

PLANLÆGNING AF KONCERNREVISION

Planning Of A Group Audit



***Kandidatafhandling
Cand. merc. Aud
2016***

Udarbejdet af:
***Muqadas Rasheed
Studienr.: 41883***

*Anslag: 188.351
Antal sider: 99 (Inkl. Bilag)
Afleveringsdato: 17. maj 2016
Vejleder: Jens Peter Thomassen*

Abstract

The purpose of the thesis is to understand and get knowledge about the planning and performing of a group audit according to ISA 600. The thesis will contain a theoretical discussion on how the audit is planned and performed by the group auditor.

To achieve the best understanding of ISA 600, it will be described in steps, starting with the preliminary consideration and engagements, including the understanding of the group, its components and the geographical location of the components. The location can determine whereas the group auditor consider the necessity of using the component auditor because of the challenges group auditor can encounter in due to cultural differences, language and traveling.

After performing the preliminary work, the group auditor starts the audit planning of the group wherein the significant components for the group audit are identified. The significant component includes components that is significant due to individual financial significance or because the component include significant risk of material misstatement. The group auditor has to determine the materiality for the group and the significant components and then prepare the audit planning in consideration of responding to the assessed risk and then the audit instructions are established for the component auditor to comply and follow. The group auditor would prescribe the component auditors work, and group auditor will also describe his own involvement in component auditor's work to make sure that it complies and the audit documentation as acquired.

Afterwards the group auditor has to evaluate the audit documentation from the component auditors by his professional judgement and decide whether the audit evidence is qualified to take in consideration for the group audit conclusion. If it's not qualified the group auditor has to perform further actions to acquire the needed audit evidence to conclude on the group audit.

At last the group auditor has to evaluate the subsequent event and then prepare an audit conclusion for the audit and report to the board management of the group trough an audit protocol, wherein all the significant matters regarding the audit are stated and described.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1	Indledning	5
1.1	Problemformulering	7
1.2	Afgrænsning.....	7
1.3	Begrebsdefinition	8
1.4	Metode	10
1.4.1	Opgavestruktur.....	10
1.4.2	Undersøgelsesstrategi	12
1.4.3	Undersøgelsesdesign	12
1.4.4	Undersøgelsesmetode.....	13
2	Koncern og Koncernregnskab	14
2.1	Hvad er en koncern og hvilke formål har et koncernregnskab	14
2.2	Hvornår aflægges der koncernregnskab	16
3	Indledende overvejelser inden planlægning af koncernrevision	19
3.1	Overblik over koncernen	20
3.2	Accept af opgaven	21
3.3	Aftalebrev	23
3.4	Delkonklusion	25
4	Revisionsplanlægning og risikovurderingshandling	27
4.1	Revisionsplanlægning	27
4.2	Kendskab og forståelse af koncernen.....	29
4.3	Risikovurderingshandling	30
4.4	Konsolideringsprocessen	32
4.5	Betydelige og ikke-betydelige komponenter	33
4.5.1	Betydelige komponenter	33
4.5.2	Ikke-betydelige komponenter	36
4.6	Komponentrevisor	37
4.6.1	Forståelse af komponentrevisoren.....	37
4.7	Væsentlighed	40
4.7.1	Væsentlighedsniveau.....	40

4.7.2	Fastsættelse af væsentlighed ved koncernrevision	41
4.8	Tidsplan.....	44
4.9	Delkonklusion	45
5	Revisionsudførelse.....	47
5.1	Reaktion på risici.....	47
5.2	Kommunikation med komponentrevisor	49
5.3	Vurdering af tilstrækkelighed og egnethed af revisionsbeviset	53
5.4	Afsluttende arbejde og konklusion.....	56
5.5	Delkonklusion	57
6	Revisionsafslutning.....	58
6.1	Kommunikation med ledelsen.....	58
6.1.1	Kommunikation med den daglige ledelse	59
6.1.2	Kommunikation med den øvre koncernledelse	60
6.2	Dokumentation.....	61
6.3	Efterfølgende begivenheder	62
6.4	delkonklusion.....	64
7	Case Eksempel.....	66
7.1	Koncern MR A/S.....	66
7.2	Forståelse af komponent revisor	69
7.3	Væsentlighedsniveau	70
8	Konklusion	72
9	Perspektivering.....	76
10	Litteraturliste	77
Bilag 1:	Risikovurderingshandlinger for komponenter	78
Bilag 2:	Disposition over revisorinstruks	79
Bilag 3:	Revisorinstruks	80

1 INDLEDNING

Revisortilsynet har i 2015 i lighed med 2014 foretaget kvalitetskontrol, men da resultaterne for kvalitetskontrollen ikke er offentliggjort imens afhandlingen er udarbejdet, vil der blive taget udgangspunkt i kvalitetskontrollen udført i 2014.

I 2014 foretog revisortilsynet en kvalitetskontrol hos 246 revisionsvirksomheder på baggrund af revision udført i 2013. I forbindelse med kontrollen var der fokus på kvaliteten for fire forskellige områder¹, hvoraf koncernrevision herunder anvendelse af en komponentrevisor, var et af fokusområderne.

Kvalitetskontrollens formål er, at kontrollere om der i forbindelse med revision af koncerner har været tilstrækkeligt anvendelse af ISA 600, som omhandler og fastsætter retningslinjer for koncernrevision. ISA 600 er specifikt udarbejdet med henblik på, at fastsætte rammerne for en koncernrevision. Denne standard blev introduceret samt vedtaget for regnskaber som blev udarbejdet fra 15. december 2009, og har erstattet den tidligere RS 600 som kun omhandler omkring anvendelsen af en anden revisors arbejde, hvorimod ISA 600 er bredere og dækker hele revisionsprocessen.

Ved udførelse af koncernrevision er det koncernrevisor der har det fulde ansvar for revisionsopgaven samt at denne opfylder de kvalitetskrav der er stillet i henhold til de internationale standarder, herunder ISA 600. Hvis koncernrevisor ikke formår, at sikre revisionens kvalitet i henhold til standarderne kan det i sidste ende få konsekvenser for koncernrevisor, og medfører disciplinærstraf samt evt. erstatningsager i tilfælde af at nogen lider tab, at regnskabet er fejlbehæftet som følge af den manglende kvalitet.

Kvalitetskontrollen fra 2014 påpegede, at dokumentation var et område med mangler. I tre sager var koncernrevisors dokumentation ikke tilstrækkeligt for kendskab af komponentrevisor². Komponentrevisor anvendes af koncernrevision til, at udfører arbejde på vegne af koncernrevisor, hvorefter koncernrevisor baserer sit arbejde på det udførte arbejde. Ved fire andre tilfælde blev der påtalt af revisortilsynet, at der ikke var tilstrækkeligt dokumentation for koncernregnskabet.

¹ Områder i fokus: *Revision af omsætning, værdiansættelse af aktiver, going concern og koncernrevision*

² *Kendskab af komponentrevisor omfatter vurdering af komponentrevisors kompetencer og uafhængighed m.v. i henhold til ISA 600. Dette skal dokumenteres – Der henvises til afsnit 4.6 for detaljeret gennemgang*

Revisortilsynet valgte ud fra kontrollen fra 2014, at viderefører de samme fokusområder til kvalitetskontrollen for 2015³. Det faktum, at revisortilsynet vælger, at videreføre samme fokusområder fra 2014 til 2015 påpeger, at de konstaterede mangler ikke har været tilfredsstillende.

Konsekvensen ved ikke, at efterleve de internationale revisions standarder tilstrækkeligt, herunder manglende dokumentation hertil medfører påtale fra revisortilsynet eller indberetning til revisornævnet, som af sagens karaktere sidste kan ende bøde.

Det er forfatterens opfattelse, at det er mindre revisionshuse som ikke har de nødvendige interne kontroller til at sikre retningslinjerne i ISA 600 efterleves. Dette begrundes med, at ISA 600 kun fastsætter rammerne for anvendelse af anden revisors arbejde, men ikke konkret oplyser hvad koncernrevisor skal foretage i given fase i revisionsprocessen, og dermed lægger det op til koncernrevisor, hvorved der opstår risici for dokumentation ikke bliver tilstrækkeligt. Det er lettere i de større revisionshuse da kapacitet for, at fortolke og udarbejde ensartede retningslinjer er tilstede. PwC og Deloitte har bl.a. udarbejdet deres egen håndbog med retningslinjer for scoping af komponenter⁴. Det faktum, at de større revisionshuse har udarbejdet der egne håndbøger til fortolkning og forståelse af ISA 600, giver efter forfatterens opfattelse, et billede af, at ISA 600 kan være svære at anvende i praksis.

³ <https://erhvervsstyrelsen.dk/revisortilsynets-fokusomraader-2015>

⁴ Scoping: *Vurdering af hvilke komponenter er betydelige for koncernregnskabet, samt hvilke arbejde der udføres hertil - Der henvises til afsnit 4.5 for detaljeret gennemgang.*

1.1 PROBLEMFORMULERING

Formålet med denne kandidatafhandling er, at redegøre for de overvejelser koncernrevisor skal gøre sig samt hvilke rolle koncernrevisor har i forhold til planlægning, udførelse og rapportering af koncernregnskabet. Endvidere vil de problemstillinger der er/kan forekomme i forbindelse med en koncernrevision blive søgt belyst herunder hvorledes koncernrevisor kan løse og dokumentere disse. Dette leder frem til følgende problemstilling:

Hvilke overvejelser skal koncernrevisor gøre sig i forbindelse med revision af et koncernregnskab?

For en fyldestgørende besvarelse af den ovenfor udarbejdede problemformulering, er der udarbejdet følgende arbejds spørgsmål:

1. *Hvad er en koncern, og hvorfor udarbejdes et koncernregnskab?*
2. *Hvordan planlægges revision af et koncernregnskab i henhold til ISA 600 af koncernrevisor?*
3. *Hvordan udfører og dokumenterer koncernrevisor revisionen i henhold til ISA 600?*
4. *Hvorledes skal der rapporteres i henhold til ISA 600?*

Undersøgelsesspørgsmålene er udarbejdet således, at planlægning af en koncernrevision afdækkes, ligesom de grundlæggende elementer ved koncernrevision vil blive behandlet i afhandlingen.

1.2 AFGRÆNSNING

I afhandlingen er der foretaget en afgrænsning, således der kun vil blive taget udgangspunkt i de internationale revisionsstandards (ISA) og årsregnskabsloven. Afhandling vil primært sætte fokus på ISA 600, men vil i enkelte afsnit inddrage andre relevante revisionsstandards. Perspektivet i afhandlingen vil som udgangspunkt være i en international koncern med moderselskab (hovedsæde) i Danmark, som har datterselskaber i andre lande.

Afhandlingen er ydermere afgrænset til, at bære præg af en teoretisk tilgang, men vil omfatte praktiske forslag til koncernrevisors arbejde. Dette er udelukkende grundet forfatterens minimale erhvervserfaring i revisionsbranchen og arbejde med ISA 600. Emnet er valgt for, at øge forfatterens viden omkring koncernrevision, herunder ISA 600.

1.3 BEGREBSDEFINITION

Afsnittet omhandler de væsentlige definitioner der bruges i afhandlingen, og der vurderes nødvendige for forståelsen for læseren.

Betydelig komponent: En komponent, som er identificeret finansielt betydelig af koncernrevisor enten fordi komponenten er individuelt finansielt betydelig for koncernen eller på grund af særlige at kan indeholde betydelige risici for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet.

Finansielt information: Dette er de regnskabsmæssige informationer som rapporteres til moderselskabet til brug ved udarbejdelse af koncernregnskab.

Komponent: Et datterselskab/filial hvortil dennes finansielle information indregnes i koncernregnskabet.

Komponentrevisor: Komponentrevisoren er en udpeget revisor som på anmodning fra koncernrevisoren udfører et stykke arbejde vedrørende komponentens finansielle information til den samlede revision.

Komp. daglige ledelse: Det er ledelsen der varetager den daglige ledelse og har ansvaret for udarbejdelse af komponentens finansielle information.

Komp. væsentlighed: Dette er væsentlighedsniveauet for komponenten som er fastsat af koncernopgaveteamet.

Koncern: En koncern har mere end én komponent, og komponenternes finansielle informationer indgår i koncernregnskabet.

Koncernrevision: Revision af koncernregnskabet

Koncernrevisor: Den underskrivende revisor som har ansvaret for koncernrevisionsopgaven, revisionsudførelsen og revisionserklæringen på koncernregnskabet.

Koncernopgaveteam: Det er revisionsteamet som assisterer koncernrevisor med udfører koncernrevisionsopgaven.

Koncernregnskab:	Det regnskab som er udarbejdet med alle komponenter indregnet og præsenteret som værende én enhed.
Koncernledelse:	Dette er den øverste ledelse i koncernen
Koncernkontroller:	Kontroller som er designet og implementeret med henblik på regnskabsrapportering til moderselskab.
Materility:	Engelsk udtryk for væsentlighedsniveau
Revisionsprotokol:	I en revisionsprotokol, beskriver revisor sit revisionsarbejde, samt kommentere årsregnskabet
ISA:	Internationale revisionsstandarder udarbejdes af IFAC
IFAC:	International Federation of Accountants som har til formål, at varetage revisorprofessionens globale interesser.

1.4 METODE

Afsnittet har til formål, at redegøre for hvorledes problemformuleringen for afhandlingen besvares på. Indledningsvist vil der blive givet et overordnet overblik over strukturen i afhandlingen. Herefter vil de anvendte metoder til besvarelsen af problemformuleringen begrundes med udgangspunkt i de videnskabelige teorier til, at begrunde valget af de strategier der anvendes til besvarelse af problemformuleringen.

1.4.1 Opgavestruktur

Dette afsnit har til formål, at give læseren et struktureret overblik over kandidatafhandlingen. Nedenstående figur 1, illustrerer afhandlingens opbygning.



Figur 1 – Oversigt over afhandling
Kilde: Egen tilvirkning

1.4.1.1 Del 1: Indledning

Denne del af afhandlingen er opgavens fundament og beskriver problemstillingen i afhandlingen samt den udarbejdede problemformulering. Der vil i dette afsnit ligeledes blive redegjort for anvendte metoder og de indledende overvejelser omkring besvarelsen af problemformuleringen.

1.4.1.2 Del 3: Koncern og koncernregnskaber

Den teoretiske del af opgaven omfatter en gennemgang af hvad en koncern samt koncernrevision omfatter. Derudover vil ISA 600 blive beskrevet samt suppleret med forfatterens fortolkning af ISA 600, da denne på flere punkter kun fastsætter overordnede retningslinjer.

1.4.1.3 Del 4: Indledende overvejelser

Inden koncernrevisor kan påbegynde en planlægning af koncernrevisionen, skal der gøres nogle indledende overvejelser og vurderinger omkring kunden. Disse indledende overvejelser vil blive belyst i denne del.

1.4.1.4 Del 5: Revisionsplanlægning

Del 5 omhandler og beskriver processen omkring planlægningen samt hvordan koncernrevisor skal planlægge revisionen i forhold til en koncern, herunder hvilke forhold koncernrevisor skal inddrage i henhold til lovgivning og de internationale standarder.

1.4.1.5 Del 6: Revisionsudførelse

Del 6 vil omhandle og beskrive processen efter revisionsplanlægningen, hvorledes koncernrevisor udfører sit arbejde hensigtsmæssigt. De særlige forskelle ved koncernrevision kontra almindelig revision vil blive fremhævet. Afsnittet vil også beskrive kommunikationsprocessen herunder kommunikation med komponentrevisor samt den efterfølgende konsolideringsproces.

1.4.1.6 Del 7: Revisionsafslutning

I denne del vil der blive taget udgangspunkt i den afsluttende fase for koncernrevisionen, hvor det vil blive belyst hvorledes koncernrevisor skal forholde sig til de afsluttende processer ved revisionsafslutningen, herunder rapportering til ledelsen.

1.4.1.7 Del 8: Case-eksempel

Denne del vil omfatte en case eksempel, som bliver opstillet af forfatteren. Casen anvendes til, hvorledes teorien bruges i praksis. Casen vil omhandle revisionsplanlægningen, herunder hvorledes væsentlighedsniveauet beregnes, hvorledes revisorinstrukserne udarbejdes.

1.4.1.8 Del 9: Konklusion

Dette afsnit omhandler som led i afslutning af afhandlingen, en konklusion som besvarer problemformuleringen.

1.4.2 Undersøgelsesstrategi

Dette afsnit har til formål, at belyse analysestrategien som er blevet benyttet i afhandlingen. Der vil hertil blive taget udgangspunkt i det videnskabelige hjul, til beskrivelse af metoden.

1.4.2.1 Analysestrategi

I forbindelse med besvarelse af problemformuleringen vil primært blive gjort brug af kvalitativt datasæt. Dette form for datasæt anvendes, da der tages udgangspunkt i de Internationale standarder.

1.4.2.2 Det videnskabelige hjul

I henhold til det videnskabelige hjul kan der vælges en induktiv- eller deduktiv tilgang⁵. Den induktive tilgang bruges primært, når der indsamles data, hvorefter på baggrund af disse data dannes en ny teori, hvorimod den deduktive tilgang bruges i tilfælde af at teorien allerede er dannet, men at denne sammenholdes med datagrundlaget. I afhandlingen vil der primært blive taget udgangspunkt i den deduktive tilgang til besvarelsen af problemstillingen.

1.4.3 Undersøgelsesdesign

I forbindelse med den deduktive tilgang jf. ovenstående, gøres der i dette afsnit redefor valget af undersøgelsesdesignet.

Et undersøgelsesdesign udgøres af en sammensætning af fremgangsmåder som benyttes til indsamling af data, analyse samt fortolkning af disse data. Undersøgelsesdesignets formål er, at sikre korrekt besvarelse af problemstillingen.

Afhandlingens formål er, at belyse hvilke overvejelser koncernrevisor skal gøre sig samt hvorledes koncernrevisor skal forholde sig til planlægningen og udførelsen af koncernrevisionen. De udarbejdede undersøgelsesspørgsmål vil være normativt, hvor der ved brug af en problemløsende tilgang findes en afklaring hertil⁶.

Afhandlingen er vurderet værende et dynamisk studie, da der igennem afhandlingen vil blive gjort rede for de handlinger, der skal gennemføres af koncernrevisoren, som skal være i overensstemmelse med bl.a. lovgivningen samt andre former for reguleringer. Der er ligeledes tale om et efterstudie, som betyder, at det er konkrete hændelser som studeres yderligere, efter de er indtruffet⁷. De internationale standarder, hermed ISA 600 vil være udgangspunkt for afhandlingen,

⁵ Valg der skabet viden, s. 105

⁶ Andersen Ib, Den skinbarlige virkelighed, s. 27

⁷ Andersen Ib, Den skinbarlige virkelighed, s. 116

da der med udgangspunkt i disse standarder drages konklusioner på hvorledes koncernrevisor følger retningslinjerne jf. ISA 600.

1.4.4 Undersøgelsesmetode

Dette afsnits formål er, at beskrive de konkrete data indsamlingsmetoder der ligger til grund for afhandlingen.

1.4.4.1 Dataindsamling

I forbindelse med dataindsamling findes der to former for data, de primære data (field-research) og sekundær data (desk-research).

En field-research går ud på at man selv skaffer datasættet til sit eget formål bl.a. igennem interviews og spørgeskemaer, og fordelene ved denne form for datasæt er, at de er mere valide. Ulempen ved primære data er, at denne indsamlingsmetode er meget tidskrævende og omkostningsfuld i forhold til desk-research. Ved desk-research tages der udgangspunkt i data, som allerede er eksisterende hvilket vil sige, at disse er udarbejdet af andre til deres formål. Det positive ved denne indsamlingsmetode er, at disse er nemmere at fremskaffe og metoden billigere og mindre tidkrævende. Denne indsamlingsmetode kan have en indvirkning på validiteten.

Der vil i afhandlingen primært blive taget udgangspunkt i sekundære kvalitative data, dette omfatter bl.a. forskellige artikler omkring tilsynskontrol, de internationale revisionsstandard og faglitteratur omkring koncernrevision. Der vil gjort brug af primære data i forbindelse med udarbejdes af bilag til revisorinstruks, hvor forfatteren har gjort brug af egen erfaring.

1.4.4.2 Kildekritik

I afhandlingen er der primært anvendt litteratur i form af lovgivningen samt de internationale revisionsstandarder. Pålideligheden for disse kilder vurderes værende højt, da det er endelige kilder, som ikke ændres uden videre, og disse er anerkendte kilder indenfor revisionsbranchen. Der vil yderligere også blive gjort brug af yderligere kilder, som artikler skrevet af eksperter indenfor revisionsbranchen, som vurderes værende mindre pålidelige, da de enkelte forfattere kan have subjektiv tilgang til artiklen.

2 KONCERN OG KONCERNREGNSKAB

Formålet med dette afsnit er at klarlægge hvad en koncern er og hvad koncernregnskabs formål er samt kravene herfor.

2.1 HVAD ER EN KONCERN OG HVILKE FORMÅL HAR ET KONCERNREGNSKAB

Det er vigtigt for at kunne planlægge en koncernrevision, at have den fornødne viden og forståelse for hvad en koncern og et koncernregnskab indebærer.

En koncern består af flere selskaber som kan ses som en samlet enhed, med andre ord er det en økonomisk sammenslutning af juridisk selvstændige selskaber⁸. Der er tale om et koncernforhold, når et moderselskab har kontrol (bestemmende indflydelse). Kontrol i et datterselskab opnås ved, at moderselskabet ejer kapitalandele som giver stemmemajoriteten i datterselskabet⁹.

Der kan være flere forskellige motiver til, at der dannes koncerner, men i fleste tilfælde er det grundet dei økonomiske og konkurrencemæssige forhold.

Det skal pointeres, at der er forskel på den regnskabs- og revisionsmæssige aspekt. I Regnskabsmæssig henseende er en koncern som ovenfor beskrevet en økonomisk sammenslutning, mens det i revisionsmæssig henseende er anderledes. Revisionsmæssigt er en koncern defineret således *"alle de komponenter, hvis finansielle information er medtaget i koncernregnskabet"*¹⁰. Foruden datterselskaber kan eventuelle filialer som juridisk set ikke er selvstændige medtages i koncernen som komponent, såfremt denne varetager økonomien selv. Det er derfor vigtigt som koncernrevisor, at identificere koncernen og danne sig et overblik over koncernens struktur.

Selskaberne i en koncern udarbejder deres egne regnskaber, men i tilfælde kræves det at der udarbejdes et koncernregnskab udover selskabernes egne regnskaber. I selskabernes egne regnskaber, skal selskabet jf. årsregnskabsloven særskilt specificere de regnskabsposter som har tilknytning til de andre koncernselskaber. Disse regnskabsposter er kapitalandele, tilgodehavender

⁸ Introduktion til koncernregnskab s. 11

⁹ Introduktion til koncernregnskab s. 9

¹⁰ ISA 600

og gæld til tilknyttede selskaber, hvortil der skal noteoplyses navn på tilknyttede selskaber med deres respektive egenkapital og resultat jf. Årsregnskabsloven § 71¹¹.

Et koncernregnskab giver den information, som ikke fremgår af de andre selskabers regnskab. Koncernregnskabet, er et regnskab som udarbejdes og præsenteres således, at alle selskaber anses som værende en samlet enhed¹². I forbindelse med udarbejdelse af et koncernregnskab sammenfatter man oplysninger fra de respektive regnskaber for hver komponent i koncernen. Dette gøres ved, at eliminere interne transaktioner som køb, salg samt gæld og tilgodehavender imellem koncernforbundne selskaber således, at koncernregnskabet ikke kunstig oppustes, men viser det reelle resultat. Jf. årsregnskabsloven er der principper koncernregnskabet skal udarbejdes ud fra, og principperne er ensartet regnskabspraksis, sammenlægning af ensartede poster og eliminering af interne transaktioner.

2.1.1.1 Ensartet regnskabspraksis – Årsregnskabsloven § 119

I forbindelse med udarbejdelse af et koncernregnskab som skal give et retvisende billede af koncernens finansielle situation er det jf. årsregnskabsloven § 119, stk. 2 vigtigt at datterselskabernes balance (aktiver og passiver) måles samt indregnes med samme regnskabspraksis som moderselskabet. I tilfælde af at datterselskaberne ikke har gjort brug af samme regnskabspraksis som moderselskabet i årsregnskabet, er man nødsaget til at udarbejde de dele der indregnes i koncernregnskabet på nyt med samme regnskabspraksis.

2.1.1.2 Sammenlægning af ensartede poster – Årsregnskabsloven § 117

Ved udarbejdelse af koncernregnskabet konsoliderer man selskabernes årsregnskaber. Konsolideringen sker ved, at man sammendrager selskabernes årsregnskaber og sammenlægger ensartede indtægter, omkostninger samt aktiver og passiver. Derefter foretages de sidste tilpasninger således, at koncernregnskabet fremtår som et regnskab for et selskab. Dette kan omfatte reklassificering af regnskabsposter da de nødvendigvis ikke klassificeres på samme måde i datterselskabet og koncernselskabet.

2.1.1.3 Interne transaktioner elimineres – Årsregnskabsloven § 120

I forlængelse af ovenstående skal der elimineres for interne transaktioner for at undgå, at posterne bliver dobbeltbogført og koncernregnskabet (nettoresultatet) dermed kunstigt oppustes. Dette er

¹¹ Introduktion til koncernregnskab s. 20

¹² Årsregnskabsloven § 115

medvirkende til at koncernregnskabet bliver retvisende og præsenterer koncernens transaktioner korrekt ud af til.

Eliminering af interne transaktioner kan opdeles således jf. Årsregnskabsloven § 120:

- Interne tilgodehavender og forpligtelser
- Interne indtægter og omkostninger
- Interne gevinster og tab

Interne tilgodehavender og forpligtelser mellem koncernvirksomhederne elimineres således, at balancen udelukkende består af eksterne transaktioner. Interne indtægter og udgifter elimineres ligeledes, for undgåelse af kunstig oppustning af regnskabsposter i resultatopgørelsen i koncernregnskabet. Typiske indtægter og omkostninger internt mellem koncernselskaber er køb og salg af varer, management fees, husleje mm. Interne gevinster/tab opstår som når koncernselskaber indbyrdes sælger/køber aktiver til hinanden, hvorfor evt. gevinst og/eller tab hertil vil have resultateffekt i resultatopgørelsen.

2.2 HVORNÅR AFLÆGGES DER KONCERNREGNSKAB

Som udgangspunkt er alle moderselskaber som er omfattet årsregnskabsloven § 3, stk. 1 forpligtet til, at de udarbejder og aflægger et koncernregnskab. Udarbejdelse samt aflæggelse af koncernregnskabet kan dog undlades hvis et af følgende, gør sig gældende.

- a. Der er tale om en mindre koncern – Årsregnskabsloven § 110
- b. Der er tale om en underkoncern – Årsregnskabsloven § 112
- c. Selskaber udelades af konsolideringen – Årsregnskabsloven § 114
- d. Der er tale om en erhvervsdrivende fond – Årsregnskabsloven § 111

2.2.1.1 Ad a) Der er tale om en mindre koncern

Moderselskabet kan undlade, at udarbejde et koncernregnskab jf. årsregnskabsloven § 109, hvis følgende regnskabsposter sammenlagt ikke overskrider de fastsatte beløb¹³:

1. En balance sum på 44 mio. kr.
2. En Nettoomsætning på 89. mio. kr.
3. Et gennemsnitligt antal fuldtidsbeskæftigede ansatte på 50 i løbet af regnskabsåret.

¹³ Årsregnskabsloven § 110

Udarbejdelsen af koncernregnskabet kan undlades såfremt to af de tre ovenstående betingelser ikke overskrides. Selskaber der ligger under disse beløb, klassificeres som klasse B virksomheder jf. årsregnskabsloven, og overstiges beløbene klassificeres det som Klasse C virksomheder og dermed forpligtet til, at udarbejde koncernregnskab.

2.2.1.2 Ad b) Der er tale om en underkoncern

En anden årsag, hvor selskabet fritages for, at udarbejde en koncernregnskab er jf. årsregnskabsloven § 112, hvis moderselskabet er datterselskab i et andet moderselskab, der henfører lovgivningen i et EU/EØS land, og at:¹⁴

- a) Det højere moderselskab skal besidde mindst 90 procent af kapitalandelene i moderselskabet nedenfor samt skal minoritetsdeltagerne over for denne modervirksomheds øverste ledelse godkende, at der ikke aflægges et koncernregnskab
- b) Det højere moderselskab skal besidde mindre end 90 procent af kapitalandelene i moderselskabet nedenfor og den øverste ledelse for dette moderselskab ikke har senest 6 måneder inden regnskabsårets afslutning fra minoritetsdeltagere (ejer mindst 10 %), modtaget et krav om aflæggelse af et koncernregnskab
- c) Det højere moderselskab udarbejder og aflægger et koncernregnskab opfyldende den gældende lovgivning hvor moderselskabet er beliggende samt, at koncernregnskabet er revideret af autoriserede under samme lovgivning.

Dette er ikke ensbetydende med, at hvis det højere moderselskab ikke henfører under lovgivningen fra EU/EØS land, at der skal udarbejdes et koncernregnskab. Der er jf. årsregnskabsloven § 112 stk. 2 mulighed for, at fravige udarbejdelse af koncernregnskab med følgende betingelser opfyldt:

- a) Det underliggende moderselskabs øverste ledelse må ikke have modtaget krav om aflæggelse af koncernregnskab af minoritetsdeltagere senest seks måneder inden regnskabsårets afslutning.

¹⁴ Årsregnskabsloven § 112

- b) Det højere moderselskab udarbejder et koncernregnskab i overensstemmelse med direktivet 2013/34/EU, eller med regler der er ligeværdige med medreglerne for konsoliderede årsregnskaber samt, at koncernregnskaber er revideret af personer som er autoriseret under samme lovgivning.

Der kræves ligeledes i sammenhold med ovenstående, at:

- Det underliggende moderselskab og dennes underliggende datterselskab indregnet ved fuld konsolidering af koncernregnskaber for det øverste moderselskab.
- Det underliggende moderselskab i eget årsregnskab oplyser, at det i henhold til lovgivningen er udeladt, at udarbejde sit eget koncernregnskab og i den forbindelse oplyser navn, hjemsted og registreringsnummer for det højere moderselskab.
- Det underliggende moderselskab sammen med sin egen årsrapport indsender det udarbejdede koncernregnskab og ledelsesberetning samt andre oplysninger der kræves.

2.2.1.3 Ad c) Selskaber udelades af konsolideringen

Koncernregnskabet skal som udgangspunkt omfatte alle selskaber, men årsregnskabslovens § 114, giver mulighed for, at undlade datterselskaber, hvis der er:

1. Særlige omstændigheder som gør, at moderselskabet begrænses i udøvelse af sin indflydelse på dattervirksomheden.
2. Særlige omstændigheder som gør, at de nødvendige oplysninger for datterselskabet ikke kan indhentes inden rimelig frist eller uden uforholdsmæssige store omkostninger.
3. Moderselskabet udelukkende har kapitalandele i dattervirksomheden med henblik på efterfølgende salg.
4. Moderselskabet er en erhvervsfond som, i en begrænset omfang udøver erhvervsaktivitet, og ikke har tilgodehavender eller stillet sikkerhed for nogen af dattervirksomhederne.

2.2.1.4 Ad d) Der er tale om en erhvervsdrivende fond

Et moderselskab som er en erhvervsdrivende fond kan undlade at udarbejde et koncernregnskab jf. årsregnskabsloven § 111 stk. 1, hvis moderselskabet kun har ét datterselskab, og i begrænset omfang udøver erhvervsaktiviteter og ikke har tilgodehavender eller stillet sikkerhed for nogen af dattervirksomhederne. Har moderselskabet flere dattervirksomheder er der yderligere betingelser som skal være gældende for at undlade udarbejdelsen af koncernregnskabet. Disse vil ikke blive gennemgået yderligere i afhandlingen.

Som udgangspunkt skal alle moderselskaber udarbejde et koncernregnskab, men kan fritages for udarbejdelsen, hvis disse er omfattet og opfylder betingelser for undladelse jf. gennemgangen ovenfor.

3 INDLEDENDE OVERVEJELSER INDEN PLANLÆGNING AF KONCERNREVISION

Dette afsnit har til formål, at belyse indledende vurderinger og overvejelser koncernrevisor skal gøre sig, inden accept af en klient og den forestående revisionsopgave. Disse indledende handlinger er med til at fastlægge, om koncernrevisor kan udføre revisionen i overensstemmelse med bl.a. revisorloven og de internationale revisionsstandards, herunder ISA 600 som specifikt er udarbejdet med henblik på, at fastsætte rammer for en koncernrevision. ISA 600 blev introduceret samt vedtaget for regnskaber som blev udarbejdet fra 15. december 2009, og har erstattet den tidligere RS 600 som kun omhandler omkring anvendelsen af en anden revisors arbejde, hvorimod ISA 600 er bredere og dækker hele revisionsprocessen. Koncernrevision planlægges i lighed med andre revisioner efter ISA 300¹⁵, dog med flere handlinger og overvejelser jf. ISA 600.

De indledende overvejelser kan opdeles således:

- Overblik over koncernen
- Opgaveaccept
- Ansvarsfordeling
- Aftalebrev

Inden revisionsplanlægningen påbegyndes, skal koncernrevisor udføre og tage stilling til ovenstående punkter. Inden de ovenstående punkter uddybes, forudsætter det at kunden er

¹⁵ ISA 300 omhandler planlægning af ordinære revisioner

accepteres af koncernrevisor. Krav for kundeaccept vil ikke blive gennemgået i afhandlingen, det forudsættes, at kunden er accepteret for den videre analyse.

3.1 OVERBLIK OVER KONCERNEN

Inden en opgave accepteres, skal koncernrevisor gøre sig overvejelser om, hvorvidt en opgave bør accepteres eller afvises. Dette kræver først og fremmest, at koncernrevisor har kendskab til koncernen som helhed, da det er koncernrevisor som den underskrivende der har ansvaret for styringen, tilsynet og udførelse af koncernregnskabet, herunder revisionspåtegningen af koncernregnskabet jf. ISA 600:

”styringen, tilsynet med koncernrevisionsopgaven i overensstemmelse med standarder og krav, samt ansvaret for at den afgivne erklæring er passende efter omstændighederne”¹⁶

For revisionsplanlægningen kan udarbejdes hensigtsmæssigt kræver det, at koncernrevisor har overblik over alle de underliggende komponenter, der skal medtages da dette sætter rammerne for revisionsplanlægningen. Dette betyder, at koncernrevisor skal forstå koncernen struktur og herefter tage stilling til antallet af underliggende komponenter i koncernen, komponenternes geografiske placering, hvem der forestår ledelsen i komponenten og hvilke hovedaktiviteter der i komponenterne.

Det er forfatterens opfattelse, at koncernrevisor allerede kan gøre sig tanker om hvorvidt der i henhold til de underliggende komponenter indtræder forhold som kan give udfordringer i forbindelse med revisionsudførelsen og hvorledes disse kan håndteres. Dette kan eksempelvis være, at en komponent ligger i Brasilien som derved skaber nogle barrierer for koncernrevisoren i form af kulturel forståelse, herunder de sproglige udfordringer og ikke mindst øget rejseaktivitet. Dette vil yderligere medvirke til, at revisionen ikke kan udføres økonomisk forsvarligt, hvorfor koncernrevisor kan anvende en komponentrevisor. Anvendelse af komponentrevisor bliver præciseret i afsnit 4.6.

¹⁶ ISA 600.11

3.2 ACCEPT AF OPGAVEN

Koncernrevisor skal efter forståelse af koncernen tage stilling til, om revisionsopgaven skal accepteres og i den forbindelse skal koncernrevisor vurdere hvorvidt koncernrevisor/koncernrevisionsteamet ved den givne opgave opfylder følgende forhold:

- Uafhængighed
- Ressourcer
- Kompetencer

De ovenstående forhold skal vurderes ved hver opgave som påtages af koncernrevisor.

3.2.1.1 *Uafhængighed*

Koncernrevisor som afgiver revisionspåtegningen på koncernregnskabet, herunder udtaler sig omkring ledelsesberetningen i henhold til årsregnskabsloven, skal være uafhængig af det selskab (koncern), og må derfor ikke involvere sig i selskabet beslutningstagen. Uafhængighed styrker revisors evne til at handle med integritet og være objektiv samt styrker regnskabets troværdighed. Koncernrevisor skal om muligt undgå omstændigheder vedrørende forhold som kan sætte spørgsmålstegn ved revisorens uafhængighed.

3.2.1.2 *Ressourcer*

Koncernrevisor skal vurderer, hvorvidt revisionselskabet har tilstrækkelige ressourcer til at fuldføre opgaven. Vurdering af ressourcer omfatter, om selskabet har de rette medarbejdere samt den rette kapacitet, herunder medarbejdere nok til at varetage opgaven i den givne periode.

3.2.1.3 *Kompetencer*

I forbindelse med opgavens accept skal der vurderes hvorvidt koncernrevisor/koncernopgaveteamet har kompetencerne til at udfører opgaven. Opgavens herunder virksomhedens omfang er med til, at afgøre om koncernrevisoren/koncernopgaveteamet har de rette kompetencer til at fuldføre revisionsopgaven samt udføre revision og foretage supervision på komponentrevisors arbejde. Ved vurdering af kompetencer skal forhold som virksomhedens størrelse, art og kompleksitet samt selskabet aktivitet og eventuel særlovgivning tages i betragtning. Jo større opgaven og omfattende opgaven er, desto flere kompetencer, herunder erfaringer med typen af pågældende opgaver kræver det. Eksempelvis kan koncernrevisor som har lidt erfaring indenfor shippingbranchen blive tilbudt en opgave hos en mindre national shippingkoncern, som koncernrevisor på baggrund af sin erfaring kan acceptere. Er der i stedet tale

om en større international koncern, bør koncernrevisor overveje om den minimale erfaring og viden er tilstrækkeligt for at acceptere opgaven.

Koncernrevisor kan i tilfælde af, at der mangler specialviden omkring et område i koncernopgaveteamet vælge at gøre brug af en ekspert på området¹⁷, og på denne måde acceptere opgaven.

Vurdering af komponentrevisors kompetencer bliver gennemgået i afsnit 4.6.

3.2.1.4 *Opnåelse af revisionsbevis*

Da koncernrevisoren har det fulde ansvar, skal koncernrevisor vurdere om det vil være muligt at fremskaffe tilstrækkeligt samt egnet revisionsbevis. Opnåelse af revisionsbevis kan være vanskeligt ved koncernrevisioner, da der oftest er involveret udenlandske komponentrevisorer hvilket betyder, at koncernrevisor er afhængig af, at de involverede komponentrevisorer udfører deres arbejde tilstrækkeligt. Derfor skal koncernrevisor vurdere, hvorvidt det vil være muligt at fremskaffe tilstrækkeligt samt egnet revisionsbevis, især i tilfælde ved anvendelse af komponentrevisor¹⁸.

Vurderes det, at der ikke kan fremskaffes tilstrækkeligt samt egnet revisionsbevis af komponentrevisor skal der enten vælges en anden komponentrevisor ellers skal koncernopgaveteamet selv udføre revisionshandlingerne. Vurderes det i forbindelse med opgaven, at der ikke kan fremskaffes tilstrækkeligt eller egnet revisionsbevis i det hele taget, skal opgaven ikke accepteres af koncernrevisor.

Der vil senere i afhandlingen blive diskuteret, hvad koncernrevisor skal gøre i forbindelse med hvis der ikke opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis under udførelsen.

¹⁷ Bøgg og Kiertzner, 2007, s. 22

¹⁸ ISA 600.12

3.3 AFTALEBREV

Afslutningsvis på de indledende overvejelser, altså ved accept af revisionsopgaven skal der udfærdiges et aftalebrev. Aftalebrevet er kontraktgrundlaget for den givne opgave som koncernrevisoren udfører for kunden, og omfatter således de væsentligste betingelser samt forudsætninger for udførelsen af opgaven, herunder ansvarsfordelingen mellem ledelsen og koncernrevisor. I henhold til ISA 210 skal aftalebrevet omfatte formålet og omfanget med revisionen af koncernregnskabet, ledelsens ansvar, revisors ansvar, herunder forudsætninger og rapportering¹⁹.

Nr.	Overskrift	Indhold
1	Revisionens mål og omfang	Målet samt omfanget af revisionen beskrives. De bestanddele der skal revideres omtales, samt hvilke år som revideret.
2	Revisors ansvar	Revisor anføres sit ansvar, herunder hvilke revisionsstandarder (ISA'er) der anvendes samt beskriver de iboende risici der er forbundet
3	Ledelsens ansvar	Det anføres, hvilke ansvar ledelsen har, herunder at det er ledelsen som er ansvarlige for udarbejdelse af regnskabet i overensstemmelse med den relevante begrebsramme og lovgivning
4	Regnskabsmæssig begrebsramme	Den relevante begrebsramme for regnskabet (årsregnskabsloven, IFRS m.v.)
5	Forudsætninger	Omfatter de forudsætninger koncernrevisor aftaler med ledelsen, f.eks.: 1. Assistance fra kunde (rykning af bekræftelser, som modparten skal sende direkte til revisor. 2. Kvalitet af de fremsendte materiale. 3. Tidsfrister for levering af materiale
6	Rapportering	Hvorledes der rapporteres til den øverste ledelse, om dette er i form af revisionsprotokollat, management letter eller anden for rapportering
7	Honorar og team-samsætning	Honorarforhold omkring opgaven. Ved revisionsopgaver er denne typisk fast, og efter medgået til i andre rådgivningsopgaver
8	Rådgivnings-/andre opgaver	Aftalebrevet præciserer opgaven/erne, hvor forhold vedrørende revision og andre ydelser beskrives

Tabel 1 – Aftalebrevet indhold
Kilde: Revision i praksis – s. 83

De ovenfor nævnte punkter er generelle og gældende for alle revisionsopgaver, herunder koncernrevision. Der kan medtages flere elementer i aftalebrevet om nødvendigt, hvor revisor eventuelt kan uddybe lovgivningen, omfanget af revisionen, de etiske regler eller andre specifikke forhold²⁰.

¹⁹ ISA 210 afsnit 10

²⁰ ISA 210, afsnit A23

Ved udarbejdelse af aftalebrev i forbindelse med koncernrevision, kan koncernrevisor foruden de generelle krav, inddrage forhold vedrørende anvendelse af komponentrevisor i aftalebrevet. Forhold der bør medtages kan være som følgende²¹:

- Kommunikation mellem koncernrevisoren og komponentrevisor bør medtages og være uindskrænket, i det omfang det er muligt som følge af lov eller øvrig regulering.
- Væsentlig kommunikation mellem komponentrevisorer, den daglige- samt den øverste ledelse samt betydelige mangler i intern kontrol kommunikeres til koncernrevisoren.
- At koncernrevisoren om nødvendighed skal have adgang til:
 - o Oplysninger omkring komponenten, den daglige- og den øverste ledelse, herunder revisionsdokumentation.
 - o At udfører handlinger eller anmode komponentrevisoren om, at udføre handlinger.

De ovenstående punkter bør indarbejdes i aftalebrevet således, at koncernrevisor opnår de nødvendige rammer til, at håndtere, administrere og udfører revisionen af koncernregnskabet. Rammerne er med til sikre, at revisionsprocessen, herunder udførelsen bliver mere effektivt samt, at risikoen for utilstrækkeligt og uegnet revisionsbevis reduceres idet, at koncernrevisor/koncernopgavetemaet kan involverer sig i større grad. Rammerne i aftalebrevet sikre til dels også, at evt. konflikter i revisionsprocessen undgås med ledelsen.

3.3.1.1 Revisionshonorar

I forbindelse med udarbejdelsen af aftalebrevet skal der ligeledes tages stilling til honoraret. Honoraret kan i denne forbindelse enten aftales lokalt eller centralt, dette afhænger af hvorledes aftalen indgås på centralt- eller lokalt plan af koncernledelsen. Indgås aftalen centralt udarbejdes det ét koncernaftalebrev for alle selskaber i koncernen og dermed er det moderselskabets ledelse, der på vegne af komponenternes ledelse acceptere honoraret samt betingelserne. I sådanne tilfælde bør koncernrevisor fremsende enten hele eller dele af aftalebrevet til komponentrevisorerne således de er informeret omkring de indgåede betingelser og honorar. Oftest vil honorar og forudsætninger være drøftet mellem koncernrevisor og komponentrevisor førend der endeligt indgås en aftale²². Dette sikre, at der ikke indgås en aftale der ikke er rimelig og acceptabel set fra komponentrevisors perspektiv. Honoraret kan også forhandles lokalt, hvorfor

²¹ ISA 600.A20

²² Revision i praksis – Planlægning, udførelse, konklusion - s. 463

den enkelte komponentrevisor indgår en lokal revisionsaftale og dermed udarbejder et særskilt aftalebrev på lokalt plan. Det lokalt aftalte honorar kan kommunikeres til koncernrevisor ud fra en informationsbetragtning²³.

Der kan ud fra komponentrevisors perspektiv forekomme udfordringer med at få et rimeligt honorar for den ydelse der udføres, hvis honoraret aftales centralt. Årsagen hertil er, at komponentrevisor ikke selv har mulighed for at forhandle, men at honoraret forhandles på koncernniveau igennem koncernrevisor. Som følge af den store konkurrence bliver der oftest skåret ned på den samlede honorar for opgaven, hvilket betyder at komponentrevisoren får udstukket et honorar af koncernrevisoren som kan være under, hvad der er rimeligt at modtage for ydelsen. Komponentrevisor kan dog afslå opgaven i tilfælde af, at honoraret for opgaven ikke er rimeligt.

Det er essentielt for revisionsopgaven, at man får afstemt samt fastsat rammerne for revisionsopgaven i aftalebrevet, og det anbefales, at der som udgangspunkt foreligger et aftalebrev i underskrevet stand inden væsentlige dele af opgaven påbegyndes²⁴.

3.4 DELKONKLUSION

Ved gennemgang af de indledende overvejelser ovenfor, er det blevet fastlagt hvilke overvejelser koncernrevisor som udgangspunkt skal gøre sig inden påbegyndelse af revisionsplanlægningen. Det er en forudsætning, at koncernrevisor er uafhængig af koncernen, samt har vurderet sine kompetencer før opgaven kan acceptere, og revisionsarbejdet vedrørende de indledende overvejelser kan påbegyndes.

Det anbefales ikke, at koncernrevisor påbegynder revisionsplanlægningen før der er forventningsafstemt igennem et aftalebrev og modtaget i underskrevet stand. Inden aftalebrevet kan udarbejdes, skal koncernrevisor danne sig et overblik over koncernen, herunder alle de underliggende komponenter til moderselskabet. I forhold til underliggende komponenter, skal koncernrevisor vurdere om der er forhold som medfører, at koncernopgaveteamet ikke har selv kan udførerevisionsarbejdet og dermed skal anvende en komponentrevisor, som kan udføre arbejde på vegne af koncernrevisoren. Forhold som gør, at det er optimalt at bruge en

²³ Revision i praksis – Planlægning, udførelse, konklusion - s. 464

²⁴ Revision i praksis – Planlægning, udførelse, konklusion - s. 82

komponentrevisor kan være komponenterne geografiske beliggenhed samt lovgivningen som komponentens regnskab udarbejdes efter er forskellig fra moderselskabets.

Koncernrevisor kan i forbindelse med de indledende overvejelser og opgaveaccept også vurdere, hvorvidt der kan fremskaffes tilstrækkeligt samt egnet revisionsbevis for revisionskonklusionen, herunder af komponentrevisorerne. Vurderes det i forbindelse med opgaven, at der ikke kan fremskaffes tilstrækkeligt eller egnet revisionsbevis i det hele taget, skal opgaven ikke accepteres af koncernrevisor.

Ansvarsfordeling og opgaveaccept sker implicit igennem udarbejdelsen af aftalebrevet, hvori alle forhold vedrørende forventning til opgaven herunder revisionen omtales. Forventningerne afstemmes med den øverste ledelse, således der senere i revisionsprocessen ikke opstår kløfter vedrørende forhold omkring opgaven. Dette kan være forhold omkring forskellige deadlines til bl.a. fremsendelse af materiale til revision, herunder kvalitet af materialet og fremsendelse af udkast af regnskabet. Kommunikation imellem den øverste ledelse, koncernrevisor og komponentrevisor bør ligeledes omtales, samt komponentrevisors rolle i forbindelse med revisionen defineres og klarlægges da dette er med til sikre, at koncernrevisor får fastsat rammerne til for udførelsen af koncernrevisionen.

4 REVISIONSPLANLÆGNING OG RISIKOVURDERINGSHANDLINGER

Afsnittet har til formål, at belyse hvad en revisionsplanlægning omfatter, og hvorledes koncernrevisor udarbejder revisionsplanlægningen for koncernregnskabet. Afsnittet vil omhandle de områder som forståelse af koncernen samt dennes omgivelser, herunder overvejelser omkring koncernens afhængighed af IT, besvigelsesrisikofaktorer og konsolideringsprocessen. Yderligere vil, hvorledes koncernrevisor identificerer betydelige komponenter, inddrager komponentrevisor og fastsætter væsentlighedsniveauet blive omtalt.

4.1 REVISIONSPLANLÆGNING

I lighed med en almindelig revision, skal koncernopgaveteamet udarbejde og fastlægge en revisionsstrategi samt en koncernrevisionsplan for opgaven i overensstemmelse med ISA 300. Koncernrevisor skal herefter gennemgå den udarbejdede strategi og plan.²⁵

Revisionsplanlægningen skal udarbejdes så hensigtsmæssigt som muligt, da dette gavner revisionen ved udførelsen og gør det lettere at koordinere revisionshandlinger med komponentrevisor i forhold til de betydelige komponenter. I forbindelse med koordinering af handlinger med komponentrevisor er det praktisk, at få inddraget komponentrevisoren så tidligst som muligt, for at kunne planlægge og udføre revisionen hensigtsmæssigt.

Revisionsplanlægning er et godt værktøj for, at sikre koncernrevisors opmærksomhed på de væsentlige revisionsområder samt med at organisere og lede opgaven på bedstevis, således denne bliver udført så effektivt og økonomisk hensigtsmæssigt som muligt²⁶. Revisionsplanlægning er en proces som under udførelsen, kan om nødvendighed ændres eller tilpasses i takt med nyt viden fremkommer som følge af omstændigheder eller revisionsbevis under udførelsen. Før der kan udarbejdes en hensigtsmæssig revisionsstrategi og revisionsplan er det oplagt, at have forståelse for koncernen samt dennes komponenter og omgivelser.

Revisionsplanlægningen bør starte med overvejelser omkring koncernens afhængighed af IT og eller besvigelsesovervejelser, da dette danner grundlaget som der herefter kan bygges videre op på parallelt med koncernrevisor opbygger sin kendskab og forståelse for koncernen.

²⁵ ISA 600.15

²⁶ ISA 300.2

4.1.1.1 Overvejelser omkring afhængighed af IT

I forbindelse med de indledende overvejelser skal koncernens brug samt afhængighed af IT vurderes i lighed med ordinære revisioner, da dette har betydning for revisionsplanlægning, herunder revisionsstrategien. Afhængighed af IT, kan overordnet inddeles i *omfang*²⁷, *kompleksitet*²⁸ og *forretningsmæssig betydning*²⁹.

De ovenstående begreber har indvirkning på koncernopgaveteamets udarbejdelse af revisionsstrategi, da dette har betydning for om der skal vælges IT-revision eller substansrevision på de respektive revisionsområder. Dette afhænger ligeledes af hvor stor selskabet og selskabets drift er, det kan normalt udtrykkes at jo større transaktioner, og jo større grad af ensartethed i transaktionerne desto større behov for, at selskabet har effektive it-systemer, hvorfor der i disse tilfælde er behov for, at revisionen i høj grad baseres på IT-revision. Et godt eksempel her kan være teleselskaber, hvor der er tale om mange transaktioner, hvortil størstedelen er ensartede hvorfor det ved revision af disse typer selskaber ikke er effektivt, at revidere med udgangspunkt i substansrevision³⁰. Derfor er det vigtigt, at have velfungerende og effektive IT-systemer således udførelsen af revisionen kan baseres på IT-revision. Hvorefter konklusionen heraf kan rapporteres til koncernrevisor til brug ved vurdering af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

4.1.1.2 Besvigelsovervejelser

Koncernopgaveteamet skal ligeledes igennem drøftelser med den daglige- samt den øverste ledelse vurdere risikoen for besvigelser i koncernen, herunder de betydelige komponenter samt hvorledes den daglige ledelse afdækker risikoen hertil.

Nøglemedarbejdere på revisionsteamet skal drøfte risikoen for væsentlig fejlinformation i regnskabet som følge af besvigelser. I tilfælde hvor der er tale om koncernrevision inkluderer disse drøftelser ligeledes komponentrevisorerne for de betydelige komponenter. Koncernrevisor vurderer ligeledes hvorvidt yderligere komponentrevisorer skal inddrages i disse drøftelser på baggrund af deres tidligere års kendskab til koncernen³¹, og vurderingen kan baseres omkring:

²⁷ **Omfang:** Dette beskriver hvor stort et omfanget af anvendelsen af IT i virksomheden.

²⁸ **Kompleksitet:** Hvorvidt, de anvendte systemer er komplekse eller om der er tale om simple standard systemer. Kompleksitet kan også forbindes med om der er flere bogførings- eller rapporteringssystemer der arbejder på tværs af hinanden.

²⁹ **Forretningsmæssig betydning:** Hvordan har IT indvirkning på selskabets drift, kan selskabet fortsat drives i en periode uden IT eller vil selskabet drift gå i stå uden IT?

³⁰ Steenstrup, ISA 600 – s. 21

³¹ ISA 600 A28

- Typen af opgave, som koncernrevisoren har anmodet komponentrevisoren om at udføre
- Koncernopgaveteamets forståelse og erfaring med komponentrevisor og komponenten

Drøftelserne giver mulighed for vidensdeling omkring tidligere års erfaringer, samt andre elementer omkring revisionen, koncernen og komponenterne. Et par eksempler kan nævnes³²:

- Dele viden om komponenter og disse komponents omgivelser, herunder koncernkontroller.
- Udveksle information om komponenterne eller koncernens forretningsrisici
- Dele information, som kan indikere manglende overholdelse af nationale love, eller øvrige reguleringer.
- Overvejelser omkring risikoen for at den daglige koncernledelse eller komponentledelser tilsidesætter kontroller. Der kan ligeledes overvejes om der er faktorer der giver ledelsen incitament til at begå besvigelser.

Koncernrevisorteamet kan igennem disse forespørgsler og drøftelser få indblik i de forskellige processer både på koncern- og komponentniveau. Herefter kan revisionsstrategien tilpasses hertil.

4.2 KENDSKAB OG FORSTÅELSE AF KONCERNEN

Koncernrevisor skal som nævnt i tidligere afsnit have klar overblik og forståelse for koncernen og dennes omgivelser i overensstemmelse med ISA 315 i lighed med ordinære revisioner. I forhold til ordinære revisioner skal koncernrevisor udbygge sin forståelse for koncernen samt dennes omgivelser, herunder de underliggende komponenter og deres omgivelser. Dette kan f.eks. omfatte forståelse af branchen/erne de underliggende komponenter opererer i da der kan være specifikke risici³³ som skal tages i betragtning. Der kan ligeledes overvejes om der er juridiske eller lovmæssige forhold som skal inddrages i den samlede risikovurdering. Koncernopgaveteamet skal endvidere være opmærksom på arten af koncernen, dennes struktur og kompleksitet samt ejerforhold og ledelsesstruktur³⁴. For at opnå den omtalte forståelse for koncernen, kan koncernrevisor indhente koncerndiagram, som viser ejerstrukturen, herunder typen af ejerskab (datterselskab, associeret virksomhed eller joint venture) koncernen omfatter. Den indhentede

³² ISA 600 A29

³³ *Eksempel: Ved en entreprise selskab, vil der oftest være forbundet betydelige skøn over indtægter og omkostninger.*

³⁴ ISA 600.17b

koncerndiagram samt kendskab til komponenterne og deres omgivelser kombineret med drøftelser med koncernledelsen bør være tilstrækkeligt for, at koncernrevisor kan vurdere og identificere betydelige komponenter, som bliver yderligere diskuteret i afsnit 4.5.

Koncernrevisor skal endvidere også opnå forståelse for konsolideringsprocessen, herunder instrukserne³⁵ som er blevet til tilsendt komponenterne fra den daglige koncernledelse, dette bliver beskrevet yderligere i kommende afsnit.

4.3 RISIKOVURDERINGSHANDLINGER

De handlinger som foretages i forbindelse med forståelse af konsolideringsprocessen, kan karakteriseres som er en del af den overordnede risikovurderingsproces på koncernniveau. I henhold til koncernrevision, skal der yderligere som tidligere nævnt opnås forståelse for følgende³⁶:

- Koncernkontroller
- Konsolideringsprocessen

Risikovurderingshandling udført med henblik på at opnå forståelse for virksomheden samt koncernkontroller, herunder konsolideringsproces udgør betydelig del i den samlede revisionsproces.

Koncernkontroller omfatter de kontroller som er etableret internt i koncernen, og som kan være udstukket af koncernledelsen i form af instrukser.

Det er essentielt for koncernrevisoren, at opnå forståelse af disse kontroller, og hvordan disse fungerer til at afdække risikoen.

Koncernkontroller kan overordnet opdeles som tre elementer:

1. Koncernkontrollmiljøet
2. Koncernkontroller udstukket af ledelsen til komponenter
3. Kontroller udført af koncernledelsen eller på vegne heraf

³⁵ Instrukser tilsendes komponenterne for, at sikre ensartethed og sammenlignelighed i den finansielle information. Instrukserne specificerer kravene til den finansielle information som medtages i koncernregnskabet og omfatter ofte en regnskabsmanual for procedurer vedrørende regnskabsrapportering og en rapporteringspakke, som anvendes i forbindelse med indarbejdning af den finansielle information i koncernregnskabet.

³⁶ ISA 600.17

Koncernkontrollmiljøet omfatter det overordnede interne kontrollmiljø på koncernniveau, og hvorvidt den øverste koncernledelse overvåger den daglige koncernledelse/komponentledelse.

Dette kan eksempelvis være:

- Møder imellem koncernledelsen og komponentledelsen, hvor forretningsaktiviteter samt resultater og andre relaterende emner som gennemgås og følges op på.
- Overvågning af komponenternes virksomhed, og komponenternes regnskabsmæssige resultater, herunder faste rutiner for rapportering. Dette gør den daglige koncernledelse i stand til, at før tilsyn med komponenterne resultater, og træffe beslutninger heraf.
- Centralt it-system, som omfatter it-kontroller for dele eller hele koncernen.

Heraf kan koncernkontroller som er udstukket af koncernledelsen til komponenterne i form af instrukser, for at skabe en ensartet arbejdsgang som nemmere kan bearbejdes og sammenholdes være³⁷:

- Regnskabsmanualer, herunder bilag, regskabsposter m.m. som behandles i komponenterne for koncernrapportering
- Politikker og godkendelsesprocedure i komponenterne fastsat i koncernledelsen
- Rapporteringspakker, dvs. instrukser fra moderselskabet til komponenterne omkring hvornår og hvordan der skal rapporteres til moderselskabet

Koncernkontroller udført af koncernledelsen eller på dennes vegne, kan være nogle funktioner som er organiseret til at sikre og opfange fejlinformationer. Dette kan være controllerfunktion hvis rolle er, at sikre korrekt rapportering, herunder at den korrekte begrebsramme for regnskabet anvendes. Det tilsikres, at rapporteringen sker i henhold koncernen politikker og arbejdsgange.

Koncernopgaveteamet skal opnå kendskab til de eksisterende koncernkontroller, herunder teste den operationelle effektivitet om nødvendighed for at kunne fastlægge strategien for revisionen.

³⁷ Steenstrup, ISA 600 – s. 20

Revisionsstrategien bliver påvirket af koncernkontrollernes effektivitet, som det kan ses i skemaet nedenfor³⁸.

	Koncernkontroller	Stærke	Normale	Svage
Revisionsstrategi				
Revisionshandlinger		70%	80%	85%
Review		5%	10%	15%
Analytiske handlinger		25%	10%	0%
I alt		100%	100%	100%

Figur 2 – Kontrollers påvirkning på revisionsstrategi
Kilde: Steenstrup, ISA 600

Skemaet angiver som udgangspunkt, hvor meget revisionsarbejde der skal udføres i forhold til kontrollernes effektivitet. Stærke koncernkontroller medvirke til, at en større andel af koncernrevisionsstrategien kan baseres på analytiske handlinger (25 %) for en regnskabspost. Omvendt kan svagere koncernkontroller medvirke til, at størres andel af revisions-overbevisningen skal komme fra revisionshandlinger og review. Da der ellers ikke vil opnås tilstrækkeligt overbevisning for, at koncernregnskabet ikke indeholder væsentlige fejlinformationer. Ved konstatering af svage koncernkontroller vil revisionsstrategien udelukkende blive baseret på revisionshandlinger samt review, hvorfor der ikke kan foretages analytiske handlinger på eventuelle komponenter. Det er derfor essentielt, at koncernopgaveteamet får testet effektiviteten af koncernkontroller, da disse er afgørende for revisionsstrategien og -udførelsen. Det kan ligeledes overvejes i forbindelse med udførelsen af revisionen på effektivvis, at teste kontroller fra central sted, hvis koncernen for eksempel gør brug af et centraliseret It-system i moderselskabet.

4.4 KONSOLIDERINGSPROCESSEN

Koncernrevisor skal i forbindelse med ovenstående inddrage konsolideringsprocessen samt hvorvidt der skal udføres substansrevision eller kontrolrevision. Ved konsolidering fremsender komponenten finansiell information vha. systemet, hvor den finansielle information bearbejdes (interne transaktioner elimineres) og den endelige finansiell information fremkommer til brug for koncernregnskabet. En forudsætning for, at inddrage konsolideringsprocessen og fastlægge en strategi (substansbaseret eller kontrol baseret) er det en forudsætning, at koncernrevisoren/teamet opnår kendskab til konsolideringsprocessen. Dette omfatter interne kontroller og viden om de er manuelle eller it-baserede.

³⁸ Steenstrup, ISA 600 – s. 22

Hvis koncernen gør brug af et konsolideringssystem til konsolidering af alt finansiell information fra komponenterne, vurderer koncernrevisoren hvorvidt omfanget af kontrollerne er tilstrækkeligt. Ved brug af it-baserede kontroller, dvs. kontroller der er indlagt i systemet som alene kan ændres af systemadministrator eller lignende kan der med fordel benyttes it-revisorer som tester systemet, herunder om de indlagte kontroller er effektive. Viser det sig, at kontrollerne er effektive vil den substansbaserede revision kunne reduceres og omvendt øges hvis kontroller viser sig, at være ineffektive.

Koncernrevisor/teamet forespørger komponentrevisoren i forbindelse med udførelse af revision, om at fremsende finansiell information for en given komponent. Koncernopgaveteamet skal herefter sikre, at den modtagne finansielle information for komponenten indgår i konsolideringssystemet samt er i overensstemmelse hermed.

4.5 BETYDELIGE OG IKKE-BETYDELIGE KOMPONENTER

I forbindelse med revisionsplanlægningen skal koncernrevisors identificere betydelige og ikke-betydelige komponenter. I praksis omtales identificeringen af betydelige og ikke betydelige komponenter som scoping. Formålet med scoping af de betydelige og ikke betydelige komponenter er, at effektivisere revisionsprocessen, således der kun revideres på de væsentlige komponenter for koncernregnskabet.

Om en komponent er betydelig eller ikke betydelig vurderes på baggrund af en risikovurdering for hver komponent, da jo større en komponent er, desto større risiko for væsentlige fejlinformation i komponentens regnskab kan tilføre væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet. Jf. ISA 600 er der udarbejdet et værktøj som kan hjælpe koncernrevisor med vurdering af arbejdshandlinger på betydelige og ikke betydelige komponenter³⁹.

4.5.1 Betydelige komponenter

Betydelige komponenter, er de komponenter som er væsentlige for koncernregnskabet. En komponent kan være betydelig for koncernregnskabet af 2 årsager⁴⁰:

1. At komponenten er finansielt betydelig
2. At komponenten er risikofyldt

³⁹ Se Bilag 2

⁴⁰ Revision i praksis – Planlægning, udførelse, konklusion s. 466

4.5.1.1 Ad 1) Komponenter der er finansielt betydelige

Som nævnt ovenfor kan væsentlig fejlinformation for finansielle betydelige komponenter resultere i betydelig fejlinformation i koncernregnskabet, hvorfor det er vigtigt at få disse identificeret og revideret. Disse revideres efter den fastsatte komponentvæsentlighedsniveau⁴¹, som beskrives senere i afhandlingen i afsnit 4.7.

Der er ingen decideret grænse eller kriterie for hvornår en komponent er finansielt betydelig, hvorfor dette betragtes efter koncernopgaveteamet professionelle dømmekraft og vurdering. Koncernopgaveteamet kan ved vurderingen fastsætte et eller flere nøglefaktorer som grundlag for vurdering om komponenten er finansielt er betydelige eller ej. Koncernopgaveteamet kan f.eks. fastsætte en nøglefaktor, omsætning til 15 % af koncernens omsætning⁴², hvorefter de komponenter som udgør en andel på 15 procent eller over af den totale koncernomsætning vil blive klassificeret som betydelige komponenter. Procentsatsen fastsættes efter professionel dømmekraft, hvorfor denne kan være lavere eller højere helt afhængig af koncernens struktur. Der kan i denne sammenhæng anvendes andre nøglefaktorer som balancesum og egenkapital.

Typisk har en koncern flere komponenter, hvorfor det kan være nødvendigt at opdele komponenterne og anvende forskellige nøglefaktorer til vurdering af komponenternes betydelighed. Hvilke nøglefaktorer der skal anvendes til fastsættelse af grænsen er afhængig af komponentens drift, da det ikke er meningsfuldt at måle på f.eks. omsætning hvis en komponents rolle alene er at varetage koncernens forskning og produktion. Det er derfor i disse tilfælde nyttigt at fastsætte grænsen for betydelighed ud fra andre nøglefaktorer end omsætningen.

Koncernopgaveteamet kan ligeledes vurdere, hvorvidt det er nødvendigt, at bruge flere nøglefaktorer til, at vurdere om komponenterne af samme type er betydelige. Dette er især brugbart i tilfælde, hvor enkelte komponenter har høj omsætning, men en lav indtjening eller koncernen har nystartede komponenter med ustabil indtjening. I sådanne tilfælde kan koncernopgaveteamet gøre brug af f.eks. 2 nøglefaktorer til vurderingen, hvorefter en komponent som er betydelig vil blive opfanget af mindst en af dem. Et eksempel hertil kan være, at basere vurderingen på nøglefaktorerne omsætning og resultat for skat. Ovenfor nævnte eksempel kan anvendes hvis der er komponenter i koncernen som er tabsgivende, hvortil komponentens betydelighed vil blive opfanget af en af nøglefaktorerne.

⁴¹ ISA 600.26

⁴² ISA 600.A5

Konklusionen på ovenstående er, at hvis en komponent vurderes betydelig som følge af den finansielle størrelse, skal der jf. ISA 600 udføres fuld revision af komponenten⁴³, og derved ikke tilstrækkeligt at review eller aftale arbejdshandlinger.

4.5.1.2 Ad 2) Komponenter som er risikofyldte

Koncernopgaveteamet vurderer i forbindelse med scoping, om der er komponenter som ikke er finansielle betydelige, men kan være risikofyldte. Da risikofyldte komponenter i lighed med finansielle betydelige komponenter medfører risiko for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet. En komponent kan grundet sin særlige art eller omstændigheder være forbundet med risici, og derfor skal der i henhold til ISA 600 udføres revisionshandlinger til, at afdække risikoen. Koncernrevisionsteamet eller komponentrevisor på vegne heraf kan udføre følgende revisionshandlinger⁴⁴:

- Fuld revision af komponenten ved anvendelse af komponentvæsentlighed
- Revision af de regnskabsposter som relaterer sig til risikoen for væsentlig fejlinformation
- Nærmere aftalte arbejdshandlinger som kan afdække risikoen for væsentlige fejl information.

Et eksempel på en komponent kan være, at denne varetager koncernens valutasikring, hvorfor denne vurderes værende betydelige grundet den forbundne risiko på koncernniveau selvom denne ikke er finansielt betydelig. Andre komponenter som kan vurderes betydelige på baggrund af den forbundne risiko ved f.eks. tilgang af nye komponenter, komponenter hvor besvigelsesfaktorer er identificeret, komponenters beliggenhed eller hvis koncernens going-concern afhænger af en given komponent. Det kræver jf. ovenstående faktorer, et mere indgående kendskab til komponenterne, da elementer som har indvirkning på risikoen kan ses ud fra nogle tal. Det er forfatterens opfattelse at modsat finansielle betydelige komponenter som er en kvantitativ vurdering, er vurderingen af risikofyldte komponenter kvalitativ.

Koncernopgavetemaet skal afdække risikoen for de risikofyldte komponenter ved, at udføre en af de ovenfor nævnte revisionshandlinger. Da ISA 600 ikke angiver en fuld revision, er det koncernrevisors opgave at udføre de revisionshandlinger som vurderes optimale for den

⁴³ ISA 600.26

⁴⁴ ISA 600.27

identificerede risici. Dette kan eventuelt kommunikeres samt aftales med ledelsen, hvis det ikke er aftalt i aftalebrevet.

4.5.2 Ikke-betydelige komponenter

De komponenter som jævnfør ovenstående gennemgang ikke er finansielt betydelige eller risikofyldte, klassificeres som ikke betydelige komponenter. Dette betyder, at disse komponenter ikke er væsentlige for koncernregnskabet. Koncernopgaveteamet udfører analytiske handlinger på ikke betydelige komponenter på koncernniveau i henhold til ISA 600.⁴⁵

Der udføres kun revisionshandlinger på udvalgte ikke betydelige komponenter, når koncernopgaveteamet vurderer, at der ikke kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at drage revisionskonklusion fra det udføre arbejde på moderselskabet, de betydelige komponenter og af analytiske handlinger på ikke betydelige komponenter. Det er i henhold til ISA 600 koncernrevisorens vurdering, der bestemmer hvilke af de nedenfor nævnte handlinger foretages på de ikke-betydelige komponenter ved manglende revisionsbevis⁴⁶.

- Revision af komponentens finansielle information
- Revision af balanceposter
- Review af komponentens finansielle information
- Nærmere aftalte arbejdshandlinger

Koncernopgaveteamets professionelle vurdering er afgørende for, hvor mange ikke-betydelige komponenter der udvælges til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Eftersom, at der ikke er et krav i ISA 600 om hvor stort en andel skal revideres er det koncernrevisoren, som afgør hvor meget der skal foretages af hhv. revision, review og analytiske handlinger på de ikke betydelige komponenter. I praksis arbejdes der med en sikkerhedsgrad på 95 % ved udførelse af revisioner, for at regnskaber ikke indeholder væsentlige fejlinformationer. Det samme gør sig gældende ved udførelse af koncernrevision i praksis, hvorfor der udføres revisionshandling, review eller aftalte arbejdshandling på 70-90 % af den udvalgte benchmark, hvor revisionen bør udgøre minimum 60 %.⁴⁷ Dette hænger ligeledes sammen med jf. afsnit 4.3 risikovurderingshandling, hvorvidt kontrollerne er effektive eller svage.

⁴⁵ ISA 600.28

⁴⁶ ISA 600.29

⁴⁷ Revision i praksis – Planlægning, udførelse, konklusion s. 472

Det essentielle er dog, at koncernrevisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til, at drage en revisionserklæring på koncernregnskabet.

4.6 KOMPONENTREVISOR

Dette afsnit omhandler komponentrevisor, hvilke krav der stilles til koncernrevisor ved anvendelse af komponentrevisor og dennes arbejde samt hvilke krav der stilles til komponentrevisor.

Koncernrevisor vælger ikke selv komponentrevisorerne, da dette er koncernledelsens opgave, koncernrevisor kan dog i forbindelse med de indledende drøftelser med ledelsen og udarbejdelse af aftalebrevet argumentere for, at det set fra et økonomisk perspektiv kan være en fordel for kunden, at vælge komponentrevisorer fra samme netværksfirma hvis muligt i de involverede lande. Kunden kan dermed forhandle en bedre pris på revisionsopgaven, hvortil det samtidig giver koncernrevisor mindre arbejde i forbindelse med forståelse af komponentrevisor. Kriterier og krav til forståelse for komponentrevisor uddybes næste afsnit.

4.6.1 Forståelse af komponentrevisoren

Koncernrevisor kan ved større koncernrevisioner i henhold til ovenstående anmode komponentrevisor om, at udføre arbejde på vegne af koncernrevisor hvor det vurderes nødvendigt ud fra den fastsatte komponentvæsentlighedsniveau eller lokal væsentlighedsniveau. Fastsættelse af væsentlighedsniveau for komponentrevisor diskuteres i afsnit 4.7.

Årsager til at koncernrevisoren vælger, at uddelegerer arbejde til komponentrevisorer kan som omtalt tidligere være, at koncernen har mange komponenter, hvis beliggenheder er fordelt på verdensplan, hvorfor udførelsen af revisionsopgaven kan være udfordrende for koncernrevisor og koncernopgaveteamet. Udfordringerne kan bl.a. være øget rejseaktivitet, sproglig barrier i de pågældende lande samt forståelse af det pågældende lands regnskabsprincipper m.fl.. Udfordringerne kan medføre, at revisionen ikke kan udføres økonomisk forsvarligt. Det gældende princip, om at revisionen skal udføres økonomisk forsvarligt kan opretholdes ved anvendelse af komponentrevisorer, som udfører arbejdet og rapporterer til koncernrevisor.

De opstillede krav i henhold til ISA 600 til koncernrevisor vedrørende forståelse for komponentrevisor, indtræder i de tilfælde hvor komponentrevisors arbejde vedrører den finansielle information, som anvendes til koncernrevision. Dette betyder, at der ikke er krav til forståelse for komponentrevisor, hvis komponentrevisoren f.eks. kun foretager analytiske

handlinger⁴⁸. Ved større koncernrevisioner i praksis er det meget sjældent, at komponentrevisor ikke udfører arbejde på komponenternes finansielle information, og derfor skal koncernrevisor stort set tage stilling til følgende forhold⁴⁹:

- a) Om komponentrevisor forstår og overholder de etiske krav som er relevante for koncernrevisionen, herunder om komponentrevisor er uafhængig.
- b) Har komponentrevisor de nødvendige faglige kompetencer til, at udfører opgaven
- c) Om koncernopgaveteamet vil have mulighed for at involvere sig i tilstrækkeligt omfang til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
- d) Om komponentrevisors arbejde er indenfor en reguleringsramme, hvor der føres tilsyn med revisorer.

De ovenfor nævnte punkter skal koncernrevisor forholde sig til, inden en komponentrevisor anvendes. ISA 600 nævner ikke hvorledes koncernrevisor skal forholde sig eller dokumentere dette, hvorfor koncernrevisor selv vurderer og fortolker dette.

4.6.1.1 Etiske krav og uafhængighed

Koncernrevisor kan vedrørende de etiske krav og uafhængighed anmode om en skriftlig bekræftelse på, at komponentrevisor overholder de relevante etiske- samt uafhængighedsregler som er relevante for koncernrevisionen. Da komponentrevisor måske ikke er indforstået med de danske uafhængighedsregler, kan der henvises til uafhængighedsregler udarbejdet af IFAC. Bekræftelsen kan herefter bruges til dokumentation, og i tilfælde af at koncernrevisoren ikke kan indhente bekræftelsen kan komponentrevisoren ikke anvendes.

Hvis komponentrevisor ikke er uafhængig, kan dennes arbejde ikke benyttes af koncernrevisoren, og dette er gældende uanset om koncernopgaveteamet er involveret i komponentrevisors arbejde eller hvis koncernopgaveteamet selv foretager yderligere revisionshandlinger for komponenten.

I de tilfælde koncernopgaveteamet selv er involveret med yderligere handlinger i komponentrevisors arbejde eller involveret direkte i dennes revisionshandlinger, kan koncernrevisor godt fokusere mindre på forståelse af komponentrevisor samt dennes kompetencer. Koncernrevisor skal dokumentere forståelse af komponentrevisor som tidligere

⁴⁸ ISA 600, A32

⁴⁹ ISA 600.19

nævnt i afsnit 4.6, vedrørende telefonsamtaler, videokonferencer eller lignende, kan dette dokumenteres ved hjælp af udarbejdelse af mødereferater.

4.6.1.2 *Komponentrevisors kompetencer*

Koncernrevisor skal sikre, at komponentrevisor har de rette kompetencer til at udfører arbejdet på komponenten, herunder skal kompetencerne bl.a. dække forståelse af revisions-standarderne, den regnskabsmæssige begrebsramme (f.eks. IFRS) som anvendes i koncernen.

Komponentrevisors kompetencer kan tilsikres ved, at koncernrevisor indhenter komponentrevisors CV, samt indhenter oplysninger omkring autorisation hos den lokale myndighed. Koncernrevisor kan ligeledes kontrollere interne og evt. eksterne kvalitetskontroller samt forespørge kolleger/netværk omkring erfaringer med komponentrevisor. Ud fra de indhentede oplysninger kan koncernrevisor vurdere komponentrevisors kompetencer i forhold til den stillede opgave. Koncernrevisor kan afslutningsvis på komponentrevisors kompetencer også vurdere følgende faktorer:

- Mulige erfaringer med komponentrevisor fra øvrige engagementer
- Eventuelt kendskab samt erfaringer med komponentrevisors netværksfirma (forudsat, at det ikke er samme netværksfirma med koncernrevisor)
- Kendskab til det regulerende miljø som komponentrevisor arbejder i
- Evt. branche- samt specialisterfaring

Koncernrevisor kan herefter vurdere hvorvidt komponentrevisor har de fornødne kompetencer til, at foretages opgaven.

4.6.1.3 *Involvering i komponentrevisors arbejde*

Koncernrevisor og koncernopgaveteam skal have mulighed for involvering i komponentrevisors arbejde ved betydelige komponenter jf. ISA 600⁵⁰, og formålet med involveringen er, at sikre tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som kan danne grundlag for revisionskonklusionen i koncernregnskabet.

Koncernrevisor har som regel indarbejdet dette i aftalebrevet, men kan ellers få dette skriftligt bekræftet af komponentrevisor, hvorvidt koncernopgaveteamet har adgang til komponentrevisors arbejde. Bekræftelsen kan herefter bruges til dokumentation, og i tilfælde af koncernrevisor ikke

⁵⁰ ISA 600.6

får bekræftelse kan komponentrevisorsarbejde ikke anvendes, hvilket uddybes senere i afhandlingen.

4.6.1.4 *Komponentrevisor arbejder indenfor reguleringsramme*

Arbejder komponentrevisor under en reguleringsmæssig ramme, hvor der føres tilsyn med revisorer, vil det skabe større tillid til komponentrevisors kompetencer og uafhængighed. Information kan indhentes fra komponentrevisoren og anvendes som dokumentation.

Det er et krav, at koncernrevisor tager stilling til alle ovenfor nævnte punkter vedrørende forståelse af komponentrevisor samt dokumenterer disse. I de tilfælde hvor der ikke kan indhentes tilstrækkeligt kendskab til komponentrevisor, er det ikke muligt at benytte komponentrevisors arbejde, hvorfor der skal indhentes revisionsbevis på anden vis. Hertil kan koncernrevisor vurdere, at udføre opgavens selv eller anmode ledelsen om brug af en anden komponentrevisor.

I forbindelse med kendskab og forståelse af komponentrevisor skal det påpeges, at der stadig skal opnås samme forståelse for komponentrevisor, selvom denne er fra samme netværksfirma som koncernrevisor. At komponentrevisor fra samme netværksfirma betyder, at koncernrevisoren kan udføre færre procedurer og dette skyldes, at netværksfirmaet arbejder med samme revisionsmetode, kvalitetskontroller, overvågningspolitikker m.v., hvorfor koncernrevisor ikke behøver foretage yderligere handlinger hertil. Det er en fordel, altså win-win situation, for ledelsen og koncernrevisor, at komponentrevisor er fra samme netværksfirma da koncernrevisor ikke skal bruge tid og ressourcer i samme grad på, at opnå kendskab til komponentrevisors revisionsmetode og kvalitetskontrol.

4.7 VÆSENTLIGHED

Afsnittet har til formål, at redegøre for begrebet væsentlighed samt hvilke krav der stilles hertil. Der bliver ydermere set på hvilke overvejelser der skal foretages af koncernopgavetemaet ved fastsættelse af væsentlighedsniveauet for koncernen samt tilhørende komponenter.

4.7.1 Væsentlighedsniveau

I lighed med ordinære revisioner, bekræfter koncernrevisor igennem revisionspåtegningen, at der ved revisionen ikke er konstateret væsentlige fejl i årsregnskabet for koncernen, hvilket henleder til definition af væsentlighed. Finansielle informationer vurderes væsentlige, hvis en indregning eller udeladelse af finansiell information forventes at påvirke de økonomiske beslutninger, som træffes

af regnskabsbrugere⁵¹. Dette betyder, at koncernrevisor kan påtegne et regnskab, som indeholder mindre fejl, som ikke er væsentlige for koncernregnskabet.

Jævnfør ISA 320, er der ikke nogen standard metode til, at beregne væsentlighedsniveauet på, hvorfor det er revisors professionelle vurdering/dømmekraft som afgør væsentlighedsniveauet for det enkelte selskabs. I praksis anvender revisor ofte forskellige værktøjer som hjælper med at fastsætte væsentlighedsniveauet, disse værktøjer beregner et interval på baggrund af regnskabsposter som nettoomsætning, årets resultat, egenkapital og balancesum. Hertil foretager revisor en kvalitativ vurdering af, hvad væsentlighedsniveauet fastsættes til på baggrund af selskabets art og drift.

Væsentlighedsniveauet har påvirkning på, hvor omfattende revisionsplanlægningen og udførelsen bliver, et lavt væsentlighedsniveau vil forårsage en omfattende revision da flere regnskabsposter vil blive væsentlige og revisionen vil dermed blive meget tidskrævende. Et lavt væsentlighedsniveau i praksis kan være nødvendigt, hvis revisoren vurderer at kontrolmiljøet i selskabet er ineffektiv. Omvendt vil et for højt væsentlighedsniveau øge risikoen for fejl, som er væsentlige for regnskabsbrugeren. Koncernrevisor skal ved fastsættelsen af væsentlighedsniveauet finde den rigtige balance, således væsentlighedsniveauet ikke bliver for højt eller for lavt.

4.7.2 Fastsættelse af væsentlighed ved koncernrevision

Ved fastsættelse af væsentlighed ved koncernrevision, skal koncernrevisor være opmærksom på følgende punkter⁵²:

- a) Der skal fastsættes et overordnet væsentlighedsniveau for koncernen
- b) Vurdere behovet for, at fastsætte et lavere væsentlighedsniveau på de regnskabsposter, som er forbundet med høj risiko, i de tilfælde der ikke fortaget fuld revision.
- c) Fastsætte væsentlighedsniveau for komponenter ud fra koncern- eller lokal betragtning, hvor der udføres revision eller review af komponentrevisor.
- d) Fastsætte en beløbsgrænse for, hvornår ubetydelige fejl betragtes som betydelige

4.7.2.1 Ad a) Der skal fastsættes et overordnet væsentlighedsniveau for koncernen

Koncernrevisor skal fastsætte det overordnede væsentlighedsniveau for hele koncernen ud fra sin professionelle dømmekraft. Væsentligheden for koncernen fastsættes ud fra regnskabsposter som

⁵¹ ISA 320.2

⁵² ISA 600.21

omsætning, resultat før skat, egenkapital eller balancesum, i lighed med den kvantitative fastsættelse skal koncernrevisor ligeledes medtage de kvalitative aspekter som ejerforhold, virksomhedens art og formål i sin begrundelse for fastsættelse af væsentlighedsniveauet. Nedenfor ses et eksempel på fastsættelse af væsentlighedsniveau:

Nøgletal	Lav	Høj	Regnskabstal	Beregning lav	Beregning høj
Omsætning	1,0%	2,0%	95.000.000,00	950.000,00	1.900.000,00
Årets resultat	0,5%	1,0%	8.500.000,00	42.500,00	85.000,00
Balancesum	0,5%	1,0%	75.000.000,00	375.000,00	750.000,00
Egenkapital	1,0%	1,5%	60.000.000,00	600.000,00	900.000,00
Væsentlighedsniveau					

Figur 3 – Væsentlighedsniveaus beregning

Kilde: egen til virkning jf. Case afsnit 8

Beregning ovenfor viser, at koncernvæsentlighedsniveauet kam fastsættes ud fra de angivne fire regnskabsposter⁵³. I tilfældet her vælges omsætning, da vi ud fra tallene kan se at der er stor omsætning i koncernen, og hvorfor væsentlighedsniveauet fastsættes til 2 procent af omsætningen og bliver på koncernniveau dermed fastsat til t.kr. 1.900. Årsagen til, at den høje værdi vælges er, at koncernens kontroller er vurderet værende effektive. Den fastsatte væsentlighedsniveau er udgangspunktet for koncernrevisor ved afgivelse af erklæring på koncernregnskabet.

4.7.2.2 Ad b) Vurdere og fastsætte et lavere væsentlighedsniveau på de regnskabsposter

Koncernrevisor skal foretage en vurdering af om der som følge af begivenheder i årets løb, skal fastsættes særskilt væsentlighedsniveau for enkelte poster i koncernregnskabet hvor væsentlighedsniveauet skal fastsættes lavere end det fastsatte væsentlighedsniveau jf. punkt a. Årsagen til, at der fastsættes et lavere væsentlighedsniveau er, at sikre at risikoen for uopdagede eller ikke korrigerede fejl samlet set ikke overstiger den fastsatte koncernvæsentlighedsniveau.

4.7.2.3 Ad c) Fastsætte væsentlighedsniveau for komponenter

Koncernrevisor fastsætter væsentlighedsniveauet for de komponenter, hvor komponentrevisor udfører revisionshandling, herunder review på⁵⁴. Komponentvæsentligheden kan fastsættes på to forskellige måder, som gennemgås nedenfor. Komponentvæsentlighedsniveauet skal være lavere end koncernens væsentlighedsniveau, dette for at reducere sandsynligheden for, at

⁵³ Omsætning, Årets resultat, Balancesum og egenkapital.

⁵⁴ Revisionshandling gennemgået i afsnit 5.1

summen af ikke korrigerede samt uopdagede fejlinformationer i koncernregnskabet overstiger væsentlighed for koncernregnskabet⁵⁵.

4.7.2.4 Komponentvæsentlighedsniveau

Jævnfør ISA 600 er der ikke en standard metode for fastlæggelse af komponentvæsentlighed, hvorfor væsentligheden fastsættes efter koncernrevisors vurdering. Principielt fastsættes komponentvæsentlighedsniveau på samme måde som koncernvæsentlighedsniveau, men koncernrevisor skal være opmærksom på, at denne skal være lavere end koncernvæsentlighed.

Ved fastsættelse af komponentvæsentlighed, er det i lighed med tidligere nævnt, at finde en balance således væsentlighedsniveauet ikke bliver for lavt eller højt sat. Væsentlighedsniveauet for komponenterne skal fastsættes individuelt for hver komponent, da fastsættelsen afhænger af komponentens art, formål og størrelse.

4.7.2.5 Lokalt væsentlighedsniveau

I tilfælde af enkelte komponenter er underlagt krav om lokalrevision, kan koncernrevisor i stedet for fastsætte komponentvæsentlighedsniveau anmode om, at revisionshandling udføres til lokalt væsentlighedsniveau, hvilket betyder, at komponentrevisor fastsætter væsentlighedsniveauet som rapporteres til koncernrevisor. Koncernrevisor vurderer herefter den fastsatte væsentlighedsniveau, hvorvidt den er rimelig sat i forhold til risikoen for væsentlige fejl for den givne komponent. Typisk vil det være tilfældet, at det lokale væsentlighedsniveau kan anvendes da denne oftest er lavere end komponentvæsentlighed fast sat af koncernrevisor⁵⁶. Samme princip gør sig gældende for det lokale væsentlighedsniveau – at denne skal være lavere end koncernvæsentlighed

Komponentrevisor skal ved udførelse af arbejde ved krav om lokalrevision vurdere, hvorvidt det skal ske i overensstemmelse med det lokale væsentlighedsniveau eller efter komponentvæsentlighedsniveauet instrueret af koncernrevisor. Der kan i denne forbindelse gøres overvejelser, hvorvidt det med henblik på tidspres er effektivt, at anvende lokalt- eller komponentvæsentlighedsniveau. Revision efter det lokalt fastsatte væsentlighedsniveau, medfører at arbejdet bliver mere detaljeret grundet lavere væsentlighedsniveau. Omvendt, hvis der revideres i henhold komponentvæsentlighedsniveauet, må komponentrevisor efter

⁵⁵ ISA 600.21.c

⁵⁶ Revision i praksis – Planlægning, udførelse, konklusion s. 469

rapportering til koncernrevisor foretage yderligere handlinger for at opfylde kriterierne for det lokale væsentlighedsniveau.

4.7.2.6 Ad d) Fastsætte en beløbsgrænse for, hvornår ubetydelige fejl betragtes som betydelige

Koncernrevisor skal fastsætte en beløbsgrænse for, hvor ubetydelige fejl anses for betydelige. Ubetydelige fejl, er de fejl i regnskabet som ikke er korrigeret af koncernrevisor. Jævnfør de internationale standarder er der ikke fastsat nogen beløbsgrænse, men i praksis anvendes en 5 procents grænse af væsentlighedsniveauet, hvilket betyder at fejl under 5 % er ubetydelige for regnskabet⁵⁷. I tilfælde af, at der er flere ubetydelige fejl må summen af disse ikke overstige væsentlighedsniveauet, da de dermed skal korrigeres.

4.8 TIDSPLAN

Koncernrevisor udarbejder i forbindelse med revisionsplanlægningen en tidsplan, som er en central del af revisionsplanlægningen og et vigtigt styringsværktøj for koncernrevisor i revisionsprocessen. Det er forfatteren opfattelse, at i mindre koncernrevisioner kan det være lettere at håndtere revisionsprocessen i og med der er færre komponenter og dermed færre deadlines, men ved større koncernrevisioner er det særdeles vigtigt, at der udarbejdes en tidplan for revisionsprocessen. Tidsplanen medvirker til effektivisere styringen, og tager udgangspunkt i den endelige deadline for hvornår ledelsen skal have koncernregnskabet i hænde. Eksempelvis kan vi antage at den endelig regnskab skal være i hænde hos ledelsen 28.02.16, hvorfor der skal udsendes et udkast med uge varsel, hvorfor datoen herfor bliver 21.02.16. Inden udkast fremsendes, skal koncernrevisor gennemgå komponentrevisorernes arbejde og erklæring, og skal i tide foretage handlinger om nødvendighed, hvor det vurderes at 14 dages varsel er tilstrækkeligt. Koncernrevisor skal dermed modtage komponentrevisorernes erklæringer senest 7. februar, og skal inden dette udarbejde og fremsende revisorinstrukser, således komponentrevisorerne har en vis periode til, at foretage revisionen af komponenten og forudsætter vi 14 dage hertil, skal koncernrevisor fremsende revisorinstrukser 24.01.15, og inden da skal foretages en revisionsplanlægning. Pointen med denne lille anekdote er, at pointere at tidplanen skal udarbejdes og efterleves så vidt som muligt. Det anbefales at der indarbejdes en lille "buffer" i tilfælde af, at der forekommer uforudsete omstændigheder vedrørende revisionen, men den endelige deadline skal under alle omstændigheder overholdes.

⁵⁷ Ud fra forfatterens egen minimale erfaring fra ordinære revisioner

4.9 DELKONKLUSION

Koncernrevisor skal i henhold til ISA 300 udarbejde en revisionsstrategi med udgangspunkt i revisionsplanlægningen. Revisionsplanlægningens formål er, at udførelsen af koncernrevisionen bliver udført så effektivt som muligt. Revisionsplanlægningen tager udgangspunkt i de indledende overvejelser koncernrevisor har gjort sig.

Koncernrevisor i forbindelse med revisionsplanlægningen udbygge sin kendskab for koncernen og de underliggende komponenter samt koncernens omgivelser, herunder brancheforhold for de underliggende komponenter, da der kan være branchespecifikke risici der skal tages i betragtning, dette kan kombineres med overblikket som koncernrevisor dannede sig i forbindelse med de indledende overvejelser. Herefter kan koncernrevisor bruge den tilegnede viden til, at vurdere og klassificere de underliggende komponenter. Klassifikationen af de underliggende komponenter som betydelig eller ikke betydelig, er med til at sætte rammerne for revisionsstrategien.

Betydelige komponenter kan som beskrevet tidligere, være betydelige af to årsager som enten er på baggrund af deres finansielle betydning for koncernen eller fordi de er risikofyldte. Da der ikke er faste rammer for hvornår en komponent er finansielt betydelig, er det koncernrevisors professionelle vurdering og dømmekraft som ligger til grund for vurderingen. Komponenter som vurderes finansielt betydelige skal i henhold til de internationale standarder underligges fuld revision, vurderes de derimod risikofyldte, skal de risikofyldte regnskabsposter underligges revisionshandling. Ved ikke betydelige komponenter skal der ikke foretages andet en analytiske handlinger på koncernniveau, da disse ikke er væsentlig for koncernregnskabet. I henhold til de internationale revisionstandarder, foretages der kun revisionshandling på ikke betydelige komponenter hvis koncernopgaveteamet vurderer, at der ikke kan fremskaffes tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til, at drage revisionskonklusion.

Hvis koncernrevisor vælger, at gøre brug af en komponentrevisor til at udføre arbejde på sine vegne, skal koncernrevisor opnå tilstrækkelige kendskab til komponentrevisoren i henhold til ISA 600. Komponentrevisor skal tage stilling til om komponentrevisor overholder de etiske krav og om komponentrevisoren er uafhængig. Koncernrevisor skal i forbindelse med opnåelse af forståelse, også vurdere om komponentrevisor har de nødvendige kompetencer til at udføre den givne opgave. Dette kan koncernrevisor vurdere ud fra eventuelle erfaringer fra tidligere, indhentning af komponentrevisors CV, oplysninger vedrørende autorisation hos den lokale myndighed eller forespørge interne og eksterne kvalitetskontroller. Komponentrevisor skal også være uafhængig,

og selvom koncernrevisor er indblandet i dennes arbejde. Koncernrevisor skal dokumentere processen vedrørende forståelse af komponentrevisor.

I forbindelse med revisionsstrategien skal koncernrevisor fastlægge et væsentlighedsniveau for koncernrevisionen som helhed, og samtidig fastlægge væsentlighedsniveau for komponenterne. Væsentlighedsniveauet for koncernen fastsættes efter koncernrevisors professionelle vurdering og dømmekraft, og fastsættes med udgangspunkt i regnskabsposterne omsætning, resultat før skat, egenkapital eller balancesum. Koncernrevisor skal i henhold til de internationale standarder ligeledes foretage en kvalitativ vurdering, dvs. begrunde sin fastsættelse ved en kvalitativ analyse.

Komponentvæsentligheden fastsættes på de komponenter som er vurderet betydelige og fastsættes individuelt, alt afhængig af komponentens drift. Komponentvæsentlighed skal i lighed med koncernrevision fastsættes med balanceret, således den ikke bliver sat for høj og for lavt. Da komponentens fejl ikke kan overgå den samlede niveau for koncernen, hvorfor komponentvæsentligheden fastsættes lavere en koncern væsentlighedsniveauet.

Koncernrevisor skal for, at gøre revisionsudførelsen lettere, udarbejde en tidsplan. Tidsplanen vil anskueliggøre revisionsprocessen, da koncernrevisor har overblikket over det forskellige deadlines for modtagelse og fremsendelser af revisionsinstrukser og de underliggende dokumenter hertil. Dele af tidsplanen kan også fremsendes til de respektive komponentrevisorerne således de også har indsigt i deadlines m.v.

5 REVISIONSUDFØRELSE

Efter afslutning af revisionsplanlægning kan koncernopgaveteamet udfører revisionen af koncernen samt tilhørende komponenter i henhold til den fastlagte revisionsplanlægning. Koncernrevision udføres som udgangspunkt ligesom en ordinær revision. Det særlige ved koncernrevision, er kommunikationen med komponentrevisor, konsolideringsprocessen og rapportering.

5.1 REAKTION PÅ RISICI

I tidligere afsnit er det gennemgået, hvordan koncernrevisor opnår kendskab til koncernen og dennes omgivelser for herefter, at kunne foretages en overordnet risikovurdering af væsentlige fejlinformation. Risikovurderingen er i lighed med revisionen, en dynamisk proces som kan ændre sig under revisionens udførelse som medvirker til at revisionshandlingerne ligeledes kan ændres. I henhold til afsnit 4.5, identificering af betydelige og ikke betydelige komponenter, blev det nævnt at der foretages handlinger på de betydelige komponenter for, at afdække mulige risici. Koncernopgaveteamet skal som reaktion på risici, udforme og fastlægge hvor meget arbejde der skal udføres på de enkelte komponenter.

Omfanget af arbejde afhænger af arten, som i henhold til revisionsstandarderne henviser til om der udføres revision af specifikke poster, fuld revision, review, aftalte arbejdshandlinger eller analytiske handlinger. Det er koncernrevisor der vurderer hvor meget arbejde der skal udføres på de enkelte komponenter. Det er logisk, at der udføres et større omfang af arbejde på de komponenter som er betydelige grundet deres finansielle information, og dermed som nævnt tidligere omfattet af fuld revision⁵⁸. Komponenter som er betydelige på grundlag af øget risiko kan koncernrevisor vurdere om, der skal udføres fuld revision, revision af specifikke balanceposter eller aftalte revisionshandlinger til afdækning af identificerede risici⁵⁹. Da ikke betydelige komponenter ikke er omfattet af væsentlig risici, er det tilstrækkeligt at udføre analytiske handlinger på disse. Der skal kun udføres andre revisionshandlingere på ikke betydelige komponenter i de tilfælde, hvor der ikke kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

⁵⁸ ISA 600.26

⁵⁹ ISA 600.27

Følgende revisionshandlinger foretages ved udførelsen til, at afdække risikoen:

Fuld revision: er en revision som udføres fra start til slut i henhold til de internationale standarder, hvor der arbejdes med udgangspunkt i et fastsat væsentlighedsniveau. Koncernrevisor kan selv udføre dette eller anvende komponentrevisor til formålet. Udfører komponentrevisor fuld revision på en komponent, fremsender komponentrevisor en erklæring til koncernrevisor. Denne handling udføres på komponenter som er betydelige grundet finansiell information⁶⁰. Erklæringen vil være i overensstemmelse med ISA 800 erklæring, som er udarbejdet til særlige formål.

Revision af specifikke regnskabsposter: Denne handling foretages på en komponent som er omfattet af betydelige risici for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet⁶¹. Koncernrevisor udvælger efter sin vurdering, de væsentlige regnskabsposter som er risikofyldte, hvorefter komponentrevisor kan udføre revision på disse. Revisionshandlinger og poster kan udvælges af koncernrevisor, men kan også udvælges i samarbejde med komponentrevisor. Erklæringen for det udførte arbejde skal være i overensstemmelse med ISA 805 som vedrører revision af bestanddele af et regnskab og specifikke elementer, konti og poster i regnskabet.

Review: Review er baseret på analytiske handlinger samt forespørgsler hos ledelsen. Ved review arbejdes der med udgangspunkt i et væsentlighedsniveau som er højere end den fastsatte ved revisionen, således der ikke udføres arbejde i samme grad som en revision. Erklæringen for det udførte arbejde kan både være i overensstemmelse med ISRE 2400 eller ISRE 2410.

Aftalte arbejds handlinger: Der er tale om aftalte arbejds handlinger, når koncernrevisor giver komponentrevisor præcise retningslinjer for hvad og hvilke arbejde der skal udføres. Eksempler på aftalte arbejds handlinger som kan udføres, er bl.a. kontrol af varelagerets tilstedeværelse, værdiansættelse af ejendomme eller anlægsaktiver. Erklæring for det udførte arbejde er i overensstemmelse med ISRS 4400.

Analytiske handlinger: Dette er den overordnede regnskabsanalyse herunder en LARS-F analyse⁶², der foretages på ikke betydelige komponenter, og der skal som minimum foretages analytiske handlinger på alle ikke betydelige komponenter⁶³.

⁶⁰ ISA 600.26

⁶¹ ISA 600.27

⁶² LARS-F: Regnskabsanalyse omfattende Likviditet og finansiering, Aktivitet, Rentabilitet og resultat, Soliditet samt risiko og Earesignaler

⁶³ ISA 600.28

Analytiske handlinger er de handlinger som foretages for at få et overblik over komponentens finansielle situation. Der kan f.eks. blive taget udgangspunkt i komponentens realiserede nøgletal, som sammenholdes med tidligere års tal, der kan foretages benchmarking internt i koncernen eller eksternt med selskaber i samme branche. Fremkommer der usædvanlige forhold ved udførelse af de analytiske handlinger, kan komponentens status ændres fra ikke betydelig til betydelig.

Ovenfor beskrevet handlinger kan udføres på udvalgte komponenter og der kan i tilfælde af, at der er krav omkring lokalrevision, tages udgangspunkt i denne. En komponent kan geografisk været placeret i et land, hvor der er krav om lokalrevision, som komponenten skal overholde. Som led i koncernrevision bliver komponenten inddraget og der skal afhængigt af klassificering som minimum foretages analytiske handlinger og maksimum foretages fuld revision. I tilfælde af, at der foretages dobbelt revision, kan løsningen været at koncernrevisor giver komponentrevisor tilladelse til at tage udgangspunkt i den lokalrevision. Dette kræver først og fremmest, at koncernrevisor sikrer at der er en myndighed/tilsyn som holder øje med revisorerne i det pågældende land samt, at den fastsatte væsentlighedsniveau for komponenten ikke overstiger den fastsatte på koncernniveau.

5.2 KOMMUNIKATION MED KOMPONENTREVISOR

For en effektiv revision er det væsentligt, at kommunikation med koncernrevisor og komponentrevisor er effektiv. Dette understreges i ISA 600 således: *"Hvis der ikke er effektiv tovejskommunikation mellem koncernopgaveteamet og komponentrevisor, er der risiko for, at koncernregnskabet ikke kan opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der kan danne grundlag for koncernrevisionskonklusion"*.⁶⁴ Koncernrevisor skal som den ansvarlige for koncernrevisionen, fremsende instrukser til komponentrevisor og stille krav hertil.

Efter koncernopgaveteamet har fastsat rammerne for en revisionsplan, kommunikeres denne ud til de respektive komponentrevisorer. Revisionsplanen kan effektivt kommunikeres ud ved, at fremsende detaljerede revisionsinstrukser samt evt. tilhørende bilag. Koncernrevisor kan i forbindelse med fremsendelse af revisorinstrukserne gøre sig følgende overvejelser:

1. Hvorvidt revisorinstruksen skal fremsendes tilpasset separat til hver komponentrevisor eller der fremsendes en samlet instruktion til alle komponentrevisorer, hvoraf det fremgår hvilke oplysninger tilhører den enkelte komponentrevisor.

⁶⁴ ISA 600.A57

2. Afholde telefonmøde og videokonferencer med komponentrevisorer for betydelige komponenter og derved afklarer evt. spørgsmål til revisionsinstruksen.

Det anbefales dog, at der fremsendes separate tilpassede revisionsinstrukser til den enkelte komponentrevisor, da dette vil effektivisere kommunikationen og rapportering fra den givne komponentrevisor. Revisionsinstrukserne vil blive uddybet senere i afsnittet, der skal inden foretages en vurdering af rapporteringspakken og regnskabsmanualen.

5.2.1.1 *Vurdering af rapporteringspakke og regnskabsmanual*

Et koncernregnskab skal i henhold til regnskabsreglerne aflægges efter de samme regnskabsprincipper, dette betyder, at koncernrevisor skal sikre at moderselskabet og de enkelte komponenter følger den samme regnskabsmæssige begrebsramme ved rapportering til koncernregnskabet. I tilfælde af, at der konstateres komponenter som ikke følger den sammen regnskabsmæssige begrebsramme, skal der foretages nødvendige justeringer⁶⁵ for sikre korrekt rapportering. Derfor bør koncernrevisor gennemgå regnskabsmanualen og rapporteringspakken inden revisionsinstrukserne fremsendes for, at tilsikre korrekte revisionsinstrukser fremsendes.

Regnskabsmanualen er det dokument som fastlægger og uddyber koncernens regnskabspraksis, og derfor vil denne oftest være tilpasset koncern til koncern. Større koncerner vil sædvanligvis have en detaljeret regnskabsmanual som fastlægger og fortolker regnskabsprincipperne således disse er nem anvendelige for medarbejderne, hvorimod mindre koncerner ikke have en regnskabsmanual i samme grad, hvorfor koncernrevisor gennemser regnskabsmanualen.

I lighed med regnskabsmanualen kan rapporteringspakken også være udformet på mange måder. I større koncerner vil der typisk være ERP systemer med indeholdende konsolideringsmodul, hvorigennem komponenterne rapporterer igennem. Herefter koncernens controller-team anvende den finansielle information i forbindelse med konsolidering. I tilfælde af, at koncernen anvender ERP-systemer anbefales det, at koncernrevisor tilknytter en IT-revisor på sagen for at sikre, at den finansielle information er korrekt og fuldstændig. Mindre koncerner har til tider ikke et ERP-system, hvorfor der udarbejdes manuelle rapporteringspakker i f.eks. Excel. Disse rapporteringspakker fremsendes til de enkelte komponenter som efter udfyldelses sendes retur til koncernens controller-team. Da denne proces er manuel, er der forøget risiko for indeholdelse af væsentligfejlinformation, som der skal tages stilling til under revisionen.

⁶⁵ *Justeringer foretages ikke på hele regnskabet, men de bestanddele som anvendes i forbindelse med koncernregnskabet.*

5.2.1.2 Udsendelse af koncernrevisionsinstrukser

Koncernrevisor skal rettidigt kommunikere sine krav i til komponentrevisor⁶⁶, disse krav er i form af en koncernrevisorinstruks⁶⁷ som fastlægger det arbejde som skal udføres, samt hvad formålet med dette arbejde er. Revisionsinstrukserne skal som minimum omfatte følgende som kommunikeres til komponentrevisor, her i blandt af dem er nogle nævnt tidligere i afsnit 4.6:

- a) Anmodning, hvor komponentrevisor bekræfter samarbejde med koncernopgaveteamet med de retningslinjer sat af koncernrevisor.
- b) Relevante krav omkring etik og uafhængighed i forhold til koncernrevision⁶⁸
- c) Kommunikation af komponentvæsentlighedsniveau ved revision, review eller udvalgte specifikke regnskabsposter til revision. I forbindelse med kommunikation af komponentvæsentlighed, kommunikeres grænsen for ikke betydelige fejl.
- d) Identificerede betydelige risici for væsentlig fejlinformation som er relevante⁶⁹ for komponentrevisors arbejde. Der skal ligeledes anmodes om, at komponentrevisor kommunikerer yderligere identificerede risici som har betydning for koncernregnskabet.
- e) Koncernrevisor skal ligeledes i samarbejde med den daglige ledelse fremsende, en oversigt over nærtstående parter, og samtidig anmode komponentrevisor om kommunikerer hvis de identificerer yderligere nærtstående parter.

De ovenfor nævnte punkter skal medtages i revisorinstruksen i henhold til ISA 600, men jo detaljeret instruksen desto mere effektiv kommunikation og revision, og derfor kan følgende punkter overvejes i revisorinstruksen⁷⁰:

- Indledning, formål samt tidsplan for udførelsen af revisionen, herunder oversigt over planlagte møder og deadlines
- Liste over nøglepersoner
- Rapporteringskrav til komponentrevisor, herunder:
 - Early warnings⁷¹ og Auditors Report⁷²

⁶⁶ ISA 600.40

⁶⁷ Koncernrevisorinstruks har flere navne på engelsk, herunder "Referral instructions" eller "Group Audit instructions"

⁶⁸ Krav jf. afsnit 4.6.1

⁶⁹ F.eks. som følge af besvigelser eller fejl

⁷⁰ Bilag 5 i ISA 600

⁷¹ Rapportering betydelige forhold til koncernrevisor, som ikke kan vente til deadline

⁷² Rapportering af komponentrevisors revisionskonklusion

- Summary of audit Misstatements⁷³ og Group Reporting Package⁷⁴
- Subsequent event memorandum⁷⁵
- Koncernopgaveteamets planlagte involvering i komponentrevisors arbejde⁷⁶
- Anmodning om følgende forhold rapporteres til koncernopgaveteamet:
 - Forhold vedrørende going concern for komponenten
 - Forhold vedrørende retstvister og retskrav
 - Indikationer på besvigelser i komponenten
 - Andre betydelige og usædvanlige forhold

De ovenfor nævnte forhold er ikke noget som skal med i revisionsinstruksen, men anbefales da det medvirker til som tidligere nævnt, at effektivisere kommunikationen mellem koncernrevisor og komponentrevisor, da der er forventningsafstemt ved bekræftelsen af revisorinstruksen. Se disposition over revisorinstruks jf. Bilag 2. I praksis kan de anførte punkter håndteres ved, at koncernrevisor sammen med revisorinstruksen fremsender bilag (templates), som komponentrevisor bruger til rapportering.

I henhold til ovenstående, skal koncernrevisor og komponentrevisor i så vidt omfang opretholde en kontinuerlig og åben dialog. Dette medvirker til effektiv kommunikation og hjælper koncernrevisor med effektiv styring af revisionen. De telefonsamtaler og møder er medvirkende til øget interaktion og kendskab mellem koncernrevisor og komponentrevisor. Koncernrevisor kan gøre sig overvejelser omkring, at holde telefonkonferencer med flere komponentrevisorer på engang eller enkeltvis.

Et andet punkt koncernrevisor kan effektivisere kommunikationen på, er at fremsende standardiserede bilag sammen med revisionsinstrukserne. De standardiserede bilag vil medvirke til, at den information koncernopgaveteamet får retur fra komponentrevisorerne vil være ensartet og derved nemmere at bearbejde. En anden fordel ved dette er, at bilagene kan udarbejdes således, at den ønskede information kan indarbejdes i bilagene. Bilagene kan omfatte alle de informationer koncernrevisor ønsker i en given situation, som et uddrag kan det f.eks. være oversigt over alle komponenter samt de respektive handlinger der skal udføres på disse, en rapporterings- og afsluttende memorandum for det udførte arbejde.

⁷³ Liste af ikke-korrigerede fejl for komponenten, som fremsendes til koncernrevisor

⁷⁴ Komponentens finansielle information som komponentrevisors Auditor Report bygger på

⁷⁵ Rapportering af efterfølgende begivenheder – omtales i afsnit 6.3

⁷⁶ Jf. Afsnit 4.7.1

Koncernrevisor skal gennemgå det modtagne materiale fra komponentrevisor med hensyn til om dette er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

5.2.1.3 Konsolideringsprocessen

Koncernrevisor sikre ved revisions af konsolideringsprocessen, at alle komponenter er medtaget i koncernregnskabet. Dette gøres ved at koncernopgaveteamet sammenholder den modtagne Group Reporting Package med den finansielle information for komponenten som er indarbejdet i koncernregnskabet. Disse bør stemme overens, men er der afvigelse kan det skyldes reguleringer. Konsolideringsprocessen kan kræve reguleringer af beløb som ikke behandles igennem det sædvanlige system, og dermed bliver reguleringerne ikke underlagt de interne kontroller i systemet. Behovet for reguleringer skyldes flere forhold, heriblandt f.eks. værdierne er forskellige fra komponent til koncern som følge af virksomhedsovertagelse eller intern omstrukturering⁷⁷. Koncernopgaveteamet har i denne forbindelse til opgave, at vurdere hensigtsmæssigheden, herunder nøjagtigheden og fuldstændigheden af reguleringerne samt vurderer om der er indikationer på besvigelser eller manglende neutralitet hos ledelsen. Koncernopgaveteamet for, at sikre tilstrækkeligt overbevisning udføre revisionshandlinger, hvor der bliver kontrolleret om væsentlige reguleringer afspejler de underliggende begivenheder og transaktioner samt, at reguleringer er tilstrækkeligt dokumenteret. Yderligere kan reguleringerne kontrolleres for, hvorvidt de er korrekt beregnet og om nødvendighed, forespørge om disse er behandlet og godkendt af ledelsen. Koncernrevisor kan herefter vurdere om dette er tilstrækkeligt og egnet som dokumentation.

5.3 VURDERING AF TILSTRÆKKELIGHED OG EGNETHED AF REVISIONSBEVISET

Formålet med revision af koncernregnskabet er, at bekræfte overfor eksterne parter, at regnskabet ikke indeholder fejl af væsentlig grad, hvortil koncernrevisors underskrift er med til, at sikre den høje kvalitet. En høj sikkerhedsgrad, opnås gennem minimering af revisionsrisikoen ved, at opnå egnet⁷⁸ og tilstrækkeligt⁷⁹ revisionsbevis⁸⁰.

⁷⁷ Revision i praksis – Planlægning, udførelse, konklusion s. 490

⁷⁸ Jf. ISA 500.5b: *Målestokken for kvaliteten af revisionsbevis - Det er kvaliteten af revisionsbevis der er med til, at afgøre om revisionsbeviset skal vurderes egnet eller ikke.*

⁷⁹ Jf. ISA 500.5c: *Målestokken for mængden af revisionsbevis - Det er mængden af revisionsbevis, der er afgørende for om revisionsbeviset er tilstrækkeligt eller ikke.*

⁸⁰ ISA 220.17

ISA 500 angiver ikke en tydelig definition eller klare rammer for hvornår revisionsbevis er tilstrækkeligt eller egnet. Det er koncernrevisors professionelle vurdering og dømmekraft, som fastlægger hvornår revisionsbevis er tilstrækkeligt eller egnet. Koncernrevisorens vurdering baseret bl.a. på risikoen eventuelle for fejl og mangler, altså revisionsrisikoen. En større revisionsrisiko medfører behov for, større mængde af revisionsbevis. Mængden af revisionsbevis skal ligeledes være egnet, hvorfor mængden er forbundet med kvaliteten. Mindre mængde af revisionsbevis er egnet hvis kvaliteten af revisionsbeviset vurderes tilfredsstillende, men omvendt kan større mængde af revisionsbevis kan ikke kompensere for dårlig kvalitet af revisionsbevis. Der kan opnås stærke revisionsbeviser ved at foretage fysiske kontroller eller ved at indhente eksterne bekræftelser hos en uafhængig tredjepart.

Det kan være omfattende, at vurdere tilstrækkelighed og egnethed i forbindelse med koncernrevision, hvorfor ISA 600 deler dette op i to dele⁸¹. Første del (afsnit 42-43) omfatter vurderingen af komponentrevisors kommunikation og hensigtsmæssighed i dennes arbejde og anden del (afsnit 44-45) omhandler tilstrækkelig- og egnethed af revisionsbeviset.

I forbindelse med den første del, skal koncernopgaveteamet vurdere om komponentrevisors kommunikation er i overensstemmelse med afsnit 41 i ISA 600. Afsnit 41 gør opmærksom på, at komponentrevisor skal kommunikere alle forhold der er relevante for koncernrevisors konklusion. Nedenfor ses uddrag af kravene⁸²:

- Er de etiske regler, uafhængighed og faglige kompetencer som er relevante for koncernrevision overholdt?
- Er de af koncernrevisoren opstillede krav overholdt?
- Er der konstateret betydelige mangler af kontrol hos komponenten?
- Betydelige forhold som komponentrevisor har/forventer, at kommunikere til komponentens ledelse
- Komponentrevisors resultater og konklusioner

Koncernrevisor skal gennemgå og vurderer de ovenstående forhold, og hvis der fremkommer betydelige forhold ved vurderingen skal disse kommunikeres til komponentrevisor og den daglige

⁸¹ ISA 600.42-45

⁸² ISA 600.41

ledelse⁸³. I forbindelse med gennemgang af ovenstående kan koncernrevisor vurdere om der er yderligere dele af komponentrevisorens revisionsdokumentation som skal gennemgås. Oftest vil fokus være den del af revisionsdokumentation som er relevant i forhold til de betydelige risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet.

I tilfælde af, at koncernrevisoren konkluderer, at komponentrevisors udførte arbejde er utilstrækkeligt eller ikke egnet, skal koncernrevisor foretage yderligere handlinger. Koncernrevisor skal herefter overveje, hvorvidt koncernopgaveteamet eller komponentrevisoren skal udføre de yderligere besluttede handlinger⁸⁴. I praksis er det ikke så enkelt, da omstændighederne som er med til, at afgøre hvorvidt det er optimalt, at koncernopgaveteamet udfører handlingerne eller ikke. Det afhænger ligeledes af hvilke mangler der er konstateret og hvorvidt komponentrevisor er i stand til, at udfører de yderligere handlinger. Er der omstændigheder som gør, at der ikke kan opnås tilstrækkeligt eller egnet revisionsbevis må koncernrevisor tage forbehold i sin revisionspåtegning.

I forbindelse med vurdering af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis skal koncernrevisor også gennemgå de ikke-betydelige fejl. I afsnit 4.7.2 i planlægningen af koncern blev det angivet, at koncernrevisor skal fastsætte en grænse for ubetydelige fejl som ikke korrigeres. Koncernrevisor skal ved gennemgang af det modtagne materiale vurdere de fejl som ikke er korrigeret af komponentrevisor og koncernopgaveteamet samt de tilfælde hvor det ikke har været muligt at opnå tilstrækkeligt eller egnet revisionsbevis⁸⁵. Vurderes det, at den samlede indvirkning af de ikke korrigerede fejl gør, at koncernregnskabet som helhed er fejlbehæftet⁸⁶, og at den manglende tilstrækkelighed og egnethed af revisionsbevis har væsentligt indvirkning på revisionskonklusionen, må der foretages forbehold hertil. Koncernrevisor skal i tilfælde af at summen af ikke-korrigerede fejl vurderes værende betydelig, korrigeres og derved undgå, at koncernregnskabet vurderes som fejlbehæftet.

⁸³ ISA 600.42a

⁸⁴ ISA 600.43

⁸⁵ ISA 600.45

⁸⁶ ISA 600.A63

5.4 AFSLUTTENDE ARBEJDE OG KONKLUSION

Dette afsnit har til formål, at beskrive de handlinger koncernrevisoren afslutningsvis foretager sig i forbindelse med færdiggørelse af revisionsudførelse.

5.4.1.1 *Komponentrevisorens revisionskonklusion*

Efter modtagelse af Auditors Report fra komponentrevisorerne, gennemgår koncernrevisor disse og tager stilling til, hvorvidt disse indeholder modifikationer i form af forbehold. I tilfælde af, at der er forbehold skal koncernrevisor være opmærksom på væsentlighedsniveauet det er blevet anvendt. Komponentvæsentlighed er oftest højere end lokalt væsentlighedsniveau, hvorfor forbehold taget ved anvendelse af denne vil have større indvirkning på koncernregnskabet end hvis det var lokalt væsentlighedsniveau. Forbehold baseret på lokalt væsentlighedsniveau, vil som hovedregel være uvæsentlige for koncernregnskabet⁸⁷, men skal dog afgøres i en konkret vurderingssag i situationen.

I forbindelse med forbehold som har relation til væsentlig fejlinformation skal koncernrevisor vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis fra de udførte revisionshandling af koncernopgaveteamet og komponentrevisor på den finansielle information for komponenten, samt revision af konsolideringsprocessen⁸⁸. Konkluderes det, at der ikke er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som angives i afsnit 4.7, skal der foretages yderligere handlinger⁸⁹.

5.4.1.2 *Begivenheder efter statusdag*

I forbindelse med komponenternes revision, skal komponentrevisorerne udføre handlinger som er udformet til, at identificere efterfølgende begivenheder for disse komponenter som indtræder mellem balancedagen og datoen for koncernrevisor erklæring på koncernregnskabet, som kræver oplysning eller regulering i koncernregnskabet⁹⁰. Det er derfor koncernrevisor igennem revisorinstrukserne, anmoder komponentrevisor, om at udfylde subsequent events memorandum. Dette uddybes i afsnit 6.3, hvorfor der henvises dertil.

5.4.1.3 *Ledelsens regnskabserklæring*

Det er den daglige koncernledelse som underskriver på regnskabserklæringen for koncernregnskabet. Regnskabserklæringen omfatter både punkter på koncern- og

⁸⁷ Revision i praksis – Planlægning, udførelse, konklusion s. 493

⁸⁸ ISA 600.44

⁸⁹ ISA 600.A62

⁹⁰ ISA 600.38

moderselskabsniveau. Er der betydelige forhold fra komponentledelsens regnskabserklæring, kan disse indarbejdes i regnskabserklæring for koncernregnskabet.

5.4.1.4 *Vurdering af ikke korrigerede fejl*

Koncernrevisor gennemgår de modtagne Summary of Audit Misstatements fra komponent-revisorerne samt de ikke korrigerede fejl fra koncernopgaveteamet, for at vurdere indvirkning på koncernregnskabet, og om koncernregnskabet som helhed er fejlbehæftet⁹¹. I tilfælde, at ikke korrigerede fejl har væsentligt indvirkning på koncernregnskabet, skal disse korrigeres.

5.5 DELKONKLUSION

Efter revisionsplanlægning er foretaget, kan koncernrevisor påbegynde udførelsen af revisionen. I henhold til revisionsplanlægningen er det fastlagt hvilke handlinger der udføres på hvilke komponenter, og hvilke arbejde komponentrevisorerne skal udføre på vegne af koncernrevisoren.

De komponenter, hvor koncernrevisor anvender komponentrevisor til at udføre arbejde på dennes vegne, skal koncernrevisor sikre, at kommunikationen imellem parterne er effektiv da dette er med til at sikre at der opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Revisionsplanen kan effektivt kommunikeres ud til komponentrevisorerne ved, at fremsende detaljerede revisionsinstrukser og eventuelle tilhørende bilag, hvori komponentrevisors arbejde er detaljeret beskrevet. Koncernrevisor kan fremsender separate tilpassede revisionsinstrukser til de respektive komponenter. Revisionsinstrukserne skal i henhold til ISA 600 omfatte obligatoriske punkter, hvori koncernrevisor bekræfter, at samarbejde med koncernopgaveteamet under de fastsatte rammer, rapportere de identificerede betydelige fejl mm. Det anbefales, at revisionsinstruksen udover de obligatoriske punkter, inddrager andre punkter som tidplaner og deadline for revisionen, koncernrevisors involvering i komponentrevisors arbejde samt anmodning om andre forhold som ønskes rapporteret. For at opretholde den effektive kommunikation, skal der så vidt muligt opretholdes en kontinuerlig og åben dialog, dette kan være igennem telefonsamtaler og videokonferencer.

Koncernrevisoren skal efter modtagelsen af revisionsdokumentationen, vurderer om de stillede krav er overholdt af komponentrevisor, og om den modtagne revisionsdokumentation er tilstrækkeligt og egnet som revisionsbevis. I tilfælde af at den modtagne revisionsdokumentation ikke er tilstrækkelig eller egnet, skal koncernopgaveteamet foretage yderligere handlinger.

⁹¹ ISA 600.A63

I forbindelse med vurderingen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal listen over ikke-korrigeret fejl også påses for, at vurdere hvor stor indvirkning disse har på regnskabet og om disse skal korrigeres.

Koncernrevisoren skal afslutningsvis på revisionsudførelsen gennemgå de modtagne rapporteringspakker, hvor disse kontrolleres og afstemme for at tilegne sig overbevisning omkring konsolideringsprocessen. Herefter kan koncernrevisor foretage de afsluttende handlinger som indebærer gennemgang af komponentrevisorernes revisionserklæringer for vurdering af eventuelle forbeholds indvirkning på koncernregnskabet. Koncernrevisor gennemgår i denne sammenhæng ligeledes komponentrevisorernes subsequent events memorandum og regnskabserklæringer til kontrol for, om der er forhold som skal tages i betragtning ved afgivelse af koncernrevisionserklæring.

6 REVISIONSAFSLUTNING

Der er ikke en klar linje for hvornår revisionsprocessen bevæger sig mod den afsluttende fase, da man i den afsluttende fase stadig kan udfør arbejde vedrørende tidligere gennemgået punkter. I praksis er der en mere glidende overgang fra udførelse til afslutning af revisionen. I henhold til ISA 600 består den afsluttende fase af kommunikation med ledelsen, afsluttende dokumentation og efterfølgende begivenheder

Afslutningsfasen omhandler kommunikation med ledelsen, afsluttende dokumentation og om opstået begivenheder efterfølgende som kan have indvirkning på koncernregnskabet.

6.1 KOMMUNIKATION MED LEDELSEN

I henhold til ISA 600 kan kommunikation med ledelsen opdeles i kommunikation til øverste koncernledelse og den daglige koncernledelse. Der er forskel på koncernrevisors kommunikation med den daglige ledelse og den øverste ledelse. Kommunikationen med den daglige ledelse er mere uformel medmindre noget særligt skal kommunikeres, men stadig mere detaljeret i modsætning til kommunikationen med den øverste ledelse som bærer præg af, at være på et overordnet niveau og mere formel.

6.1.1 Kommunikation med den daglige ledelse

Kommunikationen med den daglige ledelse omhandler flere områder, som mangler ved interne kontroller og besvigelser jf. ISA 600. Ved mangler i intern kontrol skal koncernopgavetemaet før der kommunikeres til den daglige ledelse fastsætte, hvilke mangler der i henhold til ISA 265⁹². Fastsættelsen af mangler i intern kontrol omfatter de interne kontroller på koncern- og komponentniveau og mangler som koncernopgaveteamet er blevet gjort opmærksom på af komponentrevisor⁹³.

I tilfælde af, at koncernopgavetemaet har vurderet indikationer på besvigelser, konstateret besvigelser eller er blevet gjort opmærksom på det af komponentrevisor, skal dette kommunikeres til det passende ledelsesniveau⁹⁴. Det anbefales, at indikationer til besvigelser og besvigelser kommunikeres hurtigt og rettidigt således, at den ansvarlige ledelses organ kan tage hånd om sagen. Hvad der er et passende ledelsesniveau i forhold til konstaterede jf. ISA 600, vurderes af koncernrevisoren. I praksis vil det i de fleste tilfælde være det ledelsesniveau der ligger lige over det niveau hvor besvigelserne konstateres.

Er komponentrevisor ved lov eller anden årsag pålagt, at udtrykke en revisionskonklusion vedrørende komponentregnskabet, skal koncernrevisor i tilfælde anmode den daglige koncernledelse om, at oplyse den daglige komponentledelse om forhold som koncernopgaveteamet bliver opmærksom som kan have betydning for komponentregnskabet og den daglige komponentledelse ikke er opmærksom på⁹⁵. Nægter den daglige koncernledelse, at kommunikere eventuelle forhold til komponentledelsen, skal koncernrevisor drøfte forholdet med den øverste koncernledelse for, at afklare forholdet. Forbliver forholdet uafklaret, skal koncernrevisor overveje med hensyntagen til fortrolighed, at anbefale komponentrevisor om ikke, at afgive en erklæring før der er afklaring på forholdet. Eksempler på forhold som kan være væsentlige for komponentregnskab og som den daglige komponentledelses muligvis ikke har kendskab til nævnes i ISA 600⁹⁶:

- Mulige retssager
- Salg af væsentlige driftsaktiver

⁹² ISA 265.11

⁹³ ISA 600.46

⁹⁴ ISA 600.47

⁹⁵ ISA 600.48

⁹⁶ ISA 600.A65

- Efterfølgende begivenheder
- Andre juridiske aftaler

Ovenfor nævnte forhold er et uddrag af forhold som kan have væsentlig betydning for komponentregnskabet. Koncernrevisor skal i sådanne tilfælde vurdere hvorvidt forholdet legitimt kan holdes skjult for komponentledelsen eller ikke.

6.1.2 Kommunikation med den øvre koncernledelse

Kommunikationen med den øverste koncernledelse skal generelt opfylde de opstillede betingelser i ISA 260⁹⁷, som ikke gennemgås nærmere i nærværende afhandling. ISA 260 omhandler kommunikation til den øverste ledelsen og fastsætter dermed nogle retningslinjer for kommunikationen. Kommunikationen omfatter formålet og omfanget af revision, revisors ansvar samt at betydelige forhold rapporteres til øverste ledelse.

Der skal ligeledes i forbindelse med kommunikation til øverste koncernledelse kommunikeres yderligere forhold som er specificeret i ISA 600⁹⁸:

- Oversigt over arten af det arbejde, som udføres vedrørende komponenternes finansielle information
- Oversigt over koncernopgaveteamets planlagte involvering i det arbejde som udføres af komponentrevisor.
- Forhold som har givet anledning til bemærkninger omkring kvaliteten af komponentrevisors arbejde
- Forhold som har medvirket til at koncernopgaveteamets adgang til information er blevet begrænset.
- Besvigelser eller mistanke omkring besvigelser som kan resultere i væsentlig fejl i koncernregnskabet skal ligeledes kommunikeres til øverste koncernledelse.

Ovenstående punkter er særlige for kommunikation ved koncernrevision, hvorfor disse punkter skal kommunikeres til den øverste koncernledelse.

De ovenfor beskrevne punkter kommunikeres til den øverste koncernledelse igennem revisionsprotokol⁹⁹. Revisionsprotokollens udformning afhænger af om der foretages løbende

⁹⁷ ISA 600.49

⁹⁸ ISA 500.49

⁹⁹ Se bilag 1

revision eller statusrevision. Ved løbende revision, er det oplagt at inddrage koncernrevisors scoping, koncernopgaveteamets planlagte involvering m.v. i revisionsprotokollatet, og afslutning bemærkninger omkring koncernrevisorserklæring, om koncernregnskabet er retvisende samt er der supplerende oplysninger eller foretaget forbehold i koncernregnskabet.

Bliver der ved revisionens udførelse konstateret forhold som har direkte eller indirekte indvirkning på regnskabet, skal disse bemærkes i revisionsprotokollatet. Forhold som er betydelige uden direkte indvirkning på regnskabet kan være forhold omkring prokura og tilsidesættelse af kontroller.

6.2 DOKUMENTATION

I forhold til dokumentation af den udført revision, er de grundlæggende krav de samme som en almindelige revision, og disse er baseret på ISA 230 som omhandler dokumentation. Formålet med revisionsdokumentation er¹⁰⁰:

- Opnå tilstrækkeligt og egnet dokumentation der danner grundlag for revisors erklæring
- Dokumentation for at revisionen er blevet planlagt, og udført i overensstemmelse med de internationale standarder samt gældende krav i lovgivning og regulering

Revisionsdokumentationen skal udarbejdes således, at en erfaren revisor som ikke er tilknyttet revisionen kan forstå revisionen. Dokumentation skal i korte træk omfatte arten, den tidsmæssige placering, omfanget af de udførte revisionshandlinger samt resultater af disse revisionshandlinger. Er der betydelige forhold skal disse dokumenteres i forbindelse med dokumentation af konklusionen.

I forbindelse med koncernrevision er der yderligere krav til revisionsdokumentation jf. ISA 600, som omhandler krav til dokumentation vedrørende komponentrevisor. Dokumentation skal i henhold til ISA 600 yderligere omfatte¹⁰¹:

- A) Analyse af komponenter som er betydelige samt typen af arbejde der er udført i forhold til komponenterne. I planlægningsfasen blev det beskrevet, at koncernrevisor skal foretage en scoping af koncernen til vurdering af de betydelig og ikke betydelige komponenter, samt

¹⁰⁰ ISA 230.5

¹⁰¹ ISA 600.50

hvilket arbejde der udføres på disse. Analysen som koncernrevisor udarbejder i planlægningsfasen kan bruges som dokumentation.

- B) Arten, den tidmæssige placering og omfanget af koncernopgaveteamets involvering i komponentrevisor arbejde. Den planlagte involvering har koncernrevisor noteret i revisionsinstruksen som fremsendes til komponenterne, hvorfor denne kan bruges som dokumentation. Koncernrevisor skal ligeledes dokumentere, at denne har gennemgået det modtagne materiale fra komponentrevisor.
- C) Skriftlig kommunikation mellem koncernopgaveteamet og komponentrevisorerne, omhandlende de fastsatte krav af koncernrevisor. Den udarbejdede revisorinstruks i planlægningen, hvor koncernrevisors krav fremgår og bekræftes af komponentrevisor, må vurderes værende skriftlig kommunikation.

Ovenstående punkter er yderligere dokumentationskrav i forbindelse med koncernrevision, og ovenfor analyse understreger, hvor vigtigt det er, at planlægningsfasen udføres detaljeret. Dele af planlægningen kan derefter bruges dokumentation.

6.3 EFTERFØLGENDE BEGIVENHEDER

Efterfølgende begivenheder er begivenheder som sker efter balancedagen og kan have indvirkning på regnskabet. Der vil blive taget udgangspunkt i ISA 560 som omhandler efterfølgende begivenheder¹⁰².

ISA 560 opdeler efterfølgende begivenheder således, at perioden for efterfølgende begivenheder er defineret som følgende i standarden:

- 1) Fra balancedag frem til koncernrevisors erklæring
- 2) Kendskab til forhold efter revisors erklæring, men før offentliggørelse af regnskabet
- 3) Kendskab til forhold efter offentliggørelse af regnskabet

Ad 1) Vedrørende begivenheder der indtræffer mellem balancedag og datoen for koncernrevisors revisors erklæring er koncernrevisor forpligtet til, at udføre handlinger som kan afdække eventuelle begivenheder som kan kræve reguleringer i regnskabet.

¹⁰² ISA 560.1

Koncernrevisor er forpligtet til, at afdække eventuelle begivenheder, udføre handlinger hvorved koncernrevisor opnå forståelse for forretningsgange der er tilrettelagt for at sikre at efterfølgende begivenheder identificeres. Koncernrevisor kan ligeledes forespørge ledelsen om hvorvidt der er indtruffet efterfølgende begivenheder som kan påvirke regnskabet, hertil tager koncernrevisor ligeledes komponentrevisorernes subsequent events memorandum i betragtning. Eksempler på forespørgsel til ledelsen kan være¹⁰³:

- Om virksomheden har påtaget sig yderligere forpligtelser m.v.
- Om der er sket ændringer i eventuel forpligtelser
- Om der er foretaget eller påtænkt nogle usædvanlige rettelser i regnskabet

Koncernrevisor kan eventuelt forespørge og gennemlæse referater fra møder som er afholdt efter balancedagen, og hermed danne sig et overblik om der er efterfølgende begivenheder som kan have indvirkning på regnskabet. Koncernrevisor kan underskrive koncernrevisions-påtegningen hvis der ikke er konstateret efterfølgende begivenheder. I tilfælde af, at der opstået efterfølgende begivenheder, skal koncernrevisor vurdere om den enkelte begivenhed er præsenteret korrekt i regnskabet. Koncernrevisor skal ligeledes anmode om en skriftlig udtalelse fra den daglige ledelse om at de indtræffende begivenheder er korrigeret eller oplyst.

Ad 2) Koncernrevisor er ikke forpligtet til at udføre handlinger omkring efterfølgende begivenheder efter datoen for revisor erklæring¹⁰⁴. I tilfælde af, at revisoren får kendskab til forhold efter datoen for koncernrevisors erklæring, men før datoen for offentliggørelse af koncernregnskabet skal revisor drøfte disse med den daglige/øverste ledelse og herefter vurderer om regnskabet skal ændres som følge af forholdet m.v. Forholdet skal kun drøftes med ledelsen, hvis kendskab til forholdet på datoen for revisors erklæring havde medvirket til at revisor ændrede revisors erklæring. Vælger ledelsen, at ændre koncernregnskabet som følge af forholdet skal koncernrevisor udføre revisionshandling vedrørende den foretagne ændring.

Ad 3) Koncernrevisor har ikke pligt til, at udføre handlinger efter regnskabets offentliggørelse. I tilfælde af, at revisor får kendskab til forhold efter offentliggørelsen af koncernregnskabet skal disse drøftes med daglige/øverste koncernledelse, herunder om koncernregnskabet bør ændres. Hvis ledelsen beslutter, at ændre regnskabet, skal koncernrevisor udføre handlinger vedrørende

¹⁰³ ISA 560.A9

¹⁰⁴ ISA 560.10

ændringen¹⁰⁵. Koncernrevisor skal ligeledes i den forbindelse gennemgå tiltag, som den daglige ledelse har tilrettelagt for, at sikre at alle som har modtaget den offentliggjorte regnskab informeres omkring ændringen. Revisor skal i forbindelse med udarbejdelse af den nye revisor erklæring, medtage en supplerende oplysning som henviser til note i regnskabet hvori der redegøres for årsagen til ændring i tidligere offentliggjort regnskab og revisor erklæring¹⁰⁶.

I tilfælde af, at den daglige ledelse ikke gør nok for at sikre, at modtagerne af tidligere års offentliggjorte regnskab ikke gøres opmærksom omkring ændringen eller hvis den daglige ledelse ikke foretager ændring hvor koncernrevisor mener der er behov for det, skal koncernrevisor henvende sig til den øverste ledelse. Hvis den øverste ledelse repræsenterer den daglige ledelse, skal koncernrevisor forsøge med tiltag hvor koncernrevisors erklæring ikke bliver tillagt særlig betydning¹⁰⁷.

I forbindelse med koncernrevision, skal der foruden de ovenstående punkter rettes opmærksomhed for efterfølgende begivenheder hos de enkelte komponenter. En stor koncern kan være omfattende at revidere, da den vil have mange komponenter og i den forbindelse vil der gå en del tid imellem komponentrevisors erklæring og koncernrevisors erklæring, som giver mulighed for at efterfølgende begivenheder indtræffes i perioden. Derfor anbefales det, at der i forbindelse med revidering af regnskabet udformes handlinger af koncernopgaveteamet eller komponentrevisor, som kan afdække perioden fra balancedagen til datoen for koncernrevisors erklæring på koncernregnskabet¹⁰⁸. Dette er ligeledes gældende for komponenter som der ikke udføres fuld revision på. I disse tilfælde skal koncernrevisor anmode komponentrevisor om, at oplyse hvis denne bliver opmærksom på efterfølgende begivenheder som kan kræve regulering eller oplysning i regnskabet.

6.4 DELKONKLUSION

Afslutningsvis skal koncernrevisor foretage afsluttende dokumentation samt kommunikere med ledelsen, herunder den øverste ledelse og vurdere om der er eventuelle efterfølgende begivenheder som har indvirkning på koncernregnskabet.

¹⁰⁵ ISA 560.15

¹⁰⁶ ISA 560.16

¹⁰⁷ ISA 560.17

¹⁰⁸ ISA 600.38

Kommunikationen med den daglige ledelse sker løbende i forbindelse med revisionen og sker i fleste tilfælde på en uformel måde. Forhold vedrørende væsentlige mangler i interne kontroller på koncern- og komponentniveau og andre forhold som komponentrevisor har gjort koncernrevisor opmærksomhed på, skal kommunikeres til daglige ledelse. Vurderes der indikationer på besvigelser, skal dette ligeledes kommunikeres til ledelsen. Det anbefales at dette kommunikeres rettidigt således, at der kan tages hånd omkring dette.

Kommunikation med den øverste ledelse sker på formel plan, og sker igennem revisionsprotokollatet. Revisionsprotokollatet omfatter flere punkter i henhold til ISA600, inddrager bl.a. oversigt over det udførte arbejde vedrørende komponenternes finansielle information, oversigt over koncernrevisoren involvering i komponentrevisors arbejde samt andre væsentlige konstaterede forhold vedrørende revisionen af koncernregnskabet.

Koncernrevisor skal færdiggøre den afsluttende revisionsdokumentation, og denne skal udarbejdes således, at en anden erfaren revisor som ikke er tilknyttet revisionen, kan forstå revisionen. Der skal i henhold til ISA 600 yderligere udarbejdes dokumentation vedrørende komponentrevisor, hvortil det skal dokumenteres hvorledes koncernrevisor har dokumenteret og kommunikeret med komponentrevisoren. Hvis der er udarbejdet en hensigtsmæssigt planlægning kan denne ligeledes bruges til dokumentation.

Til sidst skal koncernrevisor vurdere efter drøftelser med ledelsen, om der er indtruffet efterfølgende begivenheder efter balancedagen som har indvirkning på koncernregnskabet, og dette skal reguleres. Indtræffer der efterfølgende begivenheder mellem balancedagen og datoen for koncernrevisors erklæring, er koncernrevisor forpligtet til, at udføre yderligere handlinger som kan afdække reguleringen. Indtræffer de efterfølgende begivenheder efter koncernrevisorerklæring, er koncernrevisor ikke forpligtet til at udføre handlinger til at afdække, men kan drøfte forholdet med den daglige/øverste ledelse og vurdere om denne skal ændres, og herefter udføre revisionshandling vedrørende foretagne ændring.

7 CASE EKSEMPEL

I dette afsnit vil der blive taget udgangspunkt i en fiktiv case som er opstillet med det formål, at belyse det væsentlige ved revisionsplanlægning af en koncernrevision. Der vil kun blive taget udgangspunkt i revisionsplanlægningen af koncernregnskabet, og koncernrevisoren som er valgt fra ledelsen, til udføre opgaven er fra ADM revision. ADM revision er et større netværk i Europa.

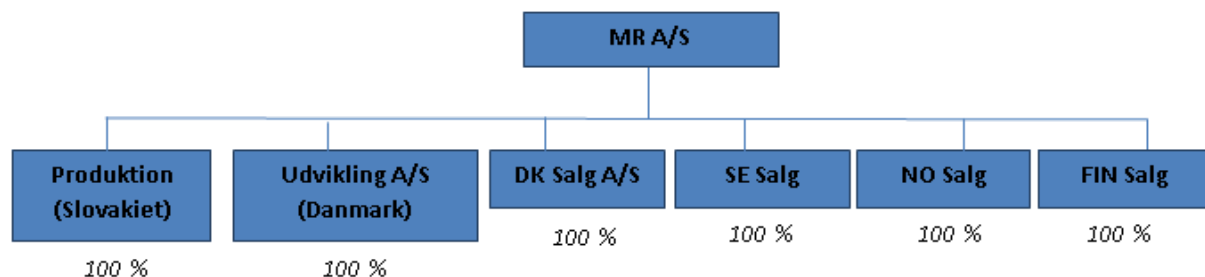
Der vil i casen ikke blive taget udgangspunkt i de indledende overvejelser, da det forudsættes for casen, at koncernrevisoren fra ADM Revision har foretaget dette og accepteret opgaven.

7.1 KONCERN MR A/S

Casen omhandler MR koncernen, som opererer inden for bilbranchen. MR A/S er beliggende i Danmark og har seks datterselskaber placeret i de europæiske lande som er 100 procent ejet af moderselskabet.

Koncernrevisor tager udgangspunkt i overblikket jf. de indledende overvejelser til, at foretage en scoping af koncernen og får klassificeret de betydelig og ikke betydelig komponenter. Det besluttet for nemhedens skyld, at koncernkontrollerne er kontrolleret og har vist sig være effektive.

Nedenfor er koncerndiagram illustreret:



Figur 4 – Koncerndiagram
Kilde: egen til virkning

Koncerndiagram viser, at moderselskabet (Holding selskab) har seks komponentselskaber som ligger i Danmark, Sverige, Norge, Finland og Slovakiet. Produktionen ligger i Slovakiet, da det reducerer produktionsomkostningerne, men stadig ligger forholdsvis tæt på det europæiske marked. Datterselskabet, *Udvikling A/S*, hvis hovedaktivitet er udvikling, ligger i Danmark da det fra ledelsens side er vurderet, at de nødvendige kompetencer til dette formål er bedre i Danmark. De resterende 4 datterselskaber er udelukkende salgsvirksomheder, og forestår salget i koncernen.

Kandidatafhandling: Planlægning af koncernrevision

Følgende regnskabstal er oplyst for koncernen, og disse regnskabstal bruges til den videre revisionsplanlægning:

Komponenter	Omsætning	Resultat	Balancesum	Egenkapital
MR A/S	-	700.000	22.000.000	16.000.000
Produktion A/S	11.000.000	1.200.000	5.500.000	3.500.000
Udvikling A/S	5.000.000	500.000	6.000.000	3.500.000
DK Salg A/S	40.000.000	2.200.000	13.500.000	9.000.000
SE Salg AB	25.000.000	1.400.000	12.500.000	6.500.000
NO Salg	10.000.000	1.400.000	4.000.000	3.000.000
Fin Salg OY	4.000.000	1.100.000	4.500.000	3.500.000
I alt	95.000.000	8.500.000	68.000.000	45.000.000

Figur 5 – Regnskabstal

Kilde: egen til virkning

Regnskabstallene viser overordnet, at koncernen er finansiel stabil og har positive resultater med solidt egenkapital.

Efter overblikket er dannet skal koncernrevisor i henhold til den videreplanlægning vurderer de betydelige og ikke betydelige komponenter. Vurderingen kan udføres ved, at foretage scoping som er belyst jf. afsnit. 5.5. Skemaet nedenfor viser et overblik scoping som udføres i praksis af koncernrevisor, og som også bruges i forbindelse med dokumentation ved planlægningen.

Komponenter	Omsætning	%-vis andel af omsætning	Revisor	Aktiviter	Finansiel Betydelige	Særlige risici	Årsag til betydning	Scoping
MR A/S	-	-	ADM Revision	Moderselskab	Nej	Nej	Moderselskab	Fuld revision
Produktion A/S	11.000.000	11,58%	Slovakia accounting	Produktion	Nej	Ja	Risiko	Fuld revision eller af specifikke poster
Udvikling A/S	5.000.000	5,26%	ADM Revision	Udvikling	Nej	Ja	Risiko	Fuld revision eller af specifikke poster
DK Salg A/S	40.000.000	42,11%	ADM Revision	Salg	Ja	Nej	Størrelse	Fuld revision
SE Salg AB	25.000.000	26,32%	ADM Sweden	Salg	Ja	Nej	Størrelse	Fuld revision
NO Salg	10.000.000	10,53%	ADM Norway	Salg	Nej	Nej	Risiko	Fuld revision eller af specifikke poster
Fin Salg OY	4.000.000	4,21%	Helsinki revision	Salg	Nej	Nej	-	Out of scope
I alt	95.000.000	100%						

Figur 5 – Scoping

Kilde: egen til virkning

Den foretagne scoping medvirker til, klassificerer hhv. de betydelige og ikke betydelige komponenter. Koncernrevisor kan ligeledes bruge denne scoping til, at dokumenterer sin planlægning og de forudsætninger koncernrevisor har lagt til grund herfor. Som det ses i figuren samt beskrevet i afhandlingen fastsætter koncernrevisor et eller flere nøglefaktorer som bliver brugt til at vurdere om en given komponent er finansiel betydelig eller ikke. I Casen har koncernrevisor fastsat grænsen til 15 procent af omsætningen og fastsættes med udgangspunkt i

figur 5, hvor den foretagne scoping er illustreret. Grænsen skal fastsættes således, der revideres tilstrækkeligt til foretage konklusion på revisionserklæringen.

Scoping er sket således, at koncernrevisor vurderer de komponenter som er forbundet med risici, og ved med udgangspunkt heri at der skal foretages revisionshandlinger på Produktion og Udvikling som giver revisionshandlinger på 16,84 % af den totale benchmark. Jf. afsnit 4.3, skal der under forudsætning af normale kontroller foretages revisionshandlinger på 80-85 %, derfor "scoper" koncernrevisor videre til at dette opnås.

Revisionshandling i %	
Produktion	11,58%
Udvikling	5,26%
	16,84%
DK-salg	42,11%
	58,95%
SE salg	26,32%
I Alt	85,27%

Figur 6 – Scoping
Kilde: egen til virkning

Koncernrevisor vælger herefter de største finansielle betydelige komponenter i henhold til ISA 600, DK-Salg (42,11 %) og SE-Salg (26,32 %) og ender med, at revidere 85,27 % af den totale benchmark.

Komponenterne som forestå for Produktion og Udviklingen blev udvalgt på baggrund af risiciene forbundet til disse komponenter. Vedrørende produktionskomponenten er der både risiko for væsentligt fejlinformation samt andre udfordringer¹⁰⁹ som gør, at koncernrevisor må anmode komponentrevisor til, at udføre arbejde. Udfordringer der ligger i dette tilfælde, er de kulturelle forskelle i mellem Danmark og Slovakiet, herunder de sproglige barrierer som gør at kommunikationen kan være mindre effektiv. Disse udfordringer kan forebygges ved, at komponentrevisor udfører arbejdet. Der er ligeledes tilknyttet risici på regnskabsposterne, varelageret (tilstedeværelse og værdiansættelse) samt periodeafgrænsningsposter (korrekt indregning af omkostninger) og igangværende arbejder. Derfor skal koncernrevisor specifikt få komponentrevisor til at udføre handlinger på disse områder således risikoen kan afdækkes. Udvikling A/S er ligeledes ikke finansielt betydelig, men betydelig grundet de forbundne risici vedrørende indregning og værdiansættelse af udviklingsomkostninger.

NO salg ligger med sine 10,53 procent under den fast satte grænse jf. scoping, hvorfor denne ikke i dette tilfælde vurderes finansielt betydelig. Da der som udgangspunkt altid er forbundet risici ved indregning af omsætningen, vurderes det af koncernrevisoren, at der skal foretages specifikke revisionshandlinger på omsætningsområde til afdækning af en evt. risiko. Kan koncernrevisor

¹⁰⁹ Da beliggenhed i Slovakiet

afdække risikoen ved, at foretage review, hvor ledelsen forespørges i forbindelse med de analytiske handlinger, vurderes det også værende tilstrækkeligt. Dette begrundes med, at der i henhold til scoping foretages fuld revision og revisionshandling på 85,27 procent af koncernen, hvilket jf. afsnit 4.3 under forudsætning af normale kontroller, vurderes tilstrækkeligt. Koncernrevisor vil i dette tilfælde overrevidere MR A/S, der revisionshandling på NO-salg medvirker til, at der udføres revisionshandling på 95,8 %, hvorfor det anbefales, at risikoen på omsætning afdækkes ved review for, at ikke overrevidere.

FI Salg vurderes ikke værende betydelig, da denne udgør mindre end 5 % af den samlede koncernomsætning, og der samtidig ikke vurderes værende risikofyldte regnskabsposter tilknyttet. Da den ikke klassificeret som betydelig, noteres denne som out of scope, hvilket betyder, at denne ikke er betydelig. Dette medvirker til, at der i forbindelse med udarbejdelse af koncernrevision, foretages analytiske handlinger på denne komponent.

7.2 FORSTÅELSE AF KOMPONENT REVISOR

I forbindelse med scoping blev det konstateret, at koncernrevisor har valgt at gøre brug af 4 komponentrevisor til hver komponent beliggende i hhv. Sverige, Norge, Finland og Slovakiet. Koncernrevisor foretager selv revision af den danske komponent, DK Salg, og anvender komponentrevisor fra samme netværksfirma ved SE Salg, da koncernrevisor på denne måde sparer tid og ressourcer i forbindelse med opnåelse af kendskab til komponentrevisor i henhold til afsnit 4.6.1. Der skal dokumenteres og tages stilling til punkterne jf. afsnittet.

I forbindelse med valg af komponentrevisor for FIN Salg, har komponentrevisor valgt, at vælge en lokalrevisor, da der ikke er eget netværksfirma tilstede i Finland. Da der i henhold til scoping kun udføres analytiske handlinger, er der i henhold til ISA 600 ikke krav om forståelse af komponentrevisor. Det er ligeledes en lokal revisor i Slovakiet som skal forestå udførelsen af arbejdet på den sidste komponent, Produktion A/S. Da det ikke er eget netværksfirma, og der udføres revisionshandling, skal der opnås og dokumenteres forståelse for komponentrevisor.

Dette kan som nævnt i afhandlingen gøres på flere måder, da Slovakiet ligger forholdsvis tæt på kan det anbefales, at koncernrevisor tager på besøg hos komponenten og i sammen anledning mødes med komponentrevisoren, og drøfter punkterne omtalt i afsnit 4.6.1, og andre relevante områder i forbindelse med koncernrevision. Det er oplagt, at udarbejde mødereferater eller lign., da dette kan anvendes som dokumentation.

Der skal ligeledes vurderes, om komponentrevisorerne har de nødvendige kompetencer til, at udføre arbejdet. I den forbindelse kan koncernrevisor bede om fremsendelse af CV m.v., samt drøfte opgaven med komponentrevisoren, og på baggrund af dette vurdere om komponentrevisor skal anvendes eller ikke. Da dette er en fiktiv case, vil der ikke blive gjort yderligere i forbindelse hermed.

For at effektivisere revisionsprocessen vil det være oplagt, at udarbejde revisionsinstrukserne og fremsende disse til komponentrevisorerne, således disse kan drøftes inden udførelsen igangsættes. I forbindelse med udarbejdelsen af revisionsinstrukserne kan de forhold som komponentrevisor skal bekræfte indarbejdes. Dette er forhold som nævnes i afsnit 4.6.1, at komponentrevisor skal bekræfte overholdelse af de fastsatte krav samt bekræfte uafhængighed m.v. Der henvises til bilag 3 for et sæt udarbejdede revisionsinstrukser til SE salg. Det anbefales, at udarbejde detaljerede revisionsinstrukser, da dette er medvirkende til, at effektivisere udførelsen af revisionen.

7.3 VÆSENTLIGHEDSNIVEAU

Der skal i forbindelse med udførelsen af revisionen fastsættes et væsentlighedsniveau på koncern- og komponentniveau. Koncernrevisor fastsætter væsentlighedsniveauet ud fra sin professionelle vurdering og dømmekraft, og fastsættes på baggrund af udvalgte nøgletal som omsætning, årets resultat, balancesum og egenkapital. I casen har vi følgende nøgletal for koncernen:

Nøgletal	Lav	Høj	Regnskabstal	Beregning lav	Beregning høj
Omsætning	1,0%	2,0%	95.000.000,00	950.000,00	1.900.000,00
Årets resultat	0,5%	1,0%	8.500.000,00	42.500,00	85.000,00
Balancesum	0,5%	1,0%	75.000.000,00	375.000,00	750.000,00
Egenkapital	1,0%	1,5%	60.000.000,00	600.000,00	900.000,00
Væsentlighedsniveau					

Figur 7 – Væsentlighedsniveau
Kilde: egen til virkning

I casen fastsættes koncernvæsentlighedsniveauet som 2 procent af omsætningen, da koncernen og de underliggende komponenter er handelsvirksomheder. Væsentlighedsniveauet på koncernniveau fastsættes dermed til t.kr. 1.900 og årsagen til, at den høje værdi vælges er, at det i starten blev klargjort, at koncernens kontroller er vurderet værende effektive. Den fastsatte væsentlighedsniveau er udgangspunktet for koncernrevisor ved afgivelse af erklæring på koncernregnskabet.

Der skal i forbindelse med udførelse af komponentrevision fastsættes komponentvæsentlighed, som principielt fastsættes på samme måde. Komponentvæsentligheden fastsættes dog lavere end koncernvæsentlighed som nævnt i afhandlingen. I henhold til udarbejdede scoping, er det blevet klarlagt hvilke komponenter der skal fastsættes væsentlighedsniveau for, hvorfor der henvises til figuren nedenfor:

Komponenter	Væsentlighedsniveau (t.kr)	Væsentlighed ved udførelse	Fastsættes ud fra
MR A/S	240.000	144.000	Egenkapital
Produktion A/S	55.000	33.000	Aktivmassen
Udvikling A/S	60.000	36.000	Aktivmassen
DK Salg A/S	800.000	480.000	Omsætning
SE Salg AB	500.000	300.000	Omsætning
NO Salg	200.000	120.000	Omsætning
I alt	1.855.000		

Figur 8 – Væsentlighedsniveau

Kilde: egen til virkning

Alle komponenters samlede væsentlighedsniveau er lavere end koncernen væsentlighedsniveau, hvilket som nævnt i afsnittet var en forudsætning, da komponenternes samlede fejl vil overgå koncernens.

Væsentligheden for komponenterne beregnes på samme måde som koncernens, nøglefaktorerne der anvendes til beregning af komponenternes væsentlighed er afhængig af komponenters art og formål. Produktions- og udviklingskomponenten er blevet beregnet med udgangspunkt i aktivmassen, da deres hovedaktivitet består i producere biler og udvikle software m.v.

DK-, SE-, og NO Salg er salgsvirksomheder, hvorfor der tages udgangspunkt i omsætningen. MR A/S er moderselskabet, og har dermed ingen ikke reel drift end kapitalandele i datterselskaberne. Derfor tages der udgangspunkt i egenkapitalen ved beregning af væsentlighedsniveauet.

Væsentligheden ved udførelsen fastsættes lavere for at reducere sandsynligheden for, at de ikke korrigerede fejl eller uopdagede i regnskabet ikke samlet set overstiger væsentlighedsniveauet.

Komponentvæsentlighedsniveauet indarbejdes og beskrives i revisorinstruksen for de respektive komponentrevisorer således de indforstået med den fastsatte væsentlighedsniveau og dermed udfører revisionen herefter.

Afslutningsvis skal det påpeges, at der ikke er facit over hvorledes revisionsplanlægning udarbejdes eller udføres, det vigtigste er, at koncernrevisor indenfor rammerne af de internationale standarder gør sit bedste for, at planlægge og udføre en koncernrevision hensigtsmæssigt som muligt. Dette gøres ved, at dokumentere alt korrespondance med komponentrevisor og ledelsen, afholdes der telefon- videomøder, kan der udarbejdes mødereferater for disse og bruges til dokumentation i revisionsforløbet.

8 KONKLUSION

En koncern består af flere selskaber som er tilknyttede til hinanden og er ejet af et ultimativt moderselskab. Dannelse af koncerner er blevet hyppigere eftersom globaliseringen og den frie handel tvær over grænser har gjort det nemmere, at opnå konkurrencemæssige fordele. Jo større en koncern er, desto svære er det at gennemskue koncernens finansielle forhold, og derfor er der jf. årsregnskabsloven § 109 fastsat nogle beløbsrammer, som ved overskridelse kræver aflæggelse af et koncernregnskab.

Koncernregnskabet formål er, at vise et retvisende billede af koncernen som en samlet enhed. Dette har den betydning, at koncernregnskabet skal tilpasses således, at koncernregnskabet giver det information som ikke fremgår i de underliggende selskabers selvstændige regnskaber. Koncernregnskabet udarbejdes jf. årsregnskabsloven ud fra principperne ensartet regnskabspraksis, sammenlægning af ensartede poster, og eliminering af interne transaktioner. Disse principper gør at koncernregnskabet bliver retvisende.

Ensartet regnskabspraksis betyder formelt, at de dele af datterselskabsregnskabet som anvendes i koncernregnskabet skal være udarbejdet efter samme regnskabspraksis som moderselskabet, og hvis dette ikke er tilfældet i nogle af de underliggende datterselskaber, skal der reguleres herfor inden indregnes i moderselskabsregnskabet. Herefter sammenlægger man af ensartede regnskabsposter og eliminere interne transaktioner imellem de koncernforbundne selskaber. Eliminering af interne transaktioner (tilgodehavender, forpligtelser, indtægter og omkostninger) er et krav, da koncernregnskabet ellers vil blive kunstigt "oppustet" og dermed ikke give et retvisende billede.

Koncernrevisors erklæring på koncernregnskabet styrker troværdigheden og det retvisende billede for koncernregnskabet, men før koncernrevisor kan påbegynde sin arbejde vedrørende

koncernregnskabet skal der foretages indledende overvejelser, planlægges og herefter udføres og rapporteres til ledelsen. Alle de nævnte "trin" skal ske i overensstemmelse med de internationale standarder, herunder ISA 600 som omhandler revision af koncernregnskaber.

De indledende overvejelser er det grundlæggende for det videre revisionsproces, og omhandler i henhold til ISA 600, hvorledes koncernrevisor skal danne sig et overblik over koncernen, acceptere opgaven, fordele ansvaret og til sidst udarbejde et aftalebrev hvori alle relevante forhold vedrørende revision af koncernregnskabet. Overblikket over koncernen samt de underliggende komponenter giver koncernrevisor et godt udgangspunkt til revisionsplanlægningen. Koncernrevisor kan allerede gøre sig overvejelser omkring der skal anvendes en komponentrevisor til de respektive komponenter, grundet forhold omkring placering eller forhold omkring sprog og reguleringer m.v. Koncernrevisor skal herefter acceptere opgaven og herunder tage stilling sin uafhængighed, vurdere og de nødvendige kompetencer er til stede for udførelse af arbejdet og om der kan fremskaffes tilstrækkeligt samt egnet revisionsbevis, herunder af komponentrevisor. Vurderes det, at komponentrevisor ikke kan fremskaffe tilstrækkeligt eller egnet revisionsbevis skal det overvejes, at gør brug af anden komponentrevisor eller selv vha. koncernopgaveteamet udfører arbejdet. Vurderes der i det hele taget, at der ikke kan fremskaffes tilstrækkeligt eller egnet revisionsbevis, skal opgaven ikke accepteres. Afslutningsvis for de indledende overvejelser skal der udarbejdes et aftalebrev, som jf. ISA 210 skal omfatte formålet og omfanget af revisionen, revisorsansvar og forventet for indhold på revisorerklæringen. I henhold til ISA 600 skal aftalebrevet yderligere omfatter forhold vedrørende koncernrevision, som bl.a. kan være, at væsentlig kommunikation mellem komponentrevisor og den daglige ledelse skal kommunikeres til koncernrevisoren. Andre forhold som synes nødvendigt kan medtages i aftalebrevet, jo detaljeret aftalebrevet er desto mindre risiko for, at der på senere tidspunkt kan opstå kløfter vedr. revisionen. Aftalebrevet signalerer og ligger til grund for, at opgaven accepteres samt de nævnte forhold og rammer er godkendt fra begge parter (koncernrevisor og ledelsen).

Revisionsplanlægning kan påbegyndes efter udfærdigelse af aftalebrevet og skal udarbejdes hensigtsmæssigt, da udførelsen af revisionen samt koordinering af arbejdshandlinger med komponentrevisor bliver lettere. Det mest effektive er, at inddrage de respektive komponentrevisorer tidligst som muligt. Koncernrevisor skal i forbindelse med revisionsplanlægningen opnå kendskab til de implementerede koncernkontroller, og herunder teste den operationelle effektivitet, da dette er medvirkende til udforme koncernrevisor

revisionsstrategi. Jo stærkere kontrollerne er desto mindre substansbaseret revision kan der tages udgangspunkt i og omvendt vil de svage kontroller medføre til at der skal udføres mere substansbaseret revision. Koncernrevisor vurderer ligeledes hvilke komponenter er betydelige for koncernregnskabet og hvilke ikke er betydelige. Betydelige komponenter er i henhold til ISA 600 betydelige af to årsager, enten fordi de er finansielle betydelige eller risikofyldte. Da der i henhold til ISA 600 ikke er faste rammer for hvornår et komponent er finansielt betydeligt for koncernen, er det koncernrevisor professionelle vurdering og dømmekraft som ligger til grund herfor. Koncernrevisor kan fastsætte et eller flere nøglefaktorer på væsentlige regnskabsposter og vurdere herudfra hvorledes de er betydelige eller ikke. Risikofyldte komponenter er de komponenter, som er tilknyttet høj risiko, fælles for de finansielle betydelige og risikofyldte komponenter er, at disse skal underligges revisionshandlinger i form af fuld revision af de finansielle betydelige komponenter og revisionshandlinger på de væsentlige regnskabsposter som tilknyttes risikoen hos de risikofyldte komponenter. De ikke betydelige foretages der udelukkende analytiske handlinger på, medmindre der ikke kan fremskaffes tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Et andet punkt som er væsentligt for revisionsplanlægningen er, at koncernrevisor i henhold til ISA 600 opnår forståelse af komponentrevisoren, da komponentrevisor skal udføre arbejde på vegne af komponentrevisor. Kravet for forståelse af komponentrevisor indtræder kun når denne anvendes til, at udføre arbejde vedrørende den finansielle information og ikke f.eks. til at foretage analytiske handlinger. Dette påpeger ligeledes, hvor vigtigt der er, at udarbejde en detaljeret og hensigtsmæssig revisionsplanlægning. Ved anvendelse af komponentrevisor, skal koncernrevisor tage stilling til forhold omkring komponentrevisor har de nødvendige kompetencer til, at udføre arbejder og om komponentrevisor har forstået og overholder de etiske krav som er relevante for koncernrevisionen. Der skal ligeledes tages stilling til, om komponentrevisor er uafhængig og arbejder indenfor en reguleringsramme, hvor der føres tilsyn med revisorer. Flere af disse punkter kan, koncernrevisor få komponentrevisor til at skriftligt bekræfte og vedførende komponentrevisors kompetencer kan der indhentes CV, interne og eksterne kvalitetskontroller og herefter foretage vurdering heraf.

Afslutningsvis for revisionsplanlægningen skal der fastsættes væsentlighedsniveau både på koncernniveau og komponentniveau. Væsentlighedsniveauet har indvirkning på hvor omfattende revisionsplanlægningen samt revisionsudførelsen bliver. Et lavt væsentlighedsniveau vil medvirke til, at revisionen bliver mere omfattende og tidkrævende da flere regnskabsposter vil blive vurderet

væsentlige. Koncernrevisor skal derfor finde en balance for væsentlighedsniveauet således denne ikke bliver for højt eller for lavt sat. Har det vist sig, at kontrollerne ikke havde den ønskede effektivitet, kan det være nødvendigt, at fastsætte et lavt væsentlighedsniveau. Fastsættelse af væsentlighedsniveauet sker på baggrund af koncernrevisors professionelle vurdering og dømmekraft med udgangspunkt i regnskabsposter som omsætning, resultat før skat, egenkapital eller balance afhængig af koncernens art og formål. Væsentlighedsniveauet for komponenter fastsættes efter samme princip, dog fast sættes den lavere end koncernens væsentlighedsniveau, da komponentens fejl ikke kan overgå den samlede niveau for koncern. Efter fastsættelse af væsentlighedsniveauet kan udførelsen af revisionen for koncernregnskabet på begyndes.

Koncernopgaveteamet har som reaktion på risici, udformet og fastlagt arbejde der skal udføres på de enkelte komponenter. Omfanget af arbejdet kan omfatte fuld revision, review, aftalte arbejdshandlinger eller analytiske handlinger med henblik op om det udføres på betydelige eller ikke betydelige komponenter. Vedrørende komponentrevisor, er det mest effektivt, at koncernrevisor udarbejder og fremsender detaljerede revisionsinstrukser til de respektive komponentrevisorer, således komponentrevisorerne kan udføre arbejdet effektivt. Koncernrevisor kan vurdere om det i tilfældet er mest effektivt, at fremsende separate tilpassede revisionsinstrukser eller standardiserede til alle. Koncernrevisor kan ved, at opretholde en åben og kontinuerlig dialog med komponentrevisorerne under revisionens forløb, og på den måde opretholde effektiviteten. Koncernrevisor skal gemme sin elektroniske korrespondance, udarbejde referater fra telefon- og videokonferencer, da koncernrevisor senere kan bruge dette som dokumentation for planlægning og forståelse for komponentrevisor.

Komponentrevisor skal ved udførelse af revisionen, før gennemgang af det modtagne revisionsdokumentation, vurdere om komponentrevisor har opfyldt og overholdt til stillede krav igennem revisionsinstrukserne. Herefter gennemgås yderligere revisionsdokumentation for, at vurdere om der er opnået tilstrækkelig og egnet revisionsbevis til drage konklusion herfor. I tilfælde af, at der ikke er tilstrækkeligt eller egnet revisionsbevis, skal koncernrevisor foretages yderligere handlinger for opnåelse af det nødvendige revisionsbevis. Er der omstændigheder som medvirker til, at der ikke kan opnås tilstrækkeligt eller egnet revisionsbevis skal koncernrevisor tage forbehold i revisionspåtegningen.

Afslutningsvis på revisionen af koncernregnskabet skal der kommunikeres (rapporteres) til den daglige- og øverste ledelse. Koncernrevisor kommunikation med den daglige ledelse er mere

formel, og sker løbende under udførelsen af revisionen. Er der forhold vedrørende f.eks. mangler ved interne kontroller eller besvigelser kommunikeres disse til den daglige ledelse igennem management letter. Kommunikationen med den øverste ledelse sker igennem revisionsprotokollatet, og skal i henhold til ISA 600 omfatte alle væsentligt forhold vedrørende koncernrevisionen, heriblandt oversigt over arten af det arbejde udført af komponentrevisor samt koncernrevisors planlagte involvering i komponentrevisorsarbejde. Der kommenteres ligeledes på andre forhold som besvigelser, prokuraforhold samt omkring koncernrevisorserklæring, om koncernregnskabet er retvisende samt om der er supplerende oplysninger eller foretaget forbehold i koncernregnskabet.

9 PERSPEKTIVERING

I Afhandlingen er samt casen er der primært fokus på koncern med underliggende komponenter i Europa samt hvordan koncernrevisor skal forholde sig til de tilknyttede komponentrevisorer. Det kunne bl.a. have været spændende, at kigge EU-lovgivningen på dette område da EU indfører direktiver, som gælder for alle EU lande. Dette medvirker til, at der kommer mere ensartethed på tværs af lande og dermed bliver lettere for koncernrevisor, at revidere et koncernregnskab.

Et andet element der kunne have været interessant, at medtage og eventuelt sammenligne med, kunne være hvis komponenternes beliggenhed var uden for de europæiske grænser. Da koncernrevisor skal forholde sig til flere forhold som man måske ikke ser til hverdag i de europæiske lande, hvad ville koncernrevisor have gjort hvis komponenten havde ligget i Bangladesh f.eks., hvordan ville koncernrevisor have forholdt sig? Vil der have været flere risici forbundet? Disse forhold kunne have været inddraget.

Der kunne evt. også have foretaget en undersøgelse, herunder interviews med statsautoriseret partner fra de større revisionshuse og de lidt mindre revisionshuse, for at identificere evt. forskelle på hvorledes de fortolker og arbejder med ISA 600, herunder de væsentlige emner forståelse for komponentrevisor og scoping af komponenter. Dette vil ligeledes have be- eller afkræftet forfatterens opfattelse af, at mindres revisionshuse har flere udfordringer med ISA 600 end de større revisionshuse.

10 LITTERATURLISTE

Følgende litteraturer er anvendt ved udarbejdelsen af afhandlingen:

Love:

- LBKG nr. 323 af 11. april 2011 (Årsregnskabsloven)
- LOV nr. 468 af 17. juni 2008 (Revisorloven)

ISA:

- **ISA 210**, "*Aftale om revisionsopgavers vilkår*"
- **ISA 220**, "*Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber*"
- **ISA 230**, "*Revisionsdokumentation*"
- **ISA 315**, "*Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser*"
- **ISA 500**, "*Revisionsbevis*"
- **ISA 560**, "*Efterfølgende begivenheder*"
- **ISA 600**, "*Særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde)*."
- **ISA 800**, "*Særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål*"
- **ISA 805**, "*Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster der indgår i et regnskab*"

Bøger:

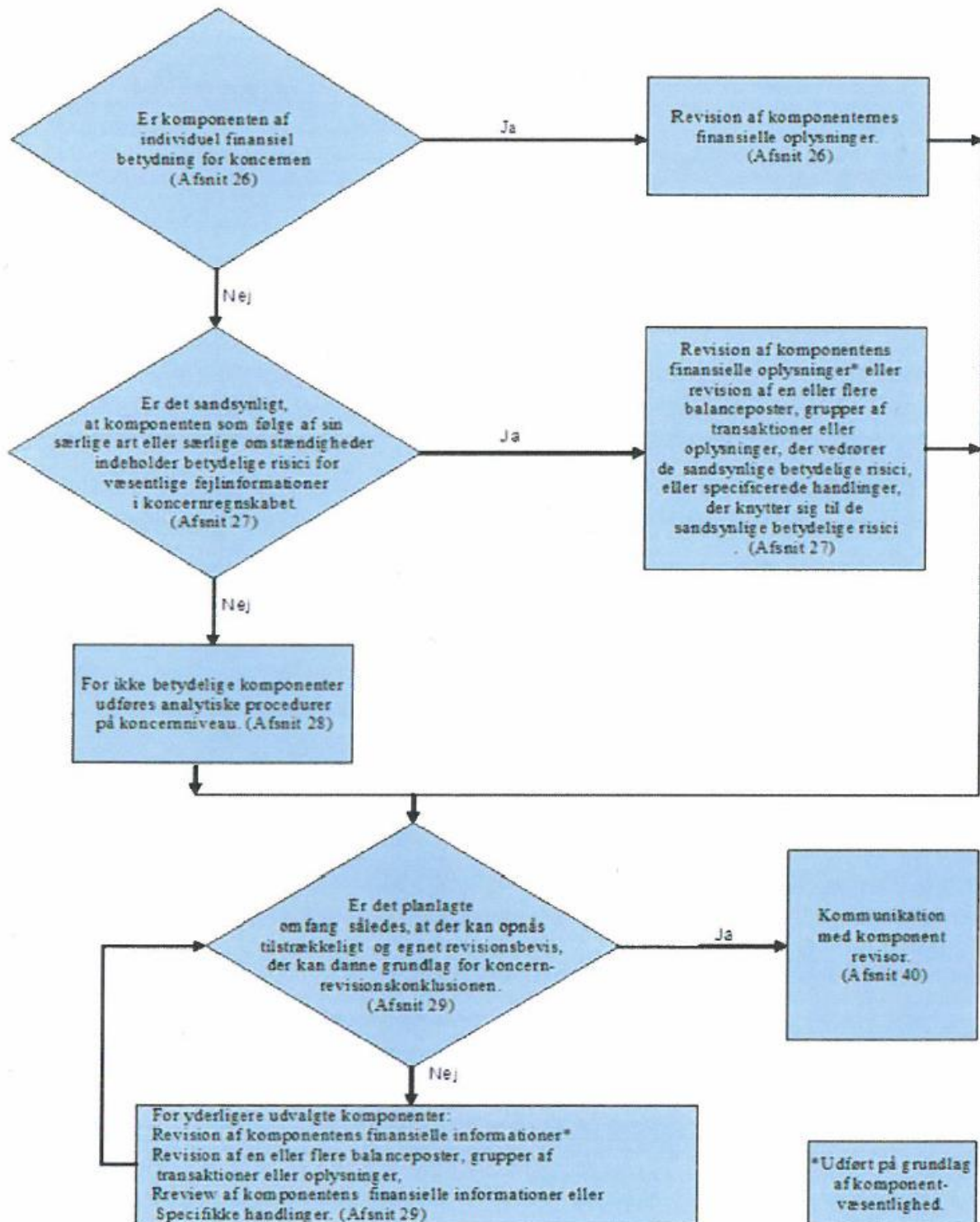
- Andersen, Ib; 2013, 5. udgave; *Den skinbarlige virkelighed – videns produktion i samfundsvidskaberne*; Samfundslitteratur
- Møller, Peter Fredslund; 2012, 12. udgave; *Introduktion til koncernregnskaber*; Gjellerup
- Sudan, Sumit; Samuelsen, Martin; Parker, Henrik; Davidsen, Christina; 2013; 1. udgave; *Revision i Praksis*; Karnov Group Denmark A/S
- Sudan, Sumit; Samuelsen, Martin; Parker, Henrik; Davidsen, Christina; 2013; 1. udgave; *Revision i Praksis - Eksempelsamling*; Karnov Group Denmark A/S

Artikler:

- Redegørelse om Revisortilsynets kvalitetskontrol 2013; 14. november 2014

BILAG 1: RISIKOVURDERINGSHANDLINGER FOR KOMPONENTER

Bilaget angiver hvilke risikovurderingshandlinger der skal foretages ved identifikationer af betydelige og ikke betyde komponenter.



BILAG 2: DISPOSITION OVER REVISORINSTRUKS

Bilaget angiver disposition over hvorledes revisorinstruks kan udarbejdes:

Afsnit	Indhold
Indledning og formål	Indledning og formål med revisionen, samt forventninger til samarbejdet, herunder generelle informationer omkring koncernen, eksterne omgivelser samt nye forhold siden sidste år.
Rapporteringskrav og deadlines	Oversigt over rapporteringskrav og deadlines i forbindelse med rapportering
Kontaktoplysninger	Liste over vigtige kontaktpersoner hos koncernopgaveteamet og koncernen
Krav til komponentrevisor	Beskrivelse af krav til komponentrevisor, herunder krav til uafhængighed og faglige kompetencer
Videndeling om koncernen	Deling af koncernrevisors kendskab og forståelse for koncernen, herunder oplysninger omkring risiko for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet
Scoping	Fastlæggelse af arbejde udført på komponenter
Koncernrevisors involvering	Oplysninger om koncernrevisor involvering i arbejde, der udføres af komponentrevisor
Arbejdsdeling	Arbejdsdeling mellem koncernrevisor og komponentrevisor, herunder beskrivelse af det arbejde der udføres centralt
Beskrivelse af rapporteringskrav	Omtale af rapporteringskrav
Revisionsdokumentation	Krav til komponentrevisors revisionsdokumentation, herunder adgang hertil
Opgave accept og ekstraopgaver	Oplysninger vedrørende opgaveaccept og evt. ekstra opgaver der udføres af komponentrevisor
Andre forhold	Andre forhold som koncernrevisor mener relevante for komponentrevisor
Bilag	Skabeloner som komponentrevisor skal udfylde og rapportere til koncernrevisor

MR GROUP

Audit instructions 2015

¹¹⁰ *Revisorinstrukser brugt fra sag forfatteren har assisteret med, dog tilpasset casen*

General

Introduction

ADM Revision has been appointed auditors of the consolidated financial statements of **MR A/S** for the financial year ending **31 December 2015**. Your office has been requested to assist in conducting procedures in accordance with these instructions. Your work will be used to support the Group audit for the financial year ending 31 December 2015.

These instructions are designed to assist partners, managers and field staff in gaining an understanding of their responsibilities in the performance of the audit of **MR A/S Group**.

Please read these instructions and appendixes in full and acknowledge receipt by completing and returning the form included as appendix 1 to **Person XX** from the Group audit engagement team.

Any inquiries or questions arising from these instructions or their application during the audit should be addressed to **Person XY** or **Person XX** of the Group audit engagement team.

Objectives

The objectives of these audit instructions are to provide information to subsidiary auditors on the audit requirements as agreed between **MR A/S'** management and **ADM Revision**.

The key dates for the parent company for year-end are provided in "5. Appendix/overview of deadlines". The key dates for the parent company for year-end have not yet been finally agreed. We expect your reporting deadline to be **7 February 2016**.

Responsibilities

As group auditors of **MR A/S Group**, we are responsible for the audit activities within the group in respect of coordinating the group audit arrangements including the right and obligation to evaluate the work performed by the local audit teams.

You, as local auditor, are asked to report in line with the instructions and to provide to us all information requested or otherwise regarded as relevant.

It is very important that you deliver the complete information that is requested. If you anticipate any delays for any reason, please contact us immediately so that we can alert the group management if necessary.

Local requirements

We are aware that the entities are subject to local statutory audits. We assume that all work performed for group reporting purposes will be useful when carrying out the additional audit work for local statutory purposes.

Independence

In order to maintain compliance with applicable professional standards and regulatory and legal requirements, each participating office is responsible for verifying that it and its engagement personnel are appropriately independent of the Group.

Please confirm the independence in the form included in appendix 2 and return to **Person XX**.

Preapproval

For all requests for services to be performed, you should submit to us a formal request. If necessary, we will obtain approval from Group Management. Please note that no such services will be commenced without first receiving the appropriate approval. We will notify you when such approval has been obtained.

We should be advised immediately of any situations in which your independence has been or may appear to be compromised. Additionally, if you are currently providing any of the above-mentioned prohibited services, please contact us immediately.

Audit Strategy**GAAP**

The Group reporting instructions require entities to submit a reporting package prepared in accordance with generally accepted accounting principles in Denmark (Danish GAAP).

Danish GAAP is to be considered similar to International Financial Reporting Standards (IFRS) for the activities of the reporting entities.

Materiality

Materiality to be used in determining the nature and extent of your procedures has been set at SEK 615.000.

Participating engagement teams subject to full statutory audit should, for the purpose of the statutory audit, calculate their own local materiality level.

Engagement Scope

A full audit includes all steps necessary to express an audit opinion on the financial statements reported with the wording as set out in Appendix 3.

A full audit should be in compliance with the International Standards on Auditing (ISA) as laid out by IFAC.

Your reporting requirements as detailed in this instruction are:

- Audit Clearance,
- Summary of critical matters,
- Financial statements signed for identification,
- Questionnaire

Fraud

ISA 240 requires the auditor to assess the fraud risk throughout the audit and evaluate the accumulated results of our audit work at the completion of our audit, including whether identified misstatements may be indicative of fraud risk. You should ensure that your work and related documentation relating to the fraud risk assessment and response are in conformity with the requirements set out in ISA 240.

Early warning

Any indication of fraud, including possible misstatements resulting from component management pressure to meet targets, or other critical matters are to be communicated immediately to the Group Engagement Partner.

Reporting

The Audit Clearance is due no later than **7 February 2016**.

The standard format and wording in Appendix 3 should be used.

Recipients of the Audit Clearance are **MR A/S** management and **ADM Revision**. Additional excel document for year-end reporting schedules are to be received only by **ADM Revision**. A copy of the financial statements examined by you, signed for identification, should be submitted to us.

If an adjustment is proposed by you, the following information should be provided:

- Reported amount,
- Adjustment proposed,
- Reasoning for proposed adjustment and management view.

Summary of critical matters

We ask you to provide us with a summary of critical matters, which should be written in a clear and concise manner. Items addressed for local company to be followed up should be clearly indicated.

You should include a detailed Summary of Unadjusted Differences (SUD)

Summary of critical matters should be sent to us latest **7 February 2016**. Examples of issues that may be considered critical matters are given in Appendix 4.

Annual Report and Audit Report

We ask you to send us a copy of the final Annual Report and the Audit Report no later than **7 February 2016**.

Group Audit team

Title	Name	Telephone / e-mail
Group Engagement Partner	<u>Person XY</u>	Mobile: +45 XX XX XX XX E-mail: <u>Person XY</u> @Admrevision.dk
Group Engagement Manager	<u>Person XX</u>	Mobile: +45 XX XX XX XX E-mail: <u>Person XX</u> @admrevision.dk

International engagements teams

Component/ Country	Audit Firm/ Audit Engagement Manager	Contact information
SE-Salg Sweden	ADM-Revision <u>Person YY</u>	Tel: +46 XX XX XX E-mail: <u>Person YY@admrevision.dk</u>

Appendix/overview of deadlines

Date/deadline	Appendix	Deliverable/to be submitted
Upon receipt	1	Acknowledgement of receipt of audit instructions
Upon receipt	2	Independence confirmation
7 February 2015	3	Audit Clearance Memorandum
7 February 2015	4	Summary of unadjusted misstatements
7 February 2015	5	Questionnaire
7 February 2015		Draft Annual Report
18 February 2015	6	Subsequent events review
18 February 2015		Final Annual Report and the Audit Report are delivered

All reporting should be addressed to **Group Engagement Partner** and **Group Engagement Manager**.

All teams are required to submit the required deliverables electronically via e-mail. Please ensure that all communication takes place in **English**.

We appreciate every team completing all items in each template and submitting them on or before the listed deadline. If no items are identified for one of the deliverables below, submit the template indicating so.

Appendix 1 (Acknowledgement of receipt of audit instructions)

ACKNOWLEDGEMENT

Audit firm: ADM Revison
Name of local company: SE-salg
Balance sheet date: 31 December 2015

This letter is provided in connection with your audit of **[enter group name]** financial statements for the period 1 January 2015 to 31 December 2015. We are assigned to perform the audit according to the audit instructions of **[enter group name]**, for the purpose of expressing an opinion on whether the MR A/S (DK) financial statements can be certified according to Danish GAAP.

We acknowledge receipt of your instructions dated January 2015 requesting us to perform the specified work on the financial information of **[enter group name]**.

We confirm that:

1. ***[We will be able to comply with the instructions. / We advise you that we will not be able to comply with the following instructions for the reasons included below:]***
 - a. ***[Provide details of the instructions you are unable to comply with and the reasons for the noncompliance]***
2. ***[The instructions are clear and that we understand them. / We would appreciate it if you could clarify the following instructions:]***
 - a. ***[Provide details of the instructions on which you require clarification]***
3. We will use the format of the reporting that you have included in your referral instructions when reporting to you.

We also acknowledge that;

1. The financial information of **[enter group name]** as of 1 January 2015 to 31 December 2015 will be included in the financial statements for MR A/S.
2. You intend to review and, if considered appropriate, use our work performed on the financial information of **[enter group name]** for the period 1 January 2015 to 31 December 2015, for the purposes of the audit of the financial statements of MR A/S (DK) for the period 1 January 2015 to 31 December 2015.

In connection with the work we will perform on the financial information for the period 1 January 2015 to 31 December 2015 of **[enter group name]**, we confirm the following;

1. Our quality control system complies with International Standard on Quality Control, remedial action is taken promptly in relation to issues identified in the monitoring program, and there are no issues from recent monitoring reports that are likely to have a significant effect on the work that we will perform.
2. We have the appropriate professional qualifications and competence sufficient to fulfil our responsibilities in the context of the audit of the **[enter group name]** financial statements.

3. We have an understanding of and will comply with the requirements of the *Code of Ethics for Professional Accountants* issued by the International Federation of Accountants, including the independence requirements and national ethical requirements applicable to the audit of the financial statements.
4. We have an understanding of **International Standards on Auditing** and the additional procedures outlined by you in your audit instructions. The above mentioned standards and the audit instructions regarding **[enter group name]** financial information complies with **[enter land]** legislation.

We will inform you of any changes in the above representations during the course of our work on the financial information of **[enter group name]** for the accounting period 1 January 2015 to 31 December 2015.

Firm	[note]
Address	[note]
Postal code	[note]
	[note]
Partner	[note]
[Other members of the audit team]	[note]

Date

Signature

Appendix 2 (Independence confirmation)

INDEPENDENCE

Audit firm: ADM Revison
Name of local company: SE-salg
Balance sheet date: 31 December 2015

To the group auditor

All members of our audit engagement team (including specialists such as Tax, etc.) have confirmed to me that they have no financial interests in the client. I also confirm that I have no such interests. In addition, based on my inquiries, I confirm that no entity within the country practice, or any separate entity that is not independent of the country practice is providing bookkeeping, data processing, payroll, or similar services that have not been reported to the group auditor. As auditors of our client we are aware of and follow IFAC's Code of Ethics.

[enter name of partner]

Date

Signature

Appendix 3 (Audit Clearance Memorandum)

Audit firm: ADM Revision
Name of local company: SE-salg
Balance sheet date: 31 December 2015

Audit Clearance Memorandum on MR A/S *[enter group name]* (the "Entity")

Reporting Package as of and for the period ended 31 December 2015

1. We have audited the reporting package of the Entity. The reporting package shows a net *[profit / loss]* of *[insert amount of net profit / loss and currency]*, total assets of *[insert amount of total assets and currency]*, and total equity of *[insert amount of total equity and currency]*. The reporting package, dated *[insert date]*, was sent to you, signed, for identification purposes only.

Management's Responsibility for the Reporting Package

2. Management is responsible for the preparation of the reporting package in accordance with the recognition and measurement criteria of the applicable financial reporting framework in *[insert Group country]* and the disclosure and presentation requirements of the Group as contained in the reporting package.

This responsibility includes: designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation of the reporting package that is free from material misstatement, whether due to fraud or error; selecting and applying appropriate accounting policies that are consistent with the recognition and measurement criteria of the applicable financial reporting framework in *[insert Group country]* and the disclosure and presentation requirements of the Group as contained in the reporting package; and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

The reporting package has been prepared solely for the purpose of inclusion in the consolidated financial statements of *[insert Group name]*.

Auditors' Responsibility

3. Our responsibility is to express an opinion on the reporting package based on our audit. As instructed by you, we set the scope of and performed our procedures at the materiality level of *[insert amount and currency]*, which may be higher than that appropriate for the purpose of forming an opinion on the financial statements of the Entity. We conducted our audit in accordance with the Group referral instructions issued by you and in accordance with International Standards on Auditing and the additional procedures outlined by you in your referral instructions that you have informed us will ensure compliance with *[insert jurisdiction]* generally accepted auditing standards ("GAAS"), except for the use of a higher materiality level, as explained above. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the reporting package is free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the reporting package. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the reporting package, whether due to fraud or error, as defined by you. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the Entity's preparation of the

reporting package in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the Entity's internal control.

An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall reporting package presentation and disclosures. We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a reasonable basis for our audit opinion.

4. We have complied with the requirements of the Code of Ethics for Professional Accountants issued by the International Federation of Accountants, including the independence requirements, national ethical requirements applicable to the audit of the Group's financial statements, and the quality control policies and procedures as defined in your Group referral instructions.

In particular, and with respect to **[insert name of Group]** and the other components in the Group, we are independent within the meaning of **[indicate relevant ethical requirements]**.

5. ***{Our audit procedures on the reporting package did not include pages [insert page numbers], which were outside the scope of our audit. Thus, as instructed by you, we have not applied any audit procedures to the information in those pages, and, accordingly, we cannot and do not express any opinion or other form of assurance on them.}***
6. We have communicated all matters of significance to you in the communications you requested in your Group referral instructions.

Outstanding Items

7. ***{The following areas of our audit that are more than inconsequential to our opinion and that may have an impact on the Group audit are incomplete at the date of this report and, as such, our opinion is qualified in this regard:***
 - ***[insert outstanding items].***

We acknowledge that it is our responsibility to finalize these outstanding matters, and we anticipate completing them by [insert date] and will advise you as to the status at that time.}

Opinion

8. In our opinion, except for the effect of any adjustments that might have been identified had we used a lower materiality level appropriate for the purpose of forming an opinion on the financial statements of the Entity rather than the materiality level established by you ***{and those adjustments that may be necessary upon resolution of the outstanding items described in paragraph 7, above}***, the ***{specified pages of the}*** reporting package of the Entity ***[has / have]*** been prepared, in all material respects, as established by you, in accordance with the recognition and measurement criteria of International Financial Reporting Standards and the additional requirements outlined by you in your referral instructions that you have informed us will ensure compliance with the applicable financial reporting framework in ***[insert Group country]*** and the disclosure and presentation requirements of the Group as contained in the reporting package.

Limitation on Use

9. This report is provided to you solely for the information and use of ***[insert name of head office Member Firm]*** to assist you in your audit of the Group financial statements for the period ***[insert period]***. It should not be distributed to anyone in the Group, any of its components, or any other third party.

Firm	<i>[note]</i>
Address	<i>[note]</i>
Postal code	<i>[note]</i>
	<i>[note]</i>
Partner	<i>[note]</i>
[Other members of the audit team]	<i>[note]</i>

Date

Signature

Appendix 4 (Summary of unadjusted misstatements)

SUMMARY OF UNADJUSTED MISSTATEMENTS

Summary of unadjusted misstatements can be presented in a schedule as follows:

Known misstatements:

P/L Account or Balance sheet account	enter a description of each misstatements above listing scope – nature and cause	Assets Dr (Cr)	Liabilities Dr (Cr)	Equity Dr (Cr)	Income statement Dr (Cr)	Total (should equal 0) Dr (Cr)
						-
						-
						-
						-
						-
						-
						-
						-
Total known misstatements		-	-	-	-	-

Likely misstatements (projected errors):

P/L Account or Balance sheet account	enter a description of each misstatements above listing scope – nature and cause	Assets Dr (Cr)	Liabilities Dr (Cr)	Equity Dr (Cr)	Income statement Dr (Cr)	Total (should equal 0) Dr (Cr)
						-
						-
						-
						-
						-
						-
						-
						-
Total likely misstatements		-	-	-	-	-

[enter name of partner]

Date

Signature

Appendix 5 (Questionnaire)

QUESTIONNAIRE

Audit firm: ADM Revision
Name of local company: SE-salg
Balance sheet date: 31 December 2015

Your co-operation as auditors of the subsidiary is requested by completion of this questionnaire which is intended to assist us, as auditors of the parent Company, in forming our opinion on the consolidated financial statements with particular references to the accounting principles and procedures employed throughout the Group. If any matters of major concern arise during the course of your audit, we would like to be informed immediately. If you have any questions in regard to this questionnaire or otherwise, we shall be pleased to discuss them with you at your convenience.

Where the answer to any question is "NO", please attach a note of explanation, in writing, making reference to the respective question in an appendix to the questionnaire.

1.	GENERAL AUDIT APPROACH			
		Yes	No	Comments
1.1	Can you confirm that there are no serious disputes with the Company regarding accounting matters?			
1.2	Has your audit been performed in accordance with International Standards on Auditing (ISA)?			
1.3	Has your financial and other independence of the client been maintained throughout?			
1.4	Are you going to give an unqualified opinion on the statutory financial statements?			
1.5	Have you carried out an adequate review for illegal payments?			
1.6	Have you carried out an adequate review for management involvement in material transactions?			
1.7	Are there changes in the accounting policies since the previous audit? If yes, have these changes been properly reported in summary of critical matters?			
1.8	Are there adjustments relating to earlier periods?			

1.9	Were letters obtained from all legal advisors covering liabilities on lawsuits, contingent liabilities or any other matters which may affect the accuracy of the financial statements?			
1.10	Did you read the minutes of the board and executive committee meetings both for the period under review and to date, and did you follow through any relevant financial matters to the accounts?			
1.11	Did you obtain direct confirmation of bank balances, contingent liabilities, etc., from all the banks used by the client?			
2.	Accounting system and internal controls			
		Yes	No	Comments
2.1	Have you reviewed the accounting system and tested the operation of the company's internal controls during the year?			
2.2	Did your review and test cover all significant areas of the client's accounting system which is computerized?			
2.3	Have significant weaknesses been reported to the management, and were any corrective actions undertaken?			
2.4	Can you confirm that there is no serious weakness e.g. such as to cause difficulty in verifying the accounts or to require significant additional audit test?			
2.5	Where significant matters came to your attention which indicated that the internal control system was either not adequate or was not operating effectively, did you adopt alternative or extended audit procedures to verify the relevant items in the accounts?			
3.	Review of statutory financial statements and reporting package			
		Yes	No	Comments
3.1	Do the accounting policies adopted for the statutory financial statements comply with local law and International Accounting practice?			
3.2	Do the accounting policies adopted for the reporting package comply with Group practice?			
3.3	Have all intra-group transactions been audited?			

3.4	Have the local financial statements of the previous year been agreed upon by the shareholders.	
3.5	Have you obtained the Board minutes for all matters of significance requiring formal Board approval?	
3.6	Can you confirm there are no matters which require entering in the minutes by the parent Company Board of Directors?	
3.7	Have any asset pledged as security been identified and disclosed?	
4	Statutory and reporting package profit and loss accounts	
		Yes No Comments
4.1	Control an adequate number of sales invoices to correct bookkeeping, including accounting of VAT. (Invoice – invoice journal – sales accounts – debtor accounts - VAT.)	
4.2	Select a random sample of booked sales transactions around (before and after) the balance sheet date. Compare to documentation (freight documents, order notes, handing-over notes) and control for bookkeeping in correct financial year. The random sample is also to include significant credit notes issued in new financial year.	
4.3	Perform number control of an adequate number of invoices.	
4.4	Have you obtained relevant reliable evidences sufficient to enable you to draw conclusions on the following matters:	
4.5	Whether all income and expenses have been recorded?	
4.6	Whether recorded income and expense transactions did in fact occur?	
4.7	Whether income and expenses have been measured in accordance with the stated accounting policies on an acceptable and consistent basis?	
4.8	Whether income and expenses have been properly disclosed where appropriate?	
4.9	If you have not obtained satisfactory explanations on P&L accounts are these properly reported as critical matters? Material changes in gross and net profit percentages compared with the previous year?	

	Material fluctuations in individual items of income and expense?			
4.10	Have all material, exceptional, extraordinary and prior year items been properly identified, disclosed and explained in the accounts?			
5.	Statutory and Reporting Package balance sheet items			
		Yes	No	Comments
5.1	Generally, have you obtained relevant reliable evidences sufficient to enable you to draw conclusions on the following matters: - Whether all assets and liabilities have been recorded? - Whether the recorded assets and liabilities exist? - Whether the assets are owned by the Company and whether the liabilities are those of the Company? - Whether the assets are in use and will be used in the next year? - Whether the amounts attributed to the assets and liabilities have been arrived at in accordance with the Danish GAAP on an acceptable and consistent basis? - Whether the amounts attributed to the assets and liabilities are fair? - Whether the assets, liabilities, capital and reserves have been properly disclosed?			
6.	Share capital and reserves			
		Yes	No	Comments
6.1	Can you confirm that there are no restrictions on the distribution or remittance of retained earnings either under local law or under contracts or agreements?			
6.2	Have the title, number of shares, par value and amounts paid in been disclosed?			
6.3	Have the carrying basis, number of shares and purpose of treasury stock been disclosed?			

6.4	Do retained earnings or reserves classified in the balance sheet as equity capital include any items which, at some future time, will enter in the determination of taxable income and become subject to taxation? If yes, please provide details.			
6.5	Can you confirm that new share issues and dividend payments during the year have been adequately authorized and accounted for?			
7.	Creditors and provisions			
		Yes	No	Comments
7.1	Did you verify the year-end cut-off procedures to see that all liabilities had been provided?			
7.2	Were balances payable to individual creditors verified either by direct confirmation or by agreeing/reconciling suppliers' statements?			
7.3	Were large or unusual provisions, if any, and movements thereon, disclosed in the accounts?			
7.4	Has adequate provision been made for all eventualities likely to result in a loss (e.g. warranties, claims, guaranties, long-term purchase or sale contracts)?			
7.5	Are the Company's pension liabilities fully provided for?			
8.	Contingencies			
		Yes	No	Comments
8.1	Are you satisfied from your inquiries that all significant contingent liabilities and gains have either been provided for or been noted in the reporting package?			
9.	Tax			
		Yes	No	Comments
9.1	Have adequate provisions been made in the financial statements for the tax likely to be assessed on all income and gains up to the balance sheet date?			
9.2	Are there any material matters in dispute with the tax authorities?			

9.3	Up to which date have tax computations been formally agreed with the tax authorities?			
9.4	Have you reconciled the tax charge?			
10.	Fixed assets (including intangible assets)			
		Yes	No	Comments
10.1	Are you satisfied that the Company has a good title to the fixed assets recorded in its accounts?			
10.2	Was satisfactory evidence and authority examined in your audit to verify major additions and disposals?			
10.3	Are all fixed assets other than land depreciated?			
10.4	Are the depreciation rates for fixed assets based on useful lives?			
10.5	Do you find the depreciation rates reasonable in the circumstances?			
10.6	Are intangible assets valued in accordance with Group instructions?			
10.7	Do you find the carrying value of intangible assets to be reasonable in relation to their benefit to the company?			
11.	Cash and loans			
		Yes	No	Comments
11.1	Were all bank balances and loans confirmed by the banks/financial institutions received by you directly?			
11.2	Can you confirm there is no information concerning cash and bank balances (e.g. any restrictions) which should be brought to our attention?			

12.	Trade debtors			
		Yes	No	Comments
12.1	Were balances receivable to individual debtors verified either by direct confirmation or by agreeing/reconciling customers' statements?			
12.2	Have provisions – if any – been discussed and confirmed by local management?			
12.3	Do you consider the carrying value of trade debtors fair?			
12.4	Reconcile debtor balance list to account balance.			
12.5	Control the oldest and most significant debtors to subsequent payment. State the value of debtors reconciled to subsequent payment.			

Questionnaire completed by:

[enter name of partner]

Date

Signature

Appendix 6 (Subsequent events review)

SUBSEQUENT EVENTS

Audit firm: ADM Revision
Name of local company: SE-salg
Balance sheet date: 31 December 2015

We confirm that we have performed a subsequent events review from the date of our audit report until today's date. Our review has been conducted in accordance with ISA 560 and has comprised discussions with Management, and a review, to the extent appropriate, of management accounts, minutes and other management information. We have received an updated Letter of Representation from Management in which Management confirms that, to the best of its knowledge and belief, no events have occurred subsequent to [date of your report] which has materially changed the financial position of the Component.

All outstanding items included in summary of critical matters reported to you on **[date of your report]** have been settled.

We report that there have been no adjustments that are required to be reflected in the Group Reporting Package for **[enter group name]** for the year ended 31 December 2014, and there were no further adjusting or non-adjusting events arising from our review of which you should be aware.

Or

Our review has identified the following events of which you should be aware:

- Adjusting events **[description and quantification of transaction events]**.
- Non-adjusting events **[description and quantification of transaction events]**.

[enter name of partner]

Date

Signature