

Planlægning af en koncernrevision

- En gennemgang af de udførte revisionshandlinger

Vejleder: Carsten Tjagvad

Af: Joachim Munch



Copenhagen Business School 2014

Cand merc. Aud

Kandidatafhandling

Afleveringdato: 17. februar 2014

Antal sider: 79

Executive summary

The purpose of this thesis is to understand the work performed by the group engagement partner in the planning of a group audit. Furthermore, it will contain an analysis and discussion on how the group engagement partner obtains a sufficient understanding for the component auditor and how he involves in his work. It will also include which special consideration there has to be taken regarding to Danish legislation: the Act on Processing of Personal Data and the Danish Bookkeeping Act as to groups.

To understand the work performed by the group engagement partner in the planning of a group audit the audit procedures according to ISA 600 will be described step-by-step. This includes the acts regarding to preliminary audit engagement, understanding the group, its component and its environment, identify significant components, determination of materiality, understanding the component auditor, establish the overall group audit strategy, and develop a group audit plan.

When the group engagement partner requests an auditor to perform work on the financial information of a component he has to obtain an understanding of whether the component auditor will comply with the ethical requirement, whether the component auditors' professional competence is sufficient and whether the component auditor operates in a regulatory environment. The group engagement partner also has to get involved in the work of the component auditor to the extent necessary in order to obtain sufficient audit evidence. In ISA 600 there is almost no guidance as how to involve and obtain sufficient understanding for the above areas and therefore the group engagement partner has to evaluate on his own to which extent the audit procedures have to be conducted. The analysis and discussion are based on interviews with experienced group engagement partners on how they involve and obtain sufficient understanding according to ISA 600.

Consolidating of a group's IT-departments often delivers significant cost savings but it is not always legal to transfer personal data or store personal data in another country. Therefore, the thesis will also contain a discussion of which special considerations the group engagement partners have to assess beside those mentioned in ISA 600 as to the Danish legislation regarding the Act on Processing of Personal Data and the Danish Bookkeeping Act.

Indholdsfortegnelse

INDHOLDSFORTEGNELSE	3
1. INDLEDNING	5
1.1 PROBLEMFOMULERING	7
1.2 AFGRÆNSNING	8
1.3 METODE.....	8
1.3.1 Undersøgelsesproces	9
1.3.2 Undersøgelsesdesign	10
1.3.3 Dataindsamling	11
1.3.4 Kildekritik	13
1.3.5 Struktur	14
1.3.6 Afhandlingens målgruppe.....	14
1.3.7 Formål med afhandlingen.....	14
2. HVAD ER EN KONCERN, OG HVORNÅR SKAL DER AFLÆGGES ET KONCERNREGNSKAB?	15
2.1 DEFINITION AF EN KONCERN	15
2.1.1 Revisionsmæssig definition af en koncern	16
2.1.2 Regnskabsmæssig og selskabsretlig definition af en koncern	16
2.2 HVAD ER ET KONCERNREGNSKAB?	17
2.3 HVORNÅR SKAL EN KONCERN AFLÆGGE ET KONCERNREGNSKAB?	19
2.4 DELKONKLUSION	22
3. GOD REVISORSKIK	24
3.1 ETISKE PRINCIPPER.....	24
3.2 UAFHÆNGIGHED	26
3.3 DELKONKLUSION	30
4. KONCERNREVISORS INDLEDENDE OVERVEJELSER OG HANDLINGER	31
4.1 REVISIONSOPGAVE EFTER ISA 600.....	31
4.2 KONCERNREVISORS ANSVAR	32
4.3. IDENTIFIKATION AF BETYDELIGE KOMPONENTER	32
4.4 AFTALEBREV	34
4.5 DELKONKLUSION	35
5. PLANLÆGNING AF KONCERNREVISION	37
5.1 FORSTÅELSE AF KONCERNEN, DENS KOMPONENTER OG DERES OMGIVELSER.....	38
5.1.1 Risikovurderingshandling	39

5.1.2 Virksomhedens interne kontrol.....	43
5.1.3 Koncernkontroller	46
5.1.4 Konsolideringsprocessen.....	47
5.2 IDENTIFIKATION AF BETYDELIGE OG IKKE-BETYDELIGE KOMPONENTER	48
5.3 IDENTIFIKATION OG REAKTION PÅ RISICI.....	50
5.4 FASTSÆTTELSE AF VÆSENTLIGHEDSNIVEAU	51
5.4.1 Koncernvæsentlighedsniveau	51
5.5 FORSTÅELSE AF KOMPONENTREVISOR	53
5.6 KOMMUNIKATION MED KOMPONENTREVISOR	55
5.7 DELKONKLUSION	57
6. PERSONDATA- OG BOGFØRINGSLOVEN.....	59
6.1. INDLEDNING	59
6.2. PERSONDATALOVEN	59
6.2.1 Definition af persondata.....	60
6.2.2 Behandling af persondata inden for EU.....	61
6.2.3 De grundlæggende principper	62
6.2.4 Materielle behandlingsregler.....	64
6.2.5 Behandling af oplysninger til tredjelande.....	67
6.2.6 Persondatalovens påvirkning af koncerner	69
6.3 BOGFØRINGSLOVEN	71
6.4 DELKONKLUSION	73
7. KONKLUSION	75
8. PERSPEKTIVERING.....	79
BIBLIOGRAFI	80
BILAG 1 - INTERVIEWS	83
BILAG 2 - KOMPONENTREVISORS ERKLÆRING.....	98
BILAG 3 - INSPIRATION TIL PUNKTER I REVISIONSINSTRUKS EFTER ISA 600	99

1. Indledning

I takt med den stigende globalisering samt den intensiverede konkurrence har der i de sidste mange år været en stor stigning i koncerndannelser i form af virksomhedsopkøb eller virksomheds-sammenslutninger. Motiverne for at danne en koncern er ret forskellige, men ofte er det for at sprede risikoen eller på grund af skatteforhold eller vækst- og konkurrencefordele.

Koncerndannelserne sker på tværs af landegrænser, hvilket skaber internationale koncerner med ofte komplekse koncernstrukturer til følge. For koncernens aktionærer og andre interessenter kan det derfor være svært at gennemskue koncernens økonomiske forhold. Som følge heraf skal koncerner i regnskabsklasse C udarbejde og aflægge et koncernregnskab. Det betyder, at der skal udarbejdes ét samlet regnskab for moder- og alle datterselskaberne, som udgjorde de én samlet økonomisk enhed.

For at styrke koncernregnskabet troværdighed skal koncernrevisor revidere regnskabet og erklære, hvorvidt regnskabet er retvisende. Koncernrevisor har ansvaret for at styre revisionsopgaven og føre tilsyn hermed. Dermed sikres, at revisionen bliver udført i overensstemmelse med gældende lovgivning og øvrig regulering. Selvom koncernrevision ofte er den mest komplekse revision, har der ikke tidligere eksisteret en international revisionsstandard for området. I stedet har man anvendt *RS 600 – Anvendelse af anden revisors arbejde*.

På grund af bekymring for kvalitet samt ensartethed af internationale koncernrevisioner fra myndigheders og andre regnskabsbrugeres side iværksatte IAASB i 2002 udarbejdelsen af en ny revisionsstandard, som skulle anvendes ved revision af koncerner. Dette resulterede i revisionsstandarden *ISA 600 – Særlige overvejelser – Revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisorsarbejde)*. Revisionsstandarden er efterfølgende blevet vedtaget og er gældende for regnskabsperioder, der begynder den 15. december 2009 eller senere.

Hvor ISA'erne normalt har en teoretisk tilgang til revisionshandlingerne, blev ISA 600 udviklet på baggrund af *best practice* fra udførende revisorer. Dette medførte nye revisionshandling omhandlende koncernrevisors identifikation af betydelige komponenter og koncernrevisors forståelse for komponentrevisor og hans arbejde. At koncernrevisorer skal opnå en forståelse for komponentrevisor og hans arbejde medfører, at han skal undersøge, om komponentrevisor overholder de etiske regler, herunder uafhængighed, samt at han arbejder under lovgivningsmæssige rammer, hvor der føres et aktiv tilsyn med revisor. Derudover skal koncernrevisor involvere sig i komponentrevisors arbejde i et sådant omfang, at han kan vurdere, hvorvidt det er muligt at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Denne involvering i komponenten og hans arbejde er rimelig omfattende og besværliggøres, når

komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma med andre kvalitetskrav og i et andet land, hvor kulturen og de socioøkonomiske forhold er anderledes.

I ISA 600 er vejledningen sparsommelig, og den lader det hovedsageligt være op til koncernrevisors egen vurdering, hvordan han opnår et kendskab til komponentrevisor og hans arbejde. Som følge heraf er der en general forvirring omkring, hvilke handlinger der skal foretages for at udføre revisionen i overensstemmelse med god revisionsskik.

Som følge af de mange arbejdshandlinger samt øget ansvar, der blev indført med ISA 600, er der en del overvejelser, man som koncernrevisor skal gøre sig, inden kunden og opgaven accepteres. Dette omhandler blandt andet overvejelser om, hvorvidt man har de nødvendige kompetencer til at revidere en international koncern, og om det er muligt at fremskaffe den nødvendige dokumentation til brug for revisionen. For med indførelse af ISA 600 har kravene til koncernrevisor aldrig været større.

Ud over de handlinger, som er angivet i ISA 600, kan der for koncernrevisor også være yderligere krav, der skal iagttages. Som følge af samfundets udvikling over imod et informations- og videnssamfund er det blevet hverdag at registrere og dele informationer via store databaser. For eksempel kan der for internationale koncerner med selskaber i flere lande opnås store besparelser ved at samle IT-driften i ét land – typisk moderselskabets hjemland. Endvidere kan det via koncernens ERP-system eller andre systemer være muligt at dele oplysninger omkring medarbejdere eller kunder på tværs af landegrænser.

Som følge af denne kulturændring er det fundet nødvendigt at udvikle persondataloven for derigennem at regulere, hvilke personlige informationer der må registreres. Dermed sikres, at personlige oplysninger ikke indsamles og anvendes på en måde, som ikke er i borgernes interesse. Persondataloven bevarer dermed privatlivets fred og tilsikrer, at der ikke opstår et ”Big Brother-samfund”, hvor alt og alle bliver overvåget. Som følge af koncernrevisors overordnede ansvar for revisionen og revisionspåtegningen er det derfor vigtigt, at lovgivningen overholdes, herunder persondata- og bogføringsloven.

1.1 Problemformulering

Med udgangspunkt i ovenstående indledning er formålet med afhandlingen at belyse de handlinger, der skal udføres i planlægningsfasen af en koncernrevision, herunder hvordan koncernrevisor opnår en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor. Endvidere vil der blive redegjort for de lovgivningsmæssige problemstillinger, der kan opstå for koncerner med hensyn til persondata- og bogføringsloven. Som følge heraf bliver afhandlingens problemformulering følgende:

Hvilke handlinger skal der udføres for at planlægge en koncernrevision i overensstemmelse med god revisionsskik, og hvilke yderligere handlinger kan være relevante?

Afhandlingen er delt op i følgende undersøgelsesspørgsmål, der tilsammen danner grundlag for besvarelse af hovedspørgsmålet:

1. Hvad er en koncern?
2. Hvad er et koncernregnskab, og hvornår skal et koncernregnskab udarbejdes?
3. Hvad er god revisorskik?
4. Hvilke handlinger skal koncernrevisor foretage inden revisionsopgaven accepteres, og hvilke udfordringer kan der være forbundet hermed i forhold til revision af koncerner?
5. Hvordan planlægges en koncernrevision i henhold til ISA 600?
6. Hvilke udfordringer kan der være for koncernrevisor i forbindelse med planlægningen af en koncernrevision?
7. Hvilke revisionshandling bliver der udført i praksis for at opnå en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor og hans arbejde?
8. Hvilken påvirkning har persondata- og bogføringsloven i forhold til behandling af data i koncerner?

1.2 Afgrænsning

Som følge af ovenstående problemformulering vil der i det følgende afsnit blive redegjort for, hvilke områder afhandlingen afgrænser sig fra.

Problemformuleringen vil blive besvaret med udgangspunkt i et internationalt koncernselskab, hvor moderselskabet har hovedsæde i Danmark. Koncernen er derfor underlagt danske regler, herunder selskabs- og regnskabslovgivning. I afhandlingen vil der ikke indgå en casevirksomhed, og ovenstående udgangspunkt vil i et vist omfang blive fremhævet, hvor det er fundet relevant.

Afhandlingens fokus er på planlægningsfasen af en revision, hvorfor årsregnskabsloven samt de internationale regnskabsstandarder kun kort vil blive berørt i forhold til beskrivelsen af et koncernregnskab. Der vil derfor ikke blive foretaget nærmere redegørelse for den regnskabsmæssige regulering af konsolidering, virksomhedssammenslutninger mv.

I opgaven vil de ISA'er, der relaterer sig til planlægningsfasen, blive inddraget for derigennem at give en bredere og mere uddybende forståelse for teorien bag revisionshandlingerne. Der vil ikke blive foretaget en udtømmende redegørelse af ISA'erne, men de vil blive beskrevet i det omfang, som vurderes passende for afhandlingens målgruppe. For andre læsere kan det derfor være nødvendigt at have et grundlæggende kendskab til ISA'erne samt relevante fagtermer for at få den fulde forståelse.

De lovgivningsmæssige krav til behandling og overførsel af personoplysninger mellem koncernforbundne parter vil kun omhandle overførsler fra danske selskaber til andre lande. Overførsel og behandling af data mellem to udenlandske selskaber vil derfor ikke blive belyst i afhandlingen. I de tilfælde hvor et andet lands lovgivning er baseret på EF-direktivet om personoplysninger, vil redegørelsen tillige gælde for dette land.

1.3 Metode

I forbindelse med en undersøgelsesproces skal der træffes en række metodevalg, inden undersøgelsen påbegyndes. Dermed sikres, at der vælges den bedste metode, som passer bedst til den enkelte opgave. Indeværende afsnit har til formål at redegøre for de metodevalg, der er anvendt i afhandlingens undersøgelsesproces til hjælp for besvarelse af ovenstående problemformulering.

Afhandlingens forløb kan opdeles i en række faser, hvor vi i det følgende skal se nærmere på de overordnede rammestyringsfaktorer samt de processtyringsfaktorer, der er anvendt for at styre undersøgelsesprocessen.¹

Afhandlingens rammestyringsfaktorer er det regelsæt, som afhandlingen skal udarbejdes inden for. For nærværende afhandling fremgår de regler, der ligger til grund for udformningen af afhandlingen, på studieretningens hjemmeside.² Endvidere udgør afhandlingens vejleder, Carsten Tjagvad, samt indgåede aftaler med de adspurgte fagfolk rammestyringsfaktorer, som ligeledes skal iagttages. Aftalen med de anvendte fagfolk indeholder dog ikke restriktioner, men der er alligevel nogle etiske regler, der som følge af offentliggørelsen af afhandlingen skal følges. Dette ligger endvidere til grund for, at de adspurgte er anonymiseret, idet en offentliggørelse heraf ikke tjener til afhandlingens formål.³

Hvor afhandlingens rammestyringsfaktorer kan karakteriseres som eksterne faktorer, der ikke kan påvirkes, udgør afhandlingens processtyringsfaktorer de interne faktorer, der er bestemmende for, hvordan projektet forløber. Processtyringsfaktorerne omfatter blandt andet den valgte problemformulering, hvor udformningen heraf påvirker undersøgelsesprocessen samt forløbet heraf. Problemformuleringen er udformet på baggrund af forfatterens teoretiske forankring omkring koncernrevision samt de problemstillinger, der er forbundet hermed, hvilket ligeledes er medvirkende til afgrænsningen af det empiriske felt, der i denne afhandling udgør valget af fagfolk, historisk data samt love og standarder.

Ud over problemformuleringen udgør de valgte undersøgelsesdesign samt dataindsamlingsmetoder en væsentlig faktor, som vil blive behandlet i nedenstående afsnit under henholdsvis undersøgelsesproces og undersøgelsesdesign.

1.3.1 Undersøgelsesproces

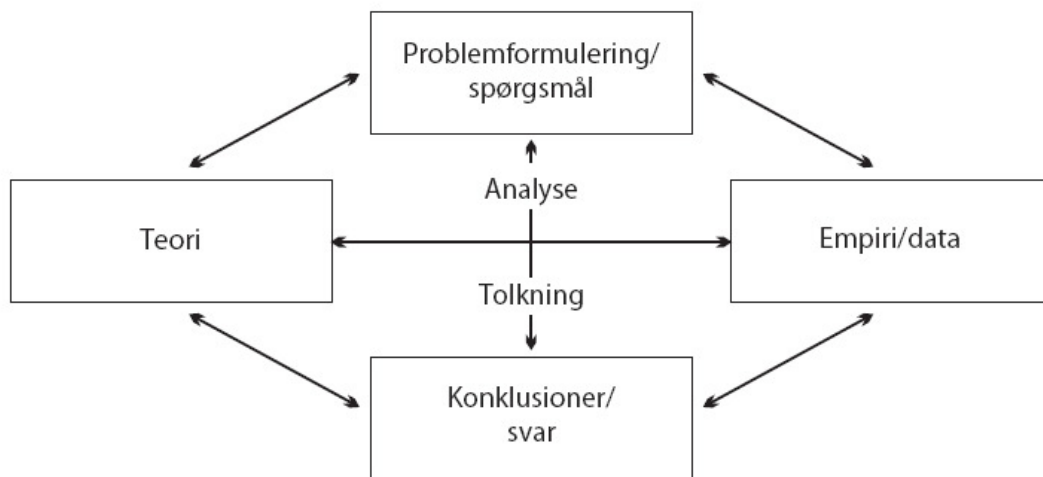
Den foretagne undersøgelse har til formål at belyse de handlinger, der skal udføres ved planlægningen af en koncernrevision, samt hvilke problemstillinger der kan være forbundet hermed. Hertil kommer en undersøgelse af, hvorledes en koncernrevisor i praksis opnår en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor og hans arbejde. Endvidere undersøges det, hvilken påvirkning persondata- og bogføringsloven har for koncerner og i hvilket omfang det påvirker koncernrevisor. Som følge af ovenstående undersøgelser vil der blive svaret på afhandlingens problemformulering.

¹ (Andersen, 2008, s. 42)

² <https://e-campus.dk/studium/studiehjemmesider/kandidat/cand.merc.aud./kandidatafhandling>

³ (Andersen, 2008, s. 43)

I nedenstående figur illustreres den anvendte undersøgelsesproces, der er anvendt for at besvare afhandlingens problemformulering. Figuren er bygget op omkring fire hovedelementer: problemformulering, teori, empiri og konklusion. Elementerne forbindes ved hjælp af analyse og tolkning af arbejdsgangene. Hovedelementerne og arbejdsgangene er forbundet i en iterativ proces, der udvikles over tid.



Figur 1 - Vidensproduktionens hovedelementer og arbejdsgange.⁴

1.3.2 Undersøgelsesdesign

Afhandlingens undersøgelsesdesign er udformet med inspiration fra *Den Skinbarlige Virkelighed* af Ib Andersen⁵. Her defineres undersøgelsesdesign som det fænomen, der er genstand for undersøgelsen. Mere nøjagtigt udgør undersøgelsesdesignet den kombination af fremgangsmåder, der benyttes ved indsamling, analyse og tolkning af data.⁶ Formålet med undersøgelsesdesignet er at sikre en korrekt besvarelse af problemformuleringen, hvorfor det er vigtigt at overveje, hvilke analyse- og tolkningsteknikker der benyttes. I det følgende afsnit vil der blive redegjort for de valg, der er truffet ved designet af undersøgelsen i nærværende afhandling.

Formålet med afhandlingen er at beskrive de handlinger, der anvendes for at planlægge en koncernrevision i overensstemmelse med god revisionsskik. I forhold til Ib Andersens forskellige former for undersøgelsesformål (beskrivende, eksplorative, forstående, forklarende,

⁴ (Andersen, 2008, s. 25)

⁵ (Andersen, 2008)

⁶ (Andersen, 2008, s. 107)

problemløsende/normative og interventionsorienterede) kan det i afhandlingen klassificeres som værende det beskrivende formål.⁷

Afhandlingen er et dynamisk studie, idet der bliver redegjort for de handlinger, der skal udføres i forhold til lovgivning og anden regulering, samt hvilke handlinger der yderligere kan være relevante. Studiet er derfor et efterstudie, der også betegnes som ex post facto-studie, hvilket betyder, at effekten af en konkret hændelse studeres, efter at denne er indtruffet.⁸ I dette tilfælde er der tale om, hvilke arbejds handlinger der skal udføres, før planlægningsfasen er udført i overensstemmelse med god revisionsskik.

Ud over en redegørelse for, hvilke handlinger der skal udføres, har opgaven også til formål at undersøge, hvordan koncernrevisor i praksis opnår en tilstrækkelig forståelse for koncernrevisor og hans arbejde, hvilket er et krav i henhold til ISA 600. Kravet er meget ukonkret, hvorfor det er relevant at undersøge, hvilke handlinger der i praksis udføres for at overholde ISA 600 og dermed god revisionsskik.

I et projekt kan der vælges imellem intensive eller ekstensive studier, hvor forskellen er antallet af undersøgelsesenheder samt egenskaber.⁹ I denne afhandling anvendes intensive studier, hvilket betyder, at der kun er undersøgt et fåtal af undersøgelsesenheder. Undersøgelsesenhederne udgør alle koncernrevisorer, som er udvalgt fra forskellige store revisionsfirmaer. Idet revisionsmetodikken er ens inden for de forskellige revisionsfirmaer, er det ikke fundet nødvendigt at udvælge en større population.

1.3.3 Dataindsamling

Til at indsamle data kan der, jf. Andersen, anvendes kvantitative og kvalitative data, som begge kan have primær og sekundær karakter.

I denne opgave gøres der brug af kvalitative data af både primær og sekundær karakter. Undersøgelsesfasen er foretaget for at få klarlagt, hvilke handlinger koncernrevisorer i praksis udfører for at få en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor og hans arbejde. Besvarelserne er derfor meget individuelle, og alligevel anses den enkelte respondents holdninger for at være gældende for den enkeltes arbejdsplads. Dette skyldes, at der internt i revisionsvirksomheder anvendes ens revisionsværktøjer, der sikrer en høj ensartet kvalitet ved revisionen. Derfor skal undersøgelsen fange den enkeltes holdninger, og dette kræver, at der er mulighed for at udtrykke sig. Det er derfor vurderet, at en kvantitativ undersøgelse med lukkede spørgsmål ikke vil være tilstrækkelig.

⁷ (Andersen, 2008, s. 23)

⁸ (Andersen, 2008, s. 116)

⁹ (Andersen, 2008)

Der er foretaget seks interviews i forbindelse med besvarelsen af problemformuleringen, hvoraf det ene er et mundtligt interview, der er foretaget før de andre. Det mundtlige interview er foretaget af en partner og statsautoriseret revisor fra AP Statsautoriseret Revisorer og har til formål at give en grundlæggende viden om emnet, således at eventuelle andre spørgsmål bliver identificeret. De andre fem personer kommer fra henholdsvis Deloitte, PWC og KPMG og er derfor repræsentative for størstedelen af revisorer. Det har desværre ikke været muligt at indhente en besvarelse fra en ansat hos EY, men det vurderes ikke at have betydning for besvarelsen af problemformuleringen. De adspurgte er alle statsautoriserede revisorer og har over ti års erfaring med koncernrevision. Det vurderes derfor at være seks personer, som alle har et godt kendskab til koncernrevision og derfor er passende at anvende til besvarelse af problemformuleringen.

1.3.3.1 primære data

Primære data udgør den information, der er indsamlet og udviklet til brug for afhandlingen. Ud over deltagerne i undersøgelsen vil primære data ligeledes bestå af egne meninger og holdninger, som vil bidrage til de foretagne revisionshandlinger samt de udfordringer der kan være hermed. Den indsamlede information er fremkommet på baggrund af en spørgeskemaundersøgelse, der er udsendt til udvalgte respondenter. Respondenterne er udvalgt på baggrund af deres erfaring med koncernrevision, samt ud fra hvilken revisionsvirksomhed de arbejder i. Idet en spørgeskemaundersøgelse er en subjektiv form for informationsindsamling, vil der være en vis form for stimuli, som kan påvirke besvarelsen.¹⁰ Se nærmere om interviews i nedenstående afsnit *1.3.4 Kildekritik*.

Struktureringsgraden i spørgeskemaet må anses for at være høj, idet spørgsmålene er fastsat på forhånd. Endvidere er der taget højde for sværhedsgraden, således at der i starten er anvendt mindre krævende spørgsmål, mens der til sidst bliver bedt om længere besvarelser. Spørgsmålene er udarbejdet med referencer til ISA 600 og denne er ligeledes citeret i spørgeskemaet. Spørgeskemaet vurderes derfor ikke at være fagligt tungt og tager ca. 7-8 minutter at udfylde. Det anvendte spørgeskema, som er udsendt til respondenterne, fremgår i bilag 1.

Som før nævnt er spørgeskemaerne udarbejdet på baggrund af et personligt interview, hvor den anvendte metode er et *delvis struktureret interview*. Dette skyldes, at forfatteren i forvejen besidder et praktisk kendskab til planlægningen af koncernrevision, men samtidig er åben over for nye synsvinkler og informationer, som den interviewede måtte bidrage med.

¹⁰ (Andersen, 2008, s. 153)

1.3.3.2 Sekundære data

I nærværende afhandling udgør allerede eksisterende datamateriale den sekundære data, og dette består af relevante revisionsstandarder, lovgivning, artikler og fagbøger.

Datatilsynet har på deres hjemmeside udarbejdet en omfattende redegørelse for gældende lovgivning til behandling af personoplysninger. Til beskrivelse af persondataloven, herunder de koncernmæssige problemstillinger, der er ved overførsel og personoplysninger på tværs af landegrænser, er der gjort overvejende brug heraf.

1.3.4 Kildekritik

I det følgende vil den anvendte litteratur blive kritisk vurderet.

Kildekritikken er relevant i forhold til vurdering af sagligheden af artikler. De anvendte artikler har dog været publiceret i anerkendte tidsskrifter, hvorfor troværdigheden højnes. Dertil skal bemærkes, at forfatterne af disse artikler kan have deres egne personlige holdninger eller agendaer, hvilket netop er problemstillingen i forhold til sekundær data.

Der er ved inddragelsen og brugen af ISA'erne taget udgangspunkt i de danske oversættelser udgivet af FSR og godkendt af IFAC. Det er vurderet, at anvendelsen af de danske udgaver ikke har væsentlig betydning for afhandlingen samt besvarelsen af konklusionen.

Der er på nuværende tidspunkt ikke skrevet mange fagbøger om koncernrevision. Dog adskiller metodikken i planlægningsfasen sig ikke væsentligt i forhold til revision af en enkelt virksomhed. Som følge heraf er der anvendt fagbøger til forståelse af den generelle planlægningsfase og suppleret med artikler og fagbøger for de områder, der gør sig gældende for koncerner. Anvendelsen af fagbøger er tillagt en høj troværdighed grundet den omfattende godkendelsesproces.

Hvad angår interviewede personer kan deres besvarelser indeholde falske oplysninger, idet de som statsautoriserede revisorer muligvis ikke vil indrømme manglende overholdelse af ISA'erne og dermed god revisionsskik. De har derfor et incitament til at give udtryk for, at de udfører flere handlinger, end de reelt gør, hvilket ikke vil komme til udtryk i besvarelsen af spørgeskemaet. Endvidere kan de have et ønske om ikke at kritisere ISA 600, idet holdningen kan tolkes som en generel holdning i revisionsvirksomheden, og at man ikke ønsker at være uenig med FSR/IFAC. Hvorvidt de udfører revisionshandlingerne, vurderes dog ikke at have relevans for opgaven, idet undersøgelsen har til formål at afdække, hvilke handlinger der skal udføres, og ikke hvilke handlinger, der bliver udført. Generelt er besvarelserne fra undersøgelsen anvendt med forsigtighed ved besvarelsen af problemformuleringen.

1.3.5 Struktur

I opgavens kapitel 1 vil der blive redegjort for opgavens problemstilling samt den metode, der er anvendt til at besvare problemstillingen.

For at give et grundlæggende kendskab til, hvad der forstås ved en koncern, og hvornår der skal aflægges et koncernregnskab, vil der i afhandlingens kapitel 2 blive redegjort herfor. Redegørelsen vil være på et meget overordnet niveau og således ikke gå i dybden.

I kapitel 3 vil der kort blive redegjort for, hvad der menes med god revisorskik. Dette vil omhandle en beskrivelse af de etiske principper, som revisor skal overholde samt kravet om uafhængighed. Kapitlet har til formål at give en nærmere forståelse for de overvejelser, koncernrevisor skal gøre sig for at kunne acceptere opgaven.

Efterfølgende vil der i kapitel 4 og 5 blive beskrevet de handlinger, der skal udføres i planlægningsfasen af en koncernrevision. Baseret på de udførte interviews vil kapitel 5 afslutningsvist indeholde en redegørelse for hvordan koncernrevisor i praksis opnår en forståelse for koncernrevisor.

I kapitel 6 vil der blive redegjort for de regler, der gør sig gældende ved opbevaring og behandling af personoplysninger samt regnskabsmateriale. Særligt ved overførsler på tværs af landegrænser er der nogle regler, der skal iagttages i forhold til persondata- og bogføringsloven, som er særlig omfattende for koncerner. Kapitlet vil derfor indeholde yderligere handlinger, der kan være relevante at foretage i forbindelse med planlægningen af en koncernrevision.

1.3.6 Afhandlingens målgruppe

Det er vurderet, at den primære målgruppe udgør revisorer, men emnet kan også have relevans for cand.merc.aud.-studerende samt andre regnskabskyndige personer, der ønsker en nærmere forståelse for de handlinger, der udføres i forbindelse med planlægningen af en koncernrevision. Som følge heraf bliver problemstillingen anskuet ud fra revisors synsvinkel, hvor det antages, at læseren har en grundlæggende viden inden for revision og regnskab og er bekendt med relevante fagtermer.

1.3.7 Formål med afhandlingen

Formålet med afhandlingen er at bidrage til, at revisor får en bredere og dybere forståelse for de handlinger, der skal udføres for at planlægge en koncernrevision. Dette omfatter en undersøgelse af de handlinger, der i praksis foretages for at opnå en forståelse for komponentrevisor og hans arbejde. Yderligere anskuer afhandlingen, hvilken påvirkning persondata- og bogføringsloven har for koncerner og hvad det betyder for koncernrevisor. Det er derfor forfatterens vurdering, at afhandlingen vil bidrage med noget nyt inden for planlægningen af en koncernrevision.

2. Hvad er en koncern, og hvornår skal der aflægges et koncernregnskab?

Der er mange forskellige årsager til at danne en koncern, men som regel bunder det i økonomiske og sikkerhedsmæssige fordele.¹¹ For eksempel vil en sammenlægning af selskaber inden for samme branche skabe en monopollignende status, hvor man kan sælge med større profit og samtidig få en stærk forhandlingsevne over for leverandørerne. Dette kaldes en horisontal koncern. Endvidere kan opkøb af flere virksomheder i sammenhængende forædlingskæde give et større afkast, idet man opnår indtjening i flere led. En koncern af denne type kaldes en vertikal koncern og vil typisk omfatte produktionsvirksomheder, som ligeledes har salg inden for samme koncern.¹² Endvidere vil man kunne opnå besparelser ved sammenlægning af reklame-, økonomi- og administrationsafdelinger, herunder ledelsen, til én fælles struktur.

For at kunne planlægge en koncernrevision er det nødvendigt at have en forståelse for, hvad en koncern og et koncernregnskab er. Derfor vil der i det følgende afsnit blive redegjort for definitionen af et moderselskab og et datterselskab, samt hvornår de udgør en koncern. Endvidere vil der blive redegjort for, hvad et koncernregnskab er, og hvornår det skal udarbejdes. Afsnittet vil munde ud i en delkonklusion, hvor problemformuleringens undersøgelsesspørgsmål nr. 1 og 2 vil blive besvaret.

2.1 Definition af en koncern

En koncern kan defineres som en økonomisk sammenslutning af juridisk selvstændige virksomheder.¹³ Hvornår der er tale om en koncern, er forskelligt, alt afhængigt af inden for hvilket juridisk område det vedrører. Det vil sige, at definitionen af en koncern er forskellig inden for regnskab, skat og revision. Denne uensartede sondring skyldes, at de individuelle juridiske discipliner hver især har behov for en definition, som opfylder en række konkrete behov inden for deres område.¹⁴ For eksempel vil en virksomhed som ejer en afdeling eller filial i udlandet, ikke anses som en koncern efter selskabs- eller årsregnskabslovens regler, men revisionsmæssigt kan den anses for værende en koncern, såfremt den selv varetager økonomien.

Derfor vil der nedenfor blive redegjort for de forskellige definitioner af en koncern inden for områderne revision og regnskab/selskabsret, idet de anses for værende mest relevante for nærværende afhandling.

¹¹ (Møller, 2012, s. 19)

¹² (Møller, 2012, s. 19)

¹³ (Møller, 2012, s. 11)

¹⁴ (Vinther, Nikolaj og Werlauff, Erik, 2005)

2.1.1 Revisionsmæssig definition af en koncern

En komponent defineres efter ISA 600 som en virksomhed eller en forretningsaktivitet, hvor den daglige koncernledelse eller komponentens daglige ledelse udarbejder finansiell information, som skal medtages i koncernregnskabet. Tilsvarende defineres en koncern i revisionsmæssig henseende som alle de komponenter, hvis finansielle informationer er medtaget i (koncern)regnskabet.¹⁵

Det betyder, at såfremt en virksomhed ejer juridiske enheder eller har etableret filialer med egen økonomifunktion, skal revisionen heraf planlægges og udføres efter reglerne i ISA 600. Koncernrevisor skal derfor indledningsvist vurdere, om koncernen er struktureret på en sådan måde, at den anses for værende en koncern i revisionsmæssig henseende.

Selvom der revisionsmæssigt er tale om en koncern, er det ikke sikkert, der skal udarbejdes et koncernregnskab. Årsregnskabslovens kapitel 13 og 14 redegør for, hvornår der er tale om en koncern, og hvornår der i Danmark er pligt til at udarbejde et koncernregnskab.

2.1.2 Regnskabsmæssig og selskabsretlig definition af en koncern

Som følge af vedtagelsen af lov nr. 470 af 12. juni 2009 (lovforslag L 170) blev den selskabsretlige definition af en koncern ændret sammen med den regnskabsmæssige koncerndefinition, således at de begge stemmer overens med den internationale regnskabsstandard IAS 27. Den selskabsretlige definition af koncerner findes i selskabsloven, §§ 6 og 7, og den regnskabsmæssige definition findes i årsregnskabslovens bilag 1.

Ifølge årsregnskabsloven består en koncern af én modervirksomhed og dens dattervirksomheder. En modervirksomhed defineres som en virksomhed, der har **bestemmende indflydelse** over en eller flere dattervirksomheder, og en dattervirksomhed er en virksomhed, der er underlagt bestemmende indflydelse fra en modervirksomhed.

Det afgørende element for, om der er tale om en koncern, er derfor, om en virksomhed har bestemmende indflydelse over en anden. Bestemmende indflydelse foreligger, når modervirksomheden direkte eller indirekte gennem en dattervirksomhed ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i en virksomhed. Såfremt modervirksomheden ikke ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne, foreligger der stadig bestemmende indflydelse, såfremt et af nedenstående punkter er opfyldt:

¹⁵ (IAASB, ISA 600), afsnit 9.

Der foreligger bestemmende indflydelse, såfremt moderselskabet har over 50 % ejerskab eller, såfremt moderselskaber har:

1. råderet over halvdelen af stemmerettighederne ifølge aftale med andre investorer,
2. beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i henhold til aftale eller vedtægter,
3. beføjelser til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan, og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på virksomheden, eller
4. råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over virksomheden.

Figur 2 - Bestemmende indflydelse jf. SEL §§ 6 og 7 samt årsregnskabslovens bilag 1.

Den regnskabsmæssige definition på en koncern adskiller sig derved fra den revisionsmæssige definition, idet den revisionsmæssige definition ikke tager hensyn til bestemmende indflydelse, men alene fokuserer på den finansielle information, herunder hvor den finansielle information udarbejdes, og hvorvidt denne skal medregnes i koncernregnskabet.

2.2 Hvad er et koncernregnskab?

I Danmark kræves det, at der udarbejdes et koncernregnskab ud over selskabernes egne regnskaber. Koncernregnskabet er derfor et supplerende regnskab. Ved et koncernregnskab forstås et regnskab, som udarbejdes for en koncern på en sådan måde, at koncernregnskabet ser ud, som det ville se ud, såfremt alle virksomhederne i koncernen var én virksomhed.¹⁶

2.2.1 Grundlæggende regler for koncernregnskab

Den grundlæggende tankegang bag et koncernregnskab er at udarbejde ét fælles regnskab, som viser de konsoliderede virksomheders aktiver og passiver samt deres finansielle stilling og resultat, som om de tilsammen var én enkelt virksomhed.¹⁷

For at vise et regnskab, som udgjorde koncernen én enhed, skal alle interne transaktioner elimineres. Det vil sige, at der i koncernregnskabet ikke må medregnes køb og salg mellem koncernvirksomhederne samt gæld og tilgodehavender, sådan at koncernregnskabet kun viser handler med eksterne parter.

¹⁶ (Kofoed, 2003)

¹⁷ (LBKG 2011-04-11 nr 323, 2011) § 115

Følgende tre punkter udgør hovedprincipperne bag udarbejdelsen af et koncernregnskab:

1. ensartet regnskabspraksis – ÅRL, § 119
2. sammenlægning af ensartede poster – ÅRL, § 117
3. eliminering af interne transaktioner¹ – ÅRL, § 120.

Figur 3 - Hovedprincipperne bag et koncernregnskab.

Ad 1. Ensartet regnskabspraksis – ÅRL, § 119

For at koncernregnskabet giver et retvisende billede af koncernens økonomiske stilling, skal datterselskabernes aktiver og passiver måles og indregnes efter samme regnskabspraksis som moderselskabets.¹⁸ Moderselskabets og koncernselskabets regnskabspraksis skal som hovedregel være ensartet, idet regnskabsbrugerne ikke må forvirres ved de to regnskaber. Anvender datterselskabet en anden regnskabspraksis i sit årsregnskab, skal der udarbejdes et nyt regnskab til brug for konsolideringen, hvor koncernens regnskabspraksis benyttes. Anvendes der en anden regnskabspraksis end moderselskabets, kan det accepteres, såfremt afvigelserne kun har uvæsentlig betydning for det retvisende billede.

Forskelle i regnskabspraksis vil typisk forekomme, hvor datterselskabet opererer i et andet land end moderselskabet og derfor er underlagt en anden lovgivning. Har et moderselskab mange datterselskaber i forskellige lande, kan der med fordel anvendes de internationale regnskabsstandarder (IAS/IFRS) ved udarbejdelse af datterselskabernes årsregnskaber. Dermed undgår man at skulle korrigere regnskaberne ved udarbejdelse af koncernregnskabet. Dette er dog typisk mere omfattende og tidskrævende end lokale regnskabsregler.

Ad 2. Sammenlægning af ensartede poster – ÅRL, § 117

Ved konsolideringen sammendrages koncernselskabernes regnskaber, således at ensartede indtægter og omkostninger samt aktiver og passiver sammenlægges. Efterfølgende skal der foretages de tilpasninger, der er nødvendige i koncernregnskabet, således at det fremstår, som var det én virksomhed. Det omfatter typisk omklassifikationer af regnskabsposter, idet de i koncernregnskabet klassificeres anderledes end i datterselskabets årsregnskab. Eksempelvis kan der i det enkelte datterselskab være et færdigvarelager, men ud fra en koncernbetragtning skal færdigvarelageret klassificeres som et råvarelager.

Ad 3. Eliminering af interne transaktioner – ÅRL, § 120

Eftersom et koncernregnskab udarbejdes, således at koncernen fremstår som én virksomhed, skal alle interne transaktioner elimineres for at undgå dobbeltbogføring og dermed ”oppustning” af

¹⁸ Årsregnskabsloven § 119, stk. 2

koncernregnskabet tal. Efter sammenlægning af regnskaberne og eliminering af interne poster vil kun koncernens transaktioner foretaget med omverdenen fremgå. Med andre ord fremgår koncernens samlede resultat af transaktioner med omverdenen, hvilket gør det lettere for koncernens interessenter at vurdere de økonomiske forhold.

For koncernregnskaber er eliminering et centralt begreb, der efter årsregnskabslovens § 120 kan opdeles i følgende:

1. interne tilgodehavender og forpligtelser
2. interne indtægter og omkostninger
3. interne gevinster og tab.

Interne tilgodehavender og forpligtelser mellem koncernvirksomhederne skal elimineres, således at der af balancen kun fremgår eksterne balanceposter. Såfremt en dattervirksomhed udelades af konsolideringen i medfør af ÅRL, § 114 – se mere herom nedenfor – skal et tilgodehavende/en forpligtelse fremgå særskilt i balancen. Transaktionerne omfatter typisk lån, varetilgodehavender/-gæld, hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og sikkerhedsstillelser. **Interne indtægter** og omkostninger mellem koncernvirksomhederne skal elimineres, for at resultatopgørelsen udelukkende består af eksterne transaktioner. De typiske interne indtægter og omkostninger er køb/salg af varer og tjenesteydelser, royalties, management fees, husleje, fælles IT, marketing, renter af lån/mellemværende o.l. **Interne gevinster og tab** fremkommer, når en koncernvirksomhed sælger til en anden koncernvirksomhed med gevinst eller tab i dens resultatopgørelse, og den køvende koncernvirksomhed optager købet i balancen som et aktiv. Dette giver en resultateffekt, som skal elimineres, idet transaktionen ikke er forekommet for koncernen som helhed. Interne gevinster og tab fremkommer ofte ved salg af varer, tjenesteydelser samt anlægsaktiver.

2.3 Hvornår skal en koncern aflægge et koncernregnskab?

I henhold til ÅRL, § 109, har alle moderselskaber omfattet af ÅRL, § 3, stk. 1, pligt til at udarbejde og aflægge et koncernregnskab. Det kan dog undlades, såfremt moderselskabet eller ét af dets datterselskaber *ikke* er omfattet af regnskabsklasse D¹⁹ og såfremt:

1. det er en mindre koncern – ÅRL, § 110,
2. alle datterselskaber udelades af konsolideringen – ÅRL, §§ 111 og 114,
3. moderselskabet er en erhvervsdrivende fond – ÅRL, § 111, eller
4. koncernen er en underkoncern – ÅRL, § 112.

¹⁹ Årsregnskabsloven § 109, stk. 2.

Ad 1. Det er en mindre koncern – ÅRL, § 110

Efter ÅRL, § 110, stk. 1, kan et moderselskab undlade at udarbejde et koncernregnskab, såfremt koncernvirksomhedernes regnskaber på balancetidspunktet ikke sammenlagt overskrider to af følgende størrelser:

1. en nettoomsætning 72 mio. kr.
2. en balancesum på 36 mio. kr.
3. et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50.

Overskrides to af ovenstående størrelser, rykker koncernen op i regnskabsklasse C, og der skal derfor udarbejdes koncernregnskab. Ved sammenlægningen skal der ikke tages højde for interne transaktioner. Der kan derfor forekomme situationer, hvor der skal udarbejdes koncernregnskab, men regnskabet efter eliminering er under ovenstående størrelser og dermed ligger i regnskabsklasse B.

Ad. 2 Alle datterselskaber udelades i konsolideringen – ÅRL, §§ 111 og 114

Efter ÅRL, § 111, stk. 1, kan et moderselskab undlade at aflægge et koncernregnskab, hvis *alle* datterselskaberne udelades af konsolideringen efter ÅRL, § 114. Det kræver dog, at én af nedenstående 4 punkter er opfyldt:

1. der er betydelige og vedvarende hindringer, som i væsentlig grad begrænser moderselskabet i at udøve sine rettigheder over datterselskabets aktiver eller ledelse (for eksempel hvis dattervirksomheden opererer i et land i undtagelsestilstand eller i krig),
2. de nødvendige oplysninger ikke kan indhentes rettidigt eller uden uforholdsmæssigt store omkostninger,
3. datterselskabet ikke tidligere har indgået i konsolideringen, og datterselskabet alene besiddes med henblik på salg og derfor udgør en midlertidig besiddelse, eller
4. modervirksomheden er en fond, som kun i begrænset omfang udøver erhvervsaktivitet, og som ikke, bortset fra konvertible gældsbreve og ikke-udbetalt udbytte, har tilgodehavende hos eller har stillet sikkerhed hos datterselskabet.

Ad. 3 Erhvervsdrivende fond ÅRL § 111

Efter årsregnskabsloven, § 111, stk. 2, kan en modervirksomhed, som er en erhvervsdrivende fond, undlade at udarbejde koncernregnskab, hvis fonden kun har ét datterselskab, kun i begrænset omfang udøver erhvervsaktivitet og bortset fra konvertible gældsbreve og ikke-udbetalt udbytte og udlodning ikke har tilgodehavende hos eller har stillet sikkerhed hos datterselskabet.

Ad. 4 Underkoncern ÅRL § 112

Efter årsregnskabsloven, § 112, kan et moderselskab undlade at aflægge koncernregnskab, såfremt det er datterselskab af et højere moderselskab, der henhører under lovgivningen i et EU/EØS-land og:

- 1) den højere modervirksomhed:
 - besidder mindst 90 % af kapitalandelene i den lavere modervirksomhed, og minoritetsdeltagerne over for denne modervirksomheds øverste ledelse har godkendt, at den ikke aflægger koncernregnskab, eller
 - besidder mindre end 90 % af kapitalandelen i den lavere modervirksomhed, og dennes øverste ledelse ikke senest seks måneder før regnskabsårets udløb fra minoritetsdeltagere, som ejer mindst 10 % af virksomhedskapitalen, har modtaget krav om aflæggelse af koncernregnskab, eller
- 2) den højere modervirksomhed aflægger koncernregnskab i overensstemmelse med lovgivningen i den medlemsstat, hvortil den højere modervirksomhed henhører, og koncernregnskabet er revideret af personer, der er autoriseret i medfør af denne medlemsstats lovgivning.²⁰

Endvidere kan en modervirksomhed undlade at aflægge et koncernregnskab, såfremt den selv er et datterselskab af en højere modervirksomheder, som *ikke* henhører under lovgivningen i et EU/EØS-land, og:

- den lavere modervirksomheds øverste ledelse ikke senest seks måneder før regnskabsårets udløb fra minoritetsdeltagere har modtaget krav om aflæggelse af koncernregnskab, og
- den højere modervirksomhed udarbejder et koncernregnskab i overensstemmelse med Rådets direktiv 1983/349/EØF med senere ændringer eller efter regler, der i det mindste er ligeværdige med reglerne for konsoliderede årsregnskaber i det nævnte direktiv, og er revideret af personer, der er autoriseret i medfør af den nationale lovgivning, hvorunder den højere modervirksomhed henhører.²¹

For at kunne anvende ovenstående bestemmelser kræves det endvidere, at:

- den lavere modervirksomheds eget regnskab og dens dattervirksomheders regnskaber ved fuld konsolidering eller ved indregning og måling til regnskabsmæssig indre værdi indgår i koncernregnskabet for den højere modervirksomhed, jf. dog § 114

²⁰ Årsregnskabsloven §112, stk. 1

²¹ (LBKG 2011-04-11 nr 323, 2011) § 112, stk. 2

- den lavere modervirksomhed i sit årsregnskab oplyser, at den i medfør af stk. 1 henholdsvis stk. 2 har undladt at udarbejde sit eget koncernregnskab, og oplyser navn, hjemsted og eventuelt CVR-nummer eller registreringsnummer for den højere modervirksomhed, og
- den lavere modervirksomhed til Erhvervsstyrelsen indsender det i stk. 1 henholdsvis stk. 2 nævnte koncernregnskab samt de oplysninger, Styrelsen måtte kræve jf. § 147.²²

2.4 Delkonklusion

Efter ovenstående gennemgang kan det konkluderes, at alt afhængig af hvilken lovgivning man opererer under, så er definitionen på en koncern forskellig.

I den selskabsretlige og regnskabsmæssige forstand defineres en koncern som en modervirksomhed og dens datterselskaber. Et moderselskab defineres som en virksomhed, der har bestemmende indflydelse over et eller flere datterselskaber. Et datterselskab defineres som en virksomhed, der er underlagt bestemmende indflydelse fra en modervirksomhed. Det afgørende element er derfor, om en virksomhed har *bestemmende indflydelse*, hvilket er tilfældet, når en virksomhed direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i en virksomhed.

Den revisionsmæssige definition lægger vægt på, om enheden udarbejder finansiell information, som skal indgå i koncernselskabet. Så selvom sammenslutningen ikke anses for en koncern i den selskabsretlige og regnskabsmæssige forstand, kan den revisionsmæssige definition godt være overholdt, og ISA 600 skal derfor anvendes ved revisionen. Den revisionsmæssige definition fokuserer derfor på, om den finansielle information kommer fra flere forskellige steder. Som følge heraf skal koncernrevisor inden påbegyndelsen af revisionen fastlægge, om selskabet er struktureret på en sådan måde, at det anses for at være en koncern i henhold til ISA 600.

Et koncernregnskab udarbejdes efter *enhedsprincippet*, hvorved forstås, at de konsoliderede virksomheders aktiver og passiver samt deres finansielle stilling og resultat skal fremgå af koncernregnskabet, som udgjorde de én enkelt virksomhed. Ved konsolideringen sammendrages regnskaberne, således at ensartede indtægter og omkostninger samt aktiver og passiver sammenlægges. Som følge heraf skal der udarbejdes en ensartet regnskabspraksis, således at selskabernes regnskabsposter indregnes efter ensartede principper. Idet koncernregnskabet udarbejdes efter enhedsprincippet, skal alle interne transaktioner elimineres, således at koncernregnskabet kun viser transaktioner med omverdenen. Elimineringen består hovedsageligt af udligning af interne handler, herunder tilgodehavender og gæld.

²² (LBKG 2011-04-11 nr 323, 2011) § 112 stk. 3

Et koncernregnskab er et supplerende regnskab og skal aflægges ud over moderselskabets regnskab. Som udgangspunkt har alle moderselskaber pligt til at udarbejde og aflægge et koncernregnskab. For koncerner, der ikke er omfattet af regnskabsklasse D, er der fire undtagelser, som medfører, at moderselskabet ikke skal aflægge et koncernregnskab. Der skal være tale om en mindre koncern, hvorved forstås, at koncernvirksomhederne på balancedagen ikke overskrider to af følgende størrelser: en nettoomsætning på 72 mio. kr., en balancesum på 36 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 50. Endvidere kan der undlades at aflægges koncernregnskab, såfremt alle dattervirksomhederne udeholdes af konsolideringen, moderselskabet er en erhvervsdrivende fond, eller moderselskabet er et datterselskab af et højere moderselskab.

3. God revisorskik

Formålet med revisors erhverv er ikke at sælge en vare eller en ydelse til en klient, men derimod at sælge troværdighed til omverdenen i form af en konkret opgave. En opgave kan være revision af et regnskab eller en del heraf eller andre opgaver, som kræver revisors troværdighed. Derfor er det essentielt, at omverdenen har tillid til revisor, og at dennes troværdighed anses for at være på et højt niveau. Derfor har IFAC²³ udgivet "*Code of ethics for professional accountants*", som FSR og Dansk Revisorforening efterfølgende har oversat til dansk og implementeret i den danske revisionsbranche. Udgivelsen hedder på dansk "*Retningslinjer for revisors etiske adfærd (Ethiske regler for revisorer)*"²⁴ og har til formål at vejlede revisorer i etiske dilemmaer, således at tilliden og troværdigheden højnes.

Dette kapitel har til formål at give en grundlægende forståelse for god revisorskik og hvad det indebærer, når koncernrevisor i henhold til ISA 600 afsnit 19 skal sikre, at komponentrevisor overholder de etiske principper og er uafhængig. Kapitlet bidrager med en grundlæggende viden til brug for afhandlingens spørgeskemaundersøgelse, men også til at forstå de indledende handlinger i forbindelse med accept af opgaven og klient. I kapitlets første afsnit vil der blive redegjort for de etiske principper, som enhver revisor skal følge. Efterfølgende vil der blive redegjort for uafhængighed, hvilket mangel heraf anses for at være en trussel mod de etiske principper. Kapitlet vil munde ud i en delkonklusion, hvor afhandlingens undersøgelsesspørgsmål nr. 3 vil blive besvaret.

3.1 Ethiske principper

Efter revisorloven, § 16, stk. 1, skal revisor udføre sine opgaver i overensstemmelse med god revisorskik. Dette indebærer, at revisor skal udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgaven tillader, samt at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu. Paragraffen er ikke udtømmende, og god revisorskik er således et tidløst og udefineret rammebegreb for, hvorledes en bonus pater-revisor²⁵ skal opføre sig og agere i forbindelse med udførelsen af sit erhverv.

Nøjagtighed og hurtighed

Nøjagtighed og hurtighed indebærer, at revisors honorar skal stemme overens med opgavens omfang uden at gå på kompromis med kvaliteten. Derfor må der ikke anvendes unødvendig tid på klienten, og for at undgå dette er det vigtigt, at der opnås et godt kendskab til klientens forretning i planlægningsfasen.

²³ IFAC – International Federation of Accountants.

²⁴ Benævnes efterfølgende som de etiske regler eller som revisors etiske regler.

²⁵ Bonus pater er et juridisk gennemsnitsmenneske; en fiktiv person, som ville handle fornuftigt i en given situation.

Såfremt man ikke har et kendskab til klienten, er det ikke muligt at gennemføre en revision effektivt, idet der kan være væsentlige forhold, man ikke får afdækket. Dette kan medføre, at regnskabet indeholder fejl, og revisors konklusion i påtegningen bliver forkert.²⁶

Etiske principper

De fem etiske principper er bestemt af IFAC og er implementeret i den danske lovgivning. De er tænkt som værende et kompas, der har til formål at guide revisorerne i, hvordan de skal agere og opføre sig. Manglende overholdelse af de etiske principper er ikke altid ulovligt, men det kan være i konflikt med god revisorskik og kan straffes med påtale eller bøde.

De etiske principper er:

- integritet
- objektivitet
- professionel kompetence og fornøden omhu
- fortrolighed
- professionel adfærd.

Figur 4 - De etiske principper.

Integritet

Integritet er et krav om, at revisor skal være redelig og ærlig, hvorfor revisor skal reagere, hvis han bliver bekendt med forhold, som er i strid med lovgivning eller anden regulering.²⁷ Dette giver ofte anledning til komplikationer, idet klienterne betaler revisors honorar, og der derfor er et incitament til ikke at tilføje en supplerende oplysning eller tage et forbehold i revisionspåtegningen af frygt for at miste klienten. Derfor er der endvidere indsat et krav i revisorloven, § 26, stk. 1, om, at en kunde ikke må udgøre mere end 20 % af den samlede omsætning.

Objektivitet

Objektivitetsprincippet kræver, at revisor ikke må have interessekonflikter eller på anden måde blive påvirket, således at hans professionelle dømmekraft undertrykkes, og han derfor ikke kan agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisors objektivitet kan for eksempel blive tilsidesat i de tilfælde, hvor han har aktier eller låner penge i selskabet eller på anden måde bliver afhængig og personligt involveret. Objektivitetsprincippet er tæt forbundet med kravet om uafhængighed og er et værn, der har til formål at styrke revisors troværdighed.²⁸

²⁶ (Johansen, Lunden, Harloff-Helleberg, Davidsen, & Laursen, 2011, s. 86)

²⁷ Retningslinjer for revisors etiske adfærd 2010, afsnit 110.1-110.2.

²⁸ Retningslinjer for revisors etiske adfærd 2010, afsnit 120.1-120.2.

Professionel kompetence og fornøden omhu

Revisor må kun revidere en virksomhed, såfremt han har tilstrækkelige kompetencer hertil. Derfor er revisor forpligtet til løbende at vedligeholde sin faglige viden og sine færdigheder, således at han har de fornødne kompetencer til at levere en professionel og kvalificeret ydelse inden for god skik, lovgivning og metoder.²⁹ I bekendtgørelsen om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer fremgår det af § 2, at godkendte revisorer inden for en periode på tre år skal deltage i mindst 120 timers efteruddannelse. Såfremt revisor ikke besidder de nødvendige kompetencer, vil revisionsarbejdet ikke kunne udføres med den fornødne omhu, og han må derfor fratræde som revisor. Dette er typisk tilfældet ved finansielle virksomheder, hvor reguleringen er meget omfattende og virksomhedsformen er anderledes end ved handels- og produktionsvirksomheder.

Fortrolighed

En revisor er omfattet af de skarpe bestemmelser i straffeloven om tavshedspligt for offentligt ansatte og må ikke videregive oplysninger om en klient til tredjemand, medmindre han har fået tilladelse hertil, eller der foreligger en juridisk eller professionel ret og pligt.

Professionel adfærd

Revisor skal udvise professionel adfærd ved at overholde relevante love og anden regulering samt holde revisorstanden fri for dårlig omtale og ikke spotte arbejde udført af andre revisorer.

3.2 Uafhængighed

Hvor de etiske principper er "fundamentet" for revisors virke, er manglende uafhængighed en trussel, der kan ødelægge fundamentet. Derfor er det vigtigt, at revisor foretager en konkret vurdering af, hvorvidt der er nogle trusler mod uafhængigheden.

Lovgivningsmæssig bestemmelse

Af revisorlovens § 24, stk. 1, fremgår det, at en revisor, der udfører opgaver, med sikkerhed skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og ikke må være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Lovkravet er baseret på EU's 8. direktiv og er efterfølgende implementeret i den danske revisorlovs § 24. Lovkravet bygger på en principbaseret tilgang, hvor der ikke er noget facit, men hvor revisor, inden en opgave med sikkerhed accepteres, skal vurdere, om der kan foreligge trusler af en sådan art, at det kan påvirke hans beslutninger.³⁰

²⁹ (Bøg & Kiertzner, 2007, s. 22)

³⁰ (Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed) Side 2

Trods den principbaserede tilgang fremhæver revisorlovens § 24, stk. 2, en række tilfælde, hvor revisor ikke er uafhængig, og forholdet ikke kan afhjælpes med sikkerhedsforanstaltninger. Dette betegnes som *rødt lys* og omfatter blandt andet tilfælde, hvor revisor eller andre fra revisionsteamet har en direkte eller indirekte økonomisk interesse i virksomheden. Revisor kan i disse tilfælde ikke påtage sig opgaven og må derfor fratræde.

Definition af uafhængighed

Der findes ingen konkret definition på uafhængighed, men i retningslinjerne for revisors etiske adfærd fremgår det af afsnit 290.6, at uafhængighed kan opdeles i følgende:

1. uafhængighed i opfattelse
2. uafhængighed i fremtoning.

Ad 1. Uafhængighed i opfattelse

Ved uafhængighed i opfattelse forstås, at revisor skal anse sig selv som værende uafhængig. Revisor må ikke være påvirket af nogen indflydelse, der kan kompromittere hans professionelle dømmekraft. Anser han sig selv som værende uafhængig, kan han agere objektivt og bevare sin integritet og professionelle skepsis i overensstemmelse med de etiske regler.³¹

Ad 2. Uafhængighed i fremtoning

Ved uafhængighed i fremtoning menes der, at revisor skal undgå omstændigheder, hvorved en velinformeret tredjemand efter afvejning af forholdene sandsynligvis vil konkludere, at revisors integritet, objektivitet og professionelle skepsis er kompromitteret. Som følge heraf er det vigtigt, at det ikke kun er revisor, der anser sig selv som værende uafhængig, men at omverdenen også skal have samme opfattelse.

Trusler

I revisorlovens § 24, stk. 3, er der oplistet en række tilfælde, hvor der kan være en trussel mod manglende uafhængighed, men hvor det er muligt at iværksætte sikkerhedsforanstaltninger og dermed minimere truslen til et acceptabelt lavt niveau. Dette har betegnelsen *gult lys*, og det er revisors og revisionsvirksomhedens ansvar at foretage de nødvendige overvejelser, når der foreligger et sådant forhold omfattet af revisorlovens § 24, stk. 3.

³¹ (IFAC, 2009) pkt. 290.6

Der er i revisorlovens § 24, stk. 3, opstillet følgende trusler mod uafhængighed:

- egeninteresse
- selvrevision
- partiskhed
- nære personlige relationer, herunder familiære
- intimidering.

Figur 5 - Trusler mod uafhængighed RL § 24, stk. 3.

Egeninteresse

En trussel om egeninteresse kan forekomme, når revisionsfirmaet eller en fra revisionsteamet har en økonomisk interesse i klienten. Ifølge de etiske retningslinjer vil følgende være eksempler på egeninteresse for en praktiserende revisor:³²

- Revisor har aktier i klientens virksomhed eller har et sameje med klienten.
- Revisionsvirksomheden er afhængig af klientens revisionshonorar.
- Revisor afslører en fejl vedrørende en tidligere ydelse leveret til virksomheden.

Selvrevision

Selvrevision forekommer i de situationer, hvor revisor skal revidere eller udtale sig om sin kollegas eller sit eget arbejde, der tidligere er udført for klienten. Ifølge de etiske retningslinjer vil følgende være eksempler på selvrevision for en praktiserende revisor:³³

- Revisionsfirmaet designer og implementerer edb-systemerne hos en klient og afgiver efterfølgende en erklæring om funktionaliteten heraf.
- Revisor assisterer med at bogføre for klienten, hvorefter han reviderer regnskabet.
- Et medlem af revisionsteamet har tidligere været ansat i virksomheden og haft en stilling, hvor der kunne udøves betydelig indflydelse på erklæringsemnet.

Partiskhed

En trussel om partiskhed kan forekomme, hvis revisor involverer sig og støtter en klient så langt, at objektiviteten kompromitteres. Ifølge de etiske retningslinjer vil følgende være eksempler på partiskhed for en praktiserende revisor:³⁴

- Revisor eller revisionsvirksomheden forsøger at fremme salget af aktier hos en klient.

³² (IFAC, 2009) pkt. 100.12 og pkt. 200.4.

³³ (IFAC, 2009) pkt. 100.12 og pkt. 200.5

³⁴ (IFAC, 2009) pkt. 100.12 og pkt. 200.6

- Revisor agerer som rådgiver på vegne af klient i forbindelse med køb og salg af virksomheder, skattesager eller lignende.
- Revisor agerer som rådgiver for klient i møde med bank eller andre kreditorer.³⁵

Nære personlige relationer, herunder familiære

Nære personlige relationer, herunder familiære er en trussel om, at revisor bliver påvirket af kundens personlighed og øvrige egenskaber og derfor ikke kan agere objektivt. Ifølge de etiske retningslinjer vil følgende være eksempler på nære personlige relationer for en praktiserende revisor:³⁶

- Revisor eller en fra revisionsteamet har et familiemedlem, som sidder i bestyrelsen eller er direktør i selskabet.
- Revisor modtager gaver eller lignende, og værdien heraf er ikke ubetydelig.
- En tidligere ansvarlig fra revisionsteamet sidder i bestyrelsen eller direktionen eller har en lignende indflydelsesrig stilling.

Intimidering

En trussel om intimidering kan forekomme i de tilfælde, hvor revisor føler sig truet eller på anden måde afskrækket i et sådant omfang, at han ikke vil kunne optræde objektivt og agere professionelt. Ifølge de etiske retningslinjer er følgende eksempler på intimidering for en praktiserende revisor:³⁷

- Klienten truer revisionsfirmaet med at opsiges samarbejdet.
- Klienten truer revisionsfirmaet med sagsanlæg.
- Revisor bliver beordret til at reducere revisionens omfang for at reducere honoraret.

Revisor samt revisionsteamet skal i henhold til revisorlovens § 24, stk. 1, være uafhængige. Ved at tage hensyn til ovenstående forhold og foretage de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger kan man imødekomme dette, således at trusler mod uafhængigheden elimineres eller reduceres til et acceptabelt niveau. Ved vurdering af trusler mod uafhængigheden skal der tages hensyn til omfanget heraf, således at klart ubetydelige trusler ikke har konsekvenser for accept af en klient og opgaven.³⁸

³⁵ (Füchsel, Gath, Langsted, & Skovby, 2010, s. 113)

³⁶ (IFAC, 2009) pkt. 100.12 og pkt. 200.7

³⁷ (IFAC, 2009) pkt. 100.12 og pkt. 200.8

³⁸ (Füchsel, Gath, Langsted, & Skovby, 2010, s. 115)

3.3 Delkonklusion

Ifølge revisorlovens § 16, stk. 1, skal de opgaver, som revisor udfører, være i overensstemmelse med god revisorskik. Herved forstås, at opgaven skal udføres med den *nøjagtighed og hurtighed, som opgavens beskaffenhed tillader*, samt i overensstemmelse med de *etiske principper*.

Nøjagtighed og hurtighed indebærer, at revisor skal påse, at enhver opgave bliver behandlet professionelt, således at revisors faglige uddannelse og erfaring sættes ind. Der er ikke angivet nogen grænser for, hvor lang tid en opgave må tage, men revisor har pligt til at være effektiv og benytte metoder, som sikrer en rimelig balance mellem revisionens kvalitet og honorar.

De etiske principper indebærer, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu. Integritet indebærer, at revisor skal være redelig og ærlig i sin væremåde, hvorfor revisor skal reagere, hvis han bliver bekendt med forhold, som er i strid med lovgivning eller anden regulering. Objektivitet kræver, at revisor ikke må have interessekonflikter eller på anden måde blive påvirket, således at hans professionelle dømmekraft undertrykkes. Professionel kompetence og fornøden omhu indebærer, at revisor er forpligtet til løbende at vedligeholde sin faglige viden og sine færdigheder, således at han har tilstrækkelige kompetencer til at levere en professionel og kvalificeret ydelse. Fortrolighed indebærer, at revisor har tavshedspligt og ikke må videregive oplysninger om en klient til tredjemand, medmindre han har fået tilladelse hertil, eller der foreligger en juridisk pligt. Det sidste princip omfatter professionel adfærd, som kræver, at revisor overholder relevante love og anden regulering samt at holde revisorstanden fri for dårlig omtale og ikke spotte arbejde udført af andre revisorer.

Hvor de etiske principper er ”fundamentet” for revisors virke, er manglende uafhængighed en trussel, der kan ødelægge fundamentet. Derfor er det vigtigt, at revisor vurderer, hvorvidt der er nogle trusler mod uafhængigheden. Af revisorlovens § 24, stk. 1, fremgår det, at en revisor, der udfører revision, skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og ikke må være involveret i virksomhedens beslutningstagning. I retningslinjerne for revisors etiske adfærd fremgår det af afsnit 290.6, at uafhængighed kan opdeles i *uafhængighed i opfattelse* og *uafhængighed i fremtoning*. Ved uafhængighed i fremtoning menes der, at revisor skal undgå omstændigheder, hvorved en velinformeret tredjemand vil konkludere, at revisors integritet, objektivitet og professionelle skepsis er kompromitteret. Som følge heraf er det vigtigt, at det ikke kun er revisor, der anser sig selv som værende uafhængig, men at omverdenen også skal have samme opfattelse. Uafhængighed i opfattelse indebærer, at revisor skal anse sig selv som værende uafhængig. Revisor må ikke være påvirket af nogen indflydelse, der kan kompromittere hans professionelle dømmekraft.

4. Koncernrevisors indledende overvejelser og handlinger

Inden revisorer accepterer klienten og opgaven på selskabets generalforsamling, kræver de etiske regler, at der foretages en række grundlæggende vurderinger og overvejelser, af mere eller mindre specifik karakter. Formålet med disse vurderinger og overvejelser er at fastlægge, om man som revisor kan udføre revisionen tilfredsstillende og agere som samfundets tillidsrepræsentant i overensstemmelse med revisorloven og de internationale revisionsstandarder.

Følgende kapital har til formål at redegøre for de indledende overvejelser og handlinger, der skal foretages, før klienten og opgaven kan accepteres, og planlægningen kan påbegyndes.

I kapitlets første afsnit vil der blive redegjort for de kriterier, der er afgørende for, om der er tale om en koncernrevisionsopgave, der skal revideres i overensstemmelse med ISA 600. Efterfølgende vil koncernrevisors ansvarsområder blive belyst samt de handlinger og overvejelser, der skal foretages, når revisor har fastslået, at der er tale om en koncernrevision. Kapitlet munder ud i en delkonklusion, hvor problemformuleringens undersøgelsesspørgsmål nr. 4 vil blive besvaret.

4.1 Revisionsopgave efter ISA 600

Før revisionsopgaven kan accepteres, skal revisor vurdere, hvorvidt der er tale om en koncern, der skal revideres i overensstemmelse med ISA 600. I kapitel 2 blev der redegjort for den regnskabsmæssige og revisionsmæssige definition, hvor ISA 600 definerer en koncern som værende et moderselskab, der har flere komponenter, hvis finansielle information skal indgå i koncernregnskabet. Det er således den interne økonomistruktur, der er afgørende for, om der er tale om en koncern, og ikke den juridiske definition, hvor der kræves bestemmende indflydelse.

Endvidere skal koncernrevisor vurdere, om der som følge af lovgivning er pligt til at udarbejde et koncernregnskab, eller om koncernen er omfattet af én af de fire undtagelser. En koncern kan undlade at aflægge koncernregnskab, såfremt koncernselskabet på balancedagen ikke overskrider to af følgende størrelser: en nettoomsætning på 72 mio. kr., en balancesum på 36 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 50. Endvidere kan en koncern undlade at aflægge koncernregnskab, såfremt alle datterselskaberne udeholdes af konsolideringen, moderselskabet er en erhvervsdrivende fond, eller moderselskabet er et datterselskab af et højere moderselskab. Se mere herom i kapitel 2, afsnit 2.3 *Hvornår skal en koncern aflægge et koncernregnskab?*.

4.2 Koncernrevisors ansvar

I henhold til ISA 220 er det den underskrivende revisor, der har ansvaret for revisionen og revisionspåtegningen.³⁹ Dette princip går igen i ISA 600, hvoraf det fremgår, at det er den underskrivende *koncernrevisor*, der har ansvaret for styringen af, tilsynet med samt udførelsen af koncernrevisionen, og at dette skal foretages i overensstemmelse med faglige standarder, lovgivning samt øvrig regulering.⁴⁰ Derfor har koncernrevisor også ansvaret for, at revisionspåtegningen er passende efter omstændighederne. Ved revision af koncerner kan der være omstændigheder, som gør, at koncernrevisor ikke reviderer hele koncernen, men anvender en komponentrevisor til at revidere et datterselskab. Som følge heraf skal koncernrevisor erklære sig om den finansielle information, som komponentrevisor har revideret. I de tilfælde skal koncernrevisor opnå en forståelse for komponentrevisor og hans arbejde, hvilket vil blive belyst i næste afsnit. Idet koncernrevisor har ansvaret for revisionen, vil det som følge heraf være koncernrevisors forsikringsselskab, der skal dække omkostningerne, og koncernen skal derfor alene forholde sig til den koncernrevisor / det revisionsfirma, som har underskrevet koncernregnskabet.⁴¹

4.3. Identifikation af betydelige komponenter

Inden opgaven og klienten accepteres, skal koncernrevisor gøre sig nogle overvejelser i forhold til komponenterne og komponentrevisor. Når koncernrevisor benytter en komponentrevisor til at revidere et datterselskab, kræver ISA 600, at koncernrevisor skal vurdere, hvorvidt det er muligt at fremskaffe et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for konsolideringsprocessen og for betydelige komponenters finansielle information.⁴²

Koncernrevisor skal derfor opnå en tilstrækkelig forståelse for koncernen, dens komponenter og deres omgivelser for at danne sig et overblik og efterfølgende identificere og opdele komponenterne i finansielt betydelige og risikofyldte komponenter. Komponenter, som hverken er betydelige som følge af den finansielle størrelse eller risiko, er irrelevante, idet komponenterne ikke kan medføre væsentlige fejl i koncernregnskabet. Forholdet bliver uddybet nærmere i afsnit 5.2 *Identifikation af betydelige og ikke-betydelige komponenter*.

Finansielt betydelige komponenter udgør de komponenter, der som følge af deres finansielle størrelse er væsentlige i forhold til koncernregnskabet. Jo større komponenten er, desto større er risikoen for, at væsentlige fejl i komponentregnskabet vil medføre en væsentlig fejl i koncernregnskabet. Der er ingen

³⁹ (ISA 220, 2009) Afsnit 15

⁴⁰ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 11

⁴¹ (Damm, 2011, s. 15)

⁴² (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 12

kriterier for, hvornår en komponent er betydelig, og det er derfor op til koncernrevisors professionelle dømmekraft.

Risikofyldte komponenter er de komponenter, der som følge af deres særlige art eller andre særlige omstændigheder kan betyde, at der kan opstå væsentlige fejl i koncernregnskabet. For eksempel kan en komponent, der varetager koncernens valutasikring, være en betydelig komponent. Den enkelte komponents finansielle information er ikke-betydelig, men som følge af komponentens særlige art er det en betydelig komponent, hvor risikoen for væsentlige fejl er stor.⁴³

Når de betydningsfulde komponenter er identificeret, skal koncernrevisor vurdere, hvorvidt det er muligt at opnå en forståelse for komponenten og komponentrevisors arbejde. Herved menes, at koncernrevisor skal vurdere, hvorvidt det er muligt at indhente et tilstrækkeligt revisionsbevis. Det kan for eksempel være omstændeligt, hvis komponenten ligger i Sibirien, Nordkorea eller Antarktis, hvor lovgivning eller den fysiske placering gør det svært at indhente den nødvendige dokumentation. Ud over at se på komponenten skal koncernrevisor også vurdere, hvorvidt han kan involvere sig i komponentrevisors arbejde i et omfang, der er nødvendigt for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Herved forstås, at koncernrevisor skal kunne gennemgå komponentrevisors arbejds papirer, tale med ham over telefonen/videokonference, besøge ham osv.

Der kan være mange forhold, som gør det omstændeligt for koncernrevisor at indhente revisionsbevis for komponenten og komponentrevisor. Det er dog vurderet at følgende er de mest relevante:

- manglende samarbejde med komponentens, og koncernens ledelse
- de socioøkonomiske forhold i det land hvor komponenten er beliggende
- kommunikation med komponentrevisor
- lovgivning og anden regulering.

Samarbejdet med en koncernledelse kan være mangelfuldt af flere årsager. Det kan blandt andet være tilfældet, såfremt ledelsen er meget fokuseret på vækst og profit, hvilket besværliggør et reelt nedskrivningsbehov. Endvidere vil manglende integritet og moral blandt ledelsens medlemmer medføre en øget risiko for fejl i regnskabet, eller det kan skade revisor og revisionsvirksomhedens omdømme.

Er komponenten beliggende i et andet land, kan der være socioøkonomiske forhold, der besværliggøre fremskaffelsen af et revisionsbevis. Det kan for eksempel være revisionsbevis for værdiansættelse af aktiver og forpligtelser, korrupktion, handler på det sorte marked o.l.

⁴³ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit A6

Indhentning af revisionsbevis fra komponentrevisor kan endvidere besværliggøres som følge af samarbejdsvanskeligheder eller sprogæssige barrierer. I forhold til sprog kan der være risiko for misforståelser, hvilket besværliggør revisionen. Endvidere kan komponentrevisor, som følge af kulturelle forhold, have svært ved at indrømme problemfyldte områder ved revisionen og derfor ikke oplyse dette til koncernrevisor.

Komponentrevisors udlevering af revisionsmateriale kan endvidere være begrænset af landets lovgivning eller anden regulering, hvilket medfører, at det for koncernrevisor bliver omfattende at fremskaffe det nødvendige revisionsbevis. Endvidere kan det være nødvendigt at sætte sig ind i særlovgivning eller anden regulering, der gør sig gældende i landet.

Såfremt koncernrevisor vurderer, at det ikke er muligt at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis, skal han undlade at acceptere opgaven. For revision af koncerner er der relativt mange faktorer, der spiller ind, når revisor skal vurdere, hvorvidt han kan indhente tilstrækkelig information af komponenterne og komponentrevisor. Ovenstående liste er ikke udtømmende, og der kan være mange andre forhold, der spiller ind.

4.4 Aftalebrev

Ved opgaveaccept skal koncernrevisor i samarbejde med den øverste ledelse udarbejde et skriftligt aftalebrev, hvoraf revisionsopgavens vilkår fremgår. Aftalebrevet skal udarbejdes i overensstemmelse med ISA 210 og suppleres med yderligere forhold der gør sig gældende for revision af koncerner efter ISA 600. Aftalebrevet skal indeholde en redegørelse for målet med og omfanget af revisionen samt en beskrivelse af revisors og ledelsens ansvar. Endvidere skal der fremgå en henvisning til den forventede form og det forventede indhold af revisors erklæring.⁴⁴

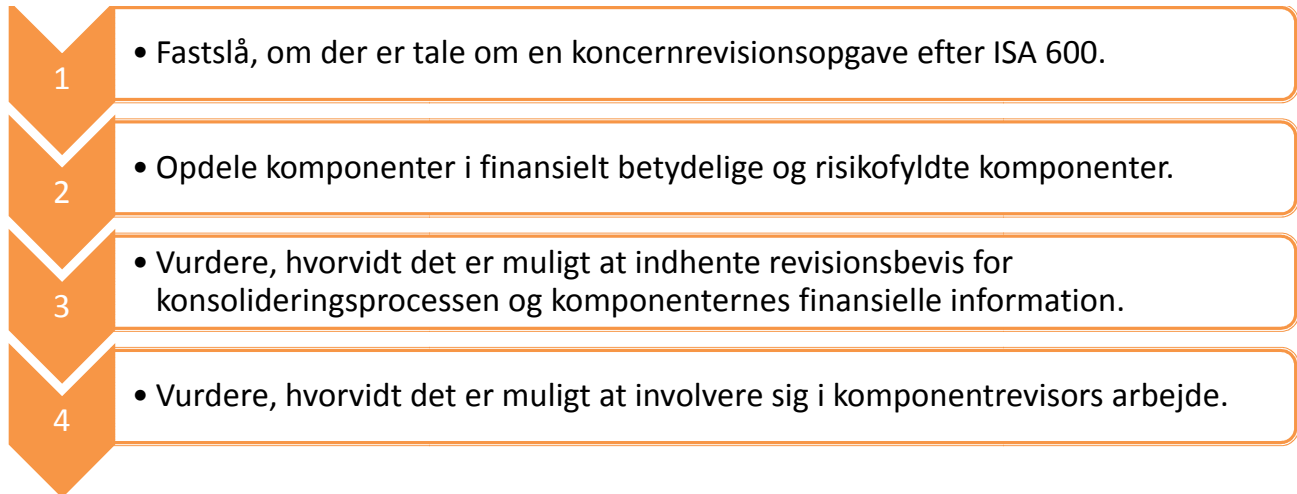
Efter ISA 600 kan aftalebrevet med fordel indeholde relevante forhold omkring kommunikationen mellem koncernrevisor og komponentrevisorer.⁴⁵ Det er ikke et krav, at aftalebrevet indeholder disse forhold, men en anbefaling, der vil lette eventuelle senere stridigheder. Det kan blandt andet være et punkt i aftalebrevet, at kommunikation mellem koncernrevisor og komponentrevisor skal være ubegrænset og at alle væsentlige forhold, som er drøftet mellem komponentrevisor og ledelsen, blive kommunikeret videre til koncernrevisor. Det samme gør sig gældende for væsentlige forhold, der er drøftet mellem komponentrevisor og offentlige myndigheder. Som følge heraf sikrer koncernrevisor, at han få den nødvendige viden.

⁴⁴ (IAASB, ISA 210, 2009) Afsnit 10

⁴⁵ (IAASB, ISA 600) Afsnit A20

4.5 Delkonklusion

Efter ovenstående gennemgang af revisors indledende handlinger kan det konkluderes, at revisor skal foretage følgende overvejelser og handlinger, inden revisionsopgaven accepteres:



Før revisionsopgaven kan accepteres, skal revisor vurdere, hvorvidt der er tale om en koncern, der skal revideres i overensstemmelse med ISA 600. Dette afhænger af, om virksomheden opfylder ISA 600's definition af en koncern, dvs. en virksomhed, der har flere komponenter, hvis finansielle information skal indgå i et koncernregnskab. Det er her relevant at bemærke, at det ikke er nødvendigt, at den selskabsretlige og regnskabsmæssige definition er opfyldt. Der lægges således vægt på, om virksomheden har flere forskellige enheder, hvis finansielle information skal indgå i det samlede regnskab. Endvidere er det ikke alle koncerner, der har pligt til at udarbejde et koncernregnskab.

Det kan undlades, hvis

- det er en mindre koncern
- alle datterselskaberne udelades af konsolideringen,
- moderselskabet er en erhvervsdrivende fond, eller
- moderselskabet er et datterselskab af et højere moderselskab.

Hvis koncernrevisor har konkluderet, at der er tale om en koncernrevisionsopgave, skal det vurderes, hvorvidt det er muligt at fremskaffe et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for konsolideringsprocessen og for betydelige komponenters finansielle information. Denne vurdering skal dog kun foretages for de komponenter, som er betydelige. Derfor skal koncernrevisor opdele komponenterne i finansielt betydelige komponenter og risikofyldte komponenter. Finansielt betydelige komponenter udgør de komponenter, der som følge af deres finansielle størrelse er væsentlige i forhold

til koncernregnskabet. Risikofyldte komponenter er de komponenter, der som følge af deres særlige art eller andre omstændigheder kan betyde, at der kan opstå væsentlige fejl i koncernregnskabet.

For de komponenter, som er fundet betydelige, skal koncernrevisor vurdere, hvorvidt det er muligt at involvere sig i komponentrevisors arbejde. Herved forstås, at koncernrevisor skal kunne gennemgå komponentrevisors arbejds papirer, tale med ham over telefonen/videokonference, besøge ham o.l.

For koncernrevisor kan det være omfattende at skulle tage stilling til, hvorvidt han kan opnå en tilstrækkelig forståelse for komponenten og komponentrevisor. Mener han, at det ikke er muligt, og at resultatet heraf vil være en manglende konklusion i påtegningen, skal han frasige sig opgaven. Der kan være flere forhold, som gør det omstændeligt for koncernrevisor at indhente revisionsbevis for komponenten og komponentrevisor, men meget afhænger af samarbejdsvilligheden fra ledelsens og komponentrevisors side. Endvidere kan den lokale lovgivning, kultur, socioøkonomiske forhold og komponentens fysiske placering udgøre forhindringer, som koncernrevisor skal inddrage i sine overvejelser.

5. Planlægning af koncernrevision

Revision af koncerner skal udføres efter ISA 600, der er gældende for perioder, der begynder den 15. december 2009 eller senere. Planlægningen af en koncernrevision foretages efter samme principper som en almindelig revision, men bliver suppleret med yderligere handlinger, der gør sig gældende for en koncernrevision. Disse yderligere handlinger omhandler primært komponentrevisor og koncernkontroller, hvilket vil blive uddybet yderligere nedenfor.

Efter at revisor har udført de indledende revisionshandling, som der er redegjort for i kapitel 4. *Koncernrevisors indledende overvejelser og handlinger*, fortsætter revisionsopgaven videre til planlægningsfasen. Målet med planlægningsfasen er at fastlægge en overordnet revisionsstrategi, der fastlægger arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de revisionshandling, der skal udføres.⁴⁶

For at fastlægge en overordnet revisionsstrategi og udarbejde en revisionsplan skal revisor opnå en forståelse af virksomhedens forhold og dens omgivelser, herunder dens interne kontroller. Gennem denne forståelse kan der identificeres og vurderes, hvor der er risici for væsentlig fejlinformation, og hvilke handlinger der skal foretages som reaktion derpå.

Planlægningsfasen for en koncern består hovedsageligt af følgende områder, hvilke der vil blive redegjort for i det følgende:

- Forståelse af koncernen, dens komponenter og deres omgivelser
- Fastsættelse af væsentlighedsniveau
- Identifikation af betydelige komponenter
- Forståelse af komponentrevisor
- Reaktion og identifikation af risici, herunder besvigelser
- Kommunikation med komponentrevisor

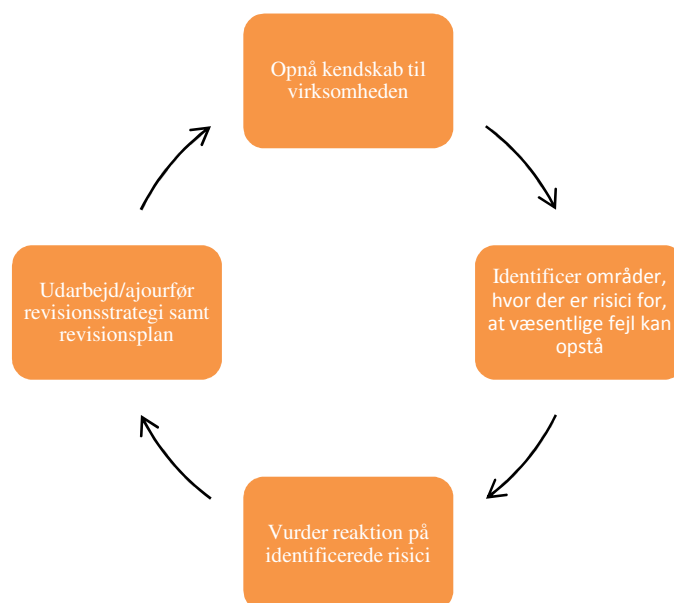
Figur 6 - Planlægningsfasens elementer. Kilde: Egen tilvirkning

⁴⁶ (ISA 300, 2009) Afsnit 7

5.1 Forståelse af koncernen, dens komponenter og deres omgivelser

I ovenstående fase indeholdende de indledende overvejelser og handlinger fik koncernrevisor et overordnet kendskab til koncernens komponenter, og hvilke der er betydelige. I den efterfølgende planlægningsfase skal kendskabet udbygges, således at det kan fastslås, om de identificerede betydelige komponenter stadig er betydelige. Derudover skal det identificeres, hvor der i koncernen kan opstå fejl, der er væsentlige i forhold til koncernregnskabet.⁴⁷ Denne forståelse opnås gennem risikovurderingshandling, hvorved forstås revisionshandling, som udføres med det formål at opnå en forståelse for virksomheden og dens omgivelser, således at der kan identificeres fejl på regnskabs- og revisionsmålsniveau.⁴⁸ Efterfølgende vurderes det, hvilke handlinger der skal foretages som reaktion herpå, og der udarbejdes en revisionsstrategi samt revisionsplan.

Processen er iterativ, og identificeres der yderligere risici under revisionen, skal revisionsstrategien genovervejes, og revisionsplanen ajourføres med eventuelle nye handlinger. Dette vil ligeledes være tilfældet, såfremt der sker ændringer med virksomhedens aktivitet, forretningsgange eller lignende. Som følge af denne kontinuerlige proces vil revisionen blive bedre og mere effektiv, jo større kendskab man har til virksomheden. Forholdet kan illustreres som følgende:



Figur 7 - Sammenhæng mellem risikovurderingshandling og udarbejdelse af revisionsplan.
Kilde: Egen tilvirkning.

⁴⁷ (ISA 315, 2009) Afsnit 18

⁴⁸ (ISA 315, 2009) Afsnit 6

5.1.1 Risikovurderingshandlinger

Der findes i alt syv forskellige revisionshandlinger, der kan udføres for at indsamle et revisionsbevis. Risikovurderingshandlingerne, som har til formål at sikre en forståelse for virksomheden og dens omgivelser, omfatter forespørgsler, analytiske handlinger samt observation og inspektion.⁴⁹ Yderligere revisionshandlinger kan også anvendes, men handlingernes karakter knytter sig mere til selve udførelsen af revisionen.

Forespørgsler er en mundtlig revisionshandling, hvor ansatte i koncernen udspørges med henblik på at indsamle information. Dette kan for eksempel være spørgsmål i forbindelse med forståelse af en virksomheds processer og dens interne kontroller, udviklingen i regnskabsposter, besvigelser, personaleforhold og aflønningsformer. Forespørgsler vil typisk blive afdækket via samtaler med ansatte i koncernregnskabsafdelingen, men også med den øverste ledelse, den interne revisor, ansatte med ansvar for komplekse eller usædvanlige transaktioner, interne jurister og marketings-/salgspersonale.

Analytiske handlinger foretages ved at se på usædvanlige transaktioner eller manglende sammenhæng, som kan indikere, at der er væsentlige fejl. Dette kan både have karakter af en finansiell transaktion og en ikke-finansiell transaktion. Når analytiske handlinger anvendes under planlægningsfasen som en risikovurderingshandling, vil de ofte være meget overordnede og kun give en indikation af, om der kan foreligge væsentlig fejlinformation.⁵⁰

Observation består af at overvære en arbejdshandling, som bliver udført af koncernens personale. Dette kan være observation af en lageroptælling, hvor revisor kontrollerer, at den udføres i overensstemmelse med den nedskrevne procedure for området. Det kan også være en intern kontrol af attestation af bilag o.l. Observation har den begrænsning, at den kan være præget af, at revisor observerer handlingen. Observation giver derfor kun et billede på det aktuelle tidspunkt og er ikke et bevis for, at alle handlinger foretages på samme måde hver gang.

Ved inspektion gennemgår revisor registreringer, interne/eksterne dokumenter, fysiske aktiver o.l. Det kan for eksempel være inspektion af nedskrevne kontroller og forretningsgange eller inspektion af et fysisk aktiv i form af en vare eller et anlægsaktiv for at kontrollere tilstedeværelsen.

De revisionsbeviser, der opnås i forbindelse med udførsel af risikovurderingshandlinger, er ikke tilstrækkelige i forhold til den endelige konklusion, og ved udførelsen af revisionen indsamles der flere revisionsbeviser enten via test af kontroller eller via substanshandlinger. Risikovurderingshandlinger er

⁴⁹ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 6

⁵⁰ (Sudan, Parker, Samuelsen, & Davidsen, 2012, s. 130)

derfor mere overordnede og går ikke så meget i dybden, hvorimod de revisionshandlinger der foretages ved test af kontroller og substansrevision er mere detaljerede. Set på en tidslinje foretages risikovurderingshandlingerne først, hvorefter der udføres test af kontroller og til sidst substansrevision. Af nedenstående figur fremgår de syv revisionshandlinger samt de formål, de udføres i relation til.

Typer af revisionshandlinger			
Tidspunkt	Planlægningsfasen	Før status	I status
Revisionshandling:	Risikovurderings-handlinger	Test af kontroller	Substanshandlinger
Bekræftelse			X
Inspektion	X	X	X
Efterregning			X
Genudførelse		X	X
Observation	X	X	X
Analytiske handlinger	X		X
Forespørgsler	X	X	X

Figur 8 - Kobling mellem revisionshandlinger, formål og bevistype.

Kilde: "Revisionsprocessen efter clarity standarderne" af Lars Kiertzner, side 76 - samt egen tilvirkning

Som nævnt ovenfor skal risikovurderingshandlingerne anvendes for at opnå en forståelse for virksomheden og dens omgivelser for derigennem at kunne vurdere, hvor der kan opstå fejl. Sandsynligheden for, at der opstår fejl, benævnes også som den iboende risiko og er karakteriseret ved virksomhedens særlige art og andre omstændigheder, som medfører, at der kan opstå fejl. Er den iboende risiko høj, og har virksomheden et svagt kontrolmiljø, skal revisor udføre flere handlinger for at opnå overbevisning om, at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejl. Derfor skal revisor opnå en forståelse for virksomheden og dens omgivelser for at kunne vurdere den iboende risiko, og efterfølgende skal han opnå en forståelse for de interne kontroller for at kunne vurdere, hvorvidt opståede fejl bliver opdaget.

Virksomheden og dens omgivelser kan opdeles i følgende 5 områder:

1. virksomhedens eksterne forhold
2. virksomhedens art
3. virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis
4. virksomhedens mål og strategier
5. målingen og gennemgangen af virksomhedens regnskabsmæssige præstation.¹

Figur 9 - Den krævede forståelse for virksomheden og dens omgivelser. Kilde: ISA 315, afsnit 11.

I henhold til ISA 600 er det ikke et krav, at koncernrevisor skal opnå sin forståelse efter ovenstående opdeling. Der henvises blot til ISA 315, som gælder for planlægningen af en almindelig revision, og som angiver ovenstående opdeling.

Ad 1. Virksomhedens eksterne forhold

For at kunne vurdere udefrakommende forhold, som kan påvirke regnskabet, skal der opnås en bred forståelse for virksomheden og dens omgivelser. Området er meget omfattende, men indskrænkes som følge af tidligere erfaringer samt kendskab til klienten. De eksterne faktorer deles op i relevante brancheforhold, regulering og andre eksterne forhold, herunder den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

Brancheforhold omhandler den branche, koncernen opererer i. Det kan for eksempel omfatte konkurrencemiljøet, leverandør- og kundeforhold samt teknologisk udvikling. Mulige overvejelser kan omhandle markedet og konkurrencen, herunder efterspørgsel, kapacitet og priskonkurrence.⁵¹ Det kan for eksempel have betydning for forståelsen af koncernen, om der er tale om et marked med fuldkommen konkurrence, som for eksempel mobiltelefoner, eller om der er monopollignende tilstande, som for eksempel mælk. I nogle brancher er det endvidere normalt med lange kredittider, hvorfor man i disse tilfælde skal være særlig opmærksom på likviditetsbeholdningen. Et kendskab til branchen giver endvidere en indikation af, hvilket niveau virksomhedens dækningsgrad, omsætningshastighed og lignende nøgletal bør have, og eventuelle divergenser kan skyldes fejl, der skal undersøges nærmere.

Regulering omfatter de regulerings- og lovmæssige rammer, som koncernen befinder sig i. Det er vigtigt, at revisor har et kendskab til, om virksomheden er underlagt særlovgivning, idet revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant skal kontrollere, at den gældende lovgivning bliver overholdt i henhold til ISA 250. Endvidere er regnskabets begrebsramme samt de love og regler, der findes for området, og som påvirker regnskabet, relevante. Derudover kan skatteregler, regeringspolitik og miljøkrav være områder, der er relevante at overveje. For eksempel er offentlige virksomheder samt fonde og foreninger omfattet af en anden lovgivning end almindelige kapitalselskaber, hvorfor der kan være forhold, som er nødvendige at have med i revisionen. Dette er ligeledes tilfældet med finansielle virksomheder, hvor et omfattende regelsæt regulerer den regnskabsmæssige begrebsramme.

Andre eksterne faktorer omfatter makroøkonomiske forhold, som kan påvirke virksomheden og dens regnskab. Dette omhandler blandt andet virksomhedens finansieringsmuligheder, samfundets

⁵¹ (ISA 315, 2009) Afsnit A17

renteniveau, inflation, revaluering o.l.⁵² Specielt er finanskrisen et eksternt forhold, som har påvirket virksomhedernes evne til at fortsætte driften og dermed regnskabet i forhold til going concern.

Ad 2. Virksomhedens art⁵³

Virksomhedens art omfatter alle de interne forhold i virksomheden. Dette omhandler blandt andet virksomhedens driftsaktiviteter, herunder arten af indtægter, produkter eller tjenesteydelser. Endvidere er virksomhedens drift, ejerforhold og ledelse relevante områder at undersøge. Derudover er besvigelser et internt forhold, der skal vurderes, men også virksomhedens nærtstående parter, forsknings- og udviklingsaktiviteter, anlægsinvesteringer, nøglekunder osv. Ud over kendskab til virksomhedens interne forhold opnår revisor samtidig en forståelse for regnskabets indhold, herunder hvilke transaktionstyper, balanceposter og oplysninger man kan forvente at se i årsregnskabet.⁵⁴

Virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis⁵⁵

Revisor skal opnå en forståelse for virksomhedens valg af regnskabspraksis, herunder kontrollere, at de metoder, der anvendes til indregning og måling af de interne transaktioner, balanceposter samt oplysninger, er relevante i forhold til virksomhedens forretningsområde og branche. Dette kan for eksempel omfatte de metoder, som anvendes til indregning og måling af indtægter/omkostninger, afskrivningsperioder for immaterielle anlægsaktiver, igangværende arbejde m.v. Revisor skal være særlig opmærksom på den regnskabsmæssige behandling af væsentlige og usædvanlige transaktioner, her iblandt særlige eller nye transaktioner samt nye regnskabsstandarder og øvrige regler, der er relevante for virksomhedens årsregnskab. Den anvendte regnskabspraksis er især vigtig at forholde sig til i forbindelse med konsolideringsprocessen, idet forskellige indregnings- og målingskriterier blandt komponenterne vil give et misvisende koncernregnskab.

Ad 4. Virksomhedens mål og strategier⁵⁶

Virksomhedens øverste ledelse fastsætter ofte mål for at lede og kontrollere, at virksomheden bevæger sig i den ønskede retning. Dertil udarbejdes en strategi for, hvorledes ledelsen har påtænkt at opnå sine mål. Derved har man mulighed for at reagere hurtigt, såfremt eksterne og interne faktorer påvirker den daglige drift.⁵⁷

⁵² (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit A22

⁵³ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit A23

⁵⁴ (Kiertzner, 2010, s. 89)

⁵⁵ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit A28

⁵⁶ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit A29

⁵⁷ (Kiertzner, 2010, s. 90)

Forretningsrisici omhandler de væsentlige eksterne faktorer, som kan have en negativ påvirkning på virksomhedens mulighed for at opnå sine mål og udføre sin strategi. Revisor skal opnå en forståelse for virksomhedens mål og strategi samt identificere og vurdere, om de heraf afledte forretningsrisici kan medføre væsentlig fejlinformation i regnskabet.

Ad 5. Måling og gennemgang af virksomhedens regnskabsmæssige præstation

For at skabe resultater og motivation hos virksomhedens daglige ledelse opsættes der ofte interne præstationsmål, som der skal arbejdes aktivt for at nå. Dette skaber et naturligt pres, som kan tilskynde den daglige ledelse til at aflægge et fejlbehæftet regnskab, der viser de ønskede resultater. Revisor skal derfor opnå en forståelse for virksomhedens interne præstationsmål for at kunne identificere og vurdere, hvorvidt årsregnskabet indeholder tilsigtede fejl.⁵⁸

5.1.2 Virksomhedens interne kontrol⁵⁹

Efter ovenstående beskrivelse af de forhold, der er relevante i forhold til den iboende risiko og dermed sandsynligheden for, at der opstår fejl, vil der i følgende afsnit blive redegjort for virksomhedens kontroller. Dette benævnes også som kontrolrisikoen, hvilket er risikoen for, at en opstået fejl ikke forebygges eller opdages af en intern kontrol.

Der findes ingen definition af, hvad en relevant kontrol er, og det er derfor revisors faglige vurdering, der afgør, hvorvidt en kontrol i sig selv eller i kombination med andre kontroller er relevant for revisionen. Når en kontrol er identificeret, skal det vurderes, hvorvidt udformningen af kontrollen er hensigtsmæssig, og om den er korrekt implementeret.⁶⁰

Som følge af et stigende behov og interesse for interne kontroller udgav The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) i 1992 deres første begrebsramme for interne kontroller, hvilken efterfølgende er blevet opdateret og implementeret i ISA 315. Begrebsrammen delte virksomheden op i følgende tre områder, som der skulle bygges kontroller op omkring:

- pålideligheden af regnskabsaflæggelsen
- driftens effektivitet og økonomiske hensigtsmæssighed
- overholdelse af gældende love og øvrig regulering.⁶¹

Af ovenstående områder er det primært kontroller vedrørende *regnskabsaflæggelsen*, der er relevant for revisor.⁶² Hvert område deles op i følgende fem elementer, hvilket fremgår af ISA 315, afsnit 14-24:

⁵⁸ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit A36

⁵⁹ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 12

⁶⁰ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 13

⁶¹ (Kiertzner, 2010, s. 93)

1. kontrolmiljøet
2. risikovurdering
3. informations- og kommunikationssystem
4. kontrolaktiviteter
5. overvågning af kontroller.

Figur 10 - Elementer i virksomhedens interne kontrol. Kilde: ISA 315, afsnit 14-24.

Ad 1. Kontrolmiljøet⁶³

Revisor skal opnå en forståelse for virksomhedens kontrolmiljø, hvilket omfatter ledelsens holdninger til interne kontroller og deres betydning i virksomheden. Kontrolmiljøet kan betragtes som de interne kontrollers fundament, hvis effektivitet eskalerer i takt med ledelsens integritet og etiske værdier. Idet ledelsens holdning har en afsmittende effekt på de øvrige ansatte, giver deres holdning en overordnet indikation af tonen i virksomheden samt kvaliteten og effektiviteten af virksomhedens interne kontroller. Kontrolmiljøet er således et udtryk for, at kompetencerne integritet og de etiske værdier hos de ansatte, som udfører kontrollerne, er grundlaget for kvaliteten og effektiviteten af de interne kontroller i virksomheden.

Ad 2. Risikovurdering⁶⁴

Revisor skal opnå en forståelse for virksomhedens risikovurderingsproces. Dette omfatter virksomhedens implementering af kontroller, der er etableret med henblik på at:

- identificere forretningsrisici, som er relevante for regnskabsaflæggelsen
- vurdere signifikansen af de identificerede risici
- vurdere sandsynligheden for, at risiciene indtræder
- beslutte, hvilke handlinger der kan foretages for at forhindre, at risiciene opstår.

Revisor skal således opnå en forståelse for, hvorledes virksomheden identificerer og reagerer på risici, og om de er implementeret korrekt. Har virksomheden ikke sådanne processer, skal revisor sammen med den daglige ledelse drøfte, hvorvidt en implementering heraf vil være hensigtsmæssig.

⁶² (Kiertzner, 2010, s. 93)

⁶³ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 14 og uddybet i afsnit A69-78

⁶⁴ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 15-17 og uddybet i afsnit A79-80

Ad 3. Informations- og kommunikationssystem⁶⁵

For de områder, der har betydning for regnskabet, skal revisor opnå en forståelse for, hvordan informationssystemet samt tilhørende forretningsprocesser er designet og etableret. ISA 315 foreskriver, at forståelsen skal omfatte de procedurer og registreringer, der er etableret med henblik på at:

- igangsætte, registrere, behandle og rapportere virksomhedens transaktioner
- løse transaktioner, der er registreret forkert
- behandle og forklare tilsidesættelse af systemet eller omgåelse af kontroller
- overføre information mellem regnskabsmoduler
- opfange relevant information, der ikke er transaktionstyper, men som har betydning for regnskabet
- sikre, at den information, der er relevant i forhold til den regnskabsmæssige begrebsramme, fremgår korrekt af regnskabet.

Ud over informationssystemerne skal revisor også forstå de kommunikationsgange samt den interaktion, der er mellem de roller, der er blevet tildelt personer med tilknytning til regnskabsaflæggelsen. Dette kan omfatte kommunikation mellem daglig og øverste ledelse og med offentlige myndigheder.

Ad 4. Kontrolaktiviteter⁶⁶

Revisor skal opnå en forståelse for de kontrolaktiviteter, der er designet og etableret, med henblik på at regnskabet ikke indeholder fejl. Revisor skal derigennem vurdere risiciene for, at væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau kan opstå, og udforme yderligere revisionshandlinger som reaktion herpå. Eksempler på kontrolaktiviteter er:

- godkendelse – for eksempel attestation for varemodtagelse, afstemninger o.l.
- præstationskontrol – analyse af pris-/mængdeafvigelser i forhold til standardkalkulationer
- informationsbehandling – godkendelseskontroller, funktionsadskillelse o.l.
- fysiske kontroller, herunder lageroptælling o.l.
- funktionsadskillelse – adskillelse mellem initiering, registrering og kontrol af transaktioner.

Ad 5. Overvågning af kontroller⁶⁷

Revisor skal opnå en forståelse for, om virksomhedens ledelse løbende tilser de interne kontroller og iværksætter eventuelle nødvendige tiltag til effektivisering heraf. Derved sikres, at de interne kontroller

⁶⁵ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 18-19 og uddybet i afsnit A81-87

⁶⁶ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 20-21 og uddybet i afsnit A88-A97

⁶⁷ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 22-24 og uddybet i afsnit A98-A104

altid er effektive, trods ændringer i virksomhedens forhold. Overvågning af kontroller er en typisk rutineopgave foretaget af ledelsen.⁶⁸

5.1.3 Koncernkontroller⁶⁹

Ovenstående punkter omhandler koncernselskabernes interne og eksterne forhold og adskiller sig ikke i forhold til den forståelse, der skal opnås for revision af en almindelig virksomhed. Men som noget særligt for koncerner kræver ISA 600, at koncernrevisor skal opnå en forståelse for de interne *koncernkontroller*.

Koncernkontroller er de kontroller, der er udformet, implementeret og vedligeholdt af koncernledelsen for at sikre, at der ikke kan opstå fejl i forbindelse med koncernens regnskabsaflæggelse.⁷⁰

Koncernkontrollerne kan deles op i følgende tre områder:

1. overordnede kontroller
2. fælles kontroller
3. centrale kontroller.

De overordnede kontroller er de kontroller, der foretages på overordnet niveau, hvor koncernledelsen overvåger og kontrollerer, at komponenternes forretningsgange, rapporter, afstemninger og lignende er korrekt udført i henhold til firmaets politik. De overordnede kontroller kan foretages af en central controllerfunktion eller en intern revision alt afhængigt af koncernens størrelse.

Fælles kontroller omhandler de kontroller, der er implementeret på tværs af komponenterne for at sikre en ens praksis samt kvalitet for hele koncernen. Dette kan blandt andet omhandle fælles afstemningsprocedurer, procedurer for attestation og betaling, finansielle rapporteringsinstruks, regnskabsmanualer, der beskriver, hvorledes bilag og posteringer skal behandles osv. Dette kan også betegnes som virksomhedens forretningsgange, hvilket vil være et område, der kontrolleres af den interne revision eller en controller.

Centrale kontroller findes i de komponenter, som varetager og behandler transaktioner for andre komponenter. For eksempel et "shared service center", hvor administrative opgaver for de andre komponenter bliver foretaget. Som eksempel herpå kan nævnes bogføring, treasury, indkøb, IT o.l.

⁶⁸ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 98

⁶⁹ (IAASB, ISA 315, 2009) Afsnit 17

⁷⁰ (Steenstrup & Hansen, 2010)

Såfremt koncernen har et sundt kontrolmiljø med effektive kontroller, vil det medføre en reduceret risiko for væsentlige fejl i regnskabet. Revisionsstrategien kan derfor i højere grad baseres på test af kontroller og substansrevision, hvilket er mindre tidskrævende og omkostningstungt end en revision kun med substansrevision. For revisor er det vigtigt at opnå en forståelse for, om koncernens interne kontroller er effektive og pålidelige, idet ineffektive kontroller vil medføre, at revisionen skal baseres på substansrevision og i mindre grad test af kontroller.

5.1.4 Konsolideringsprocessen

Ved konsolidering samles komponenternes finansielle information, og der udarbejdes et samlet koncernregnskab, hvor interne transaktioner er elimineret. For at sikre ensartethed og sammenlignelighed i den finansielle information udsender koncernledelsen instruktioner til komponenterne, som indeholder en regnskabsmanual samt en rapporteringspakke.

Regnskabsmanualen er det samme som koncernens anvendte regnskabspraksis og indeholder en beskrivelse af koncernens regnskabsprincipper, herunder krav til indregning, måling, oplysning, klassifikation og præsentation i årsregnskabet. Såfremt komponentens regnskabspraksis afviger fra koncernens, skal der udarbejdes et nyt regnskab, hvor principperne i regnskabsmanualen er anvendt.

Rapporteringspakken anvendes til at indsamle den finansielle information fra komponenterne. Den indeholder en standardopstilling for, hvorledes den finansielle information opstilles, således at den kan indgå i koncernregnskabet. For større koncerner indgår rapporteringspakken som regel i et konsolideringsmodul, hvor komponenterne rapporterer direkte i systemet, og hvor det efterfølgende overføres til moderselskabet. For mindre koncerner kan der sendes et excel-ark til de enkelte komponenter, hvorefter de manuelt indtaster den finansielle information og rapporterer tilbage til moderselskabet.

For at kunne vurdere, om de anvendte principper i regnskabsmanualen stemmer overens med gældende lovgivning, er det vigtigt, at revisor gennemgår koncernledelsens instruktioner, inden de fremsendes til komponenterne.⁷¹

For at kunne vurdere revisionsstrategien for konsolideringsprocessen er det nødvendigt for revisor at opnå et kendskab til, hvordan konsolideringen foretages. Såfremt koncernen benytter et IT-system til konsolidering af komponenternes regnskabsinformation, skal der opnås et kendskab til, hvordan systemet fungerer, herunder omfanget af tilknyttede kontroller, og om de er manuelle eller IT-baserede

⁷¹ (Sudan, Parker, Samuelsen, & Davidsen, 2012)

m.v. Her kan man med fordel benytte sig af en IT-revisor, der kan teste konsolideringsprocessen og udtale sig om, hvorvidt regnskaberne bliver sammenlagt korrekt.⁷²

5.2 Identifikation af betydelige og ikke-betydelige komponenter

På baggrund af det kendskab, koncernrevisor har opnået for koncernen og dens komponenter, skal det efterfølgende vurderes, hvilke arbejdshandlinger der skal udføres for de enkelte komponenter. I praksis omtales dette som scoping. Denne vurdering skal baseres på en dybdegående risikovurdering af de enkelte komponenter for at identificere, hvor der er risiko for, at væsentlige fejl kan opstå i koncernregnskabet. Til dette skal komponenterne opdeles i følgende kategorier:

1. finansielt betydelige komponenter
2. risikofyldte komponenter
3. ikke-betydelige komponenter.

Ad 1. Finansielt betydelige komponenter⁷³

Risikoen for, at koncernregnskabet indeholder væsentlige fejl, øges som følge af den enkelte komponents stigende finansielle information. Derfor skal alle finansielt betydelige komponenter identificeres, og deres regnskaber skal revideres af enten koncernrevisor eller komponentrevisor.

Der er ingen kriterier for, hvornår en komponent er betydelig, og det er derfor op til koncernrevisors professionelle dømmekraft. I henhold til ISA 600 kan koncernrevisor fastsætte en passende procentsats for et benchmark, som afgør udfaldet.

Valg af benchmark skal ses i forhold til komponentens art, og det skal derfor tages i betragtning, om komponenten beskæftiger sig med salg, produktion, forskning, treasury eller lignende. Det kan derfor være relevant at opdele komponenterne i grupper med forholdsmæssig ens regnskabsposter. Et passende benchmark for koncernens salgsvirksomheder kan være omsætning eller resultat før skat, og for dens produktionsvirksomheder kan det være aktiver. Når det relevante benchmark er valgt, skal der fastsættes en procentsats, der afgør, om en komponent er betydelig eller ikke-betydelig.

Ad 2. Risikofyldte komponenter⁷⁴

Risikofyldte komponenter omfatter de komponenter, der som følge af deres særlige art eller andre særlige omstændigheder kan have betydning for, om der kan opstå væsentlige fejl i koncernregnskabet. For eksempel kan en komponent, der varetager hele koncernens valutasikring, være en betydelig

⁷² (Damm, 2011, s. 21)

⁷³ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 26 og uddybet I A5

⁷⁴ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 27 og uddybet i A48-49

komponent, idet risikoen for, at der kan opstå fejl, er stor. Andre faktorer, der kan gøre en komponent betydelig, kan være nyrehvervede komponenter, komponenter, hvis regnskab indeholder mange regnskabsmæssige skøn, eller hvis koncernens forudsætning for at fortsætte driften afhænger af den enkelte komponent.⁷⁵

Ovenstående faktorer er ikke udtømmende, og der kan derfor være andre forhold, som koncernrevisor skal have med i sin betragtning. Det kræver derfor et indgående kendskab til komponenterne, hvilket forklarer den omfattende forståelse, koncernrevisor skal opnå for koncernen og dens komponenter, som beskrevet ovenfor i afsnit 5.1 *Forståelse af koncernen, dens komponenter og deres omgivelser*.

For risikofyldte komponenter skal der udføres én eller flere af følgende handlinger:

- revision af hele regnskabet
- revision af regnskabsposter eller andre finansielle oplysninger, der udgør en væsentlig risiko for koncernregnskabet
- aftalte arbejdshandlinger vedrørende de risici, der kan medføre væsentlige fejl i koncernregnskabet.

Ad 3. Ikke-betydelige komponenter⁷⁶

Ikke-betydelige komponenter er de komponenter, der ikke kan klassificeres som værende *finansielt betydelige* eller *risikofyldte*. De udgør derfor ingen risiko for koncernregnskabet og anses derfor som værende ikke-betydelige.

For ikke-betydelige komponenter skal der udføres én eller flere af følgende handlinger:

1. revision
2. review
3. aftalt arbejdshandlinger vedrørende de risici, der kan medføre væsentlige fejl i koncernregnskabet
4. analytiske handlinger:
 - sammenligning af realiserede tal for indeværende år med sidste års tal
 - sammenligning af realiserede tal for indeværende år med budget
 - gennemgang af nøgletal
 - osv.

⁷⁵ (Steenstrup & Hansen, 2010)

⁷⁶ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 28

I henhold til ISA 600 skal der være en vis variation i udvælgelsen af de komponenter, der skal gennemgå fuld revision. Det kan både være af risikofyldte komponenter og ikke-betydelige komponenter, der ikke i forvejen bliver revideret som følge af lokal lovgivning eller lignende. Dette har til formål at indarbejde en uforudsigelighed i revisionen og sikre, at komponenterne ikke indeholder fejl i en længere årrække.⁷⁷

ISA 600 har ingen krav til, hvor mange af koncernens komponenter, der skal revideres, og det er derfor op til koncernrevisors egen vurdering. I praksis opererer man med, at der ved en revision er 95 % sikkerhed for, at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejl. Koncernrevisor skal derfor udvælge et tilstrækkeligt antal komponenter, der skal revideres, så han med 95 % sikkerhed kan konkludere, at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejl. I praksis foretages der revision, review eller aftalte arbejds handlinger på 70-90 % af det valgte benchmark, hvor revisionen udgør mindst 60 %.⁷⁸ Der er dog ingen regler herom, og det er derfor op til koncernrevisors faglige vurdering at afgøre omfanget.

5.3 Identifikation og reaktion på risici

Når koncernopgaveteamet har opnået den nødvendige forståelse for koncernen og har opdelt komponenterne i betydelige og ikke-betydelige komponenter, skal koncernrevisor udforme hensigtsmæssige revisions handlinger, der sikrer, at regnskabet er retvisende og ikke indeholder væsentlige fejl. Idet der under revisionen kan forekomme tilfælde, hvor yderligere risici identificeres, skal revisionsplanen løbende tilrettes, og revisionsstrategien revurderes.

Denne identifikation skal skabe grundlag for udformningen af en revisionsstrategi og revisionsplan indeholdende revisions handlinger som reaktion på identificerede risici. Risiciene skal identificeres på henholdsvis regnskabsniveau og revisionsmålsniveau. Risici for fejlinformation på regnskabsniveau er gennemgribende fejl, der påvirker mange regnskabsposter og revisionsmål. Disse kan fremkomme som følge af et svagt kontrolmiljø, hvor de interne kontroller er dårlige, og hvor der er en høj sandsynlighed for, at regnskabet indeholder fejl. Endvidere kan manglende forudsætning for going concern være en risiko på regnskabsniveau samt manglende kompetence hos bogholderen eller andre personer i regnskabsafdelingen. Risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau er ikke-gennemgående fejl i regnskabet og kan dermed konkretiseres til enkeltstående regnskabsposter eller oplysninger i regnskabet. Dette kan omfatte forkert periodisering af omsætning og omkostninger, tilstedeværelse af varelager o.l.

Når alle væsentlige risici er identificeret, skal koncernrevisor fastlægge, hvilke typer af

⁷⁷ (Steenstrup & Hansen, 2010, s. 5)

⁷⁸ (Sudan, Parker, Samuelsen, & Davidsen, 2012, s. 472)

revisionshandlinger, der skal anvendes for at afdække risiciene.⁷⁹ I de tilfælde, hvor koncernrevisor anvender en komponentrevisor, skal det også bestemmes, hvilke handlinger han skal udføre.

5.4 Fastsættelse af væsentlighedsniveau⁸⁰

I sin påtegning skriver revisor under på, at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejl. Som følge heraf skal det vurderes, hvad der er væsentligt. I henhold til ISA 320 bliver regnskabsinformation væsentlig, når en indregning eller udeladelse heraf forventer at påvirke de økonomiske beslutninger, som en regnskabsbruger træffer.⁸¹

ISA 320 foreskriver ikke, hvordan væsentlighedsniveauet beregnes, men lader det være op til revisors professionelle dømmekraft. I praksis findes der forskellige værktøjer, der beregner et spænd på baggrund af nettoomsætning, årets resultat før skat, egenkapital og balancesum. Denne kvantitative beregning kan dog ikke stå alene, og der skal altid foretages en kvalitativ vurdering af, hvorfor revisor har valgt netop dette væsentlighedsniveau.

Fastsættelsen af væsentlighedsniveauet danner samtidig grundlag for, hvor detaljeret revisionen skal være, herunder arten, den tidsmæssige placering og omfanget af yderligere revisionshandlinger. Det er derfor vigtigt ikke at sætte væsentlighedsniveauet for lavt, så man overreviderer regnskabet, og samtidig må det heller ikke sættes for højt, idet regnskabet dermed kan indeholde væsentlige fejl.

5.4.1 Koncernvæsentlighedsniveau

For koncerner er fastsættelsen af væsentlighedsniveauet mere omfattende end ved en almindelig revision. Her skal koncernrevisor i forbindelse med planlægningen og udarbejdelsen af den overordnede revisionsstrategi fastsætte:⁸²

1. et overordnet væsentlighedsniveau for hele koncernen
2. et væsentlighedsniveau for enkelte regnskabsposter i koncernregnskabet, som ligger under det overordnede væsentlighedsniveau, men hvis særlige karakteristika kunne påvirke en regnskabsbrugers økonomiske beslutning
3. komponentvæsentlighedsniveau for de komponenter, hvor der skal udføres revision eller review
4. beløbsgrænsen for, hvornår ubetydelige fejl i koncernregnskabet bliver betydelige.

Figur 11 - Fastsættelse af væsentlighedsniveau.

⁷⁹ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 24.

⁸⁰ (IAASB, ISA 600) Afsnit 21

⁸¹ (IAASB, ISA 320, 2009) Afsnit 2

⁸² (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 21 og uddybet i afsnit A42

Ad 1. Overordnet væsentlighedsniveau

Ved fastsættelse af væsentlighedsniveauet for koncernen samlet under ét skal koncernrevisor identificere relevante benchmarks, som interessenter primært vurderer selskabets resultater på baggrund af. Dette kan være kvantitative elementer i form af omsætning, resultat før skat, balancesummen o.l., men også kvalitative elementer som virksomhedens art, ejerforhold, volatiliteten⁸³ af de pågældende benchmarks m.v.

Ad 2. Væsentlighedsniveau på regnskabspostniveau

Derudover skal koncernrevisor overveje, om der kan være poster eller oplysninger i regnskabet, hvor der skal fastsættes et lavere væsentlighedsniveau, idet mindre fejl heri kan forventes at påvirke en regnskabsbrugers beslutning.

Ad 3. Komponentvæsentlighedsniveau

Efterfølgende skal koncernrevisor fastsætte væsentlighedsniveauet for de komponenter, hvor der enten udføres revision eller review. At det er koncernrevisor, der fastsætter væsentlighedsniveauet, gøres med henblik på at sikre, at komponentens væsentlighedsniveau ikke fastsættes højere end koncernens. Dermed reduceres sandsynligheden for, at summen af ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer i komponentregnskabet ikke overstiger væsentlighedsniveauet i koncernregnskabet.

Følgende forhold øger risikoen herfor:

- koncernen har få store komponenter
- små komponenter, der er ens i størrelsen
- kompleksitet og decentralisering af IT-systemer, der indsamler regnskabsdata til koncernregnskabet⁸⁴.

Store betydningsfulde komponenter udgør en risiko som følge af deres størrelse, når komponentens væsentlighedsniveau isoleret set bør sættes højere end koncernens. For små komponenter udgør de en risiko, når de enkeltvis er ubetydelige, men summen heraf vil på et tidspunkt blive væsentligt for koncernen, hvorfor deres væsentlighedsniveau skal fastsættes til et passende lavt niveau.

Ad 4. Beløbsgrænse for ubetydelige fejl

Ubetydelige fejl i regnskabet betegnes som ikke-korrigerede fejl. Herved menes, at revisor ikke behøver at foretage korrektioner i regnskabet, såfremt fejlen er under en vis størrelse. Som tommelfingerregel sættes grænsen for ubetydelige fejl til 5 % af væsentlighedsniveauet, men det er en subjektiv vurdering,

⁸³ Udtryk for hvor meget noget svinger. For eksempel kursen på en aktie eller renten.

⁸⁴ (Steenstrup & Hansen, 2010)

revisor skal foretage. Summen af ubetydelige fejl må selvfølgelig ikke overstige væsentlighedsniveauet, hvorfor identifikation heraf skal registreres og sammentælles.

5.5 Forståelse af komponentrevisor

For koncerner med datterselskaber i udlandet kan det være hensigtsmæssigt, at koncernrevisor benytter sig af lokale revisorer til at forestå arbejdet hos komponenten. Det kan for eksempel være tilfældet, hvis afstanden er stor, eller hvis det i forvejen er påkrævet, at komponentens regnskab revideres af en lokal revisor.

Når koncernrevisor ønsker at anvende en anden revisor til at udføre arbejde vedrørende en komponents finansielle information, skal han opnå en forståelse for komponentrevisor, hvorved forstås:

1. om komponentrevisor overholder de etiske krav, herunder er uafhængig
2. om komponentrevisors faglige kompetencer er tilstrækkelige
3. om koncernrevisor kan involvere sig i komponentrevisors arbejde i et omfang, så der opnås et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
4. om komponentrevisor arbejder inden for en reguleringsmæssig ramme, hvor der aktivt føres tilsyn med revisorer.⁸⁵

For at sikre, at komponentrevisor overholder de etiske krav, herunder er uafhængig, indhentes der bekræftelse herpå via skriftlig erklæring fra komponentrevisor. Såfremt koncernrevisor er i tvivl, om komponentrevisor overholder de etiske krav eller nogen af de forhold i pkt. 1-4, kan komponentrevisors arbejde ikke anvendes. I de tilfælde skal beviset indhentes på anden vis, for eksempel ved at udføre analytiske handlinger eller ved selv at udføre revision.

Ad 1. Overholdelse af etiske krav samt uafhængighed⁸⁶

Som nævnt i kapitel 3. *God revisorskik* er det essentielt, at revisor overholder de etiske krav og er uafhængig i sit virke som revisor. Eftersom det er koncernrevisor, der har ansvaret for revisionen og påtegningen, er det hans opgave at kontrollere, at alle medlemmer af revisionsteamet, herunder komponentrevisor, overholder de etiske krav og er uafhængige. På baggrund af de foretagne interviews vedlagt i bilag 1 kan det konkluderes, at koncernrevisor opnår denne overbevisning fra komponentrevisor via forespørgsler. Der fremsendes i revisionsinstruksen, som omtalt nedenfor, en erklæring, hvor komponentrevisor skriver under på, at han overholder de etiske krav, herunder uafhængighed.

⁸⁵ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 19

⁸⁶ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 37

Ad 2. Tilstrækkelige kompetencer⁸⁷

Koncernrevisor skal sikre, at komponentrevisor har de fornødne kompetencer til at betjene komponenten. Dette omhandler blandt andet, om komponentrevisor forstår de relevante revisionsstandarder, om han har det nødvendige kendskab til branchen, og om han har kendskab til den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, der er relevant for koncernregnskabet. For at kunne vurdere, om komponentrevisor har de nødvendige kompetencer, kan koncernrevisor gennemgå hans CV, herunder indhente bekræftelse på hans autorisation fra det lokale faglige organ, som komponentrevisor tilhører. Desuden kan resultater fra interne/eksterne kvalitetsrapporter kontrolleres, og der kan foretages forespørgsler hos kollegaer eller andre personer, der har arbejdet sammen med komponentrevisor. Som det fremgår af de foretagne interviews vedlagt i bilag 1, er der en overvejende tendens til, at koncernrevisor i praksis vurderer komponentrevisors kompetencer på baggrund af CV eller tilsvarende beskrivelse, herunder spørgeskema. Endvidere vurderes komponentrevisors kompetencer gennem arbejds papirer samt løbende telefon- og/eller videosamtaler, hvor de revisionsmæssige forhold vedrørende komponenten diskuteres. Såfremt komponentrevisor arbejder hos én af de fire store revisionsvirksomheder⁸⁸, anses det endvidere for givet, at han har tilstrækkelige kompetencer til at udføre arbejde for klienten. Derfor skal der foretages flere af de førnævnte handlinger, såfremt komponentrevisor arbejder for en anden revisionsvirksomhed end de fire store.

Ad 3. Involvering i komponentrevisors arbejde

For de komponenter, hvor arbejdet udføres af en komponentrevisor, skal koncernrevisor involvere sig i komponentrevisors arbejde. Dette omfatter en gennemgang af komponentrevisors arbejds papirer o.l. for derigennem at kunne vurdere, hvorvidt de foretagne revisionshandling er tilstrækkelige, og risikoen for, at væsentlige fejl kan opstå i koncernregnskabet, er på et acceptabelt lavt niveau. Selve arten, den tidsmæssige placering og omfanget af koncernrevisors involvering beror på en konkret vurdering, og ISA 600 foreskriver ikke specifikke regler herom eller om, hvorledes det opnås.

Som det fremgår af de foretagne interviews vedlagt i bilag 1, involverer koncernrevisor sig i praksis ved at gennemgå udvalgte arbejds papirer samt via tæt dialog i form af video- eller telefonmøder. For væsentlige komponenter aflægges der et besøg, hvor komponentrevisors arbejde gennemgås, og der foretages de nødvendige drøftelser. På den måde kan koncernrevisor bedre vurdere komponentrevisors evner og hvilke egenskaber og dyder, han besidder. Ved at opnå denne forståelse for komponentrevisor er det op til revisors professionelle vurdering, om der skal foretages yderligere revisionshandling på komponenten, eller om arbejdet er tilstrækkeligt.

⁸⁷ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 38

⁸⁸ De fire store revisionsvirksomheder: Deloitte, PWC, KPMG og Ernst & Young.

For koncernrevisor vil det være for omstændeligt at aflægge et besøg hos komponenterne hvert år, men besøgene kan med fordel foretages efter turnus. At aflægge besøg hos komponentrevisor er som tidligere nævnt ikke et krav, men er blevet god skik og er efterhånden blevet en del af revisionsvirksomhedernes revisionsmetodik for at opnå en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor⁸⁹.

Ad 4. Reguleringsmæssige ramme, som komponentrevisor er underlagt

Koncernrevisor skal kontrollere, at komponentrevisor er underlagt en reguleringsmæssig ramme, hvor der aktivt føres tilsyn med revisorer. I de tilfælde kan koncernrevisor have større tillid til komponentrevisors uafhængighed og kompetence, idet forholdene bliver kontrolleret. Som det fremgår af de foretagne interviews vedlagt i bilag 1, er der en overvejende tendens til, at der indhentes bekræftelse på, om komponentrevisorer er underlagt en reguleringsmæssig ramme, via en erklæring fra komponentrevisor. Endvidere bliver forholdet drøftet på møde eller forespurgt via video- eller telefonsamtale. De handlinger, der skal udføres for at opnå forståelse for komponentrevisor, er mere omfattende, når det er første gang, man anvender komponentrevisor. De efterfølgende år kan man nøjes med at forespørge, om der er sket ændringer i punkt 1-2 samt 4 i relation til overholdelse af de etiske regler, uafhængighed samt den reguleringsmæssige ramme, som komponentrevisor er underlagt. Se endvidere bilag 2, hvor der er vedlagt et eksempel på, hvorledes en komponentrevisors erklæring kan se ud.⁹⁰

5.6 Kommunikation med komponentrevisor

Når koncernopgaveteamet har fastlagt revisionsplanen for koncernen, skal denne kommunikeres ud til komponentrevisorerne. Dette foregår i en koncernrevisionsinstruks, som fremsendes til komponentrevisorerne, inden revisionen påbegyndes. Af koncernrevisionsinstrukserne fremgår det, hvilket arbejde der skal udføres, hvad arbejdet vil blive brugt til samt formen og indholdet af komponentrevisors kommunikation med koncernrevisor.⁹¹

Kommunikation er et vigtigt forhold, når der anvendes en anden revisor til at revidere komponenterne. I internationale koncerner kan der ofte være sprogmæssige barrierer o.l., som vanskeliggør kommunikationsgangen, hvorfor koncernopgaveteamets krav skal fremsendes rettidigt til komponenten i et detaljeret og forståeligt sprog. Den rettidige kommunikation samt den høje detaljeringsgrad skal forebygge misforståelser, der kan påvirke kvaliteten af den dokumentation, der fragår komponentrevisor.

⁸⁹ (Sudan, Parker, Samuelsen, & Davidsen, 2012, s. 481)

⁹⁰ (IAASB, ISA 600, 2009) Bilag 4

⁹¹ (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 40

Koncernrevisionsinstrukser skal indeholde følgende:

- a) En anmodning om, at komponentrevisor vil samarbejde med koncernopgaveteamet.
- b) De etiske krav, der er relevante for koncernrevisionen, og i særdeleshed kravene til uafhængighed.
- c) Komponentvæsentlighedsniveau for revision eller review samt grænsen for, hvornår fejlinformation ikke kan betragtes som klart ubetydelig for koncernregnskabet.
- d) Identificerede betydelige risici for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet, som skyldes besvigelser eller fejl, og som er relevante for komponentrevisors arbejde. Koncernopgaveteamet skal anmode komponentrevisor om rettidigt at kommunikere eventuelle andre identificerede betydelige risici for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet, uanset om disse skyldes besvigelser eller fejl hos komponenten, og komponentrevisors reaktion på sådanne risici.
- e) En oversigt udarbejdet af den daglige koncernledelse over koncernens nærtstående parter.⁹²

I nedenstående figur er der udarbejdet et eksempel på, hvordan en revisionsinstruks kan bygges op. Figuren indeholder en oversigt over relevante afsnit samt en kort beskrivelse af afsnittets indhold. I tillæg til disse instrukser indeholder ISA 600, bilag 5, yderligere forhold, som kan indgå i de skriftlige instrukser. De yderligere forhold er vedlagt i bilag 3.

Afsnit	Beskrivelse
Indledning	Indeholder generel information om selskabet og formålet med instruks.
Kontaktoplysninger	En liste over kontaktpersoner hos koncernopgaveteamet og koncernen.
Revisionens omfang	En specifikation af, hvilke handlinger der skal udføres på komponenten: fuld revision, review eller aftalte arbejdshandlinger.
Rapporteringsfrister	Indeholder tidsfrister for, hvilken information der skal fremsendes og hvornår.
Rapporteringskrav	Indeholder en beskrivelse af, hvilken information der skal rapporteres tilbage til koncernrevisionsteamet.
Andre forhold	Kan indeholde retningslinjer for rapportering samt anden information, som koncernopgaveteamet ønsker, f.eks. oplysninger om revisionshonorar.
Bilag	Komponentrevisors uafhængighedserklæring, overholdelse af etiske krav, efterfølgende begivenheder, årsrapport m.v.

Figur 12 - Beskrivelse af opbygningen af en revisionsinstruks Kilde: Egen tilvirkning.

⁹² (IAASB, ISA 600, 2009) Afsnit 40

5.7 Delkonklusion

Efter ISA 600 skal koncernrevisor opnå en samlet forståelse for koncernen, dens komponenter og deres omgivelser for derigennem at kunne vurdere, om der er risici for, at væsentlige fejl kan opstå i koncernregnskabet. ISA 600 henviser til ISA 315 omkring forhold, der kan overvejes, når koncernrevisor skal opnå denne forståelse. Det omhandler en forståelse af branche- og lovgivningsmæssige forhold samt andre eksterne faktorer, der påvirker virksomheden, herunder den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, virksomhedens art, mål, strategier og tilknyttede forretningsrisici samt måling og gennemgang af virksomhedens regnskabsmæssige resultater.

På baggrund af det kendskab, koncernrevisor opnår for koncernen og dens komponenter, skal det efterfølgende vurderes, hvilke arbejdshandlinger der skal udføres for de enkelte komponenter. Denne vurdering skal baseres på en dybdegående risikovurdering af de enkelte komponenter for at identificere, hvor der er risiko for, at væsentlige fejl kan opstå i koncernregnskabet. Til dette skal komponenterne opdeles i betydelige og ikke-betydelige komponenter, hvor betydelige komponenter kan være betydelige som følge af deres finansielle størrelse eller deres særlige art. For finansielt betydelige komponenter skal der foretages revision, og for risikofyldte komponenter skal man enten foretage revision, revision af enkelte regnskabsposter eller aftalte arbejdshandlinger. Ikke-betydelige komponenter udgør ingen risiko for koncernregnskabet, og det er op til revisor at vurdere, om der skal foretages revision, review, aftalte arbejdshandlinger eller analytiske handlinger. Der er ingen regler om, hvor mange af komponenterne der skal revideres, og det er derfor op til koncernrevisors faglige vurdering at afgøre omfanget. I praksis foretages der revision, review eller aftalte arbejdshandlinger på 70-90 % af et relevant benchmark i koncernregnskabet, hvor revisionen udgør mindst 60 %.

Når koncernopgaveteamet har opnået den nødvendige forståelse for koncernen og har opdelt komponenterne i betydelige og ikke-betydelige komponenter, skal koncernrevisor fastsætte et overordnet væsentlighedsniveau for hele koncernen. Fastsættelsen af væsentlighedsniveauet danner samtidig grundlag for, hvor detaljeret revisionen skal være, herunder arten, den tidsmæssige placering og omfanget af yderligere revisionshandling. Væsentlighedsniveauet fastsættes på baggrund af en kvantitativ beregning af væsentlige regnskabsposter samt en kvalitativ vurdering af, hvad der for en regnskabsbruger synes væsentligt. Endvidere skal der fastsættes et væsentlighedsniveau for de betydelige komponenter samt en beløbsgrænse for, hvornår ubetydelige fejl bliver betydelige. At det er koncernrevisor, der fastsætter væsentlighedsniveauet, har til hensigt at sikre, at komponentens væsentlighedsniveau ikke fastsættes højere end koncernens. Dermed reduceres sandsynligheden for, at summen af ikke-korrigerede og uopdagede fejlinformationer i komponentregnskabet ikke overstiger væsentlighedsniveauet i koncernregnskabet.

For at sikre, at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejl, skal revisor efterfølgende identificere, hvor der kan opstå fejl, og udforme hensigtsmæssige revisionshandlinger, der afdækker de risici. Risiciene skal identificeres på henholdsvis regnskabsniveau og revisionsmålsniveau. Fejlinformation på regnskabsniveau er gennemgribende fejl, der påvirker flere regnskabsposter og revisionsmål på én gang. Fejlinformation på revisionsmålsniveau er ikke-gennemgående fejl og kan dermed konkretiseres til enkeltstående regnskabsposter eller oplysninger i regnskabet. Når alle væsentlige risici er identificeret, skal koncernrevisor fastlægge, hvilke typer af revisionshandlinger der skal anvendes for at afdække risiciene. I de tilfælde, hvor koncernrevisor anvender en komponentrevisor, skal det også bestemmes, hvilke handlinger han skal udføre.

Når koncernrevisor ønsker at anvende en anden revisor til at revidere en komponents regnskab, skal han opnå en forståelse for, om komponentrevisor overholder de etiske krav, har tilstrækkelige kompetencer. Endvidere skal han opnå en forståelse for komponentrevisors arbejde i et sådant omfang, at han kan vurdere, hvorvidt komponentregnskabet indeholder væsentlige fejl. På baggrund af de udførte interviews kan det konkluderes, at der – for at opnå en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor og hans arbejde – planlægges besøg hos komponentens væsentligste komponenter. Derved kan koncernrevisor bedre vurdere, hvorvidt komponentrevisor overholder de etiske krav, og om han har tilstrækkelige kompetencer til at revidere klienten. Endvidere opnås forståelse gennem løbende videomøder og telefonsamtaler, hvor komponentrevisors arbejdspapirer o.l. gennemgås. I forbindelse med fremsendelse af revisionsinstruks vedlægges erklæring, hvor komponentrevisor erklærer, at han overholder de etiske krav.

Afslutningsvis fremsender koncernrevisor en koncernrevisionsinstruks til komponenterne. Heraf fremgår det, hvilket arbejde der skal udføres, hvad arbejdet vil blive brugt til, samt formen og indholdet af komponentrevisors kommunikation med koncernrevisor.

6. Persondata- og bogføringsloven

6.1. Indledning

Hvor ovenstående handlinger relaterer sig til ISA 600, er håndtering og opbevaring af data i en multinational koncern endvidere et område, som kræver særlig opmærksomhed fra revisors side.

Det er den daglige ledelse, der har ansvaret for, at virksomheden drives i overensstemmelse med love og øvrig regulering. Revisors ansvar er i henhold til ISA 200 at opnå en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Men idet love og øvrig regulering kan have en direkte eller indirekte effekt på regnskabet, skal revisor i sin planlægning undersøge virksomhedens lovgivningsmæssige rammer og se, hvorledes disse overholdes.⁹³ Dette gøres som led i revisors opnåelse af en forståelse for virksomheden og dens omgivelser, som omtalt ovenfor i kapitel 5. *Planlægning af koncernrevision.*

For koncerner er persondata- og bogføringsloven særlig relevant i forhold til opbevaring og behandling af data. Koncerner kan opnå store besparelser ved at samle IT-driften for de koncernforbundne selskaber i ét land – typisk moderselskabets hjemland. Endvidere kan det via koncernens ERP-system⁹⁴ eller andre systemer være muligt at se andre landes oplysninger om medarbejdere eller kunder. Behandlingen, som virker harmløs, kan medføre nogle persondataretlige problemstillinger og udfordringer, som man skal være særlig opmærksom på. For at belyse denne problemstilling, samt hvilke tiltag en koncern kan gøre, vil der i dette kapitel blive redegjort for persondata- og bogføringsloven. Kapitlet vil munde ud i en delkonklusion, hvor problemformuleringens underspørgsmål nr. 8 vil blive besvaret.

6.2. Persondataloven

Som følge af samfundets udvikling over imod et informations- og videnssamfund er det blevet hverdag at registrere og dele informationer via store databaser. Som følge af denne udvikling er det fundet nødvendigt at redigere persondataloven for derigennem at regulere, hvilke personlige informationer der må registreres. Dermed sikres, at personlige oplysninger ikke indsamles og anvendes på en måde, som ikke er i borgernes interesse. Persondataloven bevarer dermed privatlivets fred og sikrer, at der ikke opstår et ”Big Brother-samfund”, hvor alt og alle bliver overvåget.

⁹³ (IAASB, ISA 250)

⁹⁴ Enterprise Ressource Planning – Software, som er specielt designet til den enkelte virksomhed, og som har til formål at samle virksomhedens processer, f.eks. SAP, Oracle og Microsoft Dynamics.

Persondataloven har sin oprindelse i et EF-direktiv der blev vedtaget i 1995. Formålet med direktivet er at harmonisere medlemsstaternes lovgivning med henblik på, at der inden for EU sikres et ensartet højt beskyttelsesniveau, således at personoplysninger frit kan udveksles inden for EU. Persondataloven trådte i kraft den 1. juli 2000 og gælder både for private virksomheder, foreninger og organisationer og for alle offentlige myndigheder.⁹⁵

6.2.1 Definition af persondata

I henhold til persondatalovens § 3, nr. 1, defineres persondata som *enhver form for information om en identificeret eller identificerbar fysisk person (den registrerede)*. Med andre ord forstås persondata som enhver form for oplysning, der kan henføres direkte eller indirekte til en bestemt person. Med identificeret eller identificerbar fysisk person menes der, at det direkte eller indirekte skal kunne fastslås, hvem den pågældende person er. Oplysninger som billeder, personens stemme eller fingeraftryk defineres derfor som persondata. Modsætningsvist kan det udledes, at oplysninger, der behandles i anonymiseret form uden mulighed for at identificere personen bag informationen, ikke vil være omfattet af persondataloven.

I persondataloven bliver der sondret imellem dataansvarlig og databehandler, hvilket er relevant set i forhold til koncerner, hvor IT-administrationen samt opbevaring af data bliver varetaget centralt. Dataansvarlig defineres som den virksomhed, der har det ultimative ansvar for virksomhedens egen behandling af data. Databehandler defineres som den virksomhed, der behandler oplysninger på den dataansvarliges vegne. En databehandler vil typisk være et servicebureau, men kan også være et moderselskab, der behandler data på vegne af datterselskaber. Det er den dataansvarlige, der har ansvaret for at overholde lovgivningen, og databehandleren har derfor kun til opgave at behandle data i overensstemmelse med instrukser fra den dataansvarlige. Et andet relevant begreb er *behandling*, hvilket defineres i persondatalovens § 3, nr. 2, som *enhver operation eller række af operationer med eller uden brug af elektronisk databehandling, som oplysninger gøres til genstand for*. Herved forstås enhver form for håndtering af personoplysninger, herunder indsamling, tilpasning/ændring, opbevaring, registrering, videregivelse, brug, sletning mv. Såfremt én af disse handlinger finder sted, vil det betegnes som *behandling* i lovens forstand.

Som nævnt ovenfor har persondataloven sin oprindelse i et EF-direktiv, hvis formål er at sikre, at personoplysninger kan udveksles sikkert inden for EU. Derfor er det et krav, at et EU-medlemslandene har implementeret direktivet i landets lovgivning, før der kan sendes personoplysninger til det

⁹⁵ (Glæsel & Iversen, 2001, s. 1)

pågældende land. På den måde sikres et tilstrækkeligt højt beskyttelsesniveau, således at borgernes privatliv ikke kompromitteres.

Lande uden for EU samt lande, der endnu ikke har implementeret lovgivning svarende til EF-direktivet, betegnes i persondatalovens forstand som tredjelande. Såfremt et land har indgået en aftale med EU, og landets lovgivning overholder reglerne i direktivet, er landet omfattet af persondataloven, og det er tilladt at sende personoplysninger hertil under samme betingelser som til et andet EU-land. EØS-landene er næsten ved at have implementeret direktivet i deres lovgivning, hvilket betyder, at Norge og Island ikke er tredjelande, men idet Liechtenstein endnu ikke har implementeret direktivet i deres lovgivning, anses det for at være et tredjeland. I henhold til persondataloven er det ikke tilladt at sende personoplysninger til tredjelande, medmindre man har fået en tilladelse fra Datatilsynet hertil.

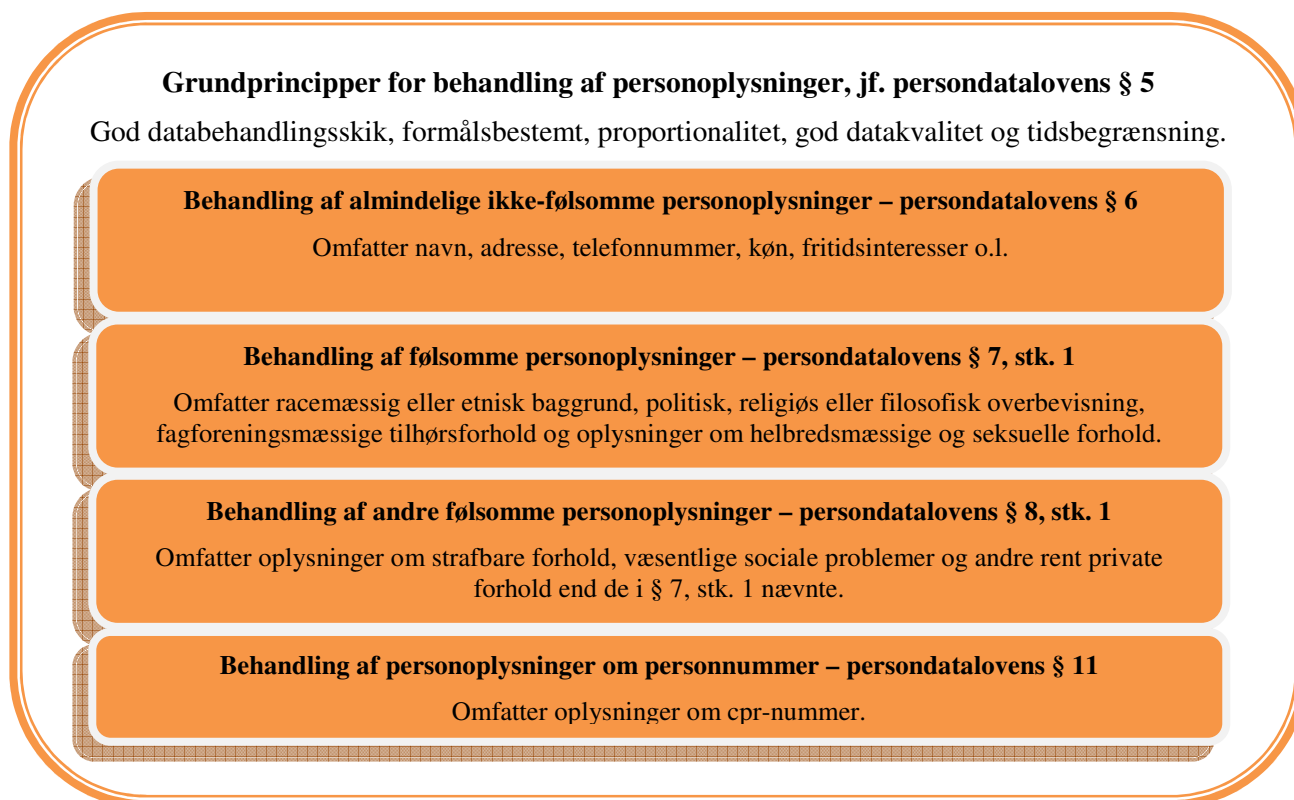
For internationale koncerner har det de konsekvenser, at såfremt data opbevares ét sted – eksempelvis hos et moderselskab i Danmark – så skal moderselskabet kontrollere, at datterselskaberne ikke er beliggende i et tredjeland, og at behandlingen af persondata sker i overensstemmelse med lovgivningen i de lande, som oplysningerne kommer fra.⁹⁶ Emnet uddybes nærmere nedenfor.

6.2.2 Behandling af persondata inden for EU

Persondataloven sikrer borgernes privatliv og gør sig gældende for behandling af personoplysninger, når den dataansvarlige er etableret i Danmark. De øvrige EU-lande har som følge af gennemførelsen af EF-direktivet implementeret en tilsvarende lovgivning, således at der frit kan overføres personoplysninger mellem EU-landene. Der er dog visse krav, der skal være opfyldt, før det er tilladt at besidde og behandle personoplysninger.

Persondatalovens § 5 fastsætter en række grundlæggende principper, som alle skal være opfyldt. Derudover skal persondatalovens §§ 6-8 iagttages alt afhængigt af, hvilken kategori, oplysningen tilhører. § 6 omhandler almindelige personoplysninger, og §§ 7 og 8 omhandler følsomme oplysninger. Derfor er det nødvendigt at identificere, hvilken kategori, oplysningen tilhører, og dernæst behandle den i overensstemmelse med den pågældende paragraf. Denne opdeling er nødvendig som følge af, at kravene er forskellige alt afhængigt af, hvor følsom oplysningen er. Strukturen for behandling af personoplysninger kan illustreres på følgende måde:

⁹⁶ (Glæsel & Iversen, 2001, s. 3)



Figur 13 - Rame for behandling af personoplysninger. Kilde: Egen tilvirkning samt inspiration fra Jensen, 2006, s. 24.

6.2.3 De grundlæggende principper

De grundlæggende principper udgør fem krav, som alle skal være overholdt, før det er tilladt at behandle enhver form for personoplysning. I det følgende afsnit vil der kort blive redegjort for de grundlæggende principper, som udgør følgende:

1. Oplysninger skal behandles i overensstemmelse med god databehandlingsskik.
2. Indsamling af oplysninger skal ske til udtrykkeligt angivne og saglige formål, og senere behandling må ikke være uforenelig med disse formål. Senere behandling af oplysninger, der alene sker i historisk, statistisk eller videnskabeligt øjemed, anses ikke for uforenelig med de formål, hvortil oplysningerne er indsamlet.
3. Oplysninger, som behandles, skal være relevante og tilstrækkelige og ikke omfatte mere, end hvad der kræves til opfyldelse af de formål, hvortil oplysningerne indsamles.
4. Behandling af oplysninger skal tilrettelægges således, at der foretages fornøden ajourføring af oplysningerne. Der skal endvidere foretages den fornødne kontrol for at sikre, at der ikke behandles urigtige eller vildledende oplysninger. Oplysninger, der viser sig urigtige eller vildledende, skal snarest muligt slettes eller berigtiges.
5. De indsamlede oplysninger må ikke opbevares på en måde, der giver mulighed for at identificere den registrerede i et længere tidsrum end det, der er nødvendigt.

Ad 1. God databehandlingsskik⁹⁷

Jf. persondatalovens § 5, stk. 1, skal alle personoplysninger behandles i overensstemmelse med god databehandlingsskik. Hermed menes, at personoplysninger skal behandles lovligt og rimeligt. Der findes ikke en nærmere definition af god databehandlingsskik, og begrebet er derfor udvundet gennem Datatilsynets praksis. Overordnet menes der med god databehandlingsskik, at reglerne i persondataloven overholdes, og at den dataansvarlige skal bestræbe sig på gennemsigtighed og forudsigelighed ved behandling af personoplysninger. Herved forstås, at personen, som personoplysningerne vedrører, er bekendt med og kan forudsige, hvad oplysningerne skal bruges til.

Ad 2. Formålsbestemt⁹⁸

Formålet med indsamling af personoplysninger skal i henhold til persondatalovens § 5, stk. 2, være udtrykkeligt angivet og sagligt. Herved forstås, at formålet med indsamlingen skal oplyses detaljeret, hvilket kræver en vis præcision og en overordnet formålsangivelse. Endvidere skal indsamlingen være saglig, hvorved forstås, at oplysningerne skal indsamles til et formål, som ligger inden for den dataansvarliges ansvarsområde. Formål og saglighed skal efterfølgende respekteres, således at oplysningerne ikke ukritisk må genbruges og videregives til andre formål. For eksempel må indsamling af personaleoplysninger til varetagelse af ansættelsesforhold ikke videregives til brug for markedsføring. Dette var tilfældet i Forsvarets Personeltjeneste over for Topdanmark, jf. Datatilsynets j.nr. 2008-632-0034. Såfremt de indsamlede oplysninger skal genanvendes til et andet formål, skal der indhentes accept hertil.

Ad 3. Relevante og tilstrækkelige (proportionalitet)⁹⁹

I henhold til persondatalovens § 5, stk. 3, skal de indsamlede oplysninger være relevante og tilstrækkelige. Indsamlingen må derfor ikke omfatte yderligere oplysninger, end hvad der er krævet for at opfylde formålet med indsamlingen. Dette kaldes også princippet om proportionalitet.

Ad 4. Oplysninger skal ajourføres¹⁰⁰

De indsamlede oplysninger skal løbende ajourføres, således at der ikke behandles urigtige eller vildledende oplysninger, jf. persondatalovens § 5, stk. 4. Den dataansvarlige er derfor forpligtet til at implementere arbejdsgange, der sikrer, at den registrerede data løbende bliver opdateret, således at datakvalitet altid er høj.

⁹⁷ (Høilund, 2012, s. 20)

⁹⁸ (Høilund, 2012, s. 21)

⁹⁹ (Høilund, 2012, s. 23) samt (Jensen, 2006, s. 25)

¹⁰⁰ (Høilund, 2012, s. 24) samt (Jensen, 2006, s. 26)

Ad 5. Tidsbegrænsning¹⁰¹

Det sidste grundlæggende princip omhandler tidsbegrænsning. I henhold til persondatalovens § 5, stk. 5, må personoplysninger ikke opbevares i længere tid, end det er nødvendigt i forhold til registreringens formål. Som følge af dette krav sikres det, at personoplysninger ikke arkiveres i længere tid, og risikoen for, at oplysningerne bliver anvendt til andre formål, minimeres. Der findes ingen regler om, hvornår oplysningerne skal slettes, og det er derfor op til den dataansvarlige at vurdere, hvorvidt oplysningerne stadig tjener til det saglige formål.

Som før nævnt skal virksomheden overholde alle ovenstående grundprincipper ved enhver indsamling og opbevaring af personoplysninger. En manglende overholdelse vil være i strid med persondataloven, og det er derfor vigtigt for revisor at kontrollere, at principperne bliver overholdt, idet en overtrædelse kan medføre en supplerende oplysning i revisionspåtegningen.

6.2.4 Materielle behandlingsregler

Som det fremgår af Figur 13, danner de grundlæggende principper i persondatalovens § 5 fundamentet for behandling af personoplysninger. Derudover skal betingelserne i persondatalovens §§ 6-8 iagttages alt afhængigt af personoplysningens karakter. Disse benævnes også som de materielle behandlingsregler, hvilket der vil blive redegjort for i det følgende afsnit.

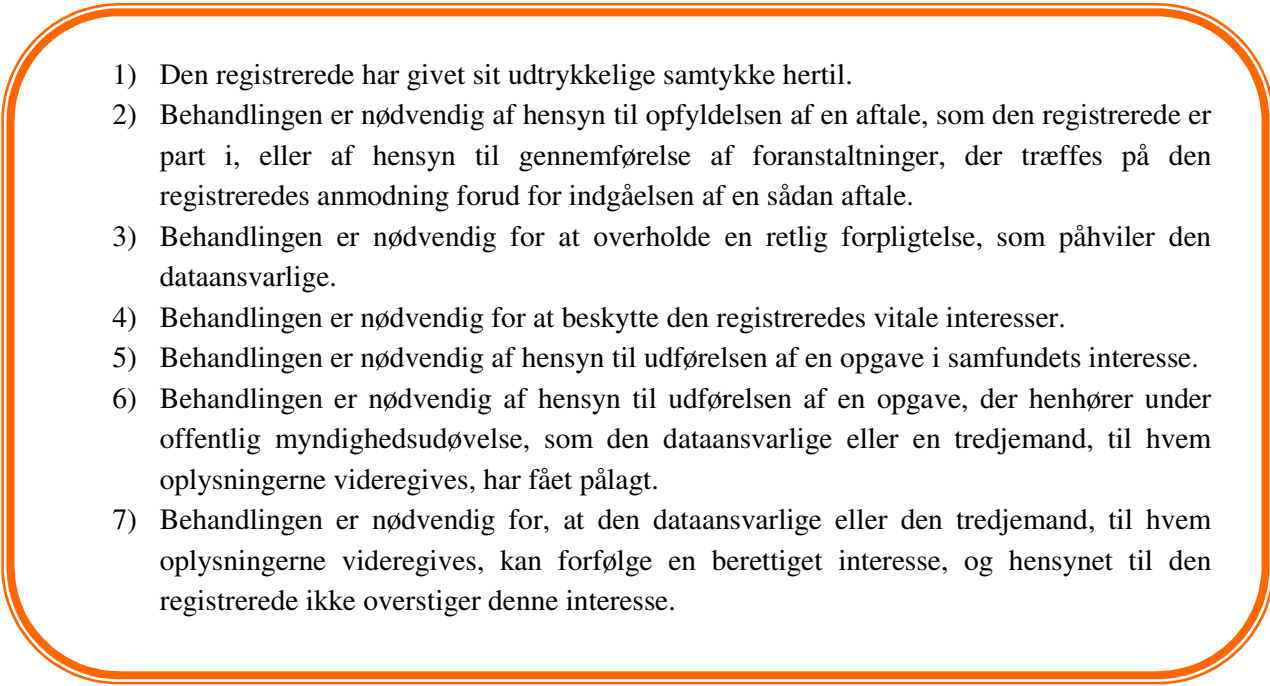
Personoplysninger kan grundlæggende opdeles i følgende tre kategorier:

- almindelige personoplysninger, jf. persondatalovens § 6
- følsomme oplysninger, jf. persondatalovens § 7, stk. 1
- andre følsomme oplysninger, jf. persondatalovens § 8, stk. 1.

Almindelige personoplysninger

Almindelige personoplysninger kan karakteriseres som almindelige kundeoplysninger, herunder navn, adresse, telefonnummer, køn, fritidsinteresser (såfremt de ikke anses for værende følsomme), produktpræferencer og lignende. Andre oplysninger, som ikke er omfattet af persondatalovens §§ 7 og 8, vil ligeledes anses for at være almindelige oplysninger. Før det er tilladt at besidde og behandle almindelige personoplysninger, skal den dataansvarlige sikre sig, at én af nedenstående betingelser er opfyldt, jf. persondatalovens § 6, stk. 1, nr. 1-7.

¹⁰¹ (Høilund, 2012, s. 25) samt (Jensen, 2006, s. 27)

- 
- 1) Den registrerede har givet sit udtrykkelige samtykke hertil.
 - 2) Behandlingen er nødvendig af hensyn til opfyldelsen af en aftale, som den registrerede er part i, eller af hensyn til gennemførelse af foranstaltninger, der træffes på den registreredes anmodning forud for indgåelsen af en sådan aftale.
 - 3) Behandlingen er nødvendig for at overholde en retlig forpligtelse, som påhviler den dataansvarlige.
 - 4) Behandlingen er nødvendig for at beskytte den registreredes vitale interesser.
 - 5) Behandlingen er nødvendig af hensyn til udførelsen af en opgave i samfundets interesse.
 - 6) Behandlingen er nødvendig af hensyn til udførelsen af en opgave, der henhører under offentlig myndighedsudøvelse, som den dataansvarlige eller en tredjemand, til hvem oplysningerne videregives, har fået pålagt.
 - 7) Behandlingen er nødvendig for, at den dataansvarlige eller den tredjemand, til hvem oplysningerne videregives, kan forfølge en berettiget interesse, og hensynet til den registrerede ikke overstiger denne interesse.

Figur 14 - Almindelige personoplysninger. Kilde: Persondatalovens § 6.

Følsomme oplysninger

Følsomme oplysninger omfatter oplysninger om etnisk baggrund, politisk, religiøs eller filosofisk overbevisning, fagforeningsmæssige tilhørsforhold samt helbredsmæssige og seksuelle forhold, jf. persondatalovens § 7, stk. 1.

Listen er udtømmende og omfatter derfor ikke andre oplysninger end dem, som er nævnt. Oplysninger, som ikke fremgår af bestemmelsen, skal derfor klassificeres som enten almindelige eller andre følsomme personoplysninger, hvorefter hjemlen til behandling skal findes i enten persondatalovens § 6 eller § 8. Oplysninger omfattet af persondatalovens § 7, stk. 1, må som udgangspunkt ikke behandles. Dog er det tilladt, hvis et af de ni nedenstående punkter omfattet af persondatalovens § 7, stk. 2-8, er opfyldt.

- 1) Den registrerede har givet sit udtrykkelige samtykke hertil.
- 2) Det er nødvendigt for at beskytte den registreredes eller en anden persons vitale interesser i tilfælde, hvor den pågældende ikke fysisk eller juridisk er i stand til at give sit samtykke.
- 3) Det vedrører oplysninger, som er blevet offentliggjort af den registrerede.
- 4) Det er nødvendigt for, at et retskrav kan fastlægges, gøres gældende eller forsvares.
- 5) Det vedrører oplysninger om fagforeningsmæssige tilhørsforhold og er nødvendigt for overholdelsen af den dataansvarliges arbejdsretlige forpligtelser.
- 6) En stiftelse, en forening eller en almenyttig organisation, hvis sigte er af politisk, filosofisk, religiøs eller faglig art, kan inden for rammerne af sin virksomhed foretage behandling af organisationens medlemmer eller personer, der på grund af organisationens formål er i regelmæssig kontakt med denne.
- 7) Behandling af oplysninger er nødvendig med henblik på forebyggende sygdomsbekæmpelse, medicinsk diagnose, sygepleje eller patientbehandling eller forvaltning af læge- og sundhedstjenester, og behandlingen af oplysningerne foretages af en person inden for sundhedssektoren, der efter lovgivningen er undergivet tavshedspligt.
- 8) Behandling kan ske, hvis behandlingen er nødvendig af hensyn til en offentlig myndigheds varetagelse af sine opgaver på det strafferetlige område.
- 9) Behandling kan endvidere foretages, hvis behandlingen af oplysninger sker af grunde, der vedrører hensynet til vigtige samfundsmæssige interesser.

Figur 15 - Følsomme oplysninger. Kilde: Persondatalovens § 7.

Andre følsomme oplysninger

Andre følsomme oplysninger, som ikke er omfattet af persondatalovens § 7, har hjemmel i persondatalovens § 8. Andre følsomme oplysninger omfatter oplysninger om strafbare forhold, væsentlige sociale problemer og andre rent private forhold end de i § 7, stk. 1, nævnte. Oplysningerne må kun behandles, såfremt et af nedenstående punkter er gældende:

- 1) Den registrerede har givet sit udtrykkelige samtykke til videregivelsen.
- 2) Det er nødvendigt til varetagelse af en berettiget interesse, og denne interesse overstiger klart hensynet til den registrerede.
- 3) Æn af betingelserne i § 7 er opfyldt.

Figur 16 - Andre følsomme oplysninger. Kilde: Persondatalovens § 8.

Personnummer

Ud over ovenstående tre kategorier er der en kategori omhandlende cpr-nummer, som ligeledes fremgår af Figur 13. I persondataloven er cpr-nummer særligt reguleret og kan hverken anses for at være en almindelig eller følsom oplysning. Dette skyldes, at cpr-nummer ofte anvendes som opslagsnøgle for yderligere informationer, jf. persondatalovens § 11. I bestemmelsen sondres der ligeledes mellem behandling af oplysninger for den offentlige og private sektor, hvor den private sektor kræver, at ét af nedenstående punkter skal være overholdt, før behandling må finde sted:

- 1) Det følger af lov eller bestemmelser fastsat i henhold til lov.
- 2) Den registrerede har givet sit udtrykkelige samtykke hertil.
- 3) Behandlingen finder alene sted til videnskabelige eller statistiske formål, eller hvis der er tale om videregivelse af oplysninger om personnummer, når videregivelsen er et naturligt led i den normale drift af virksomheder m.v. af den pågældende art, og når videregivelsen er af afgørende betydning for at sikre en entydig identifikation af den registrerede, eller videregivelsen kræves af en offentlig myndighed.

Figur 17 - Personnummer. Kilde: Persondatalovens § 11.

6.2.5 Behandling af oplysninger til tredjelande

Hvor ovenstående afsnit har til formål at redegøre for de bestemmelser, der gør sig gældende ved behandling af personoplysninger inden for EU, vil følgende afsnit beskrive de regler, der gør sig gældende ved behandling af oplysninger til tredjelande. Afsnittet er relevant i de tilfælde, hvor et selskab er beliggende i et EU-medlemsland, men hvor deres data bliver opbevaret (hosted) i et tredjeland, eller når koncernens data er beliggende i et EU-medlemsland, og hvor et tredjeland kan tilgå disse data.

I henhold til persondatalovens § 3, stk. 1, nr. 9, defineres et tredjeland som en stat, der ikke indgår i Det Europæiske Fællesskab, og landet ikke har indgået aftaler med Det Europæiske Fællesskab, indeholdende regler svarende til de i direktivet 95/46/EF af 24. oktober 1995 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger. Som følge af direktivets vedtagelse sikres der et tilstrækkeligt beskyttelsesniveau mellem EU-landene, således at personoplysninger frit kan behandles på tværs af landegrænser, uden at de registreredes rettigheder kompromitteres.

Overførsel af personoplysninger til tredjelande har lovhjemmel i persondatalovens § 27 og gælder ved videregivelse af personoplysninger til en anden dataansvarlig, ved overførsel af personoplysninger til en databehandler samt ved internt brug.

I henhold til persondatalovens § 27, stk. 1, er det ikke tilladt at overføre personoplysninger til tredjelande, medmindre tredjelandet sikrer et tilstrækkeligt højt beskyttelsesniveau. Herved forstås, at tredjelandets sikkerhedsniveau sikrer den registreredes rettigheder på niveau med reglerne i EF-direktivet.

På nuværende tidspunkt er det tilladt at overføre til 13 lande. Dette gælder dog kun almindelige ikke-følsomme personoplysninger, som er omfattet af persondatalovens § 6. For følsomme personoplysninger, som nævnt i persondatalovens §§ 7 og 8, skal den dataansvarlige indhente særskilt tilladelse fra Datatilsynet jf. persondatalovens § 50, stk. 2.¹⁰²

Til vurdering af, hvorvidt der kan gives tilladelse hertil, vurderer Datatilsynet og i sidste ende Europa-Kommissionen de forhold, der har indflydelse på overførslen. Dette omfatter oplysningernes art, overførselens formål og varighed, oprindelseslandet og det endelige bestemmelsesland samt de retsregler, som gælder i tredjelandet.¹⁰³ For overførsel af personoplysninger til tredjelande, som ikke har et tilstrækkeligt beskyttelsesniveau, er det tilladt i henhold til persondatalovens § 27, stk. 3, såfremt én af nedenstående tilfælde finder sted:

- 1) Den registrerede har givet udtrykkeligt samtykke.
- 2) Overførsel er nødvendig af hensyn til opfyldelsen af en aftale mellem den registrerede og den dataansvarlige eller af hensyn til gennemførelse af foranstaltninger, der træffes på den registreredes anmodning forud for indgåelse af en sådan aftale.
- 3) Overførsel er nødvendig af hensyn til indgåelsen eller udførelsen af en aftale, der i den registreredes interesse er indgået mellem den dataansvarlige og tredjemand.
- 4) Overførsel er nødvendig eller følger af lov eller bestemmelser fastsat i henhold til lov for at beskytte en vigtig samfundsmæssig interesse eller for, at et retskrav kan fastlægges, gøres gældende eller forsvares.
- 5) Overførsel er nødvendig for at beskytte den registreredes vitale interesser.
- 6) Overførsel finder sted fra et register, der ifølge lov eller bestemmelser fastsat i henhold til lov er tilgængeligt for offentligheden eller for personer, der kan godtgøre at have en berettiget interesse heri, i det omfang de i lovgivningen fastsatte betingelser for offentlig tilgængelighed er opfyldt i det specifikke tilfælde.
- 7) Overførsel er nødvendig af hensyn til forebyggelse, efterforskning eller forfølgning af strafbare forhold samt straffuldbyardelse og beskyttelse af sigtede, vidner eller andre i sager om strafferetlig forfølgning.
- 8) Overførsel er nødvendig af hensyn til den offentlige sikkerhed, rigets forsvar eller statens sikkerhed.

Figur 18 - Undtagelser for overførsel til usikre tredjelande. Kilde: Persondatalovens § 27, stk. 3.

¹⁰² (Datatilsynet, 2013)

¹⁰³ (Datatilsynet, 2013)

6.2.6 Persondatalovens påvirkning af koncerner

I ovenstående afsnit er der blevet redegjort for, hvad der forstås ved personoplysninger, samt hvilke krav, der skal være overholdt, før personoplysninger må behandles på tværs af landegrænser. I det følgende afsnit vil der blive redegjort for, hvilken påvirkning persondataloven har for koncerner, og hvilke muligheder, der er for at overføre data mellem koncernforbundne selskaber. Som før angivet er lovgivningen forskellig alt afhængigt af, hvilke lande selskaberne er beliggende i, og det kan overordnet opdeles i følgende tre scenarier:

- Data behandles mellem to koncernforbundne selskaber, hvor det ene er beliggende i Danmark, og det andet er beliggende i et sikkert EU-land.
- Data behandles mellem to koncernforbundne selskaber, hvor det ene er beliggende i Danmark, og det andet er beliggende i et sikkert tredjeland.
- Data behandles mellem to koncernforbundne selskaber, hvor det ene er beliggende i Danmark, og det andet er beliggende i et usikkert tredjeland.

Fra Danmark til et EU-medlemsland

I henhold til persondataloven er det tilladt at overføre personoplysninger imellem Danmark og et andet EU-land, så længe EU-landet besidder et sikkerhedsniveau svarende til det, der er angivet i direktivet. Personoplysningerne må både udgøre almindelige og følsomme oplysninger, så længe de grundlæggende principper i persondatalovens § 5 samt de yderligere krav i §§ 6-8 er overholdt.

Fra Danmark til et sikkert tredjeland

Det er i henhold til persondatalovens § 27 tilladt at overføre personoplysninger fra et selskab beliggende i Danmark til et andet selskab beliggende i et **sikkert** tredjeland. De overførte personoplysninger må kun udgøre almindelige oplysninger, og såfremt de er følsomme i henhold til persondatalovens §§ 7-8, skal Datatilsynets tilladelse indhentes, inden overførelsen finder sted.

Fra Danmark til et usikkert tredjeland

I henhold til persondatalovens § 27 er det ikke tilladt at overføre personoplysninger fra Danmark til et usikkert tredjeland, medmindre ét af punkterne i Figur 18 er overholdt. Der kan dog gives tilladelse hertil, såfremt den dataansvarlige garanterer beskyttelse af den registreredes rettigheder, jf. persondatalovens § 27, stk. 4. Endvidere kan der i henhold til persondatalovens § 27, stk. 5, ske overførsel til usikre tredjelande, såfremt der er indgået en kontrakt, svarende til de standardkontrakter, som er godkendt af Europa-Kommissionen. Som følge af de to bestemmelser er det muligt for virksomheder at opnå status som en virksomhed beliggende i et sikkert tredjeland ved at overholde specifikke aftaler. I det følgende vil der blive set nærmere på de aftaler, der kan indgås.

Safe Harbor-aftalen

Idet USA ikke har et tilstrækkeligt sikkerhedsniveau, indgik man i 2000 en aftale om beskyttelse af personoplysninger ved videregivelse af personoplysninger fra EU-medlemslande til amerikanske virksomheder. Denne blev kaldt Safe Harbor-aftalen, og den kræver, at amerikanske virksomheder lever op til en række særlige regler og har undergivet sig tilsyn af de amerikanske tilsynsmyndigheder. De virksomheder, som er tilmeldt ordningen, betragtes som virksomheder i sikre tredjelande. Almindelige personoplysninger kan derfor frit overføres dertil, men for følsomme oplysninger kræver det særskilt tilladelse. De amerikanske virksomheder, der er omfattet af Safe Harbor-aftalen, fremgår af den amerikanske Department of Commerces hjemmeside – www.export.gov/safeharbor.¹⁰⁴

Kommissionens standardkontraktbestemmelser¹⁰⁵

For at stille den nødvendige garanti i henhold til persondatalovens § 27, stk. 4, har virksomheder mulighed for at benytte en lignende ordning ved at anvende kommissionens standardkontraktbestemmelser (standard contractual clauses). Her indgås der en standardkontrakt imellem to selskaber beliggende henholdsvis i og uden for EU. I kontrakten garanteres den dataansvarlige beskyttelse af privatlivets fred, grundlæggende rettigheder og frihedsrettigheder samt dertil knyttede rettigheder for den registrerede.

Fra den 1. januar 2013 skal der ikke længere søges om tilladelse fra Datatilsynet for at overføre almindelige personoplysninger¹⁰⁶ til tredjelande, såfremt den anvendte kontrakt svarer til kommissionens standardkontrakt. Afviger den anvendte kontrakt fra standardkontrakten, eller skal der overføres følsomme oplysninger, skal der fortsat indhentes tilladelse.

Binding corporate rules¹⁰⁷

For koncerner med virksomheder i flere forskellige lande kan det være omfattende at indgå aftaler for hvert enkelt selskab, hvorfor de med fordel kan benytte sig af de såkaldte binding corporate rules. Binding corporate rules er en omfattende aftale, som har til formål at sikre koncernens behandling og overførsel af personoplysninger mellem koncernforbundne selskaber over hele verdenen. Som for kommissionens standardkontrakter har binding corporate rules også hjemmel i persondatalovens § 27, stk. 4, som kræver, at parterne yder tilstrækkelig garanti for, at den registreredes rettigheder overholdes.

¹⁰⁴ (Datatilsynet, 2013)

¹⁰⁵ (Datatilsynet, 2013)

¹⁰⁶ Almindelige personoplysninger omfatter navn, adresse, telefonnummer, køn, fritidsinteresser o.l.

¹⁰⁷ (Datatilsynet, 2013)

Binding corporate rules er en bindende aftale, der indgås mellem alle selskaberne i koncernen. I aftalen garanterer selskaberne, at de vil beskytte privatlivets fred, og at de vil overholde de grundlæggende rettigheder samt de dertil knyttede rettigheder for den registrerede. Aftalen skal godkendes af de lokale databeskyttelsesmyndigheder i de EU-lande, hvortil koncernen ønsker at overføre oplysninger. Efterfølgende kan oplysninger frit overføres mellem koncernens virksomheder.

I forbindelse med vedtagelse af EF-direktivet i 1995 blev der samtidig nedsat et udvalg, hvis formål var at beskytte personer i forbindelse med behandling af personoplysninger. Udvalget fik navnet Artikel 29-gruppen og fungerer som et rådgivende og uafhængigt udvalg. Artikel 29-gruppen har lavet flere udtalelser om binding corporate rules og om, hvilke elementer aftalen skal indeholde. Ønsker man at anvende de bindende virksomhedsregler, kan man med fordel læse deres udtalelser og hente deres standardskabelon for et sæt virksomhedsregler.

6.3 Bogføringsloven

I forhold til bogføringsloven er der særligt to bestemmelser, der er relevante i forhold til koncerner. Det er henholdsvis §§ 10 og 12, som begge omhandler opbevaring af regnskabsmateriale.

I henhold til bogføringslovens § 12 skal regnskabsmateriale som udgangspunkt opbevares i Danmark. Denne regel omfatter både de fysiske bilag og elektronisk lagrede data, herunder de registreringer, der er foretaget i et bogføringsprogram. Bestemmelsens rækkevidde medfører, at det ikke er tilladt at opbevare regnskabsmateriale på en server, som er placeret uden for Danmarks grænser. For internationale koncerner kan dette være uhensigtsmæssigt, idet der ud fra et omkostningshensyn kan være et ønske om at opbevare koncernens bogføringssystemer samlet på én central placering, typisk i moderselskabets hjemland. Endvidere kan der være ønske om at outsource IT-driften til et lavtlønnet land som for eksempel Indien, hvilket ligeledes vil give problemer i forhold til lovgivningen.¹⁰⁸

I bogføringsloven findes der en række undtagelser, hvorefter regnskabsmateriale under visse omstændigheder kan opbevares i udlandet i kortere eller længere perioder. For at give virksomheder mulighed for at få foretaget deres bogføring i udlandet er der i bogføringslovens § 12, stk. 2, indsat en bestemmelse om, at regnskabsmateriale for indeværende og forrige måned kan opbevares i udlandet. Erhvervsstyrelsen stiller dog følgende betingelser, som alle skal være opfyldt, før undtagelsesbestemmelsen kan benyttes:

¹⁰⁸ (Madsen, 2011)

- 1) Den bogføringspligtige sørger for at opbevare materialet i overensstemmelse med bogføringsloven.
- 2) Den bogføringspligtige kan til enhver tid fremskaffe materialet.
- 3) Den bogføringspligtige opbevarer eventuelle beskrivelser af benyttede systemer m.v. og eventuelle nødvendige adgangskoder m.v. i Danmark, således at offentlige myndigheder til enhver tid er i stand til at skaffe sig adgang til materialet, jf. § 15.

Figur 19 - Undtagelsesbestemmelsen. Kilde: Bogføringslovens § 12, stk. 2, nr. 1-3.

For længere opbevaring af regnskabsmateriale i andre lande er det muligt at opnå tilladelse hertil ved at ansøge Erhvervsstyrelsen om dispensation. Dette er dog ikke nødvendigt, såfremt regnskabsmaterialet ønskes opbevaret i Sverige, Norge, Finland eller Island, hvilket er tilladt uden forudgående aftale, såfremt betingelserne i Figur 19 alle er opfyldt.¹⁰⁹ Dispensationen gives på baggrund af en konkret vurdering, hvor der bliver lagt vægt på, om det stadig er muligt for de relevante danske myndigheder at varetage efterforsknings- og kontroleftersyn. Erhvervsstyrelsen har specificeret følgende krav, som alle skal være overholdt, før der kan gives dispensation:¹¹⁰

1. Ansøgningen vedrører udelukkende elektronisk regnskabsmateriale.
2. Der er direkte online adgang til det elektroniske regnskabsmateriale, der opbevares i udlandet, fra virksomhedens danske adresse eller fra en anden oplyst adresse i Danmark.
3. Dispensionsansøgningen er begrundet i et ønske om at opnå iøjenfaldende besparelser.
4. Der består ikke nogen formodning om, at ansøger vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder.
5. De hørte myndigheder har ikke i deres udtalelser anført noget, der konkret taler imod, at der meddeles dispensation. (Erhvervsstyrelsen anmoder altid SKAT og eventuelt andre myndigheder om en udtalelse i denne type sager).

Ved opbevaring af elektronisk regnskabsmateriale i udlandet skal man være opmærksom på, at regnskabsmaterialet ikke indeholder personoplysninger. I så fald vil registreringerne være omfattet af persondataloven, og opbevaringen skal foretages i overensstemmelse hermed.

For koncerner medfører bogføringslovens bestemmelser, at det ikke er tilladt at opbevare elektronisk regnskabsmateriale hos et moder- eller datterselskab, som er beliggende i et andet land end Danmark. Der kan dog søges om dispensation hos Erhvervsstyrelsen, men i mange år har Styrelsens praksis været

¹⁰⁹ (Bekendtgørelse nr. 250 , 2006)

¹¹⁰ (Erhvervs- og selskabsstyrelsen, 1999)

meget restriktiv. Som følge af en række nye kendelser er den restriktive praksis blevet blødt op, og sandsynligheden for at opnå dispensation er blevet større.¹¹¹

6.4 Delkonklusion

For koncerner kan der opnås store besparelser ved at samle IT-driften for de koncernforbundne selskaber i ét land. Endvidere kan det via koncernens ERP-system eller andre systemer være relevant at have adgang til andre landes oplysninger om medarbejdere eller kunder. Behandlingen¹¹² af data, som virker harmløs, kan medføre nogle persondataretlige problemstillinger, som man skal være særlig opmærksom på. Som følge heraf er persondataloven og bogføringsloven relevante områder, som skal indgå i revisors planlægning og udførelse af en koncernrevision.

Før personoplysninger må behandles, er der fem grundlæggende krav, som alle skal være opfyldt. Kravene fremgår af persondatalovens § 5 og udgør god databehandlingsskik, formålsbestemt, proportionalitet, god datakvalitet og tidsbegrænsning. Derudover skal en række yderligere krav være opfyldt alt afhængigt af, hvor følsomme personoplysningerne er. Personoplysningerne kan opdeles i almindelige oplysninger, følsomme oplysninger og andre følsomme oplysninger og skal behandles efter henholdsvis persondatalovens §§ 6, 7 og 8.

I henhold til persondatalovens § 4 er det tilladt at overføre personoplysninger imellem Danmark og et andet EU-land, så længe EU-landet besidder et sikkerhedsniveau svarende til det, der er angivet i EF-direktivet. Personoplysningerne må både udgøre almindelige og følsomme oplysninger, så længe de grundlæggende principper i persondatalovens § 5 samt de yderligere krav i §§ 6-8 er overholdt.

Overførsel af personoplysninger mellem Danmark og et land uden for EU (tredjeland) er ikke tilladt, medmindre:

- tredjelandet kan klassificeres som et sikkert tredjeland, jf. persondatalovens § 27, stk. 1
- punkterne i persondatalovens § 27, stk. 3, er opfyldt – se Figur 18.
- den dataansvarlige garanterer beskyttelse af den registreredes rettigheder, jf. persondatalovens § 27, stk. 4.

Regnskabsmateriale skal som udgangspunkt opbevares i Danmark, men kan under visse omstændigheder opbevares i udlandet i en kortere eller længere periode. I Sverige, Norge, Finland og Island er det dog altid tilladt at opbevare regnskabsmateriale, såfremt betingelserne i bogføringslovens §

¹¹¹ (Madsen, 2011)

¹¹² Behandling omfatter al håndtering af personoplysninger, herunder indsamling, tilpasning/ændring, opbevaring, registrering, videregivelse, brug, sletning mv.

12, stk. 2, nr. 1-3, (se Figur 19) alle er opfyldt. For andre lande skal der søges om dispensation hos Erhvervsstyrelsen. Dispensationen gives på baggrund af en konkret vurdering, hvor der bliver lagt vægt på, om det stadig er muligt for de relevante danske myndigheder at varetage efterforsknings- og kontroleftersyn.

Bogføringslovens bestemmelser medfører, at det ikke er tilladt at opbevare regnskabsmateriale på en server, som er placeret uden for Danmarks grænser. For internationale koncerner kan dette være uhensigtsmæssigt, idet der ud fra et omkostningshensyn kan være et ønske om at opbevare koncernens bogføringssystemer samlet på en central placering. Endvidere kan der være ønske om at outsource IT-driften til et lavtlønnet land som for eksempel Indien, hvilket ligeledes vil give problemer i forhold til bogføringsloven. Erhvervsstyrelsens praksis med hensyn til dispensation har i mange år været meget restriktiv. Som følge af en række nye kendelser er der åbnet op for en mere lempelig retspraksis, hvor sandsynligheden for at opnå dispensation er blevet større.¹¹³

I henhold til ISA 250¹¹⁴ har ledelsen ansvaret for, at virksomheden overholder relevant lovgivning. Revisors ansvar omhandler kun regnskabet. Der kan dog være tilfælde, hvor lovgivning påvirker regnskabet direkte, for eksempel lovgivning om skat eller finansielle virksomheder. I det tilfælde skal revisor opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at lovgivning og øvrig regulering overholdes, og regnskabet aflægges i overensstemmelse hermed. Regnskabet kan endvidere blive påvirket indirekte, såfremt manglende overholdelse af lovgivning vil have betydning for den fortsatte drift eller resultere i væsentlige bøder for virksomheden. Dette kan være tilfældet ved manglende overholdelse af persondata- og bogføringsloven. Revisor er dog ikke forpligtet til at kontrollere, om virksomheden overholder al lovgivning, og i henhold til ISA 250 er det tilstrækkeligt at forespørge ledelsen herom. Revisor skal dog altid anvende sin faglige vurdering og udvise professionel skepsis under hele planlægningen og udførelsen af sin revision.¹¹⁵

¹¹³ (Madsen, 2011)

¹¹⁴ ISA 250 – Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber

¹¹⁵ ISA 200, afsnit 15.

7. Konklusion

I takt med den stigende globalisering samt den intensiverede konkurrence har der i de sidste mange år været en stor stigning i koncerndannelser i form af virksomhedsopkøb eller virksomhedssammenslutninger. Koncerndannelser sker på tværs af landegrænser, hvilket skaber internationale koncerner med ofte komplekse koncernstrukturer til følge. For koncernens aktionærer og andre interessenter kan det derfor være svært at gennemskue koncernens økonomiske forhold, og som følge heraf skal der for større koncerner udarbejdes ét samlet regnskab.

Et koncernregnskab udarbejdes efter *enhedsprincippet*, hvorved forstås, at de konsoliderede virksomheders aktiver og passiver samt deres finansielle stilling og resultat skal fremgå af koncernregnskabet, som udgjorde de en enkelt enhed. Ved konsolideringen sammendrages regnskaberne, således at ensartede indtægter og omkostninger samt aktiver og passiver sammenlægges.

Som udgangspunkt har alle moderselskaber pligt til at udarbejde og aflægge et koncernregnskab, men for koncerner, der ikke er omfattet af regnskabsklasse D, er der fire undtagelser hertil. Der skal være tale om en mindre koncern, hvorved forstås, at koncernvirksomheden på balancedagen ikke overskrider to af følgende størrelser: en nettoomsætning på 72 mio. kr., en balancesum på 36 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 50. Endvidere kan en virksomhed undlade at udarbejde og aflægge koncernregnskab, såfremt alle dattervirksomhederne udeholdes af konsolideringen, moderselskabet er en erhvervsdrivende fond, eller moderselskabet er et datterselskab af et højere moderselskab.

For at styrke koncernregnskabets troværdighed skal koncernrevisor revidere regnskabet og erklære, hvorvidt regnskabet er retvisende. Før revisionen påbegyndes, skal der foretages nogle handlinger for at vurdere, hvorvidt koncernrevisor kan revidere klienten i overensstemmelse med god revisorskik. Dette indebærer, at han skal kunne overholde de etiske principper samt være uafhængig. De etiske principper omfatter integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu. Hvor de etiske principper er ”fundamentet” for revisors virke, er manglende uafhængighed en trussel, der kan ødelægge fundamentet. Uafhængighed kan opdeles i uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning. Med uafhængighed i fremtoning menes der, at revisor skal undgå omstændigheder, hvor en tredjemand sandsynligvis vil konkludere, at revisors integritet, objektivitet og professionelle skepsis er kompromitteret. Ved uafhængighed i opfattelse forstås, at revisor skal anse sig selv for at være uafhængig.

Før revisionsopgaven kan accepteres, skal revisor vurdere, hvorvidt der er tale om et koncernregnskab, der skal revideres efter ISA 600. Dette afhænger af, om virksomheden opfylder ISA 600's definition af en koncern, dvs. en virksomhed, der har flere komponenter, hvis finansielle information skal indgå i et koncernregnskab.

Koncernrevisor skal efterfølgende opdele komponenterne i finansielt betydelige komponenter og risikofyldte komponenter. Finansielt betydelige komponenter udgør de komponenter, der som følge af deres finansielle størrelse udgør en væsentlig del af koncernregnskabet. Risikofyldte komponenter er de komponenter, der som følge af deres særlige art eller andre omstændigheder kan betyde, at der kan opstå væsentlige fejl i koncernregnskabet. For de komponenter, der er betydelige, skal koncernrevisor vurdere, hvorvidt det er muligt at indhente tilstrækkeligt revisionsbevis for, om komponentrevisor overholder de etiske principper, herunder uafhængighed, og at komponentregnskabet ikke indeholder væsentlige fejl. Der kan være flere forhold, som gør det vanskeligt for koncernrevisor at indhente revisionsbevis herfor. Det vurderes, at samarbejdsvanskeligheder med ledelsen og komponentrevisor samt den lokale lovgivning, kultur, socioøkonomiske forhold og komponentens fysiske placering udgør de største udfordringer, som koncernrevisor skal inddrage i sine overvejelser, inden klienten og opgaven accepteres.

Når de indledende overvejelser er foretaget og revisor kan acceptere klienten og opgaven, skal der udarbejdes en revisionsplan og en revisionsstrategi. Dette indledes med at opnå en dybere forståelse for koncernen, dens komponenter og deres omgivelser for derigennem at kunne vurdere, hvor væsentlige fejl kan opstå i koncernregnskabet. Dette omfatter en forståelse af branche- og lovgivningsmæssige forhold samt andre eksterne faktorer, der påvirker virksomheden, herunder den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, virksomhedens art, mål, strategier og tilknyttede forretningsrisici samt måling og gennemgang af virksomhedens regnskabsmæssige resultater.

På baggrund af det kendskab, koncernrevisor opnår for koncernen og dens komponenter, skal koncernrevisor udbygge den tidligere opdeling af finansielt betydelige komponenter og komponenter, der er betydelige som følge af deres særlige art. Der er ingen regler for, hvor mange af komponenterne der skal revideres, og det er derfor op til koncernrevisors faglige vurdering at afgøre omfanget. I praksis foretages der revision, review eller aftalte arbejdshandlinger på 70-90 % af et relevant benchmark i koncernregnskabet, hvor revisionen udgør mindst 60 %.

Når koncernrevisor ønsker at anvende en anden revisor til at revidere en komponents regnskab, skal han opnå en forståelse for, om komponentrevisor overholder de etiske krav, har tilstrækkelige kompetencer, og at han er underlagt en lovgivningsmæssig ramme, hvor der føres et aktivt tilsyn med revisorer.

Endvidere skal han opnå en forståelse for komponentrevisors arbejde i et sådant omfang, at han kan vurdere, hvorvidt komponentregnskabet indeholder væsentlige fejl.

I praksis er der ofte tvivl om hvordan koncernrevisor indsamler tilstrækkelig revisionsbevis herfor og på baggrund af de udførte interviews kan det konkluderes, at revisionsbeviserne indsamles ved at besøge virksomhedens væsentligste komponenter. Derved kan koncernrevisor bedre vurdere, hvorvidt komponentrevisor overholder de etiske krav, og om han har tilstrækkelige kompetencer til at revidere klienten. Endvidere opnås forståelse gennem løbende videomøder og/eller telefonsamtaler, hvor komponentrevisors arbejdsoplysninger o.l. gennemgås. Der er ingen krav om, hvordan revisionsbeviset opnås og det er derfor op til koncernrevisors professionelle vurdering.

Til brug for bestemmelse af revisionens omfang og handlinger skal koncernrevisor fastlægge væsentlighedsniveauet for koncernen som helhed. Derudover skal der fastlægges et væsentlighedsniveau for særlige poster i koncernregnskabet samt for de betydelige komponenter, hvor der foretages revision eller review. Endvidere skal der fastlægges en beløbsgrænse for, hvornår fejl bliver betydelige i koncernregnskabet. Væsentlighedsniveauet fastsættes på baggrund af en kvantitativ beregning af væsentlige regnskabsposter samt en kvalitativ vurdering af, hvad der for en regnskabsbruger synes væsentligt.

For at afdække identificerede risici skal der udformes passende revisionshandling til revisionsplanen. Risiciene skal identificeres på henholdsvis regnskabsniveau og revisionsmålsniveau. Fejl på regnskabsniveau er gennemgribende fejl, der påvirker flere regnskabsposter og revisionsmål på én gang. Fejl på revisionsmålsniveau er ikke-gennemgående fejl og kan dermed konkretiseres til enkeltstående regnskabsposter eller oplysninger i regnskabet.

Afslutningsvis fremsender koncernrevisor en koncernrevisionsinstruks til komponentrevisorerne. Heraf fremgår det, hvilket arbejde der skal udføres, hvad arbejdet vil blive brugt til, samt formen og indholdet af komponentrevisors kommunikation med koncernrevisor.

I henhold til ISA 250 har ledelsen ansvaret for, at virksomheden overholder relevant lovgivning. Revisors ansvar omhandler kun regnskabet. Der kan dog være tilfælde, hvor lovgivning direkte påvirker udformningen af regnskabet og i de tilfælde skal revisor opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at lovgivning og øvrig regulering overholdes. Endvidere kan regnskabet blive påvirket indirekte, såfremt manglende overholdelse af lovgivning vil have betydning for virksomhedens fortsatte drift eller resultere i væsentlige bøder for virksomheden. Som følge heraf kan det for koncernrevisor være særligt relevant at undersøge, om koncernen overholder persondata- og bogføringsloven. Dette skyldes, at der

for koncerner kan opnås besparelser ved at sammenlægge IT-afdelingerne og -systemerne i koncernen, hvilket ikke altid er lovligt. Revisor er dog ikke forpligtet til at kontrollere, om virksomheden overholder al lovgivning, og i henhold til ISA 250 er det tilstrækkeligt at forespørge ledelsen herom. Revisor skal dog altid anvende sin faglige vurdering og udvise professionel skepsis under hele planlægningen og udførelsen af sin revision.¹¹⁶

Før personoplysninger må behandles, er der fem grundlæggende krav, som alle skal være opfyldt. Kravene fremgår af persondatalovens § 5 og udgør god databehandlingsskik, formålsbestemt, proportionalitet, god datakvalitet og tidsbegrænsning. Derudover skal en række yderligere krav være opfyldt, alt afhængigt af hvor følsomme personoplysningerne er. Personoplysningerne kan opdeles i almindelige oplysninger, følsomme oplysninger og andre følsomme oplysninger og skal behandles efter henholdsvis persondatalovens §§ 6, 7 og 8.

For koncerner er det tilladt at overføre personoplysninger imellem Danmark og et andet EU-land, så længe EU-landet besidder et sikkerhedsniveau svarende til det, der er angivet i EF-direktivet om persondata. Overførsel af personoplysninger mellem Danmark og et land uden for EU (tredjeland) er ikke tilladt, medmindre tredjelandet kan klassificeres som et sikkert tredjeland, den dataansvarlige garanterer beskyttelse af den registreredes rettigheder eller punkterne i persondatalovens § 27, stk. 3, er opfyldt.

For koncerner og andre virksomheder skal regnskabsmateriale som udgangspunkt opbevares i Danmark, men kan under visse omstændigheder opbevares i udlandet i en kortere eller længere periode. I Sverige, Norge, Finland og Island er det dog altid tilladt at opbevare regnskabsmateriale fra danske virksomheder, såfremt betingelserne i bogføringslovens § 12, stk. 2, nr. 1-3, er opfyldt. For andre lande skal der søges om dispensation hos Erhvervsstyrelsen.

Bestemmelsen medfører, at det ikke er tilladt at opbevare regnskabsmateriale på en server, som er placeret uden for Danmarks grænser. For internationale koncerner kan dette være u hensigtsmæssigt, idet der ud fra et omkostningshensyn kan være et ønske om at opbevare koncernens bogføringssystemer samlet på en central placering. Erhvervsstyrelsens praksis med hensyn til dispensation har i mange år været meget restriktiv. Som følge af en række nye kendelser er der åbnet op for en mere lempelig retspraksis, hvor sandsynligheden for at opnå dispensation er blevet større.¹¹⁷

¹¹⁶ ISA 200, afsnit 15.

¹¹⁷ (Madsen, 2011)

8. Perspektivering

Afhandlingens formål er at undersøge, de revisionshandlinger der skal udføres i planlægningsfasen af en koncernrevision. Undersøgelsen har været en teoretisk tilgang baseret på lærebøger og revisionsstandards og er suppleret med yderligere viden fra en spørgeskemaundersøgelse om, hvordan man i praksis opnår en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor og komponentrevisors arbejde. I besvarelsen af spørgeskemaundersøgelsen ville alle respondenterne besøge komponenten og komponentrevisor, til trods for det er en omkostningsfuld revisionshandling. Der kan derfor sættes spørgsmålstejn ved om den samfundsmæssige nytteværdi modsvarer omkostningen og om der kan opnås tilstrækkeligt revisionsbevis via telefon og videokonferencer. Her vil det være relevant, at inddrage regnskabsbrugernes holdninger om hvorvidt de værdsætter den ekstra sikkerhed eller om de mener den er for omkostningsfuld kontra udbyttet.

I forhold til persondata- og bogføringsloven, blev der i afhandlingen belyst hvilke begrænsninger lovgivning har for internationale koncerner. Her vil det være relevant at inddrage hvordan koncerner håndterer denne begrænsning i praksis og hvor problemfyldt de ser denne lovgivning for netop deres virksomhed. Endvidere vil det være relevant at undersøge koncernrevisorernes kendskab til persondata- og bogføringsloven samt deres erfaringer med kundernes overholdelse af lovgivningen.

Bibliografi

Bøger

Andersen, I. (2008). *Den skinbarlige virkelighed - videnproduktion inden for samfundsvidenskaberne*. Samfundslitteratur.

Bekendtgørelse nr. 250 . (2006). Om opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet.

Bøg, K. C., & Kiertzner, L. (2007). *Professionsetik for revisorer*. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

Carlsen, S. (2011). Etik og uafhængighed (- grundlæggende forudsætninger for revisorerhvervet). *Revision og regnskabsvæsen nr. 6*.

Damm, B. S. (2011). *ISA 600 Særlige overvejelser - Revision og koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde) - Praktisk gennemgang*. København: Revifora.

Datatilsynet. (2013). *Binding Corporate Rules (BCR)*. Hentede 29. 12 2013 fra Datatilsynet: <http://www.datatilsynet.dk/erhverv/tredjelande/binding-corporate-rules-bcr/>

Datatilsynet. (2013). *Kommissionens standardkontrakter*. Hentede 29. 12 2013 fra Datatilsynet: <http://www.datatilsynet.dk/erhverv/tredjelande/kommissionens-standardkontrakter/>

Datatilsynet. (2013). *Overførsel til tredjelande*. Hentede 27. 12 2013 fra Datatilsynet: <http://www.datatilsynet.dk/erhverv/tredjelande/overfoersel-til-tredjelande/>

Datatilsynet. (2013). *Datatilsynet, Sikre tredjelande*. Hentede 27. 12 2013 fra Datatilsynet: <http://www.datatilsynet.dk/erhverv/tredjelande/sikre-tredjelande/>

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. (1999). *Bogføringsvejledning*. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Erhvervsstyrelsen. (2009). *Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed*.

Fabricius, O., & Gath, P. (2004). Retningslinjer for revisors etiske adfærd- og uafhængighed . *Revision og regnskabsvæsen nr. 10*.

Füchsel, K., Gath, P., Langsted, L. B., & Skovby, J. (2010). *Revisor regulering & rapportering*. København: Thomson Reuters Professional A/S.

- Glæsel, J., & Iversen, J. (2001). Persondataloven - med fokus på private virksomheder. *Revisoin og regnskabsvæsen*.
- Høilund, D. (2012). *Persondataloven - En indføring*. Hans Reitzels Forlag.
- IFAC. (2009). Retningslinjer for revisors etiske adfærd (Ethiske regler for revisorer). FSR og Dansk Revisorforening.
- IAASB. (2009). ISA 210. *Aftale om revisionsopgavers vilkår*.
- IAASB. (2009). ISA 220. *Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber*.
- IAASB. (2009). ISA 250. *Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber*.
- IAASB. (2009). ISA 300. *Planlægning af revision af regnskaber*.
- IAASB. (2009). ISA 315. *Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser*.
- IAASB. (2009). ISA 320. *Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision*.
- IAASB. (2009). ISA 500. *Revisionsbevis*.
- IAASB. (2009). ISA 600. *Særlige overvejelser - Revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde)*.
- IAASB. (2009). ISA 600. - *Særlige Overvejelser - Revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde)*.
- Jensen, U. S. (2006). *Persondataloven og sagsbehandling i praksis*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Johansen, T. R., Lunden, M., Harloff-Helleberg, M., Davidsen, C., & Laursen, P. B. (2011). *Danske perspektiver på revisorer og revision*. København: Karnov Group.
- Kiertzner, L. (2010). *Revisionsprocessen efter clarity standarderne*. Thomson Reuters.
- Kofoed, H. (2003). *Koncernregnskaber*. Revifora.
- LBKG 2011-04-11 nr 323. (2011). *Årsregnskabsloven 6. udgave med kommentarer*.
- LBKG 2013-11-01 nr 1253. (2013). *Årsregnskabsloven*.

Madsen, M. N. (2011). *Corporate Newsletter*. Hentede 30. 12 2013 fra Horten: <http://www.horten.dk/~media/Corporate%20Newsletter/042011/Opbevaring%20af%20regnskabsmateriale%20i%20udlandet%20-%20Hortens%20Corporate%20Newsletter%20042011.pdf>

Michaelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Engsig, J., & Madsen, L. (2013). *Lærebog om indkomstskat*. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Møller, P. F. (2012). *Introduktion til koncernregnskaber*. Gjellerup.

Steenstrup, B., & Hansen, J. B. (2010). RS 600 - Revision af koncernregnskaber. *Revision og regnskabsvæsen*.

Sudan, S., Parker, H., Samuelsen, M., & Davidsen, C. M. (2012). *Revision i praksis - planlægning - udførelse - konklusion*. København: Karnov Group.

Bilag 1 - Interviews

Spørgeskema vedrørende planlægningsfasen af en koncernrevision

I mit afhandlingsprojekt på cand.merc.aud-studiet er jeg ved at undersøge planlægningsfasen for en koncernrevision, herunder hvordan koncernrevisor i praksis opnår en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor.

Jeg håber derfor, at du vil tage dig tid til at svare på nogle spørgsmål, på baggrund af de erfaringer du har gjort dig i dit virke som revisor.

På forhånd tak.

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Hvad er dit navn? (Spring gerne feltet over, såfremt du ønsker at være anonym)

Svar:

Hvad er din titel?

Svar:
SR

Hvilken virksomhed arbejder du i?

Svar:
Deloitte

I hvor mange år har du arbejdet med revision af koncerner?

Svar:
10

Hvilke koncernstrukturer har du erfaringer med? (sæt gerne flere krydser)

- ☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i Danmark.
- ☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i et EU-land.
- ☒ Koncerner, hvor komponent(er) er beliggende uden for EU.

- ☒ Komponent(er), hvor moderselskab er beliggende i udlandet.
-

Har du revideret en koncern, hvor komponentrevisor arbejdede for et andet revisionsfirma end dit eget?

☒ Ja ☐ Nej

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor overholder de etiske regler omkring integritet, objektivitet, fortrolighed og professionel adfærd?

Svar:

Jeg udbeder diverse materiale fra dem i form af CV, hvor der står anført hvordan de selv overlever disse forhold mv. og derudover sikrer jeg mig at jeg har tæt dialog med disse gennem mails og telefon-opkald.

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor har tilstrækkelig kompetencer?

Svar:

Jf. forrige spm beder jeg om CV hvilket blandt andet indeholder en udførelig beskrivelse af deres kompetencer mv. Jeg sender et særligt Deliverable ud som de også skal udfylde som giver mig rigtig indsigt til at vurdere deres kompetencer.

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor er uafhængig?

Svar:

Jf. forrige spm - Sender et specifikt deliverable ud hvor jeg beder dem bekræfte deres uafhængighed. Derudover skriver jeg i mine instrukser at alle opgaver skal godkendes centralt og dermed har jeg indsigt i ekstraopgaver og kan vurdere deres uafhængighed.

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Har du før været udsat for, at komponentrevisor ikke overholdte de etiske krav eller ikke var uafhængig - i så fald, hvilke tiltag gjorde du?

☐ Ja ☒ Nej

I henhold til ISA 600.19 skal koncernopgaveteamet involvere sig i komponentrevisors arbejde i tilstrækkeligt omfang til at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Hvilke handlinger foretager du for at involvere dig i komponentrevisors arbejde?

Svar:

Jeg har tæt dialog med disse og deltager også fysisk i besøg hos komponenten (Site visits).

I henhold til ISA 600.19 skal koncernrevisor opnå en forståelse for om komponentrevisor arbejder inden for en reguleringsmæssig ramme, hvor der aktivt føres tilsyn med revisorer.

Hvilke handlinger foretager du, for at sikre at ovenstående er opfyldt ?

Svar:

Jeg beder dem sende mig informationer specifikt herom, hvor jeg den vej igennem kan se hvordan der føres tilsyn. Det er en del af mine deliverables.

Mener du, at kravene til forståelse af komponentrevisor er for omfangsrige, i forhold til det opnåede revisionsbevis?

Svar:

Nej - Jeg mener de er rimelige som de er i dag.

Har du nogen bemærkninger i forhold til undersøgelsen?

Svar:

Mange tak fordi du tog dig tid til at svare på spørgsmålene!

Såfremt du har nogen bemærkninger, skal du være velkommen til at kontakte mig på min mail
joachim_munch@hotmail.com

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Spørgeskema vedrørende planlægningsfasen af en koncernrevision

I mit afhandlingsprojekt på cand.merc.aud-studiet er jeg ved at undersøge planlægningsfasen for en koncernrevision, herunder hvordan koncernrevisor i praksis opnår en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor.

Jeg håber derfor, at du vil tage dig tid til at svare på nogle spørgsmål, på baggrund af de erfaringer du har gjort dig i dit virke som revisor.

På forhånd tak.

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Hvad er dit navn? (Spring gerne feltet over, såfremt du ønsker at være anonym)

Svar:

Hvad er din titel?

Svar:
statsaut. revisor

Hvilken virksomhed arbejder du i?

Svar:
KPMG

I hvor mange år har du arbejdet med revision af koncerner?

Svar:
11

Hvilke koncernstrukturer har du erfaringer med? (sæt gerne flere krydser)

- ☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i Danmark.
 - ☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i et EU-land.
 - ☒ Koncerner, hvor komponent(er) er beliggende uden for EU.
 - ☒ Komponent(er), hvor moderselskab er beliggende i udlandet.
-

Har du revideret en koncern, hvor komponentrevisor arbejdede for et andet revisionsfirma end dit eget?

☒ Ja ☐ Nej

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et

andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor overholder de etiske regler omkring integritet, objektivitet, fortrolighed og professionel adfærd?

Svar:

Ved spørgeskema, erklæring der positivt bekræfter integritet mv., interviews via telefon og/eller besøg

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor har tilstrækkelig kompetencer?

Svar:

Tilsvarende som forrige svar samt en løbende vurdering af den indkommende kommunikation

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor er uafhængig?

Svar:

Tilsvarende som før

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Har du før været udsat for, at komponentrevisor ikke overholdte de etiske krav eller ikke var uafhængig - i så fald, hvilke tiltag gjorde du?

☐ Ja ☒ Nej

I henhold til ISA 600.19 skal koncernopgaveteamet involvere sig i komponentrevisors arbejde i tilstrækkeligt omfang til at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Hvilke handlinger foretager du for at involvere dig i komponentrevisors arbejde?

Svar:

Det gør jeg ved interviews via telefon og/eller besøg og gennemgang af arbejdspapirer

I henhold til ISA 600.19 skal koncernrevisor opnå en forståelse for om komponentrevisor arbejder inden for en reguleringsmæssig ramme, hvor der aktivt føres tilsyn med revisorer.

Hvilke handlinger foretager du, for at sikre at ovenstående er opfyldt ?

Svar:

Dette baseres på forespørgsler til komponentrevisor

Mener du, at kravene til forståelse af komponentrevisor er for omfangsrige, i forhold til det opnåede revisionsbevis?

Svar:

Nej

Har du nogen bemærkninger i forhold til undersøgelsen?

Svar:

Mange tak fordi du tog dig tid til at svare på spørgsmålene!

Såfremt du har nogen bemærkninger, skal du være velkommen til at kontakte mig på min mail
joachim_munch@hotmail.com

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Spørgeskema vedrørende planlægningsfasen af en koncernrevision

I mit afhandlingsprojekt på cand.merc.aud-studiet er jeg ved at undersøge planlægningsfasen for en koncernrevision, herunder hvordan koncernrevisor i praksis opnår en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor.

Jeg håber derfor, at du vil tage dig tid til at svare på nogle spørgsmål, på baggrund af de erfaringer du har gjort dig i dit virke som revisor.

På forhånd tak.

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Hvad er dit navn? (Spring gerne feltet over, såfremt du ønsker at være anonym)

Svar:

Hvad er din titel?

Svar:
Director, statsautoriseret revisor

Hvilken virksomhed arbejder du i?

Svar:
PwC

I hvor mange år har du arbejdet med revision af koncerner?

Svar:
10

Hvilke koncernstrukturer har du erfaringer med? (sæt gerne flere krydser)

- ☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i Danmark.
 - ☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i et EU-land.
 - ☒ Koncerner, hvor komponent(er) er beliggende uden for EU.
 - ☒ ½Komponent(er), hvor moderselskab er beliggende i udlandet.
-

Har du revideret en koncern, hvor komponentrevisor arbejdede for et andet revisionsfirma end dit eget?

☒ Ja ☐ Nej

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor overholder de etiske regler omkring integritet, objektivitet, fortrolighed og professionel adfærd?

Svar:

Skriftlig bekræftelse og drøftelser med komponentrevisor

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor har tilstrækkelig kompetencer?

Svar:

Skriftlig bekræftelse, drøftelser med komponentrevisor og gennemgang af deres arbejdspapirer.

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor er uafhængig?

Svar:

Skriftlig bekræftelse

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Har du før været udsat for, at komponentrevisor ikke overholdte de etiske krav eller ikke var uafhængig - i så fald, hvilke tiltag gjorde du?

☐ Ja ☒ Nej

I henhold til ISA 600.19 skal koncernopgaveteamet involvere sig i komponentrevisors arbejde i

tilstrækkeligt omfang til at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Hvilke handlinger foretager du for at involvere dig i komponentrevisors arbejde?

Svar:

Mundtlige drøftelser med komponentrevisor og gennemgang af udvalgte arbejdspapirer

I henhold til ISA 600.19 skal koncernrevisor opnå en forståelse for om komponentrevisor arbejder inden for en reguleringsmæssig ramme, hvor der aktivt føres tilsyn med revisorer.

Hvilke handlinger foretager du, for at sikre at ovenstående er opfyldt ?

Svar:

Drøftelser med komponentrevisor

Mener du, at kravene til forståelse af komponentrevisor er for omfangsrige, i forhold til det opnåede revisionsbevis?

Svar:

Nej

Har du nogen bemærkninger i forhold til undersøgelsen?

Svar:

Mange tak fordi du tog dig tid til at svare på spørgsmålene!

Såfremt du har nogen bemærkninger, skal du være velkommen til at kontakte mig på min mail
joachim_munch@hotmail.com

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Spørgeskema vedrørende planlægningsfasen af en koncernrevision

I mit afhandlingsprojekt på cand.merc.aud-studiet er jeg ved at undersøge planlægningsfasen for en koncernrevision, herunder hvordan koncernrevisor i praksis opnår en tilstrækkelig forståelse for komponentrevisor.

Jeg håber derfor, at du vil tage dig tid til at svare på nogle spørgsmål, på baggrund af de erfaringer du har gjort dig i dit virke som revisor.

På forhånd tak.

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Hvad er dit navn? (Spring gerne feltet over, såfremt du ønsker at være anonym)

Svar:

Hvad er din titel?

Svar:
Director, Stats. aut

Hvilken virksomhed arbejder du i?

Svar:
KPMG

I hvor mange år har du arbejdet med revision af koncerner?

Svar:
11

Hvilke koncernstrukturer har du erfaringer med? (sæt gerne flere krydser)

- ☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i Danmark.
 - ☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i et EU-land.
 - ☒ Koncerner, hvor komponent(er) er beliggende uden for EU.
 - ☒ Komponent(er), hvor moderselskab er beliggende i udlandet.
-

Har du revideret en koncern, hvor komponentrevisor arbejdede for et andet revisionsfirma end dit eget?

☒ Ja ☐ Nej

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor overholder de etiske regler omkring integritet, objektivitet, fortrolighed og professionel adfærd?

Svar:

Der er udarbejdes koncerninstrukser samt afholdes møder. Besøg om nødvendigt

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor har tilstrækkelig kompetencer?

Svar:

Drøftelse med revisor + vurdering af selskabets kompleksitet, vurdering af revisionsvirksomhed (stor/lille), møder

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor er uafhængig?

Svar:

Instrukser

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Har du før været udsat for, at komponentrevisor ikke overholdte de etiske krav eller ikke var uafhængig - i så fald, hvilke tiltag gjorde du?

☐ Ja ☒ Nej

I henhold til ISA 600.19 skal koncernopgaveteamet involvere sig i komponentrevisors arbejde i tilstrækkeligt omfang til at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Hvilke handlinger foretager du for at involvere dig i komponentrevisors arbejde?

Svar:

Tlf. møder, besøg for større enheder, gennemgang arbejdspapirer.

I henhold til ISA 600.19 skal koncernrevisor opnå en forståelse for om komponentrevisor arbejder inden for en reguleringsmæssig ramme, hvor der aktivt føres tilsyn med revisorer.

Hvilke handlinger foretager du, for at sikre at ovenstående er opfyldt ?

Svar:

Instrukser + møder

Mener du, at kravene til forståelse af komponentrevisor er for omfangsrige, i forhold til det opnåede revisionsbevis?

Svar:

Nej ikke specifikt. Afhænger også af størrelse af komponent

Har du nogen bemærkninger i forhold til undersøgelsen?

Svar:

Mange tak fordi du tog dig tid til at svare på spørgsmålene!

Såfremt du har nogen bemærkninger, skal du være velkommen til at kontakte mig på min mail
joachim_munch@hotmail.com

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Spørgeskema vedrørende planlægningsfasen af en koncernrevision

I mit afhandlingsprojekt på cand.merc.aud-studiet er jeg ved at undersøge planlægningsfasen for en koncernrevision, herunder hvordan koncernrevisor i praksis opnår en tilstrækkelig forståelse for

komponentrevisor.

Jeg håber derfor, at du vil tage dig tid til at svare på nogle spørgsmål, på baggrund af de erfaringer du har gjort dig i dit virke som revisor.

På forhånd tak.

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Hvad er dit navn? (Spring gerne feltet over, såfremt du ønsker at være anonym)

Svar:

Hvad er din titel?

Svar:
Senior Manager

Hvilken virksomhed arbejder du i?

Svar:
KPMG

I hvor mange år har du arbejdet med revision af koncerner?

Svar:
13

Hvilke koncernstrukturer har du erfaringer med? (sæt gerne flere krydser)

☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i Danmark. ☒ Koncerner, hvor komponent(er) kun er beliggende i et EU-land. ☒ Koncerner, hvor komponent(er) er beliggende uden for EU. ☒ Komponent(er), hvor moderselskab er beliggende i udlandet.

Har du revideret en koncern, hvor komponentrevisor arbejdede for et andet revisionsfirma end dit eget?

☒ Ja ☐ Nej

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et

andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor overholder de etiske regler omkring integritet, objektivitet, fortrolighed og professionel adfærd?

Svar:

Det afhænger utrolig meget af de konkrete omstændigheder. Men typisk kan det klares ved at komponentrevisor bekræfter overholdelsen i deres rapportering. Man kan ogsaa sikre sig at komponentrevisor er medlem af den lokale revisororganisation. Der bor typisk udfores flere handlinger for ikke-big 4 revisorer.

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor har tilstrækkelig kompetencer?

Svar:

For big 4 revisorer tager vi det i praksis typisk for givet. For ovrigt kan det være aktuelt at anmode om fx et CV, kvalitetsrapport, have mere uddybende tlf. møder hvor de revisionsmæssige problemstillinger drøftes osv. Man kan ogsaa undersøge via kollegaer der har arbejdet med komponentrevisor for. Og saa vil det ogsaa være naturligt at besøge komponentrevisor hvis komponenten er væsentlig.

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Hvordan sikrer du dig, at komponentrevisor er uafhængig?

Svar:

Se tidligere om etik mv.

Nedenstående spørgsmål bedes du besvare med udgangspunkt i at komponentrevisor arbejder i et andet revisionsfirma

Har du før været udsat for, at komponentrevisor ikke overholdte de etiske krav eller ikke var uafhængig - i så fald, hvilke tiltag gjorde du?

☐ Ja ☒ Nej

I henhold til ISA 600.19 skal koncernopgaveteamet involvere sig i komponentrevisors arbejde i tilstrækkeligt omfang til at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Hvilke handlinger foretager du for at involvere dig i komponentrevisors arbejde?

Svar:

GAI indeholder krav til rapportering af planlægning osv. Afholdelse af tlf. møder er altid en god mulighed. Og endelig besøg hos de store komponenter i udlandet.

I henhold til ISA 600.19 skal koncernrevisor opnå en forståelse for om komponentrevisor arbejder inden for en reguleringsmæssig ramme, hvor der aktivt føres tilsyn med revisorer.

Hvilke handlinger foretager du, for at sikre at ovenstående er opfyldt ?

Svar:

I praksis ikke den store udfordring bortset fra ikke big 4 revisorer. Her er det kritiske om komponentrevisor er medlem af den lokale revisorforening hvilke vi kan anmode om en bekraeftelse paa. Igen afhaenger det meget af omstaendighederne.

Mener du, at kravene til forståelse af komponentrevisor er for omfangsrige, i forhold til det opnåede revisionsbevis?

Svar:

Nej, fordi det arbejde der udfores i praksis kan (og skal) tilpasses de konkrete omstaendigheder.

Har du nogen bemærkninger i forhold til undersøgelsen?

Svar:

Spørgsmaalene er meget svaere at svare paa generelt fordi det afhaenger utrolig meget af omstaedigheder. I langt de fleste situationer giver disse forhold ingen problemer fordi konponentrevisor er fra ens eget netvaerk eller en anden big 4. Jeg har erfaringer med at bruge en mindre lokal revisor i fx USA og Trinidad & Tobago. Der udfores mange flere handlinger og vurderinger. Jeg tror du kan have glæde af at foretage tlf. interview som opfolgning fordi handlingerne afhaenger utrolig meget af omstaendighederne.

Mange tak fordi du tog dig tid til at svare på spørgsmålene!

Såfremt du har nogen bemærkninger, skal du være velkommen til at kontakte mig på min mail
joachim_munch@hotmail.com

Med venlig hilsen
Joachim Munch

Bilag 2 - komponentrevisors erklæring

ISA 600, Bilag 4 - *Eksempler på komponentrevisors erklæringer*

[Komponentrevisors brevhoved]

[Dato]

[Til koncernrevisor],

Dette brev er udarbejdet i forbindelse med Deres revision af koncernregnskabet for [moderselskabets navn] for regnskabsåret [år] med henblik på at udtrykke en konklusion om, hvorvidt koncernregnskabet i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede(*) (eller giver et retvisende billede) af koncernens finansielle stilling, resultatet og pengestrømme for regnskabsåret [år] i overensstemmelse med [angiv relevant regnskabsmæssig begrebsramme]. Vi anerkender modtagelsen af Deres instruktioner af [dato], hvori De anmoder os om at udføre det angivne arbejde vedrørende regnskabet for [komponentens navn] for regnskabsåret [år].

Vi bekræfter, at:

1. Vi kan overholde instruktionerne. /Vi oplyser Dem om, at vi ikke kan overholde følgende instruktioner [specificer instruktioner] af følgende årsager [specificer årsager].
2. Instruktionerne er klare, og vi forstår dem. /Vi vil gerne bede Dem om at præcisere følgende instruktioner [angiv instruktioner].
3. Vi vil samarbejde med Dem og give Dem adgang til relevant revisionsdokumentation.

Vi anerkender, at:

1. Den finansielle information for [komponentens navn] skal indgå i koncernregnskabet for [moderselskabets navn].
2. De kan anse det for nødvendigt at blive involveret i det arbejde, som De har bedt os om at udføre vedrørende [komponentens navn]s finansielle information for regnskabsåret [år].
3. De har til hensigt at vurdere, og, hvis det anses for hensigtsmæssigt, at benytte vort arbejde ved revisionen af koncernregnskabet for [moderselskabets navn].

I forbindelse med det arbejde, som vi vil udføre vedrørende den finansielle information for [komponentens navn], [beskriv komponenten, f.eks. en helejet dattervirksomhed, dattervirksomhed, joint venture, investering, der regnskabsmæssigt er behandlet efter den indre værdis metode eller kostprismetoden] af [modervirksomhedens navn], kan vi bekræfte følgende:

1. Vi har en forståelse af [oplys relevante etisk krav], der er tilstrækkelig til at opfylde vort ansvar for revisionen af koncernregnskabet, og vil overholde disse. Særligt med hensyn til både [moderselskabets navn] og de andre komponenter i koncernen er vi uafhængige efter [oplys relevante etiske krav] og overholder de relevante krav i [henvis til regler], der er offentliggjort af [oplys myndighedsorgan].
2. Vi har en forståelse af de internationale revisionsstandards og [oplys andre nationale standarder, der er relevante for revisionen af koncernregnskabet], der er tilstrækkelig til at opfylde vort ansvar for revisionen af koncernregnskabet og vil udføre vort arbejde vedrørende den finansielle information for [komponentens navn] for regnskabsåret [år] i overensstemmelse med disse standarder.
3. Vi har de specifikke færdigheder (f.eks. branchespecifik viden), der er nødvendige for at udføre arbejdet vedrørende den pågældende komponents finansielle information.
4. Vi har en forståelse af (oplys relevant regnskabsmæssig begrebsramme eller manual for koncernrapportering), der er tilstrækkelig til at opfylde vort ansvar for revisionen af koncernregnskabet.

Vi vil underrette Dem om eventuelle ændringer i ovennævnte udtalelser, der måtte opstå under vort arbejde vedrørende den finansielle information for

[komponentens navn].

[Revisors underskrift]

[Dato]

[Revisors adresse]

Bilag 3 - Inspiration til punkter i revisionsinstruks efter ISA 600

Bilag 5. Krævede og yderligere forhold medtaget i koncernopgaveteamets skriftlige instruktioner.¹¹⁸

Forhold, som denne ISA kræver, skal kommunikeres til komponentrevisor, er vist med kursiv.

Forhold, der er relevante for planlægningen af komponentrevisors arbejde:

- *En anmodning til komponentrevisor om at bekræfte, at komponentrevisor med kendskab til den sammenhæng, hvori koncernopgaveteamet vil anvende komponentrevisors arbejde vil samarbejde med koncernopgaveteamet*
- Tidsfristen for færdiggørelse af revisionen
- Datoer for den daglige koncernledelses og koncernopgaveteamets planlagte besøg, og datoer for planlagte møder med komponentens daglige ledelse samt komponentrevisor
- En liste over vigtige kontaktpersoner
- *Arbejdet komponentrevisor skal udføre, anvendelsen af dette arbejde, og aftaler om koordinering af indsatsen ved begyndelsen og under revisionen, herunder koncernopgaveteamets planlagte involvering i komponentrevisors arbejde*
- *De etiske krav, der er relevante for koncernrevisionen, og i særdeleshed kravene til uafhængighed*
- *Komponentvæsentlighed (og hvis relevant de(t) væsentlighedsniveau(er) for særlige grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger), samt den grænse, over hvilken fejlinformation ikke kan anses som klart ubetydelig for koncernregnskabet, i de tilfælde, hvor der er tale om en revision eller et review af komponentregnskabet*
- *En oversigt over nærtstående parter, der er udarbejdet af den daglige koncernledelse, og eventuelle andre nærtstående parter, som koncernopgaveteamet er bekendt med, samt anmodning om, at komponentrevisor rettidigt oplyser koncernopgaveteamet om nærtstående parter, der ikke tidligere er identificeret af den daglige koncernledelse eller koncernopgaveteamet*
- Arbejde, der skal udføres vedrørende koncerninterne transaktioner og ikke-realiserede fortjenester samt koncerninterne balanceposter
- Vejledning om andre lovpligtige rapporteringsforpligtelser, eksempelvis rapportering om den daglige koncernledelses udsagn om den interne kontrols effektivitet, og
- Særlig instruktion for gennemgang af efterfølgende begivenheder i tilfælde, hvor der sandsynligvis vil opstå en tidsforskydning mellem færdiggørelsen af arbejdet vedrørende komponenternes finansielle information og koncernopgaveteamets konklusion om koncernregnskabet.

Forhold, der er relevante for udførelsen af komponentrevisors arbejde:

- Resultaterne af koncernopgaveteamets test af kontrolaktiviteter i et system, der er fælles for alle eller nogle komponenter, samt test af kontroller, der skal udføres af komponentrevisor
- *Identificerede betydelige risici for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet som følge af besvigelser eller fejl, som er relevant for komponentrevisors arbejde, og en anmodning om at komponentrevisor rettidigt kommunikerer eventuelle andre betydelige risici for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet som følge af besvigelser eller fejl, der identificeres hos komponenten samt komponentrevisors reaktion på sådanne risici*
- Intern revisions resultat af arbejde udført vedrørende kontroller hos eller relevante for komponenter
- Anmodning om rettidig kommunikation af revisionsbevis opnået ved udførelsen af arbejde vedrørende komponenters finansielle information, der modsiger det revisionsbevis, hvorpå koncernopgaveteamet oprindeligt baserede risikovurderingen udført på koncernniveau
- En anmodning om en skriftlig udtalelse om komponentens daglige ledelses overholdelse af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, eller en erklæring om, at forskelle mellem anvendt regnskabspraksis i komponentens finansielle information og anvendt regnskabspraksis i koncernregnskabet er blevet oplyst
- Forhold, der skal dokumenteres af komponentrevisor.

¹¹⁸ (IAASB, ISA 600) Bilag 5

Øvrig information

- Anmodning om, at følgende rapporteres rettidigt til koncernopgaveteamet:
 - betydelige forhold vedrørende bogføring, regnskabsaflæggelse og revision, herunder regnskabsmæssige skøn og tilknyttede vurderinger,
 - forhold vedrørende status for komponentens fortsatte drift,
 - forhold vedrørende retssager og krav,
 - betydelige mangler i intern kontrol, som komponentrevisor har konstateret under udførelsen af arbejdet vedrørende komponentens finansielle information, samt information, der indikerer tilstedeværelsen af besvigelser
- Anmodning om, at koncernopgaveteamet så tidligt som muligt bliver underrettet om eventuelle væsentlige eller usædvanlige begivenheder
- *Anmodning om, at de forhold, der er angivet i afsnit 41, bliver kommunikeret til koncernopgaveteamet, når arbejdet vedrørende komponentens finansielle information er afsluttet.*