forventer dog heller ikke at komme dertil (Bilag 5, s. 10, linje 449-453). Det vurderes, at en sammenligning med at være jæger og være underskrivende revisor ikke kan foretages, når det gælder revisors uafhængighed. Der er flere aspekter af uafhængighed. Det vurderes herfor, at Lars' meget sort/hvide forklaring ikke nødvendigvis er retvisende. Der kan sættes spørgsmålstejn ved, om Lars kan vurdere alle situationer, i forhold til om de er uafhængige eller ej, da der lægges stor vægt på hans egne personlige holdninger og ikke nødvendigvis reelle forhold og en objektiv vurdering af kundeforholdet.

Sammenfattende kan der konkluderes ud fra de 5 interviews, at gråzonerne i relation til uafhængighed er en uundgåelig del af revisionspraksis. Det er særligt de situationer, hvor der ikke er et klart svar. Respondenterne håndterer disse gråzoner forskelligt, og det afhænger både af personlig dømmekraft og organisatorisk kontekst. Det vurderes dog stadig, at der er stor forskel på afklaring af gråzonerne. Allan følger sin egen mavefornemmelse og nævner ikke at han søger støtte hos kollegaer eller i organisationen. Dette gælder ligeledes for Michael som også stoler på sin mavefornemmelse, der er opbygget på baggrund af underliggende signaler. Hvor andre som Jakob søger kollegial sparring, hvor både ledergruppen og faglige eksperter i vurderingen. I kontrast hertil står Lars, som ikke oplever gråzoner, men i stedet handler ud fra en fast overbevisning om, at reglerne er klare, og at enhver beslutning må træffes med omtanke, da den ikke kan trækkes tilbage.

Respondenterne søger sjældent hjælp fra andre personer, og de står tit med beslutningerne selv. De mener ikke at opleve situationer hvor de skal bruge hjælp og derfor opsøger de det ikke. Denne manglende opfattelse af at skulle bruge hjælp i nogle situationer eller søge sparring kan indikere, at respondenterne muligvis er blevet for blinde på gråzonen, og at linjerne der ligger, ikke længere er så optegnet.

Fælles for alle er dog, at der er en høj bevidsthed om, at man skal kunne stå inde for sine beslutninger både fagligt og etisk i de situationer, hvor reglerne er uklare.

5.5.3 Behov for ekstern sparring ved håndtering af uafhængighed

Flere af respondenterne forklarer, at de opsøger rådgivning omkring uafhængighed. I EY er der en independence-afdeling, hvilket der også er i f.eks. PwC og Deloitte (Bilag 6, s. 16, linje 900-903). I Beierholm er der en faglig afdeling, der dog håndterer andre problemstillinger end spørgsmål vedrørende uafhængighed (Bilag 3, s. 6, linje 290-295). Ligeledes har Grant Thornton en faglig afdeling, der skal assistere med uafhængighedsspørgsmål. Denne afdeling har dog også andre opgaver end uafhængighed (Bilag 4, s. 5-6, linje 285-306). Dette vurderes derfor at være i lighed med det set-up, som Beierholm kører med. Den sidste respondent kommer fra Talmennesker. Talmennesker er et forholdsvis lille revisionshus i forhold til de øvrige respondenter. I Talmennesker findes der ikke en faglig afdeling. Revisionshuset består af 13 ansatte. Det betyder, at Lars har taget kulturen omkring uafhængighed under sig. Han udtaler sig direkte *"Det er hele min kultur"* (Bilag 5, s. 9, linje 469-475). Dette er en udfordring for Talmennesker, da det er Lars' egen måde at håndtere uafhængighed på, der er grundlag for hele firmaet. Dette vurderes at være et problem, da alt fungerer efter, hvordan Lars håndterer de forskellige situationer. Dette indikerer endvidere at Lars ikke vælger at opsøge hjælp hos f.eks. FSR og deres etiske råd som giver mulighed for sparring vedrørende uafhængighed.

Hvilket betyder at det er Lars der i dette mindre revisionshus, har alt ansvar for kvalitet og principper, bliver videreført i den øvrige del af virksomheden. Den måde Lars holder sig opdateret på, er at han tager med de andre to partnere på et kursus. Dette kursus kalder de for *"brush-up i revision, regnskab osv."*. Hvor de får en brush-up i revision og regnskab de første par dage, og de sidste par dage, er der særområder såsom moms og skat (Bilag 5, s. 9, linje 477-484). Her kan der stilles spørgsmålstejn til, hvor meget de reelt får at vide om uafhængighed. Som tidligere nævnt, er uafhængighed et område, der har udviklet sig meget de seneste 10 år. Det kan derfor godt være, at Lars har mange års erfaring i branchen, men det kan stille spørgsmålstejn til, hvor han reelt kan søge den nødvendige hjælp, hvis han ikke har et bagland. Han fortæller, han benytter sig af standarderne og The Code of Ethics, samt hvordan han er blevet skolet af alle de år, han har i branchen (Bilag 5, s. 1, linje 52-54). Det vurderes dog ikke, det altid vil give de rigtige svar, da det kan være op til den enkelte person at fortolke The Code of Ethics. De forskellige scenarier viste også, at flere elementer er et fortolkningsspørgsmål, hvor den personlige holdning har en stor betydning.

Lars forklarer yderligere, at de gør meget ud af at holde sig ajourført. Han har en personlig ære i at være på plads med tingene. Han forklarer, at det er årsagen til, at de har 55 posters rundt på kontoret. Disse posters er en blanding af sjove, men andre posters er også en faktisk holdning

(Bilag 5, s. 9, linje 486-491). Dette er et tegn på, at øvrige medarbejdere evt. ikke oplyses nok i forhold til uafhængighed. Dette begrundes med, at der er stor forskel på at lede efter en poster på kontoret, fremfor kontinuerlig læring og uddannelse, samt evt. en medarbejderhåndbog i forhold til håndtering af uafhængighed.

Der tolkes, at de øvrige medarbejder skal søge viden og hjælp hos Lars, hvis der er spørgsmål vedrørende uafhængighed. Det vurderes, at det godt kan give en sårbarhed, fordi der opstår en personafhængighed. Det vil sige, når hele ansvaret for kulturen omkring afhængighed pålægges en person. Der er en stor svaghed i, hvis Lars fratræder, bliver syg eller overser en problemstilling, da der ikke findes en strukturel mekanisme til at opfange fejlen. Det vil derfor kunne blive en potentiel risiko for, hvordan hele virksomheden varetager uafhængighed. Det vurderes herfor, at uafhængighed ikke bliver en kollektiv praksis men en personlig værdi for Lars, dette strider imod teorierne fra Flint og Mautz & Sharaf. Begge uafhængighedsteorier anbefaler, at der er en systematisk tilgang.

Det vurderes ligeledes, at i de større revisionshuse, kan uafhængighedsvurderinger drøftes enten med kollegaer, faglige afdelinger eller independence-funktioner. I Talmennesker, er der ingen strukturel modstand, og der kan ikke søges en faglig sparring. Dette indikerer, at Lars både er vurderende og udførende i disse situationer. Det kan medføre, at der skabes blinde vinkler og manglende refleksioner.

Dette afsnit viser, at mindre revisionshuse såsom Talmennesker, kan risikere at stå overfor helt særlige udfordringer i forbindelse med uafhængighed. Når hele ansvaret er personafhængigt, kan vurderingerne risikere at blive personbårne og sårbare. Det vurderes, at der mangler struktur, sparring og adgang til mere opdateret viden. Disse mangler kan føre til fejl og inkonsistens. Det kunne herfor indikere, at der er behov for en ekstern støttefunktion, hvor de mindre huse kan få rådgivning i mere komplekse uafhængighedsvurderinger. Det kan konkluderes, at uafhængighed ikke må blive et individuelt ansvar, men det skal være en integreret del af kulturen i revisionshuset.

5.5.4 Afhængig revisorerklæring

Der er et særligt område indenfor uafhængighed, der rejser flere spørgsmål i praksis. Dette område er, at revisor kan vælge at afgive en erklæring som afhængig revisor dog uden sikkerhed efter revisorloven §1, stk. 2. Her konkluderer, revisor, at vedkommende ikke er uafhængig, og at revisor skal anføre i sin erklæring, at revisor ikke er uafhængig jf. revisorloven §16, stk. 4 (Erhvervsstyrelsen, erhvervstyrelsen.dk, 2022).

Dette emne har været et fokusområde i interviewene med respondenterne. Der er ingen af respondenterne, der har afgivet en erklæring, der var afhængig. Jakob forklarer, at han ikke vil lave en afhængig erklæring som revisor for sin mor. Han har aldrig givet en afhængig erklæring. Årsagen til dette er, at han tror, at folk har en generel forståelse for, hvad revisor egentlig erklærer sig om, men de ikke vil opfatte, hvis erklæringen er modificeret med, at man ikke er uafhængig. Han vurderer derfor, at det er et no-go at benytte sig af den afhængige erklæring. Hans grundholdning er ligeledes, at det ikke burde være en mulighed at erklære sig ud af, man er afhængig af et forhold (Bilag 3, s. 4, linje 193-215). Michael husker dog nogle sager, hvor der har været en afhængig erklæring. Han har ikke undret sig over, hvorfor det har stået der. Men han har i disse situationer tænkt, at det var flot, at revisoren har gjort det, man skulle. Han har en overbevisning om, at alle har været inde og tjekke nogle erklæringer, hvor der har kunne været tvivl. Michael får derfor lyst til at klappe revisoren på skulderen og anerkende det. Dette er en kontrast i forhold til Jakobs holdninger. Allan forklarer, han mindes, at han ikke må give en afhængig erklæring i EY. Der bliver ikke yderligere uddybet, hvad Allans holdninger er til en afhængig erklæring. Lars fortæller, at han kender til en sag, hvor en revisor har givet en afhængig erklæring. Dette var en situation, hvor revisoren skrev på sønnens lille ApS. Her havde Lars den opfattelse, at revisoren levede sit liv spændende, men hvor han så ser, at revisoren har erklæret sig afhængig. Lars vurderer, at sådan en erklæring gør, at regnskabet bliver værdiløst for ham (Bilag 5, s. 8, linje 429-453). Dette stemmer overens med, de holdninger og regler, Mie og Anders operer under. De har ikke set en afhængig erklæring i EY-organisationen, da det er ikke en mulighed at afgive en afhængig erklæring i EY. De har dog set revisornævnssager, hvor der er en revisor, der f.eks. har udført en revision for sin kone. Mie og Anders vurderer, at en afhængig revisorerklæring ikke giver noget værdi til regnskabet, når revisoren ikke er uafhængig.

Ud fra respondenternes svar, har Jakob bekymringer om, at regnskabsbrugerne ikke forstår, hvad en afhængig erklæring indebærer. Dette kan indikere, at der vil opstå en forventningskløft mellem revisor og regnskabsbruger angående værdien af påtegningen på regnskabet. Selvom erklæringen formelt oplyser, at den pågældende revisor ikke er uafhængig, er der en risiko for, at mange af regnskabsbrugerne vil tillægge regnskabet en vis troværdighed, fordi det er underskrevet af en revisor. På den måde vil der skabes en falsk tryghed for regnskabsbrugerne, da regnskabsbruger ikke altid har den nødvendige indsigt og har en anden forventning til hvilket arbejde en revisor leverer.

Michael har stort fokus på, at erklæringen viser en moralsk værdi internt i branchen. På den anden side er Lars og EY's independence-afdeling mere kritiske overfor erklæringstypen. De vurderer,

at erklæringen mister sin funktion og bliver værdiløs. Disse betragtninger er med til at rejse et spørgsmål, om hvorvidt erklæringen overhovedet burde være en mulighed, hvis det ikke kan leve op til offentligheds tillid og falder i forventningskløften.

Afsnittet viser, at respondenterne er generelt kritiske overfor den type af erklæring, både fordi den kan misforstås af regnskabsbrugerne, men også fordi den ikke har en reel værdi.

5.6 Scenarier

Dette afsnit har til formål at undersøge, hvordan respondenterne vurderer uafhængighed i konkrete situationer. Der er herfor udformet 5 praksisnære scenarier. Alle scenarierne tager udgangspunkt i de typiske dilemmaer, der kan opstå i revisionsarbejdet. Det gælder specielt SMV-segmentet, hvor relationer og samarbejde antages at være tættere. Der er til hvert scenarie en situation, hvor respondenterne skal vurdere graden af uafhængighed fra 1 til 5 på en skala (1= uafhængig, 5 = afhængig), og det vurderes på følgende måde:

Uafhængig	Delvis uafhængig	Hverken uafhængig eller afhængig	Delvis afhængig	Afhængig
1	2	3	4	5

Figur 6: Rating skema, egen tilvirkning

Formålet med nedenstående scenarieanalyser er at skabe et grundlag for undersøgelse af forskelle og ligheder i respondenternes vurdering, samt hvilke faktorer der er i respondenternes beslutningsproces. Scenarierne tager udgangspunkt i både sociale relationer, rådgivning, kundepres og gråzoner.

5.6.1 Scenarie 1

I scenarie 1 bliver alle respondenterne spurgt om følgende: *"Du deltager i kundens årlige fodboldtur i udlandet og har også været inviteret til en privat fest, dog med flere deltagere. Du er underskriver på revisionen. Hvordan rater du uafhængighed? og hvordan vurderer du uafhængighed i fremtoning"*.

Respondent	Vurdering (1-5)
Jakob (Beierholm)	2
Allan (EY)	4
Michael (Grant Thornton)	5

Lars (Talmennesker)	5
Mie og Anders (EY)	5

Figur 7: Rating scenarie 1, egen tilvirkning

I dette scenarie vurderer Jakob, at omstændighederne har en stor betydning. Han starter ud med at vurdere sig meget klart 1 – uafhængighed. Der bliver yderligere spurgt ind til, hvordan han ville vurdere, uafhængigheden, hvis der var tale om en årlig fodboldtur til udlandet. Her forklarer Jakob, at han aldrig ville komme dertil, hvor han ville deltage hvert år i en fodboldtur til udlandet med en kunde. Turen skal være afholdt med andre, hvor der er andre samarbejdspartnere med. Det skal ikke kunne knyttes op på et revisionssamarbejde. Ud fra Jakobs betragtninger og manglende nuancer, er det netop et spørgsmål, der befinder sig i gråzonen (Bilag 3, s. 10, linje 521-539).

Allan vurderer, at hvis man er med på den årlige fodboldtur i udlandet, vil han som udgangspunkt mene, at man bliver afhængig. Ud fra de givne oplysninger vurderer han, at når det er til udlandet, er der formentligt flere dage, hvorfor det antages, at det er nok en lidt dyrere tur. Han vil dog til enhver tid deltage i en privat fest med flere deltagere. Han tror ligeledes, at en velinformeret tredjemand vil kunne se forkert på fodboldturen. Han vil heller ikke afvise, at der kan være gæster til privatfesten, der vil undre sig over, hvorfor revisoren er der. Han vælger at svare scenariet med delvis afhængig. Årsagen til denne rating er fodboldturen (Bilag 2, s. 12-13, linje 668-686).

Michael forklarer, at han forstår det som en gentagende årlig fodboldtur, sammen med private fester. Han mener, hvis man kommer hjem i det private, er der mange forhold, som spiller ind. Michael vurderer, at han vil være afhængig i denne situation. Problemet for Michael er den gentagende tur, hvorfor han vurderer, at det ligner en personlig relation. Michael vurderer, at fodboldturen til udlandet godt kunne være uafhængig, hvis der er tale om netværk, hvor der er flere deltagere. Problemet er dog, at fodboldturen ikke står alene, og der sker sociale interaktioner i det private. Han mener, at dette scenarie har tre aspekter, den professionelle del, fodboldturen og den private del (Bilag 4, s. 11, linje 596-622).

Lars starter med at erklære, at han generelt er modstander af at kunne sætte to streger under scenarierne. Lars mener at det er en revision, og at han ikke engang må modtage 10 euro fra kunden i gave, hvorfor hele situationen er et no-go. Han ville derfor sige nej tak til fodboldturen. Omvendt mener Lars, at det er et problem, da netværk bliver mere og mere relevant, samt at en fodboldtur med andre erhvervsrelationer ikke burde give problemer. I forhold til private fester, kommer det an på situationen. Han har fornyeligt været til en 40-års fødselsdag hos en kunde, hvor der var en pølsevogn og fadøl. Dette er mindre formelt, hvorfor han ville kunne deltage i

denne begivenhed. Her har han også mulighed for at holde øje med, om der både er private og erhvervsfolk. Han forklarer, at han muligvis laver erhvervsservice på denne kunde, hvorfor han får et indblik i, hvordan kunden bogfører (Bilag 5, s. 11-12, linje 589-549). Dette kan kobles sammen med tidligere afsnit, hvor Lars deltager i forskellige møder med sine kunder, dette kan være møder med banken, leverandører eller andre mulige samarbejdspartnere for kunden. Dette kan være en indikation på, at han har svært ved at adskille sin loyalitet til kunden.

Afslutningsvis har Mie og Anders fra EY's independence-afdeling udtalt sig. Uafhængigheden i dette scenarie vurderes til at være ikke eksisterende. De vurderer dog, at der er to spørgsmål i dette scenarie. Der er både den udenlandske fodboldtur samt en privatfest. Årsagen til denne vurdering er, at der ikke er nogen forretningsmæssig begrundelse i scenariet. Muligheden for fodboldturen er ikke eksisterende, både hvis der er tale om en tur til Manchester eller København. I forhold til privat fest, skal der være forretningsmæssig begrundelse. En CFO's 20-års jubilæum med andre erhvervsfolk og uden hustruer, vurderes ok. En fødselsdag skal også vurderes, om det er en lukket kreds, eller om det er en almindelig reception med mange deltagere, som vil accepteres. Det hele handler om antallet. Dog med fodboldturen på 2-3 dage vurderes det, at det er lige meget om det er 20-30 mand, fordi Mie og Anders vil stadig beskrive det som en privatkarakter og ikke en lejlighedsting (Bilag 6, s. 20, linje 1113-1153).

Ud fra scenarie 1, viser det, at sociale arrangementer som fodboldturer og private fester, kan skabe tvivl hos respondenterne. Det gælder både deres uafhængighed i opfattelse og fremtoning. Respondenterne vurderer scenariet forskelligt, og dette er et bevis for, at uafhængigheden her er en gråzone med fortolkninger. Jakob og Allan placerer sig i den lavere ende af skalaen, hvor mavefornemmelse og situationsforståelse har en stor betydning. Generelt har opfattelsen hos en velinformeret tredjemand en mindre betydning for både Jakob og Allan. Denne selvopfattelse som både Jakob og Allan har, vurderes at være en større problematik. Årsagen til denne vurdering er, at uafhængigheden skal vurderes i både in mind og in appearance, som er gennemgået i alle uafhængighedsteorierne samt den danske lovgivning. Hvor Michael og EY's independence-afdeling vurderer, at der er tale om en gråzone, og vurderer, at der er tale om gentagelse og privat karakter, der kan skabe trusler for uafhængigheden in-appearance. Lars er principfast og afviser deltagelse, men hans øvrige handlinger, i f.eks. deltagelse i bankmøder er modsigende. Lars er den eneste, der er inde omkring, hvordan kunden bogfører. Dette viser en særlig interesse fra Lars, der kan indikere en form for involvering, der går udover den erklæringsmæssige rolle. Når revisoren har adgang til interne processer og bogføringspraksis igennem sociale relationer, kan

det være med til at skabe en selvrevisionstrussel. Dette indikerer, at loyalitet og involvering kan være svære at adskille. Det vurderes, at det kan kobles sammen med truslen om familiaritet.

Samlet viser dette scenarie, at grænsen mellem en professionel relation og social involvering er flydende. De enkelte partnere ser ikke nogen direkte risiko i dette scenarie. Dette betyder, at vurderingen af uafhængighed kræver både juridisk forståelse, etisk refleksion og organisatorisk afklaring. Scenariet tydeliggør, hvor forskelligt den enkelte respondent opfatter situationen og vurderer sin uafhængighed. Det vurderes, at det er medvirkende til, at der samlet set er en trussel imod uafhængigheden, at scenariet giver så forskellige svar fra respondenterne. Det kunne muligvis være et tegn på, at der mangles flere retningslinjer fra myndighederne. Det ville i mindre grad blive et fortolkningsspørgsmål, hvis der var flere retningslinjer om disse situationer.

5.6.2 Scenarie 2

I scenarie 2 bliver alle respondenterne spurgt om følgende: *"Kunden beder dig om at formulere konklusionen i erklæringen "lidt blødere", så den ikke vækker bekymring hos banken. Du vurderer, at det ændrer det faglige indhold. Hvordan rater du uafhængighed? Og er der andet du vil foretage dig?"*

Respondent	Vurdering (1-5)
Jakob (Beierholm)	5
Allan (EY)	5
Michael (Grant Thornton)	5
Lars (Talmennesker)	5
Mie og Anders (EY)	5

Figur 8: Rating scenarie 2, egen tilvirkning

Jakob vil aldrig lade sin afhængighed eller uafhængighed påvirke den rigtige erklæring, så det er ligegyldigt, hvad kunderelationen er til kunden i denne situation. Han vil stå fast. Hvis det ændrer på det faglige indhold, vil han holde fast. Han udtaler, at der helt lavpraktisk ikke ville være den mulighed. Det kan godt være, at man ændrer sin holdning efter et andet møde med kunden (Bilag 3, s. 10-11, linje 540-588). Denne betragtning er Allan enig i, såfremt han ændrer det faglige indhold, medfører dette, at han vil være afhængig. Ligeledes har Allan den opfattelse, at hvis ikke det ændrer det faglige indhold, så kan formuleringen godt ændres, hvis budskabet og indhold er det samme (Bilag 2, s. 12-14, linje 689-754). Hvis Michael kom ud for dette scenarie, ville han starte ud med at drøfte det med kunden. Han ville forklare kunden baggrunden for disse formuleringer. Hvis kunden herefter står fast og kræver en ændring, betragter Michael det som,

at kunden vil presse, og det vil påvirke uafhængigheden. Løsningen for Michael ville være at blive og skrive men efterfølgende at fratræde opgaven. Han har den holdning, at kunden må benytte sig af ledelsesberetningen, da det er deres talerør. Han har tidligere oplevet kunder, der f.eks. ikke vil have med i revisionspåtegningen, at der er noget i strid med loven, hvor Michael står fast. Hvis du har overtrådt loven, så oplyses det (Bilag 4, s. 12, linje 632-674). Lars er enig med de tre øvrige respondenter. Han er klar og tydelig i, at det ville han på ingen måde gøre. Han uddyber dog, at han efterfølgende ville stå i en situation, hvor han ville være nødt til at vurdere sin kundeaccept, ud fra den måde kunden har kommunikeret på (Bilag 5, s. 12, linje 671-683).

Scenarie 2 er et af de scenarier, hvor alle respondenterne vurderer situationen afhængig. Dette indikerer, at det er et af de mest klare eksempler på uafhængighedstruslen herunder intimideringstruslen. Hvis en kunde forsøger at påvirke formuleringen i en erklæring, og det ændrer det faglige indhold, så er der en samlet enighed om, at revisor må afvise kundens ønske og i visse tilfælde fratræde opgaven. Det vurderes, at alle respondenterne viser en stærk faglig integritet, og de alle har en tydelig grænse for, hvornår uafhængigheden i denne opgave brydes.

Der er flere af respondenterne, der er enige i, at kundeaccepten skal kræve en refleksion efterfølgende. F.eks. Lars vurderer, at kundens adfærd i dette scenarie kan være et faresignal, der kræver en dybdegående vurdering af samarbejdet. Det vurderes herfor, at det er vigtigt, at revisor bruger sin dømmekraft og sunde fornuft.

Dette scenarie er bekræftende i, at uafhængigheden i erklæringsarbejdet har en grænse, der ikke kan forhandles, når det gælder det faglige indhold.

5.6.3 Scenarie 3

I scenarie 3 bliver alle respondenterne spurgt om følgende: *"Du skal foretage udvidet gennemgang af en virksomhed, hvor direktøren er en tidligere god kollega igennem 10 år i dit revisionsfirma. I har stadig en god relation. Hvordan rater du uafhængighed – og hvordan vurderer du, om relationen påvirker din uafhængighed?"*

Respondent	Vurdering (1-5)
Jakob (Beierholm)	4
Allan (EY)	1
Michael (Grant Thornton)	2
Lars (Talmennesker)	1
Mie og Anders (EY)	5

Figur 9: Rating scenarie 3, egen tilvirkning

I scenarie 3 undersøges der, hvordan personlige relationer, i dette tilfælde med en tidligere kollega, påvirker respondentens uafhængighed. Dette er et yderst klassisk eksempel på uafhængighedstrussel samt en mulig interessekonflikt. Jakob forklarer, at han ville være påpasselig med sådan en form for opgave. Han ville opsætte sikkerhedsforanstaltninger, og derfor være uafhængig. Han vurderer dog, at andre har muligheden for at vurdere ham hverken eller delvis uafhængighed. Han ender med at konkludere, at han ikke vil tage opgaven (Bilag 3, s. 11, linje 591-516). Modsætningsvist er der Allan, som udtaler sig, at der er tale om uafhængighed. Han har haft en kunde, hvor det er en tidligere kollega. Han mener, at det ikke har nogen påvirkninger på uafhængigheden. Allan vurderer, at hverken ham eller firmaet vil blive belastet (Bilag 2, s. 14, linje 756-782). Michael er delvist enig med både Jakob og Allan. Han vurderer, at der skal tages højde for, om relationen er på professionelt eller personligt plan. Hvis der er tale om en relation på venskabeligt plan, så er der en stor udfordring. Det betyder dog ikke, at han ikke vil udelukke det rent uafhængighedsmæssigt. Det er dog en trussel, der skal dokumenteres og laves sikkerhedsforanstaltninger på. Michael udtaler sig, at der er ikke nogen uafhængighedsproblemer i den forstand, at de ikke kan påtage opgaven (Bilag 4, s. 12-13, linje 677-712). Lars er enig med Allans udtalelser. For Lars omhandler det hvordan, man fremstår som part. Hvis kollegaen er helt ude af revisionsvirksomheden, hvor kollegaen ikke længere er på lønningsliste, eller har nogen restbonus, så er der i udgangspunktet intet problem. Dette indikerer, at Lars ikke forstår, at det er den personlige relation, der er gråzonen i dette scenarie. Han har et større fokus på det økonomiske perspektiv, hvorfor det antages, at han ikke ser den personlige relation som en forhindring i at påtage opgaven. Mie og Anders griber scenariet lidt anderledes an. De vil gerne have flere informationer, for dem er det en vigtig faktor, om der er en eller to underskrivende revisorer på opgaven. Anders udtaler sig ligeledes, at der er stor forskel på, hvilken tidligere kollega det er. Hvis den underskrivende revisor sidder i København, og den tidligere kollega har arbejdet i Herning, så er der intet problem. Der er et større problem, hvis den underskrivende revisor og kollegaen har gået op af hinanden i 10 år (Bilag 6, s. 21-22, linje 1207-1250). Det vurderes herfor, at independence-afdelingen ikke vil gå med til denne opgave.

Nogle af respondenterne bliver yderligere spurgt ind til, hvis den tidligere kollega havde været en mentor for respondenten, og at respondenten havde arbejdet under den tidligere kollega i 10 år, om det ville påvirke situationen. Mie og Anders vurderer her, at deres vurdering ikke ændres. De fastholder, at hvis der kun er en underskriver, vil situationen i dette tilfælde blive for tæt (Bilag 6, s. 22-23, linje 1252-1274). Denne vurdering er Jakob enig. Han forklarer, at hvis der er gået et

godt stykke tid, hvor en af de ældste partnere er kommet på den anden side af skrivebordet, så ville han ikke have et problem i det overhovedet (Bilag 3, s. 11, linje 607-609). Det konkluderes herfor, at respondenterne er enige i den tidsmæssige horisont. Lars får samme spørgsmål, hvor han forklarer, han ser, der er en cooling periode efterfølgende. Han forklarer dog, at han ville være iskold overfor, hvis han mentor f.eks. sad i bestyrelsen for kunderne. Han udtaler sig, at han ikke har nogle problemer med at holde fast i sin holdning (Bilag 5, s. 13-14, linje 710-756). Der antages herfor, at hans vurdering er, at han godt kunne være revisor overfor en tidligere mentor. Michael mener ligeledes, at han godt kan tage en tidligere chef eller mentor ind som kunde. Han ville godt turde at påtage den, men han ville bede konsultation fra en anden kollega på kontoret som sikkerhedsforanstaltning, så der er flere øjne på (Bilag 4, s. 12-13, linje 691-712).

I dette scenarie kommer det til udtryk, hvordan tidligere kollegiale relationer, kan udgøre en fortrolighedstrussel. Det gælder særligt, hvis det er relationer, der er langvarige og præget af tillid. Respondenterne vurderer scenariet meget forskelligt. Det spænder sig fra 1 – uafhængig til 5 – afhængig. Dette afspejler, at uafhængighed i praksis ikke er entydig, og det afhænger i stor grad af relationens karakter og revisors egne personlige holdninger.

Jakob, Mie og Anders udviser en større forsigtighed end de andre respondenter. Her er der stor fokus på, at der skal være gået en længere periode. Det er derfor bemærkelsesværdigt, at både Allan og Lars vurderer, at scenariet er uproblematisk. De primære årsager hertil er formelle og økonomiske årsager. De vurderer, at den personlige relation udgør en trussel i mindre grad. Dette kan indikere, at de undervurderer, hvordan relationer kan opfattes af en velinformeret tredjemand.

Særligt det fokus på en mentor rejser en kompleks problematik. Hvis en tidligere kollega har ageret som mentor, og har haft en betydelig indflydelse i revisorens faglige udvikling, kan der opstå en skæv relation. Der kan ske tilfælde, hvor mentoren ubevidst og bevidst har lettere ved at påvirke revisorens dømmekraft. Dette vil derfor være en personlig relations trussel, som Flint beskriver i sin teori. I dette scenarie bliver der herfor bekræftet, at uafhængig ikke kun handler om regler, men også at revisor har evne til at vurdere relationernes betydning. Det gælder både fagligt og psykologisk.

5.6.4 Scenarie 4

I scenarie 4 bliver alle respondenterne spurgt om følgende: *"Du spiller padel med virksomhedens CFO én gang om ugen. Det er en fast, privat aftale mellem 4 personer, og I har opbygget en god relation uden at tale direkte om arbejdet. Du er underskrivende på assistancen med opstilling af*

selskabets regnskab. Hvor på skalaen mellem uafhængig og afhængig vil du placere dig – og hvorfor?”.

Respondent	Vurdering (1-5)
Jakob (Beierholm)	1
Allan (EY)	3
Michael (Grant Thornton)	5
Lars (Talmennesker)	1
Mie og Anders (EY)	5

Figur 10: Rating scenarie 4, egen tilvirkning

Dette scenarie omhandler, hvordan respondenterne opfatter en fast, privat aftale med kundens CFO, hvor der ikke tales om arbejde.

Respondenterne svarer og tolker scenariet forskelligt. Det afspejler, at disse sociale relationer i praksis er svære at vurdere. Jakob erklærer, at han er fuldstændig uafhængig i dette tilfælde. Det har som udgangspunkt ikke en betydning for ham, hvem de to øvrige er. Han synes generelt, han har en god relation rundt ved sine kunder. På samme tid mener han, at motion sagtens kan være en del af den gode relation med kunderne (Bilag 3, s. 11-12, linje 619-647). Allan ser på et scenarie som et tricky område, hvorfor det antages, at det er i en gråzone. Han vil placere sig som hverken uafhængig eller afhængig. Han mener, at den kan vurderes til begge sider. Her afhænger det også af, hvem de andre personer er. Der er intet problem ifølge Allan, hvis der er tale om et netværk. Han vurderer derfor, hvis det er to andre fra finansbranchen, så vil vurderingen være til den uafhængige side. Omvendt hvis de to andre deltagere var Allans to gode venner, så er man til den afhængige side. Det har ingen betydning om, det er arbejdsrelateret eller privatsnak, da disse to alligevel flyder sammen (Bilag 2, s. 14-15, linje 784-825). Michael er hurtig til at komme med sin holdning til dette scenarie. Han vurderer, at der er tale om 5 – afhængig. Dette skyldes, at der er tale om en fast privat aftale, hvor der ikke tales om arbejde. Så han mener derfor, at det bliver en afhængig situation. Han vil dog ikke afvise, han kunne finde på at deltage i en engangsforestilling, f.eks. hvis kunden mangler en enkelt til padel (Bilag 4, s. 13, linje 715-745). Her er det hyppigheden, der har stor betydning for Michael. I stor kontrast til Michael, er der Lars' holdning. Lars udtaler sig, at en padel-aftale ikke ville kunne påvirke Lars' underskrift. Han vurderer, at aftalen kun ville være privat, hvis der var tale om barndomsvenner. Han fortolker det som et netværksarrangement. Her er Mie og Anders meget konkrete i deres svar. De mener, at man ikke kan være uafhængig, samt at det er ligegyldigt, hvem de 4 personer er.

I dette scenarie bliver det tydeligt, at respondenterne har forskellige individuelle opfattelser. Det kan derfor være udfordrende at vurdere uafhængighed i sociale relationer, især når der er tale om faste, private aftaler med en nøgleperson hos kunden. Hvis der er en ugentlig padelaftale, er samtaleemnerne ligegyldige, da in-appearance truslen vil opstå uanset, hvad der tales om. Michael, Mie og Anders vurderer alle, at scenariet er klart afhængigt. Alle peger imod, at det er en fast privat aftale. Deres tilgang stemmer overens med både Flint og Mautz og Sharaf, hvor der understreges vigtigheden af, hvordan en velinformeret tredjemand opfatter situationen.

Modsat er der Jakob og Lars, der vurderer, at scenariet er uproblematisk. Dette er medvirkende til, at der sættes spørgsmålstejn ved deres tolkning af uafhængighed in-appearance. De vurderer, at motion og netværk ses uproblematisk, når det involverer en kunde, kan det indikere, at de ikke vurderer nok, hvordan en velinformeret tredjemand ville opfatte situationen. Lars' udtalelse om, at det først ville være privat, hvis der var tale om barndomsvenner, viser en snæver og subjektiv grænse, der ikke tager højde for revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Jakob udtaler, at han generelt har gode relationer til sine kunder, hvor denne normalisering af tætte relationer, kan være medvirkende til, at der skabes en blind vinkel.

Allan placerer sig som den eneste i midten. Han anerkender, at det er en situation, der er en gråzone. Hans vurdering afhænger i stor grad af, hvilke øvrige deltagere der er. Dette er en yderst relevant nuance. Dog mener Allan, at det er ligegyldigt at privatsnak og arbejdssnak flyder sammen. Dette kan godt være medvirkende til, at der skabes uformelle relationer, og det kan skabe tvivl om revisors rolle og dømmekraft.

Det vurderes herfor, at uafhængighed i stor grad handler om, hvordan revisor fremstår, men også hvad der tales om. Det kræver, at revisor forstår, at der er en trussel i faste, private relationer med nøglepersoner. Det er ikke kun en individuel eller faglig bedømmelse. Der er en risiko forbundet til revisorens troværdighed.

5.6.5 Scenarie 5

I scenarie 5 bliver alle respondenterne spurgt om følgende: *"Du er indehavende partner i et revisionsfirma med 3 indehaverpartnere. En anden partners datter (40 år), som er selvstændig, spørger om du vil være revisor for hendes selskab. Hendes bank har krævet, at selskabets regnskab påtegnes af en revisor. Hvor på skalaen placerer du dig?"*

Respondent	Vurdering (1-5)
Jakob (Beierholm)	5

Allan (EY)	5
Michael (Grant Thornton)	5
Lars (Talmennesker)	5
Mie og Anders (EY)	5

Figur 11: Rating scenarie 5, egen tilvirkning

Alle respondenterne er enige om, at de ikke ville påtage sig opgaven. Jakob udtaler, at han ville takke nej, da han vil være afhængig. I sådan en situation ville han sende opgaven videre til en anden Beierholm-afdeling. Han ville have foretrukket, at den involverede partner havde søgt en anden afdeling fremfor at spørge Jakob (Bilag 3, s. 12, linje 650-657). Allan er meget afklaret med sit svar. Det er et klart nej. Han vurderer, en placering som 5 – afhængig. Årsagen til at Allan siger nej tak, er at han driver forretning med sine medpartnere (Bilag 2, s. 15, linje 828-853). Michael mener, at det er et klart nej. Han uddyber, hans fokus på, at han selv har en økonomisk interesse. Samt der er en stærk relation mellem den anden partner og mulige kunde, i og med der er tale om et forældre/barn-forhold. Michael vurderer, at der både vil være en økonomisk interesse men også et familiært bånd, da partnerne arbejder tæt sammen (Bilag 4, s. 14-15, linje 786-808). Lars vil heller ikke sige ja til denne potentielle kunde (Bilag 5, s. 6, linje 314-316). Respondenternes enstemmige svar stemmer overens med, at Mie og Anders vurderer, at man ikke må tage denne potentielle kunde. Årsagen hertil er, at partnere på det samme lokale kontor er afhængige af hinanden. Der vil komme en familietstrussel (Bilag 6, s. 24, linje 1347-1385).

Som tidligere nævnt, er dette scenarie det mest entydige scenarie i specialet. Alle respondenterne vurderer, at revisors uafhængighed vil være kompromitteret, hvis man påtog opgaven for kollegas datter. Der er tale om en situation, hvor der er en blanding mellem familiære bånd, loyalitet internt og økonomisk interesse.

Både Jakob, Allan, Michael og Lars ville afvise den potentielle opgave, hvor de henviser både til principper og praksis. EY's independence afdeling bekræfter og fremhæver, at partnere på samme kontor er gensidigt afhængige af hinanden. Det vil derfor kunne betyde, at en velinformeret tredjemand kunne komme i tvivl om revisorens objektivitet. Deres forslag er, at opgaven kan flyttes til et andet geografisk kontor. Dette er Jakob enig i, at det vil være den bedste sikkerhedsforanstaltning.

Ingen af respondenterne i dette tilfælde er i fare for at bryde deres uafhængighed. Dette skyldes, at de netop afviser alle opgaven. Årsagen hertil er, at alle respondenterne ser det som en familiær

problemstilling, der blander forretning og familie. Det viser, at de har forståelsen for, hvornår en familiær relation kan være for tæt på.

5.6.6 Sammenfatning af scenarier

I nedenstående Figur 12 er der lavet en sammenfatning af de forskellige scenarier, som respondenterne har skulle forholde sig til.

Respondent	Vurdering (1-5)				
	Scenarie 1 Fodboldtur og privatfest	Scenarie 2 Ændring af fagligt indhold	Scenarie 3 Tidligere kollega	Scenarie 4 Ugentlig privat paddel med CFO	Scenarie 5 Partners datter som kunde
Jakob (Beierholm)	2	5	4	1	5
Allan (EY)	4	5	1	3	5
Michael (Grant Thornton)	5	5	2	5	5
Lars (Talmennesker)	5	5	1	1	5
Mie og Anders (EY)	5	5	5	5	5

Figur 12: Sammenfatning, af egen tilvirkning

De 5 forskellige scenarier viser et klart mønster i, hvordan respondenterne forholder sig. I de scenarier hvor, der er regler og konkrete svar, er der en bred enighed om, at uafhængigheden skal rangeres som "afhængig". Dette fremgår tydeligt i scenarie 2 og 5. Alle respondenterne er enige her, og de nægter alle påvirkning af fagligt indhold, samt de nægter en opgave med nært familiære bånd.

I de andre scenarier hvor der er et større fokus på sociale gråzoner og langvarige kundeforhold, er der en større variation på respondenternes svar. Dette forekommer i scenarierne 1, 3 og 4. Denne forskel i respondenternes svar vurderes at være problematisk. Årsagen til denne vurdering skyldes, at den skaber en forskel mellem revisorer og revisionshuse, og hermed bliver det sværere at vurdere, hvornår en revisor er uafhængig eller ej. Denne store variation ved de sociale relationer, viser at respondenterne har individuelle grænser i forhold til hyppighed, samt hvordan respondenterne opfatter relationerne "kundeforhold" og "privatliv". Samt der er stor forskel på, hvordan respondenterne vægter egen vurdering af uafhængighed. Det vil sige, de har større fokus

på, at in-mind er vigtigere end, hvordan en velinformeret tredjemand vil opfatte situationen. Her er der tale om respondenterne Jakob og Allan. De vurderer begge, at deres uafhængighed in-mind er vigtigst for dem.

I scenarie 1 er Jakob meget modsat de andre respondenter. Han ser situationen som afhængig, hvis der er tale om en kunde-revisor på årlig udlandstur. Her kræver det, at der er flere samarbejdspartnere for, at han vil kunne acceptere sin deltagelse. Hvor Allan vægter både varighed og omfang. Privatfest vil være ok, men en tredjemand vil kunne misforstå fodboldturen. Hvor de tre andre respondenter alle svarer 5. De øvrige respondenter har dog hver sin forklaring på, hvorfor de vurderer, at de vil bryde sin uafhængighed.

I scenarie 3 er der stor forskel på respondenterne. Jakob vurderer, at han vil opstille sikkerhedsforanstaltninger og ofte fravælge denne opgave. Ligeledes vil Michael her vælge at acceptere opgaven, men han vil have dokumenterede sikkerhedsforanstaltninger. Allan og Lars er enige i dette scenarie, de vurderer, at situationen er uproblematisk. Lars har større fokus på, at både formelle og økonomiske forhold er afsluttet. De sidste respondenter Mie og Anders vil afvise opgaven.

I scenarie 4, hvor der er bred uenighed, ser Jakob det som en blanding mellem motion og netværk. Dette ser han ingen problemer i. Lars er enig her. Han ser det ligeledes som et netværk. Hvor Allan ligger sig i midten. Han mener, dette er en gråzone, og det afhænger af de øvrige deltagere. Hvor både Michael, Mie og Anders afviser, at uafhængigheden kan opretholdes. Michael vurderer, aftalen er for hyppig, og han vil frygte uafhængigheden i fremtoningen. Mie og Anders vurderer, at private faste aftaler med nøglepersoner giver en for høj risiko.

Det vurderes ud fra disse scenarier, at der er en tendens til at de markante forskelle ligger i de sociale gråzoner. Jakob og Lars normaliserer netværksaktiviteter og vægter egen dømmekraft, hvor Michael, Mie og Anders konsekvent har fokus på, hvordan en velinformeret tredjemand vil opfatte relationen. Mie og Anders er tidligere revisorer, nu arbejder de kun med uafhængighed, hvorfor det vurderes at de også er mere klare og strenge i deres svar. De ser en risiko alle steder og har stort fokus på uafhængigheden. Allan placerer sig ofte i midten. Dette vurderes at være svagheder i dømmekraft og risikostyring af både Jakob og Lars, at de vægter deres egen fornemmelse frem for, hvordan en velinformeret tredjemand ville opfatte situationen. Det er problematisk, da deres tilgang øger risikoen for uafhængighed i fremtoning, og det er med til at skjule en potentiel blind vinkel, fordi de vægter den personlige relation højt. Allan svinger dog mellem nuancer og undskyldninger for at acceptere gråzoner. Det vurderes herfor, at Allan også

bruger egen dømmekraft i stor stil. Hvor Michael, Mie og Anders viser en større forståelse for tredjemandsperspektivet. Det vurderes, at alle respondenternes svar bunder ud i. Der hvor reglerne er klare, handler de alle korrekt. Der hvor regler er uklare, bliver det for subjektivt og de tager mange egne valg.

6. Diskussion

Revisors uafhængighed er et komplekst anliggende, som både har juridiske, etiske og praktiske faktorer. Dette er synliggjort igennem analysen, hvor det tydeligt ses at de formelle krav til uafhængighed, og den praktiske dagligdag ikke nødvendigvis hænger sammen. Dette rejser flere forskellige potentielle trusler, som kan kompromittere revisors objektivitet, og gøre det hele mere subjektivt. I dette afsnit diskuteres disse forhold i en bredere kontekst, hvor det også reflekteres over, hvordan uafhængighed kan give andre udfordringer. Diskussionen tager udgangspunkt i de centrale emner, såsom revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, betydningen af økonomiske incitamenter, og hvordan langvarige kundeforhold og levering af andre ydelser end revision kan påvirke uafhængigheden.

6.1 Forretningen drives af kemi?

Det fremgår i afsnittet 5.3.2 Langvarige kundeforhold, at alle partnerne har langvarige kundeforhold og sætter en stor dyd i at servicere disse kunder og have denne type af kunder. Når revisor laver kundeaccept, fastholdelse og ydelsesomfang, der hviler på kemi, er det ikke blot en blød tilgang, men det bliver også en direkte trussel imod revisors uafhængighed. Det vurderes, at når kemi bliver afgørende for et kundeforhold, er der en reel risiko for grænsen mellem det professionelle og private rykkes. I interviewene er det tydeligt, at respondenterne gør det på hver deres måde, men fælles for dem, er at ingen af dem ser dette som en udfordring for deres uafhængighed. Dette kan være på baggrund af flere forskellige forhold. I flere af respondentens Lars' udtalelser, agerer han som en del af kunden. Dette indikerer, at det kan være svært for Lars at adskille forretning og kemi. Dette betyder i praksis, at Lars reelt kan overskride den professionelle grænse uden at opleve konflikt ved det. Når revisor påtager sin kundens interesser, skifter beslutningslogikken fra at være risikobetonet til loyalitetsbetonet. Det kan i praksis medføre, at revisor nedtoner dokumentationskravene, eskalering undgås og færre eller ingen faglige tvivlsspørgsmål. Det giver en større fare for at Lars ikke opdager, at han træder over grænsen. Det kan derfor betyde, at Lars oplever en blindhed, der vil føre til en systematisk risiko. Når Lars agerer som en del af kunden, vil der ikke kun være en risiko for at underminere den

faktiske uafhængighed. Det kan også være medvirkende til, at der stilles spørgsmålstejn til uafhængighed i fremtoning. En velinformeret tredjemand vil med rette kun sætte spørgsmålstejn ved, at Lars ikke kun deltager på bankmøder, men også møder der omhandler forhandlinger med leverandører. Der kan være flere årsager til, hvorfor kemien kan både være en fordel og ulempe, det kan blandt andet være på baggrund af, at revisor opnår en dyb indsigt i virksomhedens forretningsmodel, systemer og risici, der kan føre til en mere effektiv og kvalitetspræget revision eller rådgivning. Det kan også være på baggrund af den opnåede forståelse for virksomheden, at man danner en fortrolig relation, som gør at kunden kommer med flere opgaver, eller ser revisor som en mere betroet forretningspartner. Disse langvarige kundeforhold kan også påpege, at revisionsforretningen drives af kemi. Det at skabe en forretning også for revisionshuset, er selvfølgelig vigtigt. Det kan derfor ligge op til en diskussion, om hvorvidt man faktisk kan drive en forretning uden at have nogen former for relationer med kunderne. Nogen vil våge den påstand, at man ikke kan drive en revisionsforretning på at være totalt uafhængig i ordets forstand – altså at man ikke må have nogen form for omgang eller relation med ens kunder. Kan man altså overhovedet drive en forretning uden nogen menneskelige relationer eller god kemi? Det at drive en god forretning, ligegyldigt hvad type det er, har flere facetter men en af dem vil altid være kundefokus; det er svært at sælge noget fra forretningen uden, at der er nogle kunder der vil købe det. Det kan på den anden side også diskuteres at nogle revisionsforretninger drives med minimale relationer til de større kunder. Men kan man så egentlig drive en forretning uden kemi?

Revisionsforretningen er bygget på tillid, fortrolighed og relationer, når man ser på de foretagne interviews. Dette vil altså nødvendigvis ikke være direkte i linje med den totale uafhængighed, som der ses i lovgivningen. Denne uafhængighed er dog fortsat vigtig i selve revisionsarbejdet, da offentligheden skal have tillid til de af revisor fremlagte forhold. Hvordan finder man så balancen i revisionsforretningen og revisors arbejde? Det kan i hvert fald diskuteres, hvordan mulighederne for at skabe en forretning ligger. Dette er endvidere på baggrund af, at det i SMV-segmentet muligvis vil være dem med den bedste relation, der får opgaven og ikke nødvendigvis den person, som er skarpest i ISA-standarderne. Dette er formentlig i overensstemmelse med denne type af kunder, som muligvis heller ikke vægter ISA-standarderne højt. Dette vil endvidere kunne være et forhold som eventuelt kan belaste revisors uafhængighed. Bliver revisor egentlig "bare" valgt, fordi han er rigtig sjov at være sammen med, eller på baggrund af hans faglige kompetencer? Det er i den praktiske dagligdag, nok en blanding af begge dele, da også alle underskrivende revisorer har samme grundsten i SR-uddannelsen. Men hvor mange situationer er der mon egentligt hvor uafhængigheden er lidt på prøve fordi revisor også gerne vil drive en god forretning?

Dette kan endvidere også trækkes over i en intern "konkurrence" mellem partnerne – er den partner med flest kunder egentlig også den bedste? Det virker heldigvis til at være et levn fra gamle dage, men nogle revisionshuse bonusfastsætter og aflønner partnere ud fra kundeportefølje, samt at den partner med flest kunder også oftest er den partner med mest at sige på det enkelte kontor. Det vil i væsentlig grad kunne diskuteres, om dette påvirker den enkelte partner, og hvor langt denne er klar til at gå i forhold til den individuelle uafhængighed. Dette kan den moderne udvikling af samfundet, og den mindre rivalisering internt i revisionshusene muligvis være med til at sætte en dæmper for. Således at alle partnere under samme tag, arbejder for samme navn og har et fælles mål for forretningen.

Dette kan dog godt komme i karambolage med den gode relation til kunderne – for hvad gør man egentlig hvis alle partnere har en opgave, hvor de har lovet noget til kunderne på samme tid, men ressourcerne er knappe? Kan det så diskuteres om relationen har en betydning, både for det bedre eller for det værre. Er kunden altid vant til at få sin vilje fordi, partneren har passet meget på relationen, og efterlever alle krav kunden kommer med? Eller er relationen så ordentlig, at de godt kan ringe og forklare situationen, uden at kunden føler sig nedprioriteret. Det er en væsentlig del af revisors dagligdag med deadlines og derfor er den enkelte relation måske her også vigtig for, at kunden opnår en forståelse for revisors forretning.

Dernæst kan man også diskutere om forretningen kan drives uden gode medarbejdere? Det antages, at den gode revisions forretning ikke kan drives uden gode medarbejdere. Det centrale spørgsmål her er jo så, om relationen til kunderne gør en forskel for medarbejdere? Samt er det egentlig sjovt for partnerne at gå på arbejde og drive en forretning uden en god relation til kunderne? Den gode relation er vigtig i menneskets natur, og denne spiller en stor rolle for det enkelte individ. Men måske det egentlig bare er nok med en god personlig relation til ens kollegaer og så kan kunderelationen godt være god men professionel. Denne afbalancering formodes at være meget op til det enkelte individ, og hvordan denne har behov for relationer, det er derfor vanskeligt at vurdere. Denne relation kan betyde meget for medarbejderne, for hvis man har en kunde, som opfører sig ordentligt, og man har en god relation hertil. Så er man måske også mere tilbøjelig til at gå den ekstra mil for dem og hjælpe dem mere. Men er det så egentlig måske et problem for den enkelte revisors uafhængighed? Ja, det ville det nok godt kunne anses som. Det må derfor kunne vurderes at oplæringen af medarbejdere i uafhængighed, og det de ser fra partnerne, er vigtigt for at kunne opretholde uafhængigheden.

Det må kunne vurderes at revisionsforretningen, altså i praksis ikke alene drives af faglighed og formelle standarder, men også i høj grad er påvirket af menneskelige relationer og kemi.

Langvarige kundeforhold, tillid og fortrolighed, styrker samarbejdet og kan skabe en forretning for revisor. Det rejser dog samtidig spørgsmål om, hvordan man som revisor balancerer den nødvendige uafhængighed med ønsket om at bygge stærke relationer.

6.2 Andre ydelser end erklæringsarbejde?

Det fremgår endvidere gennem analyse arbejdet, at respondenterne også ligger stor vægt på det øvrige arbejde der er udover erklæringsarbejdet. Det kan diskuteres, hvordan revisors rolle som rådgiver påvirker uafhængigheden, særligt i SMV-segmentet. Andre arbejder kan for eksempel være rådgivning, skattemæssige assistancer eller andet. Dette er i tråd med, at revisors rolle hele tiden udvikler sig og har udviklet sig fra at være en kontrolinstans til også at være en sparringspartner (FSR, 2024). Denne udvikling skaber en øget efterspørgsel på rådgivning og tillidsskabende ydelser. Dette er også væsentligt at sætte spørgsmålstegn ved i forhold til revisors uafhængighed i SMV-segmentet. Her er rådgivning en del af kerneydelsen til kunden og en central del af revisors fremtidige rolle. Hvordan sikre revisor sig så fortsat at være uafhængig i arbejdet og ikke at blive en del af kundens beslutningstagere?

Dette fremgår specielt af interviewet med Lars fra Talmennesker, som allerede er en væsentlig sparringspartner for hans kunder. Dette omfatter blandt andet at deltage i bankmøder, som tidligere omtalt, men det omfatter også at deltage i møder med leverandører angående f.eks. nye produktionslinjer (Bilag 5, s. 4, linje 223-231). Denne indblanding i kundeforholdet kan diskuteres at påvirke Lars' uafhængighed. Deltagelsen i beslutningsmøder, kan nemlig skabe en opfattelse af medansvar, hvilket kan udfordre revisors objektivitet. Dette skyldes, at revisor her kan blive en del af kundens beslutningsproces. Lars lægger dog stor vægt på at være tættere på kunden specielt også i rådgivningen. Dette ser han som en stor styrke i deres type af forretning, hvor de hos Talmennesker mener at differentiere sig fra øvrige revisionshuse. Dette passer også meget godt med udviklingen hos kunderne, og deres forventer til at revisor bliver en større sparringspartner med indsigt og værdi udover regnskabet. Men hvordan sikre revisor sig så, at man er faktisk kun det – en sparringspartner?

Dette er i høj grad mere relevant end tidligere også på baggrund af udviklingen i branchen og hos kunderne. Er det vigtigste for kunderne egentlig at få disse andre ydelser og er den almindelige regnskabsopgave egentlig underordnet? Det vil for revisor her måske være vigtigt at få opsat nogle retningslinjer og hjælp til, hvordan man egentlig agere som sparringspartner på vigtige beslutninger og uden at blive en del af beslutningstagerne, eller har den enkelte revisor bare sit eget kompas der kan styres efter? Denne rådgivning og det større ønske fra kunderne kommer

også til at kunne skabe interessekonflikter. Det kan derfor diskuteres, hvorvidt der er et yderligere behov for regler for, hvilke rådgivningsydelser, der må leveres til kunderne. Dette vil kunne hjælpe revisor, men det kan også skabe større rum for fortolkning og hvad den enkelte revisor ser som rådgivning. Det må kunne diskuteres at det er balancen mellem sparringspartner og beslutningstager, hvor der kan være yderligere gråzoner og hvordan denne balance opretholdes.

Denne udvikling i revisors rolle rejser flere interessante spørgsmål om balancen mellem faglighed og relationer. Der er fra kunderne et større ønske om rådgivning og sparring, dette ønske kan specielt udfordre den traditionelle forståelse af uafhængighed. Hvornår bliver sparring egentlig til medbestemmelse, og hvordan sikre revisor sig, ikke at blive, tilsigtet som utilsigtet, en del af kundens beslutningstagning?

I denne udvikling er det måske også relevant at sætte spørgsmålstegn ved, om revisionsydelsen er ved at blive sekundær, specielt i SMV-segmentet. Såfremt rådgivning bliver helt centralt, kan det ændre dynamikken i revisionsbranchen, muligt også på den måde revisors uafhængighed vurderes på. Det er nok ikke et spørgsmål om enten eller på uafhængighed i forhold til fagligt at være skarp men også nærværende for kunden. Det er endvidere ikke nødvendigvis et spørgsmål om enten rådgiver eller revisor, men snarere hvordan man som fagperson navigerer i rollen som sparringspartner uden at kompromittere uafhængigheden.

6.3 Definitionerne er ens men praktikken er forskellig?

Det er i gennem analyserne påset at revisionspartnerne har den faktiske definition af uafhængighed på plads. De definerer her både uafhængighed som den faktiske uafhængighed "in mind" og den uafhængighed der er i fremtoning "in appearance" og begrebet en velinformeret tredje mand. Der er dog i praksis stor forskel på, hvordan de reelt udlever deres uafhængighed, og hvordan de vurderer denne. Der er igennem interviewene stor forskel på ratingen af scenarierne, og hvordan disse vurderes hos den enkelte partner. Dette skaber en grobund for spørgsmål vedrørende, hvordan denne praktik kan være så forskellig, når definitionerne er så ensidige. Er de reelt blevet "blinde" på deres egen uafhængighed, mangler de retningslinjer på, hvad der skal vurderes, hver evigt eneste gang. Eller skal de blot huske at bruge både independence in mind og in appearance, som det skinner tydeligt igennem, at de ikke lægger lige stor vægt på begge vurderinger af uafhængighed. Der er stor forskel hos de enkelte interviewpersoner på hvilke reelle risici, de ser på uafhængigheden. Nogle er gode til at se det fra tredjemands synspunkt og tillægger dette stor værdi, andre har på den anden side kun deres egen

vurdering af uafhængighed som målestok. Det tyder på at være en stor forskel hos den enkelte revisor.

Dertil kommer også at praktikken er så forskellig på baggrund af de forskellige revisionshuse. Det er tydeligt at fornemme gennem de foretagne interviews, at EY, Beierholm og Grant Thornton har en klar vurdering og holdning til uafhængighed. Respondenterne herfra tager interviewet uden at have forberedt sig og lader deres egen holdning skinne igennem deres svar. De enkelte respondenter har endvidere en god forståelse for uafhængighed, trusler og vurderinger, sådan som de er defineret i lovgivning. Det kan diskuteres om dette er på baggrund af deres enkeltvis faglige kompetencer, eller om der er tale om organisationerne bag, og hvordan disse klæder deres medarbejdere på i forhold til efteruddannelse, kurser og opdateringer. Dette er særligt ikke tilfældet hos Talmennesker, hvor respondenterne ikke ser de faktiske trusler, som defineret i lovgivningen igennem scenarierne. Dette kommer særligt til udtryk ved svaret om fødselsdage og deltagelse heri (Bilag 5, s. 12, linje 642-649). Her ser respondenterne ikke så meget en udfordring i deltagelse eller tredjemands synspunkt på sådan en deltagelse. Respondenterne går faktisk mere op i, hvordan udgifterne til sådan en fest er bogført efterfølgende. Dette vil kunne diskuteres om egentlig at have noget med uafhængighed at gøre, eller om der mere er tale om bogførings og skattelovens bestemmelser. Det kommer endvidere til udtryk ved respondenterne store forberedelse til interviewet, og at det derfor virker til at han ikke har samme faglige indsigt i uafhængighed som de øvrige respondenter. Det kan derfor være et væsentligt diskussionspunkt, hvorvidt disse små revisionshuse har de rette faglige kompetencer på hele paletten, eller om der er behov for mere hjælp som også omtalt i afsnittet 5.5.3 Behov for ekstern sparring ved håndtering af uafhængighed. Det rejser endvidere spørgsmålet om, hvorvidt forskellene skyldes personlige fortolkninger, manglende retningslinjer eller forskelle i organisationerne både på kultur og kompetencer. Det kan diskuteres, om nogle revisorer er blevet "blinde" for deres egen uafhængighed, eller om de blot navigerer ud fra et individuelt kompas, hvor vurderingen af trusler og fremtoning ikke vægtes ens.

Dette kan ligge op til en diskussion om, hvorvidt det overhovedet er muligt og hensigtsmæssigt at opretholde en ensartet praksis i en branche, hvor kundetyper, opgaver og relationer er så forskellige fra hinanden. Måske er det ikke definitionerne, der skal ændres, men mere måden hvorpå de operationaliseres i praksis?

7. Konklusion

Dette speciale har haft til formål at undersøge, hvordan revisorer i SMV-segmentet sikrer, at de er uafhængige i praksis. Der har været særligt fokus på de forskellige gråzoner, der opstår omkring personlige relationer, langvarige kundeforhold samt rådgivningsopgaver. Specialet har endvidere haft til formål at belyse forskellen mellem uafhængighed in-mind og i in-appearance.

Det kan konkluderes, at uafhængighed er defineret i lovgivningen og de etiske retningslinjer, samt er disse med til at konkretisere truslerne og bidrage med håndteringsmuligheder. De formelle regler fungerer som et nødvendigt minimum for revisionsbranchen som helhed. I praksis er det igennem specialet belyst, at der er mange konkrete situationer, hvor revisor skal benytte sig af deres egen fortolkning. Definitionen af uafhængighed i teori og praksis adskiller sig egentlig ikke fra hinanden, men der er i teorien et stort råderum for revisors egne fortolkninger. Det bliver derfor igennem revisors egne skøn og procedure, at uafhængigheden vurderes. Dette medfører, at der i praksis kan opstå gråzoner, for vurderingen af uafhængighed.

Der kan opstå flere konkrete situationer, som kan skabe tvivl om revisors uafhængighed. Det er igennem specialet belyst, at de tilbagevendende gråzoner er langvarige kundeforhold og kundeforhold med væsentlig rådgivning, herunder relationer til kunderne som migrerer over tid. Disse situationer findes i praksis, og når disse opstår, kan det konkluderes, at de håndteres på forskellige måder. Det kan dog konkluderes, at den måde disse relationer oftest håndteres på, er at den enkelte partner foretager en vurdering af sin egen uafhængighed.

De enkelte partnere har hver deres egen tilgang til uafhængighed, og hvordan de mener, at rådgivning og personlige relationer påvirker deres uafhængighed. Det er tydeligt igennem specialet, at de ikke ser nogle væsentlige risici ved væsentlig rådgivning, samt det at have gode personlige relationer med deres kunder. Dette medfører endvidere, at der ikke forekommer nogle mekanismer, som er med til at håndtere disse påvirkninger på uafhængigheden. Der er derfor ikke nogen direkte sikring af revisors uafhængighed i disse relationer.

Dette kan endvidere understøttes af, at der blandt respondenterne er en stor forskel på, om de vurderer, at deres uafhængighed ved både at vurdere "independence in-mind" og "independence in-appearance". Begge elementer er med til at sikre, at revisor kan fungere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Denne manglende skildring herpå for flere af respondenterne må konkluderes at være et faretegn for deres uafhængighed og overholdelse heraf, samt hvordan deres relationer vil se ud hos en velinformeret tredjemand.

Det er i specialet tydeliggjort, at der er stor forskel på, hvordan de forskellige respondenter opfatter uafhængighed. Samt at respondenterne ikke ser de to elementer som en samlet enhed. Respondenterne har enten fokus på uafhængighed i in-mind eller in-appearance. Det kan derfor konkluderes, at der i praksis er en meget stor forskel på, hvordan uafhængigheden håndteres i SMV-segmentet. Der er ikke en ensartethed for revisors uafhængighed igennem branchen, og offentlighedens tillid kan herfor være sårbar i konkrete situationer. Revisors uafhængighed afhænger i høj grad af, den enkelte partner som træffer beslutningerne. Dette er ikke en problematik som respondenterne selv opfatter men derimod tydeligt når uafhængigheden vurderes udefra set.

Revisorerne behandler uafhængighed forskelligt, selvom regulering og vejledning er den samme. Det kan dog konkluderes, at der kan opstå gråzoner i reguleringen, og at der ikke altid findes et klart svar på disse. Det ligger dog fortsat meget hos den enkelte partner at vurdere uafhængigheden, hvilket kan bidrage til at der er et behov for en understøttelse af disse partnere. Det kan ikke konkluderes, at dette skal ske igennem yderligere lovgivning og regulering, men det er måske mere et spørgsmål om at de enkelte partnere skal foretage vurderingen af uafhængighed for både "independence in-mind" og specielt for "independence in-appearance".

Revisors uafhængighed er grundlæggende sikret gennem lovgivning og etiske retningslinjer, men i praksis afhænger vurderingen i høj grad af kultur, fortolkning og professionalisme. Gråzoner opstår især ved langvarige kundeforhold og rådgivning, hvor manglende fokus på både *independence in-mind* og *independence in-appearance* svækker revisors uafhængighed og dermed indirekte offentlighedens tillid. Selvom gråzonerne ikke kan elimineres fuldstændigt, kan risikoen reduceres gennem ensartede procedurer, øget bevidsthed om begge uafhængighedsdimensioner og interne drøftelser. Dette vil være afgørende for at styrke uafhængigheden i SMV-segmentet. Dermed kan branchen fastholde sin rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant.

8. Perspektivering

I arbejdet med problemformuleringen havde vi en forventning om, at gældende lovgivning og etiske retningslinjer ville give svar på hvordan revisor sikre sin uafhængighed. Dette er simpelt i teorien men en langt mere kompleks udfordring i virkeligheden.

Gråzoner opstår hyppigt, og særligt i relation til de personlige relationer. Dette var en del af vores hypotese inden specialets opstart, og her var vi særligt interesseret i de personlige relationer, som kan opstå ved et samarbejde. Det har igennem specialet vist, at de personlige relationer ikke er direkte defineret i lovgivningen, og at det derfor er en afvejning, som den enkelte partner skal vurdere. Det var vores forventning, at de enkelte partnere havde et mere klart kompas af, hvilke vurderinger de foretog i forhold til uafhængigheden i den personlige relation. Det er dog igennem analysen opnået forståelse for de enkelte partners vurderinger, og det fremkommer her, at de ikke har nogle klare retningslinjer for dem selv. Dertil kommer også langvarige kundeforhold og rådgivningsopgaver hvor der i SMV-segmentet ikke er meget vejledning på hvad der må og kan gøres uden at kompromittere ens uafhængighed. Dette understreger, at uafhængighed ikke alene er et juridisk spørgsmål, men også et spørgsmål om etik, kultur og professionel dømmekraft.

En relation påvirker ikke nødvendigvis revisors objektivitet i faktiske handlinger, men den kan skabe tvivl om "independence in appearance" og dermed skade tilliden til revisors arbejde. Dette kan også være ved langvarige kundeforhold, hvor revisor har haft samme kunde i 15-20 år. Her kan der opstå en form for familietrussel, hvor den tætte relation gør det sværere at bevare den kritiske distance, som lovgivningen foreskriver.

En interessant observation er, hvor forskelligt revisorer og revisionsvirksomheder forholder sig til disse gråzoner. Vi havde inden specialet en forventning om at der vil være stor forskel på "Big4" og "de mindre revisionshuse". Vi havde derfor også foretaget interviews med forskellige partnere fra disse typer af firmaer. Det vidste sig dog, igennem vores analyse at, det mere er den enkelte partner der er forskel på, når vi kigger på SMV-segmentet, og faktisk ikke hvilket firma de er en del af. Det vi igennem de foretagne interviews var overrasket over, er hvor forskelligt partnerne faktisk svarer, de har et stort spektrum i forhold til hvad der er uafhængig, og hvad der ikke er. Nogle praktiserer en meget regelstyret tilgang, mens andre lægger større vægt på tillid og relationer.

Et andet perspektiv er spørgsmålet om, hvorfor der ikke ses flere disciplinærsager eller offentlige sager om brud på uafhængighed. En mulig forklaring er, at branchen har en stærk selvregulerende

kultur, hvor konflikter håndteres internt, før de udvikler sig til egentlige sager. Samtidig er det vanskeligt at bevise manglende "independence in appearance", da vurderingen ofte er subjektiv og kontekstafhængig. Dette rejser spørgsmålet, om den nuværende regulering og vejledning er tilstrækkelig, eller om der er behov for mere objektive og klare retningslinjer for at styrke tilliden til branchen.

En vigtig erkendelse vi har gjort os igennem specialet er, at revisionsforretningen, ligesom enhver anden forretning, ikke kan drives uden god kemi og stærke relationer mellem revisor og kunde. Tillid og samarbejde er fundamentet for et effektivt revisionsarbejde. Det er dog samtidig netop disse relationer, der kan skabe gråzoner i forhold til uafhængighed. Jo tættere relationen er, desto større er risikoen for, at "independence in appearance" kompromitteres, selv hvis den faktiske objektivitet opretholdes. Dette illustrerer den grundlæggende balance, som branchen må navigere: at opbygge relationer, der sikrer forretning og kvalitet, uden at gå på kompromis med de etiske og lovgivningsmæssige krav.

Fremadrettet kan der være behov for at overveje, hvordan reguleringen kan tilpasses en virkelighed med stigende kompleksitet og øget fokus på etik, samtidig med at revisionsbranchen udvikler sig, og kunderne forventer mere rådgivning. Specialet peger på at uafhængighed ikke er en statisk størrelse, men et dynamisk begreb som bliver udviklet af både samfundets forventninger og branchens praksis.

Specialet har afdækket at revisors uafhængighed i praksis er præget af betydelig subjektivitet hos den enkelte partner. En fremtidig udvidelse af specialet kan inkludere; Kundeperspektivet: Hvordan opfatter virksomhederne revisors uafhængighed og har det nogen betydning for tilliden til revisionsbranchen. Effekten af digitalisering og automatisering: Hvordan kan teknologien påvirke vurderingen af uafhængighed og håndteringen af gråzoner. Case-baseret undersøgelser: Analyse af forskellige sager for at identificere mønstre og svagheder i den nuværende regulering eller en analyse af hvordan forskellige internationale jurisdiktioner håndterer independence in appearance.

9. Litteraturliste

9.1 Lovgivning og forordninger

IAASB. (december 2016). *FSR*. Hentet 16. september 2025 fra [www.fsr.dk: https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/G%C3%A6ldende%20standarder/ISA%20200%20-%202016.12%20\(002\)%20\(Tilpasninger%20efter%20ISA%20540%20-%202010.7.2020\).pdf](https://www.fsr.dk: https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/G%C3%A6ldende%20standarder/ISA%20200%20-%202016.12%20(002)%20(Tilpasninger%20efter%20ISA%20540%20-%202010.7.2020).pdf)

Retsinformation. (u.d.). *Retsinformation*. Hentet 15. september 2025 fra www.retsinformation.dk: https://www.retsinformation.dk/eli/Ita/2016/735

Retsinformation. (u.d.). *Retsinformation*. Hentet 15. september 2025 fra <https://www.retsinformation.dk/: https://www.retsinformation.dk/eli/Ita/2018/1287>

9.2 Videnskabelige artikler og bøger

Erhvervsstyrelsen. (30.. maj 2022). *erhvervsstyrelsen.dk*. Hentet 15. oktober 2025 fra Erhvervsstyrelsen: <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-bekendtgørelsen-om-godkendte-revisorers-og-revisionsvirksomheders-uafhængighed>

Erhvervsstyrelsen. (22. August 2025). *Erhvervsstyrelsen*. Hentet fra erhvervsstyrelsen.dk: https://erhvervsstyrelsen.dk/revisorer-og-revisionsvirksomheder

Erhvervsstyrelsen. (u.d.). *Vejledning, kontrol og tilsyn*. Hentet 16. september 2025 fra erhvervsstyrelsen.dk: https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-kontrol-og-tilsyn-med-revisorer-og-revisionsvirksomheder#chapter1-8

Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*.

FSR. (1996). *Revisors uafhængighed - en forudsætning for troværdighed*. Valget.

FSR. (2007). *Professionsetik for revisorer*.

FSR. (27. september 2024). Hvordan tilpasser revisorrollen sig fremtidens udfordringer: Indsigter fra foreningens faglige udvalg. København. Hentet fra <https://www.fsr.dk/hvordan-tilpasser-revisorrollen-sig-fremtidens-udfordringer-indsigter-fra-foreningens-faglige-udvalg>

- Fuchsel , K., Jensen, P. K., Langsted, L. B., Olsen, P., & Samuelsen, M. (2018). *Revisorloven med kommentarer* . Karnov Group.
- Füchsel, K., Gath, P., Langsted, L., & Skovby, J. (2008). *Revisor - regulering og rapportering* (7 udg.). Købengavn: Forlaget Thomson Reuters .
- Kiertzner, L. (2022). *Etiske regler for revisorer*. Karnov Group.
- Mautz, R., & Sharaf, H. (1961). *The philosophy of auditing*.
- Nævnenes Hus. (2. marts 2022). *Sag 073-2021*. Hentet fra Revisornævnet: <https://rn.naevneneshus.dk/media/documents/073-2021.pdf>
- Nævnenes Hus. (u.d.). *Revisornævnet*. Hentet 16. september 2025 fra naevneneshus.dk: <https://naevneneshus.dk/naevnsoversigt/revisornaevnet/om-naevnet/>
- Tinten, B., Andersen, H. S., Frandsen, L. H., Larsen, J. B., & Voldberg, A. (2019). I *Etik og rådgivning* (s. 163). Hans Reitzels forlag.
- Tonning, C. (27. september 2024). *FSR*. Hentet 14. oktober 2025 fra www.fsr.dk: <https://www.fsr.dk/hvordan-tilpasser-revisorrollen-sig-fremtidens-udfordringer-indsigter-fra-foreningens-faglige-udvalg>
- Van Peursem, K., & Pratt, M. (1993). *Towards a Conceptual Framework for Auditing*.
- Warming-Rasmussen, B. (1990). *Tillidsforholdet og forventningskløften mellem brugere af regnskabsydelsen og statsautoriserede revisor*.

10. Figuroversigt

Figur 1: Specialets struktur, egen tilvirkning	13
Figur 2: Agent-principal teori, egen tilvirkning	20
Figur 3: Forventningskløften, egen tilvirkning.....	22
Figur 4: Fem eller (seks?) globale principper.....	27
Figur 5: Beskrivelse af uafhængighed, egen tilvirkning	37
Figur 6: Rating skema, egen tilvirkning	60
Figur 7: Rating scenarie 1, egen tilvirkning.....	61
Figur 8: Rating scenarie 2, egen tilvirkning.....	63
Figur 9: Rating scenarie 3, egen tilvirkning.....	65
Figur 10: Rating scenarie 4, egen tilvirkning.....	67
Figur 11: Rating scenarie 5, egen tilvirkning.....	69
Figur 12: Sammenfatning, af egen tilvirkning	71

11. Bilagsoversigt

Bilag 1: Interviewguide

Interviewguide benyttet til foretagelsen af alle interviews. Interviewguiden er semistruktureret, hvilket giver mulighed for uddybende og opklarende spørgsmål.

Bilag 2: Transskribering af interview med Allan Terp

Transskribering af interview med Allan Terp fra EY foretaget den 6. oktober 2025, af Rikke Rusbjerg og Lærke Boje Rasmussen.

Bilag 3: Transskribering af interview med Jakob Dahl Jensen

Transskribering af interview med Jakob Dahl Jensen fra Beierholm foretaget den 7. oktober 2025, af Rikke Rusbjerg og Lærke Boje Rasmussen.

Bilag 4: Transskribering af interview med Michael Madsen

Transskribering af interview med Michael Madsen fra Grant Thornton foretaget den 7. oktober 2025, af Rikke Rusbjerg og Lærke Boje Rasmussen.

Bilag 5: Transskribering af interview med Lars Danmark Baadsgaard Bruun

Transskribering af interview med Lars Danmark Baadsgaard Bruun fra Talmennesker foretaget den 7. oktober 2025, af Rikke Rusbjerg og Lærke Boje Rasmussen.

Bilag 6: Transskribering af interview med Mie Vingaard og Anders Duedahl-Olesen

Transskribering af interview med Mie Vingaard og Anders Duedahl-Olesen fra EY's independence afdeling foretaget den 6. oktober 2025, af Rikke Rusbjerg og Lærke Boje Rasmussen.