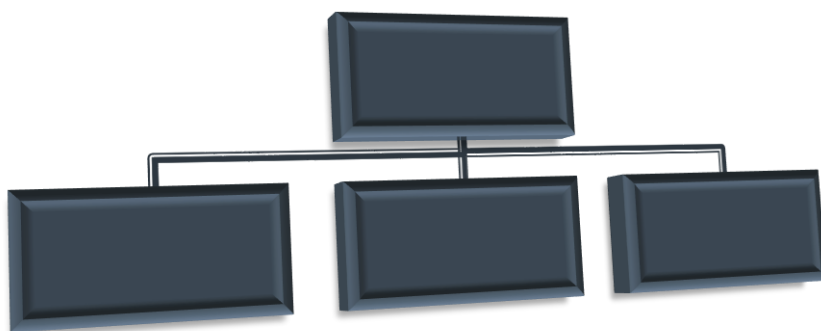


Koncernrevision i mellemstore virksomheder

En praktisk tilgang til koncernrevision i mellemstore virksomheder jf. ISA 600 ved koncernsrevisors samtidige ageren som komponentrevisor, herunder effektiv overholdelse af dokumentationskrav



Group Audit in medium-sized companies

A practical approach to group audits of medium-sized companies cf. ISA 600 where the group auditor also acts as component auditor, including an approach to effective documentation compliance

Thomas Ulvskov Jørgensen

Vejleder:

Jørn Haagensen

Antal sider: 69

Antal anslag: 181.848

Indholdsfortegnelse

1.	INDLEDNING OG PROBLEMFORMULERING	5
1.1	ENGLISH SUMMARY	5
1.2	INDLEDNING	6
1.3	PROBLEMFORMULERING	7
1.4	PROBLEMAFGRÆNSNING	8
1.5	MÅLGRUPPE	9
1.6	FORKORTELSER	10
1.7	OPGAVESTRUKTUR OG METODE	11
1.8	EMPIRI OG KILDEKRITIK	12
1.8.1	<i>Litteratur</i>	12
1.8.2	<i>Interviews</i>	13
2	ÅRSREGNSKABSLOVEN	15
2.1	ANVENDELSESOMRÅDE	15
2.2	DEFINITION AF EN KONCERN	15
2.3	KONCERNREGNSKABSPLIGT	17
2.4	KONCERNREGNSKABETS INDHOLD	18
2.4.1	<i>Konsolideringsproces</i>	18
2.4.2	<i>Sammenfaldende balancedato</i>	18
2.4.3	<i>Efterfølgende begivenheder</i>	19
2.5	DELKONKLUSION	20
3	REVISORS NATIONALE REGULERING	21
3.1	HISTORIK	21
3.2	DE INTERNATIONALE REVISIONSSTANDARDE	22
3.2.1	<i>ISQC 1 og ISA 220</i>	23
3.3	UDVIDET GENNEMGANG	24
3.4	REVISORLOVEN	25
3.4.1	<i>Historik og anvendelsesområde</i>	25
3.4.2	<i>God revisorskik</i>	26
3.4.3	<i>Uafhængighed</i>	26
3.5	DELKONKLUSION	28
4.	ISA 600	29
4.1.1	<i>Baggrund for standarden</i>	29
4.1.2	<i>ISA 600's historie i Danmark</i>	30
4.1.3	<i>Standardens opbygning</i>	31
4.2	KLIENTACCEPT OG ANSVAR	32
4.2.1	<i>Ansvar</i>	32
4.2.2	<i>Klientaccept</i>	33
4.3	PLANLÆGNING	33
4.3.1	<i>Overordnet revisionsstrategi og revisionsplan.</i>	33
4.3.2	<i>Forståelse af koncernen, dens komponenter og deres omgivelser</i>	34
4.3.3	<i>Forståelse af komponentrevisor</i>	35
4.3.4	<i>Væsentlighed</i>	35
4.4	UDFØRSEL	36
4.4.1	<i>Reaktion og identifikation af risici</i>	36

4.4.2	<i>Konsolideringsprocessen</i>	36
4.4.3	<i>Efterfølgende begivenheder</i>	37
4.4.4	<i>Kommunikation med komponentrevisor</i>	37
4.5	AFSLUTNING	38
4.5.1	<i>Vurdering af tilstrækkeligheden og egnetheden af opnået revisionsbevis</i>	38
4.5.2	<i>Kommunikation med den daglige koncernledelse og den øverste koncernledelse</i>	38
4.5.3	<i>Dokumentation</i>	39
4.6	DELKONKLUSION	39
5	PRAKTISK ANVENDELSE AF ISA 600 I MINDRE KONCERNREVISIONER	41
5.1	REVISIONSPROCESSEN I PRAKSIS	41
5.2	KUNDEACCEPT OG INDLEDENDE OVERVEJELSER	42
5.3	PLANLÆGNING	45
5.3.1	<i>Planlægningsnotat</i>	45
5.3.2	<i>Væsentlighed</i>	46
5.3.3	<i>Scoping</i>	49
5.4	UDFØRSEL - REVISION AF KONSOLIDERINGEN	52
5.5	AFSLUTNING OG KOMMUNIKATION	54
5.5.1	<i>Efterfølgende begivenheder</i>	54
5.5.2	<i>Evaluering af beviser og håndtering af dokumentation</i>	55
5.5.3	<i>Kommunikation til ledelsen</i>	56
5.6	DELKONKLUSION	56
6	KONCERNREVISIONER I KVALITETSSAMMENHÆNG	58
6.1	ÅRLIGE REDEGØRELSE OM KVALITETSKONTROL	58
6.1.1	<i>Årlig redegørelse 2013</i>	59
6.1.2	<i>Årlig redegørelse 2014</i>	59
6.2	SAG NR. 9/2016	60
6.3	TENDENS OG ÅRSAGSFORKLARING	62
6.4	FAGLIGE OG TEKNISKE RESSOURCER I SMV SEGMENTET	63
6.5	DELKONKLUSION	65
7	KONKLUSION	66
8.	PERSPEKTIVERING	69
9	LITTERATURLISTE	70
9.1	ARTIKLER	70
9.2	BØGER	72
9.3	LOVE, BEKENDTGØRELSE, OG EU-REGULERING	72
9.4	REVISIONSSTANDER OG – VEJLEDNINGER	73
10	FIGUOVERSIGT	74
11	BILAG 1 – REGNSKABSKLASSE BELØBSGRÆNSER	75
12	BILAG 2 - DEN UAFHÆNGIGE REVISORS PÅTEGNING – ISA 700	76
13	BILAG 3 - DIAGRAM OM FASTLÆGGELSE AF KOMPONENTENS BETYDELIGHED	78
14	BILAG 4 - INTERVIEW BJARNE AALBÆK 11. APRIL 2017	79
15	BILAG 5 - INTERVIEW BJARNE AALBÆK – INFORMANTENS STIKORD	88
16	BILAG 6 - INTERVIEW OLE NEERUP, 26. APRIL 2017	91

17	BILAG 7 - INTERVIEW ROBERT FOSBO, 1. MAJ 2017	100
17	BILAG 8 – MAIL FRA FSR	108

1. Indledning og problemformulering

1.1 English Summary

The purpose of this assignment is to clarify the challenges group auditors encounter in audits of smaller group financial statements focusing on the cases where group auditors' also act as component auditors. The annual reports from the public supervisory authorities reveal specific issues regarding the compliance of documentation for smaller audit offices, which primarily include shortcomings in the planning.

For the purposes of analysis, relevant professional experts have contributed with their sights regarding the most efficient way of providing the documentation in these audits of smaller group financial statements. This also involves their suggestions as to how the group audits in these cases should be carried out in practice. Through the analysis of the supervisory authorities' results, the annual audit reports here from can determine which ranges of the group audits that are insufficient.

The analysis explains which areas in the audits of smaller group financial statements that are essential to submit in the audit file, regardless of the fact that they also act as component auditors. The results of the analysis are that the requirements of the ISA 600 are obligatory from a compliance point of view, but where areas relating specifically to the documentation of the group auditor and component auditor's communication as well as the audit instructions do not require the same ordinary audit procedures. On the other hand, formalized statements regarding Group Auditors simultaneous role as Component Auditor is needed. The documentation must be complied at the same level but in these cases without regular communication.

The fact that, the group auditor possesses this double role also does not take away the need for conducting group audit planning in a normal manner, where the group auditor must identify significant components according to their size and risk as with in normal risk-based approach i.e. scoping. For this particular accounting segment, there are a smaller presence of consolidation packages, internal controls and group controls on the Group's financial information. In addition to the importance that the Group Auditor cannot base his audit on these controls, these factors also have the consequence that there is a need for a greater degree of audit for the components, which can be estimated to be 85% depending on the Group Auditor's professional judgement. On the remaining components, there should be prepared an Auditor's Review Report on Interim Financial Statements or the Danish Standard of Auditing for smaller companies, "Udvidet Gennemgang" may be useful, which is considered by law, as auditing, but in group context, it does not have a higher value than review, which the group auditor must also keep in mind.

For group auditors in the SME segment there may be circumstances where there are no system of quality control for audits and reviews of financial statements In the case of group audits that give group auditors in this segment poorer conditions for providing the documentation efficiently and properly. This fact will in some cases results in unconscious incompetence that may be due to the fact that Group Auditors do not get familiar with the ISA 600 for Group Audit through the IT tools. These facts may cause a further need for broader theoretical and professional knowledge of the ISA 600 Auditing Standard. They will furthermore need for to perform a more creative approach the audits of group financial statements without these tools.

1.2 Indledning

Danske modervirksomheder i årsregnskabslovens regnskabsklasse C er underlagt kravet om at årsrapportens bestanddele udover moderselskabets særskilte årsregnskab endvidere skal omfatte den finansielle stilling for hele koncernen, dvs. moderselskabet og dets underliggende datterselskaber og driften heraf, som var det én virksomhed.

Disse koncerner er ganske naturligt og i samspil med årsregnskabslovens byggeklodsmode også underlagt revision. Revisionspligten betyder, at revisor skal give en revisionspåtegning om, at både moderselskabet, men også hele koncernregnskabet udviser et retvisende billede. I tilknytning hertil skal koncernrevisor derfor i større eller mindre omfang indhente dokumentation og kommunikere med komponentrevisor (datterselskabsrevisor) i underliggende komponenter (datterselskaber) for at sikre tilstrækkelig revisionsbevis ved koncernrevisionen.

Kendetegnene for mindre koncerner i regnskabsklasse C – mellem, er oftest, at revisor har en betydelig assisterende rolle i forbindelse med opstillingen af koncernregnskabet, ligesom komponentrevisor og koncernrevisor oftest er samme underskrivende revisor. Disse koncerner er i flere tilfælde nationale, af mindre størrelse og beliggende inden for et mindre geografisk område. Derfor vælger koncernledelsen hensigtsmæssigt den samme underskrivende revisor til alle koncernens erklærings- og rådgivningsopgaver samt regnskabsmæssig assistance i øvrigt. Mindre registrerede revisionskontorer beskæftiger sig i mindre grad med koncernrevisioner, og derfor kan disse forholdsmæssigt omfangsrige opgaver udfordre revisors kompetencer inden for anvendelsen af ISA 600, der ikke direkte er målrettet disse forhold.

Koncernrevisionen har med tiden udviklet til en særskilt international revisionsstandard, ISA 600, som er en direkte vejledning med krav til hvordan en koncernrevision skal håndteres. Revisionsstandarden har siden dens eksistens været under løbende revision og IAASB, der i samråd med revisionsstandardernes målgruppe og interessenter løbende udvikler disse standarder, har implementeret udførlige retningslinjer for hvordan kommunikationen med komponentrevisor skal effektueres, men hvor der ikke er formuleret en større hensyntagen til koncern- og komponentrevisors forskellige grader af indbyrdes relationer.

Hvorvidt standarden der med fravær af hensyntagen til koncernrevisions samtidige ageren som komponentrevisor og med samtidig indhold af revisionskrav omkring konsolideringspakker, kontroller og kommunikation med komponentrevisor, der kan syntes at være overflødig, giver udfordringer for koncernrevisorer, der reviderer disse mindre koncerner, og hvordan tilvejebringelsen af revisionsdokumentation mest effektivt kan tilvejebringes, er det forfatterens hensigt at undersøge.

1.3 Problemformulering

Revisortilsynet har haft tiltagende fokus på koncernrevision, hvor der blandt andet i 2013 var 12 revisorer der modtog en påtale for ikke at have udført tilstrækkelig revisionsplanlægning for koncernen¹. I flere af sagerne har revisor revideret moderselskabet og alle datterselskaber, og dette bør umiddelbart betragtes som en fordel. Påtalerne bevidner derimod om, at den praktiske anvendelse af ISA 600 i disse situationer, har været utilstrækkelig. Der er derfor en umiddelbar kløft mellem at anvende ISA 600 slavisk, hvor man formodentligt vil overrevidere, hvilket ikke kan opfattes som effektivt eller hensigtsmæssigt, mod modsat delvis tilsidesættelse af ISA 600's krav om komponentrevisors arbejde med argumentation i arbejdspapirerne om, at man selv har ageret komponentrevisor, og derfor er overbevist om at nogle af koncernrevisions elementer i ISA 600 vil være en unødigt dobbeltrevision. Et andet forhold er, at udviklingen af revisionsstandarden for koncernrevision i Danmark historisk ændres løbende, og koncernrevisorer i mindre kontorer, der ikke har stor erfaring på området, formodentligt ikke ajourfører deres viden i takt med udviklingen, når de ikke praktiserer disse revisioner jævnligt.

Med denne fremstilling søges der redegørelse og besvarelser for følgende:

ISA 600 skal anvendes i tilstrækkelig omfang ved koncernrevisioner, men hvordan overholdes dette i praksis, når koncernrevisor samtidig agerer komponentrevisor i forhold til traditionel koncernrevision?

Hvordan sikrer koncernrevisor sig, at den fornødne dokumentationen som ISA 600 stiller krav om, tilvejebringes under de specifikke forhold koncernrevisor ofte konfronteres med i regnskabsklasse C - mellem, mens revisionen samtidig foretages effektivt?

De overordnede spørgsmål vil blive søgt besvaret ud fra følgende underspørgsmål:

- Hvad er motivet bag ISA 600, og hvordan harmonerer standarden med den øvrige revisions- og regnskabsmæssige regulering i Danmark?
- Egner ISA 600 sig, der tidligere var bygget op omkring "anvendelsen af andres arbejde", i sin nuværende form sig overhovedet til koncernrevisioner i disse situationer, hvor man ikke involverer anden (komponent)revisor?
- Kan selvrevision og kravet om uafhængighed være et tvivlsspørgsmål, der kræver sikkerhedsforanstaltninger og overvejelser til kundeaccept, når revisor yder assistance med opstilling og konsolidering af koncernregnskabet og samtidig agerer komponentrevisor?
- Hvor går grænsen mellem overrevision ved minutiøs anvendelse af ISA 600 og den nedre grænse for effektiv og tilstrækkelig revision i disse situationer?
- Forekommer der fejl i koncernrevisionen fordi ISA 600 ikke er tilstrækkelig integreret i de kvalitetsstyringsprogrammer, som koncernrevisorer i SMV-segmentet anvender?

De rejste spørgsmål har høj relevans, da den praktiske udførsel af koncernrevisionen i større eller mindre grad vil afhænge af revisors praktiske erfaring og fortolkning af standarden. Der kan således være en kløft mellem tilvejebringelsen af større mængder af dokumentation sammenholdt med målet om en effektiv revision. Et andet element er, hvorvidt kvalitetsstyringsprogrammerne som koncernrevisorer anvender i mindre revisionsvirksomheder, ikke har ISA 600 integreret i fornødent omfang, eller ikke anvendes hensigtsmæssigt ved koncernrevisioner i klasse C.

1 (Erhvervsstyrelsen, 14. november 2014), side 15

1.4 Problemafgrænsning

For mindre koncernregnskabspligtige virksomheder i regnskabsklasse C agerer revisor i adskillige tilfælde både koncern- og komponentrevisor, og i andre tilfælde indgår i større eller mindre grad fremmede komponentrevisorer, som ISA 600 i sin fuldstændighed henvendes til. Kravene i ISA 600 er enstemmige, men forholdene i revisionen er imidlertid afvigende i de benævnte situationer, da eksempelvis koncernrevisors kommunikationskrav til komponentrevisor samt rekvisition af revisors kvalifikationer og arbejds papirer kan syntes at være overflødige, såfremt koncernrevisor og komponentrevisor er samme underskrivende revisor. Dette er fokusområdet i fremstillingens analyse, og koncernrevisioner der involverer inddragelse af fremmede revisorer, vil primært kun inddrages i fremstillingens teoretiske del eller ved komparativ analyse. Da analysen målrettes udfordringer for koncernrevisorer i SMV-segmentet, ses der bort fra de 4 store revisionshuse, som formodentligt ikke har samme udfordringer som mindre revisionskontorer, der ikke varetager koncernrevisioner på samme niveau.

Som det fremgår af titlen, er opgaven målrettet koncernrevision i mellemstore virksomheder, dvs. de koncernregnskabspligtige moderselskaber i regnskabsklasse C. Koncernrevisioner for store virksomheder i klasse C vil derfor ikke indgå i fremstillingen, ligesom der afgrænses for regnskabsklasse D og dermed for virksomheder af offentlig interesse.

Formålet med den indgangsvinkel er desuden en afgrænsning fra IFRS's og IAS regnskabslovgivning samt fravigelse af revision af udenlandske komponenter i multinationale koncerner, og dermed målrettet fokus på de virksomheder, der lige netop omfattes af koncernregnskabspligt, dvs. modervirksomheder i den begrebsramme, der gælder for regnskabsklasse C, mellem, med hjemsted i Danmark.

Fremstillingen behandler kun den typiske koncern med danske datterselskaber som komponenter. Yderområder af koncernregnskaber, såsom prorata-konsolidering, inddragelse af komponenter i form af divisioner, filialer eller andre afdelinger med egen økonomirapportering, vil derfor ikke blive behandlet.

Tillige omfatter analysen ikke en generel gennemgang af revision i almindelighed, da der af hensyn til opgavens omfang, fokuseres på revisors ageren ved de særlige krav, der skal respekteres ved koncernrevision. Reguleringer i den danske lovgivning beskrives dog i den indledende del af fremstillingen, med reference til den internationale lovgivnings betydning for udviklingen og implementeringen i Danmark, da der optræder en tiltagende relation herimellem.

Den tidsmæssige afgrænsning for dataindsamlingen og dermed også grundlaget for analysen, udføres til og med maj 2017.

1.5 Målgruppe

Fremstillingens primære formål er at gennemgå mekanismerne i ISA 600 samt analysere brugbarheden heraf, når standarden anvendes af revisorer, der udfører revisioner for moderselskaber i ÅRL's regnskabsklasse C - mellem.

Denne fremstilling er derfor i høj grad målrettet revisorer og ansatte i revisionsbranchen. Da emnet omfatter mindre koncerner i regnskabsklasse C, kan alle revisionsvirksomheder der udfører koncernrevision opnå et udbytte af fremstillingen, men det er forfatterens opfattelse, at det største udbytte vil opnås hos mindre registrerede revisionsselskaber, hvor der hovedsageligt anvendes mindre opfattende og omkostningstunge kvalitetsstyringsværktøjer, samt der sandsynligvis også vil være et mindre kendskab til koncernrevisioner, da disse generelt ikke vil være mindre revisionskontorers kerneopgave.

Derudover kan implementeringen og den korrekte anvendelse af ISA 600 i nedskrevne kvalitetssikrede retningslinjer og procedurer for håndteringen af disse være utilstrækkelige, og revisorer vil have brug for kendskab til hvordan ISA 600 i henhold til problemformuleringen skal anvendes. Der vil ikke være tale om en nedskrevet vejledning til koncernrevisorer, da denne fremstilling har et snævert fokusområde og en delvis videnskabelig og teoretisk indgangsvinkel. Fremstillingen vil dog indeholde konkrete praktiske forslag til hvordan dele af koncernrevision i henhold til afgrænsningen kan udføres.

Endeligt tilstræbes det, at der anvendes et sprog på et læsevenligt niveau uden tekniske betegnelser, der ikke er underbygget af en tilknyttet forklaring eller illustrative figurer. Dette bestræbes for at højne brugbarheden af fremstillingen til den bredere målgruppe. Derfor defineres forkortelser indledende i det følgende afsnit, der ligeledes kan fungere som opslagsværk under læsningen.

1.6 Forkortelser

I fremstillingen vil følgende forkortelser for lovsamlinger mv. indgå:

EB	Erklæringsbekendtgørelsen
ES	Erhvervsstyrelsen
FSR	Foreningen af Statsautoriserede revisorer
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFAD	International Forum on Accountancy Development
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPO	Indirekte produktionsomkostninger
ISA	International Standard on Auditing
ISQC	International Standard on Quality Control
PIE	Public Interest Entities
REVV	Revisionsteknisk Udvalg
RL	Revisorloven
RS	Revisionsstandarder
SEL	Selskabsskatteloven
SR	Statsautoriseret Revisor
SMV	Små- og Mellemstore virksomheder
ÅRL	Årsregnskabsloven

1.7 Opgavestruktur og metode

Del 1

Indledning og
problemformulering
Kapitel 1

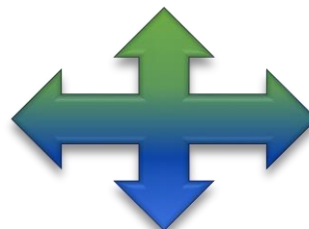
Årsregnskabsloven
Kapitel 2

Revisors nationale
regulering
Kapitel 3

ISA 600
Kapitel 4

Del 2

Praktisk anvendelse af
ISA 600
Kapitel 5



Tilvejebringelse af
dokumentation
Kapitel 6

Konklusion
Kapitel 7

Perspektivering
Kapitel 8

Figur 1 - Opgavestruktur, egen tilvirkning

Overordnet set er hovedelementerne i fremstillingen opbygget af en problemformulering, der tilsigtes besvaret ved en konklusion, der opnås ved analyse gennem kombination af teori og empiri.

Forudsætningen for besvarelsen af problemstillingen er først og fremmest en klarlæggelse af koncernrevisionsmiljøet i Danmark, der vil blive behandlet fra en teoretisk indgangsvinkel i fremstillingens 1. del.

Denne del vil danne grundlag for analysen ved indledning og problemformulering, og efterfølgende inddrages et beskrivende teoretisk afsnit, som redegør for regnskabslovgivningen og revisionsreguleringen for revisor samt samspillet herimellem. Disse afsnit i del 1, inddrages for at give forståelse for fundamentet og værdien bag koncernrevision.

Fremstillingens 2. del og overgangen hertil omfatter fremstillingens hovedindhold ISA 600 hvor der efter et indledende teoretisk afsnit foretages analyse af den praktiske anvendelse. Her vil udfordringerne ved koncernrevisioner inden for fremstillingens afgrænsning blive klarlagt gennem analyse af resultater i Revisortilsynet samt ved inddragelse af fageksperter's fortolkning og håndtering af standarden. Undervejs fremkommer der delkonklusioner i hvert enkelt kapitel, der har til hensigt at give læser et overblik over indholdet og opsummering heraf.

Motivet bag strukturen i fremstillingens 2. del er, at identificere og besvare problemstillinger som beskrevet i foregående afsnit. Den praktiske del vil omfatte primær data som interviews, observationer og analyse af resultater i Revisortilsynet, der sammenholdes med de teoretiske sekundære data, der tilsammen danner grundlag for fremstillingen konklusion. Problemformuleringen spørger derfor med udgangspunkt i teori på et empirisk problem. Afslutningsvist vil besvarelsesne sættes i perspektiv.

1.8 Empiri og kildekritik

1.8.1 Litteratur

Fremstillingen tager udgangspunkt i relevante reguleringer på området, hvilket omfatter internationale revisionsstandards, love og direktiver men også Revisortilsynets rapporter samt øvrige relevante retskilder. Den lovgivningsmæssige faglitteratur, som primært anvendes i fremstillingens indledende beskrivende afsnit må vurderes at være valid, og giver dermed ikke anledning til kritiske overvejelser. Dog er reguleringen altid under udvikling og kildernes udgivelsesdatoer, historik og ajourføring må derfor kritisk tages i betragtning. Dataindsamlingens kilder fra Revisortilsynet og FSR mv. underkastes desuden ganske naturligt ikke særlige kritiske overvejelser som følge af deres objektive rolle som direkte eller indirekte udgivere af domskendelser og revisionsstandards.

Af sekundær litteratur anvendes faglitteratur i form af bøger, artikler mv. som i overvejende grad bidrager til fortolkning af ovenstående primære kilder, som dog kun kan indeholde *afsenderens* løsningsforslag til, hvordan man bedst muligt overholder lovgivningen i praksis. Afhængigt af disse afsendere og deres teoretiske og erfaringsbaserede kendskab til emnet er en kritisk indstilling påkrævet. Troværdigheden afhænger i disse tilfælde derfor i høj grad af kilden, ligesom forholdet omkring afsenderes ønskede besvarelse af en isoleret problemstilling bør iagttages. Da disse sekundære kilder anvendes til analysebrug og i samspil med primære kilder, danner grundlag for besvarelse af fremstillingens problemformulering, bør disse inddrages med skepsis og så vidt muligt sammenholdes med andre kilder for enstemmighed og troværdighed.

Forfatterens egne erfaringer der i øvrigt er baseret på sit praktiserende hverv som ansat revisor i SMV-segment gennem 6 år, medvirker på lige linje som den interviewede i dataindsamlingen. Forfatteres opfattelse og holdning og dermed brug af indre synsvinkel afgrænses ved tydelig subjektiv formulering.

Som anført i afsnittet om problemafgrænsningen er den litterære dataindsamling afsluttet i maj 2017, og lovændringer samt nye udgivelser om emnet efter denne dato, er derfor uden for dennes fremstillings tidsmæssige rækkevidde.

1.8.2 Interviews

Der inddrages delvist (semi) struktureret interviews, da denne fremgangsmåde vurderes egnet i forhold til at højne den generelle validitet. At der gives mulighed for dialog og underspørgsmål til hovedspørgsmålene, er særligt vigtig i forhold til den anvendte kvalitative interviewning, som vurderes mest hensigtsmæssig til problemstillingen. Der vil derfor indgå underspørgsmål til hovedspørgsmålene, der er opstået under interviewet, da dette vil medføre det største udbytte og kan afklare eventuelle potentielle misforståelser undervejs. Interviewguiden omfatter 15-20 hovedspørgsmål af forskellig karakter, der er de primære ønskede besvarede spørgsmål. Disse hovedspørgsmål er fremhævet i interviewene, der er vedlagt som bilagsmateriale. Interviewguiden er målrettet informanternes fagområde. Ved brug af delvist strukturerede interviews suppleres der med mindre underspørgsmål, hvis besvarelsen af hovedspørgsmålene kræver uddybning.

Ligesom den øvrige dataindsamling er der også til interviewene kildekritiske overvejelser, der generelt omfatter informanternes troværdighed og holdninger set i emnefeltets kontekst. Informanternes baggrund vurderes dog, at være særlig anvendelige i problemstillingen, da det er muligt at opnå en overordnet bred tilgang til emnet ved at have interviewet 3 forskellige informanter, der alle har erfaring som praktiserende revisorer, men som også bidrager med viden ved hverv som fageksperter og/eller kvalitetskontrollanter. At informanterne besidder viden på alle områderne højner tilsammen validiteten, da det giver en bedre mulighed for at opnå konsensus mellem besvarelsene.

Af kritiske overvejelser bør informantens subjektive holdninger omkring deres tilgang til emnet dog iagttages, da informanternes metode og opfattelse ikke nødvendigvis er den eneste korrekte eller mest hensigtsmæssige tilgang til koncernrevisioner. Dette forholds påvirkning bestræbes nedbragt ved sammenhold med Revisornævnets kendelser og øvrige interviews, hvor identifikation af sammenhænge herimellem må antages at højne den videnskabelige validitet.

Informanterne der kort vil præsenteres i næste afsnit har formodentligt på grund af deres baggrund ikke subjektive interesser i udelukkende at se problemstillingen fra en praktiserende revisors synspunkt, som kan give anledning til overvejelser omkring selvretfærdiggørelsen af kvaliteten i eget arbejde. Omvendt har informanterne med hver deres respektive baggrund som praktiserende revisorer den fornødne viden om hvordan dokumentation tilvejebringes korrekt og fuldstændigt i praksis. At informanterne ligeledes beskæftiger sig med faglig vidensdeling og rollerne som kvalitetskontrollanter i deres hverv, bidrager yderligere til forudsætningerne for en bred faglig besvarelse.

Informanterne er udvalgt med tilknytning til den praktiske del af analysedelen, der ganske naturligt kræver inddragelse af primær data.

Informant 1: Bjarne Aalbæk. Registreret revisor, kvalitetskontrollant, eksaminator og censor for eksamenskommissionen, underviser i revision, regnskab og erklæringer.

Bjarne Aalbæk har udover praktiserende erfaring inden for emnefeltet som registreret revisor ligeledes erfaring som ekstern- og nu intern kvalitetskontrollant. Informanten har desuden indgående kendskab til reguleringen på området gennem hans hovedbeskæftigelse som stiftende partner og formidler i Faglig Afdeling, der også udfører interne audits for revisorer primært i SMV-segmentet, herunder også audits på koncernrevisioner

Informant 2. Robert Fosbo. Chefkonsulent hos FSR, Registreret revisor, cand.merc.aud.

Som repræsentant for FSR interviewes Robert Fosbo, der i hans virke som chefkonsulent hos FSR dagligt varetager faglige problemstillinger og bidrager samtidig med praktisk faglig information gennem nyhedsformidling og besvarelse af personlige henvendelser. Derudover har informanten kendskab til kvalitetssikring og kvalitetskontrol og varetager samtidig vedligehold og udvikling af FSR's kvalitetsstyringsprogrammer, der også har høj relevans til fremstillingen emne.

Informant 3. Ole Neerup. Chefkonsulent hos Erhvervsstyrelsens revisortilsyn, kvalitetskontrollant. Tidligere: Revisornævnet, praktiserende revisor.

Ole Neerup har med hans fortid i Revisornævnet et indgående kendskab til nævnets kendelser med relation til emnet, og kan derfor bidrage til analysen med denne erfaring. Som ansat i et offentligt organ som udfører tilsynsopgaver, er der samtidig grundlag for at opnå besvarelser, der kan afdække hvor dokumentationen historisk har været mangelfuld samt bidrage til forståelsen af den historiske udvikling og regulering på retsområdet. Da informanten i sit nuværende virke også udfører tilsynsopgaver for PIE virksomheder, kan der hertil også drages komparative elementer til emnefeltet.

2 Årsregnskabsloven

2.1 Anvendelsesområde

ÅRL's anvendelsesområde omfatter retningslinjer for, hvordan virksomheder i Danmark skal aflægge årsregnskaber. Det er alene statsautoriserede og registrerede revisorer, der kan afgive erklæringer til årsregnskabet, jf. ÅRL 135a. Denne ret der er reguleret i ÅRL, er derfor fundamentet for revisorprofessionen i Danmark. Omdrejningspunktet i loven er generalklausulen jf. ÅRL §11, der omhandler kravet om at årsrapporten skal give et retvisende billede (true and fair view):

Årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab skal give et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet.

Dette krav om det retvisende billede er desuden så dominerende, at de specifikke krav for regnskabsklasserne ikke bare kan, men skal fraviges, såfremt dette bidrager til et bedre retvisende billede.

Inden for rammerne af det retvisende billede er årsrapporten opdelt i en såkaldt "byggeklodsmode", hvor kravet til årsrapporten følger virksomhedernes størrelse. Kravene er dermed strammere og mere vidtgående, jo større virksomheden er. Størrelsen på virksomhederne er inddelt ved beløbsgrænser efter omsætning, balancesum og antal ansatte. Klasserne benævnes A-D, og beløbsgrænserne og inddeleskriterier fremgår af lovens §7. Denne fremstilling målrettes moderselskaber i ÅRL's byggeklodsmode's klasse C, der dermed i dette tilfælde vil være den regnskabsmæssige begrebsramme, som ISA 600 gentagne gange refererer til, og som defineres senere i kapitlet.

2.2 Definition af en koncern

ÅRL's rolle i denne fremstilling omfatter først og fremmest dets definitionen af en koncern, der danner rammen for, hvornår ISA 600 finder anvendelse. Uden for denne fremstillings emnefelt optræder der naturligvis andre regnskabsmæssige begrebsrammer som GAAP, IFRS, IAS mv., som har en anden tilgang til koncernbegrebet, der ikke vil blive gennemgået yderligere.

Det er vigtigt at sondre mellem koncernbegreberne, da betegnelsen optræder i forskellige sammenhænge, afhængig af i hvilket retsligt område begrebet søges defineret. En koncern er efter dansk lov nemlig defineret i en række love, herunder Kursgevinstloven § 4 stk. 2, SEL, stk. 1, 1. pkt., Selskabslovens §7 samt endeligt defineret i ÅRL's bilag 1 over definitioner, der har relevans i denne fremstilling. Det skal hertil også nævnes, at der i revisionsmæssig sammenhæng i ISA 600 også indeholdes en definition på koncernbegrebet, som i standardens kapitel 9 betegnes som "*alle de komponenter, hvis finansielle information er medtaget i koncernregnskabet. En koncern har altid mere end én komponent*" jf. ISA 600.9 (a).

Da koncerner omfattet af beløbsgrænserne i klasse C aflægger regnskaber efter ÅRL, er det altså også den lovgivning, der skal iagttages ved fastlæggelse af koncernbetegnelsen. Overholdelse af relevant begrebsramme (her ÅRL) vil derfor eksplicit være en del af revisors revisionspåtegning².

² Bilag 2

Koncernbegrebet defineres under ÅRL's bilag 1, afsnit B, 1, hvor en koncern defineres til at være *"en modervirksomhed og alle dens dattervirksomheder"*. Denne definition giver anledning til behovet for to yderligere definitioner, da begreberne dattervirksomheder og modervirksomheder også skal fastlægges Jf. ÅRL's bilag 1, afsnit B, 2,3:

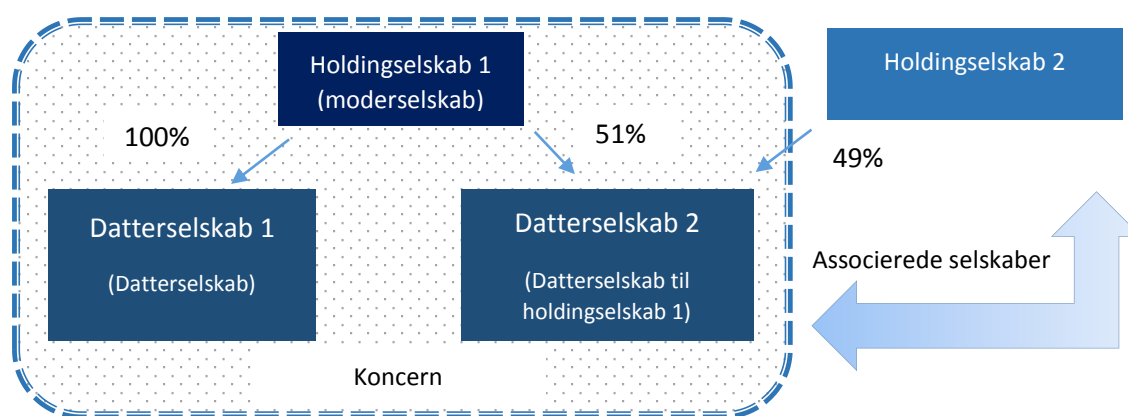
Modervirksomhed: En virksomhed, som har en bestemmende indflydelse over en eller flere dattervirksomheder.

En dattervirksomhed kan kun have én direkte modervirksomhed. Hvis flere virksomheder opfylder et eller flere af kriterierne i nr. 4, er det alene den virksomhed, som faktisk kan udøve den bestemmende indflydelse til at styre virksomhedens økonomiske og driftsmæssige beslutninger, der anses for at være modervirksomhed.

Dattervirksomhed: En virksomhed, der er underlagt bestemmende indflydelse af en modervirksomhed.

Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre en dattervirksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Det er som beskrevet i ÅRL's definition ikke nødvendigvis ejerforholdet, der dikterer hvilket holdingselskab, som besidder den bestemmende indflydelse, selvom det formodentligt vil være tilfældet for de fleste holdingselskaber. Betegnelsen *bestemmende indflydelse* kan nemlig også opnås ved forskellige aftalevilkår, skævdeling med økonomiske og forvaltningsmæssige beføjelser, tildeling af tagningsrettigheder mv.

En væsentlig iagttagelse er, at der i forhold til en dattervirksomhed maximalt kun kan være ét moderselskab (kun 1 kan have *bestemmende indflydelse*), og der derfor ved joint-venture ejerskab med 2 ejerledede holdingselskaber, eller en koncernstruktur hvor to holdingselskaber ligeligt ejer og besidder stemmerettigheder i et selskab, ikke vil være tale om en koncernforbindelse. Derimod anvendes betegnelsen *associerede selskaber*, som er defineret ved, at holdingselskaberne udøver *betydelig* - men ikke *bestemmende indflydelse*.



Figur 2 - Koncernforbindelse, egen tilvirkning

Ovenfor illustreres, at det ikke er alle holdingselskaber, der omfattes af koncernbegrebet i regnskabsmæssig sammenhæng. Vigtigheden heraf har betydning både hvordan de ejede selskaber i moderselskabets regnskab skal indregnes, men også betydning for revisor ved fastlæggelse af hvornår disse optræder som koncernrevisor eller komponentrevisor.

En forkert iagttagelse af regnskabsaflæggeren ved holdingselskabers manglende eller uberettiget klassifikation som moderselskab, medføre en overtrædelse af ÅRL, som har stor betydning for revisors påtegning på årsregnskabet.

2.3 Koncernregnskabspligt

I det foregående afsnit er der redegjort for koncernbetegnelsen, som skal adskilles for begrebet koncernregnskabspligt. Det er nemlig langt fra alle moderselskaber i koncernforbindelser, der er underlagt pligten til at aflægge koncernregnskab. For moderselskaber i klasse B vil disse ikke være omfattet af koncernregnskabspligten og dermed som udgangspunkt også ISA 600, og kan derfor undlade at foretage konsolidering af datterselskaberne, men i stedet indregne dem som kapitalandele. Denne bestemmelse indgår blandt flere af ÅRL's kapitel 13 jf. §110: *"En modervirksomhed kan undlade at aflægge koncernregnskab, jf. dog § 109, stk. 2³, hvis koncernvirksomhederne på balancetidspunktet tilsammen ikke overskrider to af følgende størrelser:*

- 1) En balancesum på 44 mio. kr.,
- 2) en nettoomsætning på 89 mio. kr. og
- 3) et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50."

Beløbsgrænserne er sammenfaldende med beløbsgrænserne for klasse C, der senest er forhøjet ved implementering af den nye ÅRL fra 2015 jf. LBK 1580, ÅRL §7 stk.1. Beregningsmetoder til brug for fastlæggelsen af beløbene, der skal sammenholdes med beløbsgrænserne skal dog først underkastes eliminering, hvilket efter §120 omfatter:

- 1) Tilgodehavender og forpligtelser mellem de konsoliderede virksomheder,
- 2) indtægter og omkostninger som følge af transaktioner mellem de konsoliderede virksomheder
- 3) gevinster og tab som følge af transaktioner mellem de konsoliderede virksomheder, som indgår i posternes bogførte værdi.

Et reguleringsmæssigt tiltag ved den seneste ændring af ÅRL, er muligheden for at fravige ovenstående beregningsmetode og i stedet anvende en simplificeret fastlæggelse af størrelserne på balancesum og nettoomsætning. ÅRL's §110 stk. 3 giver mulighed for at forhøje koncernens balancesum og omsætning med 20% mod til gengæld ikke at foretage eliminering. Ved fastlæggelse af beløbsgrænserne kan den administrative byrde ved at foretage eliminering derfor undlades, og der kan i øvrigt spekuleres i hvilken beregningsmetode, der med fordel kan anvendes, for at undgå at et moderselskab bliver koncernregnskabspligtigt, da det trods alt betyder større omkostninger både ved regnskabsudarbejde og revision.

³ (Undtagelse for Klasse D, kreditinstitutter og forsikringselskaber, da disse er underlagt anden lovgivning)

Der er dog også for klasse C enkelte undtagelser for koncernregnskabspligt, eksempelvis hvis moderselskabet og dens datterselskaber indgår i en konsolideret modervirksomhed, der aflægger årsregnskab efter lovgivningen i dette land og den lavere modervirksomhed i sit årsregnskab oplyser, at den i medfør af §112 stk. 1 henholdsvis stk. 2 har undladt at udarbejde sit eget koncernregnskab, og oplyser navn, hjemsted og eventuelt CVR-nummer eller registreringsnummer for den højere modervirksomhed.

2.4 Koncernregnskabets indhold

2.4.1 Konsolideringsproces

Konsolideringsprocessen skal iagttages ved aflæggelse af koncernregnskabet, så dette regnskab viser de konsoliderede virksomheders aktiver og passiver, deres finansielle stilling samt deres resultat, som om de tilsammen var en enkelt virksomhed jf. ÅRL §115. Konsolideringen er selve grundlaget for koncernregnskabet, og derfor har området betydelig relevans for koncernrevisionen. Fuld konsolidering af dattervirksomheder er hovedreglen, men der findes enkelte undtagelser til at inddrage visse dattervirksomheder jf. ÅRL 114 stk. 2:

- Betydelige og vedvarende hindringer begrænser modervirksomheden i at udøve dennes rettigheder
- De nødvendige oplysninger kan ikke indhentes indenfor en rimelig frist eller uden uforholdsmæssigt store omkostninger
- Kapitalandelen er ikke tidligere indregnet og den besiddes udelukkende med henblik på salg
- Kapitalandelen kun i begrænset omfang udøver erhvervsaktiviteter

De regnskabsmæssige tiltag ved udarbejdelsen af et koncernregnskab involverer konsolidering, herunder eliminering. Forskellen på disse begreber, er at elimineringen dækker over udligning af koncerninterne transaktioner mellem de tilknyttede virksomheder, ved regnskabsposter som intern omsætning, mellemregninger, kapitalandele mv., mens begrebet konsolidering er betegnelsen for den samlede tværgående sammenslutning af de omfattendes regnskabs regnskabsposter, regnskabspost for regnskabspost⁴.

2.4.2 Sammenfaldende balancedato

Et andet forhold der skal iagttages er, at balancedatoen for moderselskab og datterselskaber som hovedregel skal være sammenfaldende jf. ÅRL 116. Hvis balancedatoen i datterselskabets årsregnskab ligger 3 måneder eller mindre forud eller efter moderselskabets balancedag, kan regnskabet dog danne grundlag til brug for konsolideringen. Alternativet hertil er udarbejdelsen af et særligt regnskab efter ÅRL's bestemmelser pr. modervirksomhedens balancedag. Forholdene er lempelige i forhold til SEL, da der i SEL § 31Stk. 7 fremgår *”at alle selskaber i sambeskatningen skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet uanset regnskabsåret efter selskabsretlige regler, jf. § 10, stk. 5.”*

⁴ (Møller, P. F., 2012, 12. udgave/2. oplag), side 34-35

2.4.3 Efterfølgende begivenheder

Hvis der efter balancedatoen opstår forhold, der ikke eksisterede på balancedatoen, skal der enten ske regulering ved indregning og måling i regnskabet eller - hvis begivenheden er væsentlig - oplysning i ledelsesberetningen herom, jf. ÅRL 99. Regulerende eller ikke-regulerende begivenheder afhænger af om forholdene eller situationen eksisterede i regnskabsåret, eller udelukkende er opstået efter balancedatoen⁵. Afgrænsningen herimellem kan give anledning til overvejelser. Et eksempel kunne være at en debtors konkurs opstået efter balancedatoen sædvanligvis bekræfter, at tilgodehavendet var værdiforringet allerede ved balancedatoen, og derfor ville give anledning til nedskrivning på balancedatoen (regulerende). På koncernniveau kan betydelige fortjenester ved salg af komponenter afvigende fra værdiansættelsen på balancedatoen give anledning til samme overvejelser.

ÅRL indeholder ikke særskilte bestemmelser om *efterfølgende begivenheder* udover omtale i ledelsesberetningen som nævnt ovenfor. ÅRL's bestemmelser om det *retvisende billede* jf. ÅRL §11 må dog antages at være meget påvirkelig af hvilke begivenheder, der er indtruffet inden datoen for regnskabsaflæggelsen og vil derfor omfatte forholdet. Som fortolkningsbidrag kan IAS 10 anvendes, hvor der er beskrevet, at *"hvis ikke-regulerende begivenheder efter balancedagen er væsentlige, kan udeladelse af oplysning herom have indflydelse på regnskabsbrugeres økonomiske beslutninger truffet på grundlag af årsregnskabet"*⁶. Repræsentanter fra REGU og REVU er med begrundelse i den internationale udvikling tilhænger af, at forholdet beskrives fyldestgørende i noterne til årsregnskabet, og at der i ledelsesberetningen gives et dækkende koncentrat heraf, samt en tydelig henvisning til noterne for yderligere information⁷. Ved koncernrevisioner skal disse forhold iagttages på koncernniveau.

⁵ (EY - Indsigt i årsregnskabsloven 2015/2016), side 247

⁶ (Den Europæiske Unions Tidende, af 3. november 2008), IAS 10, pkt. 21.

⁷ (FSR, 18. december 2009) side 2

2.5 Delkonklusion

Ved revision af koncerner i Danmark finder både den regnskabsmæssige- og den revisionsmæssige begrebsramme anvendelse, og derfor skal begge begreber respekteres. Sammenhængen mellem begreberne opstår ved, at ISA 600 dikterer, at standarden skal anvendes på koncernregnskaber, hvilket i dansk regi er afgrænset i ÅRL. Når der i revisionsstandarden henvises til "den relevante begrebsramme", er det således i dette tilfælde bestemmelserne i ÅRL, der er gældende for ved anvendelsen af revisionsstandarden. I klasse B hvor der også kan optræde små koncerner, er det af den regnskabsmæssige begrebsramme reguleret, at disse som hovedregel er undtaget af koncernregnskabspligten. Derudover skal reglerne omkring *bestemmende indflydelse* iagttages, der også er afgørende for, hvornår der optræder koncernregnskabspligt.

ÅRL har gennemgået nogle større revisioner i takt med udviklingen i de internationale regnskabsstandarder hvilket kan være hensigtsmæssigt, da disse formodentligt målrettes de internationale revisionsstandarder, og der trods alt er sammenhæng mellem regnskabsregulering og revisionsregulering. At der i Danmark anvendes særskilt national regnskabslovgivning kan dog give anledning til behov for yderligere fortolkning af regnskabsmæssige begreber i international lovregulering, hvilket kommer særligt til udtryk ved *efterfølgende begivenheder*, som ikke specifikt er reguleret i ÅRL bortset fra, det er indeholdt i *det retvisende billede*.

For så vidt angår koncernregnskabet indhold og ÅRL's bestemmelser om konsolidering skal afvigende balancdatoer ved regnskabsaflæggelse mellem moderselskab og datterselskaber søges belyst i ÅRL med henblik på korrekt lovhemlet regnskabsaflæggelse. Der er således behov for dybdegående kendskab til ÅRL for koncernrevisor, når der aflægges koncernregnskab efter denne begrebsramme, der både omfatter iagttagelse af regnskabsklasse C samt bestemmelserne omkring konsolidering og øvrigt indhold i koncernregnskabet.

3 Revisors nationale regulering

3.1 Historik

De nationale retskilder har historisk været af højeste værdi, men i takt med det øgede samarbejde med EU og på tværs af landegrænser, er suveræniteten for visse retsområder berammet inden for EU's lovgivning. Hertil er der en revisionsteknisk påvirkning, der sker gennem de internationale revisororganisationer som IFAC der med hovedsæde i New York⁸, er en sammenslutning af nationale revisorforeninger, der varetager revisorprofessionens globale interesser. Et af IFAC's - som gennem IAASB udsteder standarder om revision og andre erklæringer - vigtigste resultater blev de klarificerede ISA'er, udgivet i 2009, som ikke kun var en klar offentlig reaktion på at undgå fiaskoer, såsom Enron og WorldCom, men også en respons på at højne regulatorisk opmærksomhed på revisionskvalitet, samt imødekomme udfordringer i forbindelse med gennemførelsen af de globale standarder⁹.

Påvirkningen af EU's lovgivning optræder enten via forordninger, som er dansk lovgivning overlegen, og derfor har øjeblikkelig effekt ved ikrafttrædelsesdato, eller via direktiver som egentlig er et påbud, der skal implementeres i medlemslandene via egen lovgivning¹⁰. Et eksempel på den stigende påvirkning fra EU er det reviderede 8. direktiv¹¹, der dikterede krav til revisors uddannelse, kvalitetsstyring, tavshedspligt og uafhængighed mv. i forbindelse med lovpligtig revision, der medførte tilsvarende ændringer i den danske regulering, der dog var delvist opdateret i 2003 efter anbefalinger og endeligt ajourført efter direktivet i 2008¹².

Det seneste tiltag fra EU er blandt andet udstedelse af forordningen den 16. april 2014¹³, der primært omfatter lovpligtig revision af PIE's, men som også medførte ændringer i den danske regulering for kravet om professionel skepsis, ændringer i revisionspåtegninger, minimumskrav til kvalitetsstyring mv. Særligt for koncernrevisioner stiller det ajourførte EU-direktiv to krav om revision af koncernregnskaber, der er nye i forhold til tidligere EU-regulering og udvidende i forhold til ISA 600: Krav om koncernrevisors indhentelse af "andre revisorer" samtykke til videregivelse af information og krav om underretning af Erhvervsstyrelsen, når "andre revisorer" arbejde ikke kan gennemgås af koncernrevisor¹⁴. Ændringer er gennemført i RL's § 23, stk. 2 og 3.

Udviklingen i Danmarks nationale regulering er som følge af løbende påvirkninger fra EU kombineret med nationale særregler, der udover RL omfatter bekendtgørelser og etiske regler et komplekst område, der for revisorer kræver et ajourført bredt kendskab og løbende efteruddannelse. En undersøgelse fra Erhvervsstyrelsen viser at, det er de hyppige ændringer i lovgivningen, som gør det svært for de små revisionsvirksomheder at følge med, herunder særligt de revisionsvirksomheder, hvor der er kun en revisor¹⁵.

⁸ (FSR.dk u.d.), IFAC

⁹ (Ifac, 30. september 2015)

¹⁰ (Füchsel, K., m. fl., 2015, 3. udgave/1.oplag), side 19

¹¹ (Den Europæiske Unions Tidende, 17. maj 2006)

¹² (Füchsel, K., m. fl., 2015, 3. udgave/1.oplag), side 19

¹³ (Den Europæiske Unions Tidende, 12. juni 2014)

¹⁴ (FSR.dk, 19. maj 2016)

¹⁵ (Erhvervsstyrelsen, 1. november 2014), side 13

3.2 De internationale revisionsstandards

FSR – Danske Revisorer, som er brancheforeningen for godkendte revisorer i Danmark, repræsenterer Danmark ved sit medlemskab hos IFAC, der gennem IAASB udsteder ISA'erne. ISA'ernes rolle i Danmark er tiltaget gennem dette århundrede, da vi i Danmark tidligere har anvendt nationalt udarbejdede revisionsvejledninger, der dog har taget udgangspunkt i ISA'erne, men har været tilpasset danske forhold. I 2002 var revisorforeningerne FRR/Dansk Revisorforening og FSR (nu fusioneret under FSR – Danske revisorer), nemlig enige om, at erstatte de danske revisionsvejledninger med nye revisionsstandards (RS'er), der var oversættelser af ISA'erne, men suppleret med strengere eller afvigende danske krav¹⁶.

Nationale skærper i forhold til de første RS'er var indeholdt med kursivafsnit i standarderne, ligesom der var enkelte særskilte standarder som eksempelvis det danske fænomen revisionsprotokollen (RS 265), samt om revision af ledelsesberetningen (RS 585) og samarbejde mellem 2 revisorer (RS 635)¹⁷.

FSR udsendte imidlertid i 2011 i kølvandet på IAASB's klarificering tilsvarende nye standarder i 2009, og efter et års forsinkelse kom 37 nye "klarificerede" standarder, som overgik til at være en direkte oversættelse af ISA'erne foretaget af FSR's Revisionstekniske Udvalg (REVU). Formålet med dette tiltag var at opnå en ensartet struktur og begrebsanvendelse i standarderne, der nu alle indeholder afsnit i form af *indledning, mål, definitioner og krav samt vejledning og andet forklarende materiale*.

Standarderne trådte i kraft for revisioner af regnskaber for perioder, der begynder 15. december 2010 eller senere¹⁸. Dermed anvendes ISA'erne nu i sin fuldstændighed, og det fremgår af standarderne, at de er oversat til dansk af *FSR – danske revisorer* i januar 2015 og genudgivet med tilladelse fra IFAC¹⁹. Standarderne er opbygget kronologisk i forhold til den traditionelle revisionsproces, hvor standardernes nummerering har tilknytning til revisionens faser, men hvor anvendelsen af de enkelte standarder afhænger af erklæringsemnet:

- *Standarder om generelle principper og pligter ISA 200 – ISA 265*
- *Risikovurdering og adressering af risici (planlægning) ISA 300 – ISA 450*
- *Revisionsbevis (udførelse) ISA 500 – ISA 580*
- *Brug af andres arbejde ISA 600 – ISA 620*
- *Revisors konklusioner (rapportering) ISA 700 – ISA 810.*

Det anses i Danmark for god revisorskik at revidere i overensstemmelse med ISA'erne, ligesom alle medlemmer af FSR, har forpligtet sig til at revidere efter disse²⁰. Kvalitetsbegrebet ved revision kan derfor henføres til forståelsen i de internationale standarder ved ISQC, ISA, ISRE, ISAE, ISRS indenfor kvalitetskontrol, revisionsvejledning til rapportering. Kvaliteten i revisors arbejde og god revisorskik kan derfor fortolkes til overholdelse af disse standarder sammen med øvrig regulering med det formål at afgive en passende erklæring²¹. Derudover skal det nævnes, at ES's kvalitetskontrol bygger på overholdelse af ISQC 1 og ISA'erne.

¹⁶ (Füchsel, K., m. fl. 2015, 3. udgave/1. oplag), side 24

¹⁷ (Langsted, m. fl., 2013, 8. udgave/1. oplag), side 85

¹⁸ (FSR.dk, 30. april 2011)

¹⁹ (ISA 600, september 2014), side 45

²⁰ ((Johansen, T.R, m. fl., 2016, 2 udgave), side 29.

²¹ (Johansen, T.R, m. fl., 2016, 2 udgave), side 30.

Dermed har overholdelsen af ISA'erne indirekte betydning for fastsættelse af revisors minimumskvalitet, og manglende overholdelse heraf kan betyde sanktioner efter bestemmelserne i RL's §44. ISA'erne kan derfor betragtes som detaljerede regelsæt for håndteringen af begrebet "god revisorskik", men hvor hjemlen forbundet med disciplinæransvar skal findes i den nationale lovgivning ved RL, uafhængighedsreguleringen eller bkg. 385 om revisorpåtegningen.

3.2.1 ISQC 1 og ISA 220

ISQC 1 er en international revisionsstandard på niveau med ISA'erne, der også udstedes af IAASB. ISQC redegør for et firmas ansvar for dets kvalitetsstyringssystem for revision og review. Standarden skal sammen med ISA 220, der omfatter kvalitetsstyring ved revision af regnskaber, sikre retningslinjer for revisionskontors anvendelse af kvalitetsstyringssystemer. ISQC 1 og ISA 220 er altså ikke revisionsstandarter med egentlige revisionsinstrukser men i højere grad faglige kvalitetsstyringsstandarter, der danner retningslinjer for, hvordan man hensigtsmæssigt tilvejebringer krævet dokumentation.

Målet for ISA 220 er, at:

*"implementere kvalitetssikringsprocedurer på opgaveniveau, der giver revisor en høj grad af sikkerhed for: (a) at revisionen overholder faglige standarder samt relevante krav i lov og øvrig regulering, og (b) at revisors erklæring er passende efter omstændighederne"*²².

Målet for ISQC 1 er tilsvarende for revisionsfirmaet at:

*...at etablere og opretholde et kvalitetsstyringssystem, der kan give firmaet høj grad af sikkerhed for, at: (a) firmaet og dets personale overholder faglige standarder samt relevante krav i lov og øvrig regulering, og (b) erklæringer afgivet af firmaet eller af opgaveansvarlige partnere er passende efter omstændighederne"*²³.

Formålet med et kvalitetsstyringssystem er til dels at have et IT værktøj, der bidrager til effektivitet og kvalitet i revisorbranchen, men hvor sidstnævnte er reguleret i ISQC 1's mål ved overholdelse af faglige standarder. Der er en del udbydere på markedet, og særligt for mindre revisionskontorer er egen udvikling og vedligeholdelse af disse en fordyrende affære, da det medfører uproduktive arbejdstimer og behov for faglig ajourføring på højt niveau. Alternativet til eget system er at erhverve licens til markedets mange udbydere²⁴.

²² (ISA 220 Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber, september 2014), side 5

²³ (ISQC 1), side 6.

²⁴ Revimentor, IT Revisor, QWM, Case Ware m. fl.

3.3 Udvidet Gennemgang

Der er én erklæringsstandard, der ligesom revisionsprotokollen, der nu også er delvist afskaffet i kølvandet på de internationale påvirkninger, er et dansk fænomen. Erklæringen hedder Udvidet Gennemgang, og består af et review udført efter ISRE 2400 "Opgaver om review af historiske regnskaber", der udføres med henblik på at opnå begrænset sikkerhed, plus supplerende handlinger, der udføres med henblik på at opnå yderligere sikkerhed for revisors konklusion i forhold til et review²⁵. Standarden har sin egen revisionsstandard *Standard om Udvidet Gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter ÅRL*²⁶, som er opbygget på samme måde som ISA'erne, men altså kun finder anvendelse på virksomheder, der i medfør af ÅRL §135, stk.1, pkt. 2., vælger at få foretaget en Udvidet Gennemgang af årsregnskabet frem for en revision. Standarden finder anvendelse på hele regnskabsklasse B og revisionspligten inden for denne regnskabsklasse kan derfor opfyldes ved tilvalg af denne erklæring. Erklæringen kan derfor ikke anvendes på koncernregnskabspligtige klasse C selskaber men derimod på evt. danske datterselskaber i klasse B.

Lovteknisk er denne standard sidestillet med en revision, hvilket betyder, at når der i dansk lovgivning refereres til revision, står der som hovedregel også Udvidet Gennemgang med usynlig blæk. I tilknytning til det kommende afsnit om RL, er loven således i vidt omfang også henvendt til revisioner med Udvidet Gennemgang, bortset fra enkelte områder omkring revisors dokumentation af nødvendige kompetencer og ressourcer ligesom brev til tidligere revisor ikke kan hjemles i RL §18 ved Udvidet Gennemgang²⁷.

De 4 supplerende handlinger der skal udføres udover reviewhandlingerne omfatter²⁸:

- Engagementsforespørgsler
- Ting-, person- og bilbog
- Advokatbreve
- AM-bidrag, A-skatter, merværdiafgifter, lønsumsafgifter (kontrol af 3 indberetninger)

Omvendt vil der som udgangspunkt ikke skulle foretages lagerkontrol og kontrol af regnskabstal og oplysninger til underliggende dokumentation (bilagskontrol / vugge til grav kontrol²⁹). En gennemgang af de oplistede handlinger beskrives ikke yderligere i denne fremstilling, da disse er uvedkommende i forhold til emnefeltet.

²⁵ (FSR.dk, 22. april 2013)

²⁶ (Revisionsteknisk Udvalg, april 2013)

²⁷ (FSR.dk, 14. marts 2016)

²⁸ (Kiertzner L., januar 2014), side 29

²⁹ Betydning: Kontrol af transaktionsspor (enkeltransaktioner)

3.4 Revisorloven

3.4.1 Historik og anvendelsesområde

RL som i sit fulde navn bærer navnet "Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder", er en lov, der er retskraft inden for rammerne af Grundloven og de indgåede internationale forpligtelser (EU-traktater, -forordninger og direktiver)³⁰. Det er ES der administrerer RL, ligesom ES også har udstedt en række bekendtgørelser til RL. Loven henvender sig i sin fuldstændighed til de revisorer, der afgiver erklæringer med sikkerhed, hvorimod hensynet ved afgivelse af andre erklæringer er sekundært indhold i loven.

Ved udstedelsen af det 8. direktiv³¹ blev RL fra 2008 i højere grad målrettet lovpligtig revision, og skærpede i kølvandet på finanskrisen kontrolforholdene over for revisorer. RL's anvendelsesområde omfatter herunder betingelser for godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, vilkårene for udførelsen af revisionen, samt regler om offentligt tilsyn jf. RL §1.

De regler der udelukkende er henvendt erklæringer med sikkerhed, omfatter lovens væsentligste regler omkring kvalitetskontrol samt pligten til at efterleve god revisorskik. Loven indeholder desuden også bestemmelser om revisors tavshedspligt, der tillige indgår i straffelovens bestemmelser jf. § 144, §§ 150-152 f og §§ 155-157, der særligt for koncernrevisor afgrænses ved, at disse har ret til i en dattervirksomhed at videregive oplysninger til koncernrevisor i en modervirksomhed jf. RL §30, stk. 2.

Særligt for koncernrevisorer betød 8. direktivs implementering i lovgivningen at arbejdsopgaverne både skal forelægges i forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol, men også vil kunne blive brugt i forbindelse med f.eks. en undersøgelse i henhold til forslaget § 37, der blandt andet omhandler Erhvervsstyrelsens mulighed for inddragelse af andre fagfolk end erfarne revisorer. Koncernrevisor må derfor også vurdere om dokumentationen vurderes at være tilstrækkelig i situationer, hvor det ikke nødvendigvis vil være en erfaren revisor, der gennemgår det af koncernrevisors udførte arbejde. Tidligere blev kvalitetskontrollen varetaget af Revisortilsynet, der nu er nedlagt i forbindelse med ændring af RL, som trådte i kraft den 17. juni 2016. Loven har dog eksisteret siden 1909³², hvor der altså siden, er sket en indsnævring af loven til at omfatte erklæringer med sikkerhed.

Kvalitetskontrol udføres i revisionskontorer, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden (PIE), af kvalitetskontrollanter, der er ansat i Erhvervsstyrelsen. I øvrige revisionsvirksomheder udføres kvalitetskontrolbesøg af eksterne kvalitetskontrollanter, der er godkendt af Erhvervsstyrelsen³³.

Revisionsvirksomheder, der reviderer regnskaber aflagt efter klasse C mellem, herunder koncerner og klasse C, stor, udtages til kvalitetskontrol med højst 6 års mellemrum³⁴. Kontrollerne omfatter både enkeltsager ved gennemgang af erklæringsemner og disses dokumentation samt overholdelse af tidligere omtalte ISQC 1 og ISA 220.

³⁰ ((Füchsel, K, m. fl., 2015, 3. udgave/1.oplag), side 31

³¹ (Den Europæiske Unions Tidende, 16. april 2014), 2014/56/EU

³² (Füchsel, K, m. fl., 2015, 3. udgave/1.oplag), side 202

³³ Erhvervsstyrelsen, u.d.)

³⁴ Erhvervsstyrelsen, u.d.)

3.4.2 God revisorskik

Et centralt omdrejningspunkt i loven er §16, pkt. 1:

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2³⁵. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

God revisorskik kommer i praksis bl.a. til udtryk ved kravene til revisors arbejde i henhold til de internationale opgavestandarder for erklæringsopgaver med sikkerhed. Dog dækker betegnelsen *god revisorskik* endvidere en retlig standard, der på mange måder afdækker revisors bonus pater ageren, hvor eksempelvis en given revisionsstandard ikke er udfyldende. God revisorskik er derfor så vidt muligt implementeret i revisionsstandarderne, men når rækkevidden af disse eksempelvis ikke passer til omstændighederne, skal revisor efter dennes egen opfattelse præstere efter, hvad man kan forvente inden for revisorerhvervet.

Begrebets betydelighed og rolle som altovervejende minimumsstandard kommer i særdeleshed til udtryk i Revisornævnets mange sager med sanktioner, hvor revisor har udført utilstrækkelig revision, men hvor domskendelserne ofte referer til, at revisor har tilsidesat god revisorskik³⁶. Betegnelsen er defineret yderligere i form af, at revisor skal leve op til en række grundlæggende etiske forudsætninger, ved at udvise ”*professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu*”. Disse begreber som er fortolkningsbidrag til *god revisorskik* kan sammenholdes med erstatningsretten, hvor en fravigelse af disse kan betegnes som culpøs adfærd³⁷, hvilket også kan være årsag til referencen ved Revisornævnets kendelser på området. Dog dækker begrebet *god revisorskik* mere end blot en adfærd, men også *faglige* krav ved professionel kompetence. Den professionelle skepsis og fornødne omhu kan desuden relateres til kravet om uafhængighed samt revisors indsigt til at identificere omstændigheder, der kan påvirke risikoen for væsentlig fejlindikation i erklæringsemnet, eksempelvis ved besvigelser.

3.4.3 Uafhængighed

RL er den lovsmæssige ramme om revisors uafhængighed som efter EU henstillingen 2002/590/EF³⁸ i 2003 blev bragt i overensstemmelse med EU's øvrige medlemslande med det formål, at højne revisors ansvar ved fastlæggelse af uafhængighed. Dermed er retningslinjerne for den generelle uafhængighed i en vis grad overladt til revisionsvirksomhedernes fastlagte uafhængighedspolitikker.

³⁵ Loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

³⁶ (Revisornævnet, Sag nr. 155/2013 og 156/2013 af 19. september 2014, sag nr. 106/2015 af 1. juni. m.fl.)

³⁷ (Füchsel, K, m. fl., 2015, 3. udgave/1. oplag), side 31

³⁸ (De Europæiske Fællesskabers Tidende, 16. maj 2002)

Det fremgår nu af lovbemærkningerne til RL, at der skal være retningslinjer i revisionsvirksomheden, der skal have til hensigt at identificere, vurdere og reagere på trusler mod revisors uafhængighed og træffe sikkerhedsforanstaltninger, hvor det er passende.

Kravet om uafhængighed har dog stadig en fremtræden plads i RL, der har til hensigt at sikre mod, at revisor kommer i interessekonflikt mellem offentlighedens krav og revisors egne personlige forhold, da revisor i disse konflikter kan miste sin objektivitet. Uafhængighedsbestemmelserne vedrører principielt kun afgivelser af erklæringer med sikkerhed, men overvejelserne er tilsvarende relevante ved andre erklæringer hvor fornødne tilpasninger må ske. Bestemmelserne omfatter som udgangspunkt den personkreds (revisionsteam) i revisionsfirmaet, der er i stand til at påvirke resultatet af erklæringsopgaven, eller kontrollerer udførelsen³⁹. Disse trusler mod uafhængigheden foreligger, når der kan vækkes tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand jf. "uafhængighedsbekendtgørelsen" §1 stk. 2. Overtrædelse af kravet om uafhængighed medfører sanktioner af betydelig størrelse, da uafhængigheden er selve fundamentet for at omverdenen kan have tillid til revisorerhvervet.

Uafhængighedsbestemmelsernes retskilde er nærmere defineret og fastlagt i RL §24, som bestemmer at revisor ikke må være involveret i virksomhedens beslutningstagen. Hvor grænsen går mellem uafhængighed og afhængighed, kan relateres til god revisorskik og den professionelle adfærd og objektivitet. RL indeholder dog konkrete bestemmelser, som kan betragtes som "røde lys" i form af bestemmelser om rotationsprincip for større virksomheder, bestemmelser om revisors ageren i bestyrelsesroller efter revisors fratrædelse, samt bestemmelser om honorarets størrelse der skal matche det udførte arbejde jf. RL §24 - 26.

Ved andre indikationer der kan true revisors uafhængighed, skal revisor træffe passende sikkerhedsforanstaltninger jf. RL 15 a stk. 2, og Uafhængighedsbekendtgørelsen §1, stk. 2. Regelsættet om disse indikationer er ikke implementeret direkte som et forbud i lovgivningen, men omfatter derimod forhold der *kan* true revisors uafhængighed, og dermed må betegnes som værende "gule lys". Truslerne i denne kategori omfatter emner som "selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering" jf. RL §24, stk. 3. Disse områder er kendetegnet ved at uafhængighedstruslen, afhængig af forholdene, i nogle tilfælde kan kontrolleres af sikkerhedsforanstaltninger.

Ved rådgivning og assistance til mindre erklæringskunder kan det være tilstrækkeligt med én eller få sikkerhedsforanstaltninger ved eksempelvis at gennemføre en hensigtsmæssig opdeling og tilrettelæggelse af arbejdet, der uden videre vil kunne reducere potentielle trusler til et acceptabelt niveau⁴⁰. Disse sikkerhedsforanstaltninger kan i høj grad målrettes procedurer og politikker, der påtvinger udelukkende klienten at træffe ledelsesmæssige beslutninger, herunder også at underliggende forudsætninger for regnskabsmæssige skøn, vurderinger mv. skal hidrøre fra erklæringsklienten.

³⁹ ((Füchsel, K, m. fl., 2015, 3. udgave/1.oplag), side 106

⁴⁰ (FSR – danske revisors Etikudvalg), side 6

3.5 Delkonklusion

Revisionsmiljøet i Danmark er historisk i stigende grad blevet påvirket af ISA, som har medført klarere og mere specifikke revisionshandlinger ved udførelse af en revision. Det forhold at det er FSR, en brancheforening, der efter oversættelser udsteder ISA'erne i Danmark, kan give betænkelighed over standardernes retskraft. Der er dog heller ikke tale om en direkte lov, men nærmere en forpligtelse med tilknytning til begrebet god revisorskik, der derimod er nedfaldet i RL's §16. Den *gode revisorskik* er derfor i højere grad nu videreført til at omfatte anvendelse og overholdelse af ISA'erne. Modsat kan man argumentere for at revisors handlefrihed ved en revision er indskrænket, da den *gode revisorskiks* brede fortolkning nu primært kan fortolkes gennem ISA'erne. Hvorvidt denne udvikling har gjort det mere gennemskueligt at være revisor, eller om de internationale implementeringer skaber større og måske i nogle tilfælde u hensigtsmæssige byrder for revisionsbranchen, må være op til de enkelte revisorer at vurdere.

Et tiltag i Danmark for at imødegå disse omfattende internationale revisionsstandards, er opfindelsen af Udvidede Gennemgang, som har til hensigt at skabe administrative lempelser for revisorer og dermed også i sidste ende for regnskabsaflæggerne ved at revisors arbejde reduceres, og der afgives en erklæring med en mindre grad af sikkerhed. Denne erklæringsstandard som i relation til koncernrevision er uden for ISA'ernes hensyn, kan ligeledes give anledning til overvejelser, når der afgives denne form for erklæringer på komponenternes regnskaber. Er komponenten i forhold til koncernrevisors scoping i så fald revideret eller reviewet?

Særligt for koncernrevisorer indeholder RL bestemmelser omkring lempelser i tavshedspligten ved at datterselskabsrevisorer må videregive oplysninger til koncernrevisor i en modervirksomhed. Der er desuden skærperne omkring dokumentationskravene ved koncernrevisioner, der udover at skulle omfatte dokumentation for egen udført revision tillige skal omfatte dokumentation for komponentrevisor. Ligesom koncernrevisors og komponentrevisors indbyrdes ageren har været et fokusområde i ISA 600, som vil omfattes af næste kapitel, er der tillige sket udvikling i den nationale regulering, der imødekommer internationaliseringen ved ISA 600.

Revisors uafhængighed er en af hjørnesteenene i RL. Disse regler er defineret i forhold til, hvornår man som revisor helt er afgrænset for at udføre opgaver for en klient på grund af uafhængighedsproblemer, og på den anden side tilfælde hvor uafhængighedsudfordringer kan reduceres og dermed gøres legale ved at inddrage sikkerhedsforanstaltninger. Koncernrevisor kan for mindre koncerner besidde flere roller end ved selve revisionen af et koncernregnskab, da revisorer i meget hyppigt omfang opstiller koncernregnskabet herunder konsolidering, formodentligt også opstiller datterselskabet, og også agerer komponentrevisor. Hvor grænsen går, og hvornår sikkerhedsforanstaltninger er tilstrækkeligt implementeret i revisors dokumentation i forhold til at reducere uafhængighedsproblemer kan udfordre revisors dømmekraft.

4. ISA 600

ISA 600 med undertitlen *Særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisorsarbejde)* skal anvendes, når revisor reviderer et koncernregnskabspligtigt moderselskab, som ejer komponenter. Der er dermed tale om en ufravigelig standard inden for rammerne af god revisorskik, når man er koncernrevisor for koncernregnskabspligtige virksomheder i Danmark.

Omfanget af ISA 600 fremgår af indholdet, og indeholder beskrivelser om, at standarden er særlig anvendelig ved koncernrevisioner, der involverer komponentrevisor⁴¹. Anvendeligheden og nytteværdien af standarden er desuden afhængig af de konkrete forhold, da standarden skal tilpasses efter omstændighederne. Standarden er endvidere særligt anvendelig, når koncernrevisorer involverer komponentrevisorer til brug for indhentning af revisionsbeviser eksempelvis ved lagerkontroller eller lignende som led i koncernrevisionen. Standarden skal samtidig bidrage til at dokumentationskravene og kvalitetsstyringen i ISA 220 tilvejebringes⁴².

Ikrafttrædelsesdatoen omfatter revision af *koncernrevisioner* for perioder, der begynder den 15. december 2009 eller senere⁴³. Standarden er derfor målrettet koncerner, der er koncernregnskabspligtige, men kan også anvendes når revisor inddrager andre revisorer i revision af regnskaber, som ikke er koncernregnskaber jf. ISA 600.2.

Som det fremgår af standarden, er det revisors mål at fastslå, hvorvidt revisor skal acceptere opgaven som koncernrevisor, og i givet fald:

- Kommunikere klart med komponentrevisor om omfanget, arten og den tidsmæssige placering af deres arbejde vedrørende finansiell information for komponenter og deres resultater af dette arbejde
- Opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, vedrørende komponenternes finansielle information og konsolideringsprocessen, for at kunne udtrykke en konklusion om koncernregnskabet.

4.1.1 Baggrund for standarden

Koncernrevisorer har ikke altid haft en revisionsstandard eller vejledning at forholde sig til, hvilket der ganske naturligt efter stigende interesse var grundlag for blev udarbejdet. Dette resulterede således i, at IAASB efter opfordringer fra blandt andet Europa-Kommissionen, IFAD mv. i december 2003 udsendte udkast (Exposure Draft) til høring⁴⁴. Formålet var at etablere en standard og vejledning med retningslinjer til brug for koncernrevisioner. Standarden tog udgangspunkt i den historiske ISA 600 - "anvendelse af anden revisors arbejde", som kun eksplicit vejledte og opstillede krav omkring brug af andres revisors arbejde, men kun implicit om koncernrevision i sin fuldstændighed. Grundlæggende for ISA 600-serien (ISA 600 – ISA 620) bygger disse nemlig på brugen af andres revisors arbejde.

⁴¹ Behandles nærmere i kapitel 7

⁴² (ISA 220, september 2014), afsnit 14 og 15

⁴³ (ISA 600 september 2014), side 3

⁴⁴ (ISA 600 Revised, december 2003)

Koncernrevision er en omfattende størrelse, da revisionen skal tilvejebringe egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis for et helt (supplerende) regnskab i sig selv. Det kan derfor syntes mærkværdigt, at der historisk ikke har været harmoniserede retningslinjer for, hvordan disse omfattende revisioner i internationalt regi skal håndteres. At der er tale om et komplekst område, der i et betydeligt omfang adskiller sig fra andre ISA'er, kommer til udtryk ved, at standarden krævede 3 høringsudkast før den endelige færdiggørelse⁴⁵.

Fremtidig revision af standarden kan dog bestemt ikke udelukkes, da IFAC gennem IAASB i 2015 har udsendt "invitation to Comment", der blandt andet indeholder afsnit omkring hvordan de kan styrke deres standard om koncernrevision. Udgivelsen indeholder blandt andet høring om forslag til hvordan de forskellige grader af relationer mellem komponent- og koncernrevisor kan imødekommes på en mere hensigtsmæssig måde. *"Komponentrevisorer kan tilhøre samme firma som koncernrevisor og koncernopgaveteamet, eller det samme netværk, eller gruppe af tilsluttede virksomheder, eller de kan være af udenforstående virksomheder"*⁴⁶. Disse forskellige indbyrdes grader af relationer, der nu søges behandlet af IFAC, er relevant i denne fremstilling.

4.1.2 ISA 600's historie i Danmark

De danske revisionsstandarde RS 1 til RS 800 er erstattet med internationale standarder om kvalitetsstyring (ISQC 1) og revision (ISA 200 – ISA 810), der blev udsendt af IFAC i april 2009, og som i Danmark trådte i kraft med 12 måneders forsinkelse, dvs. for revisioner af regnskaber for perioder, der startede 15. december 2010 eller senere⁴⁷. ISA 600 har frem til denne dato kun været delvis implementeret i den danske revisionsstandard RS 600, der i meget vidt omfang bestod i oversættelser men tilpasset danske forhold⁴⁸. I Danmark tidligere suppleret den manglende eksplicite standard til koncernrevision med de nu udgåede revisionsvejledninger, der i koncernrevisionens henseende havde virkning fra perioden 1987 til RS 600 kom i sin første udgivelse i september 2007⁴⁹.

Generelt har udviklingen i Danmark fra RV 11 til ISA 600 i sin nuværende form betydet større beføjelser til at indhente dokumentation fra komponentrevisor samt krav til kommunikationen. En afsmittende effekt er, at i lovforslaget om ændring af RL og forskellige andre love, der blev fremsat i Folketinget den 2. marts, er fastsat ændringer der skal stille koncernrevisor stærkere i tilfælde af "andre revisorer", der ikke er samarbejdsvillige⁵⁰. Arbejdspapirerne ved koncernrevision skal dokumentere disse revisorers samtykke til videregivelse af relevant dokumentation vedrørende revisionsarbejdet under udførelsen af koncernrevisionen jf. RL 23, stk. 2.

⁴⁵ (Damm, B. H., & Hansen, J. B., maj 2010), side 62

⁴⁶ (IAASB, 17. december 2015), side 56 (oversat)

⁴⁷ (FSR.dk, marts 2014)

⁴⁸ (Füchsel, K, m. fl., 2015, 3. udgave/1.oplag), side 29.

⁴⁹ (FSR.dk, marts 2014)

⁵⁰ (FSR.dk, 29. marts 2016)

4.1.3 Standardens opbygning

Generelt for ISA'ernes struktur præsenteres indholdet i separate afsnit: introduktion, mål, definitioner, krav, og anvendelse og andet baggrundsmateriale⁵¹. Denne ensrettede opbygning er en konsekvens af IAASB's "clarity project"⁵². ISA 600's krav er opbygget med indhold, der kronologisk følger revisionsprocessen som illustreret nedenfor.



Figur 3 - Revisionsprocessen, egen tilvirkning

Klientaccepten er ikke del af selve revisionsprocessen, men en naturlig forudsætning til om revisionen overhovedet skal udføres efter ISA 600, en anden standard, eller slet ikke. ISA 600 beskriver hele revisionsprocessen, men skal suppleres med andre ISA'er, da samtlige krav der skal overholdes ved en koncernrevision, ikke kan efterleves udelukkende ved anvendelse af ISA 600. Derfor refererer standarden gentagne gange til øvrige ISA'er, når ISA 600 alene er utilstrækkelig, hvilket i høj grad omfatter reference til ISA 315 og ISA 320, som omfatter planlægning. Planlægningsfasen har derfor et forholdsvist stort omfang i standarden.

I forhold til den traditionelle revisionsproces indeholder standarden ikke et afsnit omkring rapportering men derimod et afsnit med tilføjelser til kommunikation med den daglige- og den øverste ledelse (ISA 260) i koncernen. Forhold omkring rapportering skal derfor finde anvendelse i ISA 700, ISA 705, ISA 706. Dette er årsagen til at der i figur 3 er anvendt begrebet "afslutning" frem for "rapportering".

Hvert mål i standarden understøttes af klart angivne krav. Der stilles altid udtrykket "revisor skal", når der er tale om et ufravigeligt krav, og disse krav er samtidig afgrænset af afsnittene med nummeringen 11-50. Udover at omfatte de traditionelle revisionskrav, der også eksplicit fremgår af relevante standarder, udgør væsentlig indhold også at opnå forståelse af koncernen, dens komponenter og deres omgivelser, afsnit om konsolideringsproces samt kommunikation med komponentrevisor og koncernens daglige og øverste ledelse. Disse afsnit indgår som krav, hvorefter vejledning og andet forklarende materiale kommer i forlængelse heraf. Vejledningen og andet forklarende materiale i form af definitioner og erklæringseksempler har et omfang på ca. 2/3 af standarden.

⁵¹ (IAASB.org, u.d)

⁵² (ISA 220, september 2014), afsnit 15

Kravene omfatter nedenstående hovedområder⁵³ der vil gennemgås kort, efterfulgt af et kapitel indeholdende den praktiske håndtering af standarden.

KRAV	
➤	ANSVAR
➤	ACCEPT OG FORTSÆTTELSE AF OPGAVEFORHOLD
•	OVERORDNET REVISIONSSTRATEGI OG REVISIONSPLAN
•	FORSTÅELSE AF KONCERNEN, DENS KOMPONENTER OG DERES OMGIVELSER
•	FORSTÅELSE AF KOMPONENTREVISOR
•	VÆSENTLIGHED
•	REAKTION PÅ VURDEREDE RISICI
•	KONSOLIDERINGSPROCES
•	EFTERFØLGENDE BEGIVENHEDER
•	KOMMUNIKATION MED KOMPONENTREVISOR
•	VURDERING AF TILSTRÆKKELIGHEDEN OG EGNETHEDEN AF OPNÅET REVISIONSBEVIS
•	KOMMUNIKATION MED DEN DAGLIGE LEDELSE OG DEN ØVERSTE LEDELSE I KONCERNEN
•	DOKUMENTATION

4.2 Klientaccept og ansvar

4.2.1 Ansvar

I standardens indhold over ”krav”, er koncernsrevisors ansvar indledende præciseret. Ansvar omfatter med reference til ISA 220 jf. ISA 600, bilag 1 og A19, at koncernrevisor har ansvaret for styringen, tilsynet med og udførelsen af koncernrevisionsopgaven i overensstemmelse med faglige standarder og relevante krav i lovgivning og øvrig regulering, samt ansvaret for om den afgivne erklæring er passende efter omstændighederne jf. ISA 600.11.

ISA 220 omkring kvalitetsstyring ved revision af regnskaber skal derfor for koncernrevisor overholdes, uanset om det er koncernopgaveteamet eller komponentrevisor, der udfører arbejdet. Revisors overordnede ansvar som koncernrevisor kan derfor ikke overdrages til komponentrevisor hverken i planlægningsfasen eller rapporteringsfasen jf. ISA 600.11. Det er dermed underskrivende koncernrevisors ansvar at holde opsyn med koncernopgaveteamet, hvilket involverer dokumenterbar deltagelse i både planlægning og udførsel. Konklusionen på koncernregnskabet er ej heller komponentrevisors ansvar, og ansvarsfordelingen kan derfor også betragtes som en opgavefordeling, der involverer komponentrevisors ansvar for at fremsende dokumentation og rapportering til koncernrevisor for den pågældende komponent.

⁵³ (ISA 600, september 2014), side 3

4.2.2 Klientaccept

De indledende overvejelser revisor skal gøre sig omfatter først og fremmest hvorvidt, der er tale om en koncernrevisionsopgave. Her skal de regnskabsmæssige love og koncerndefinitioner iagttages (kapitel 2.2 og 2.3), og hvis kriterierne er opfyldt, er der analogt tale om en koncernrevisionsopgave, hvor ISA 600 finder anvendelse. Dette skal sammenholdes med de generelle retningslinjer for kundeaccept, herunder om der udarbejdes regnskab efter korrekt regnskabsmæssig begrebsramme ISA 210, A.6 i forhold til virksomhedens art (koncern), regnskabets formål, regnskabets art og eventuel begrebsramme foreskrevet efter øvrig regulering.

I tilknytning til ISA 220 skal revisor vurdere hvorvidt det er muligt at opnå tilstrækkelig og egnet revisionsbevis for både konsolideringsprocessen og komponenternes finansielle information som grundlag for koncernrevisionskonklusionen jf. ISA 600.12. Dette omfatter desuden, at koncernrevisor skal vurdere, om det med rimelighed er muligt at involvere sig i tilstrækkelig grad i komponentrevisors arbejde for at opnå tilstrækkelig og egnet revisionsbevis. Hertil skal der også i denne forbindelse opnås forståelse af koncernen og underliggende komponenter, så revisor i et sandsynligt omfang kan identificere betydelige komponenter. Det er således en grundlæggende forudsætning for at acceptere opgaven, at koncernrevisor har overblik over hvilke komponenter, der sandsynligvis er betydelige.

Hvis dette ikke kan opnås som følge af begrænsninger og de mulige indvirkninger heraf vil betyde, at det ikke er muligt at udtrykke en konklusion om koncernregnskabet, skal revisor enten afslå eller fratræde opgaven, og hvis det lovgivningsmæssigt ikke er muligt, afgive en erklæring med modifikationer efter udførelsen af den begrænsede revision jf. ISA 600.13, og ISA 210.7.

4.3 Planlægning

4.3.1 Overordnet revisionsstrategi og revisionsplan.

Koncernrevisor skal fastlægge en koncernrevisionsstrategi og udarbejde en koncernrevisionsplan i overensstemmelse med ISA 300 (planlægning af revision af regnskaber), jf. ISA 600.15-16. Planlægningen foretages efter generelle principper som ved ordinær revision, men ISA 600 supplerer med yderligere handlinger. ISA 300 som omfatter generel planlægning af revision af regnskaber, har et mindre omfang af krav, da disse kun udgør 8 afsnit i standarden fordelt over følgende 5 emner, hvoraf sidstnævnte kun omfatter situationer med førstegangsrevision:

- Inddragelse af opgaveteamets nøglepersoner
- Indledende opgaveaktiviteter
- Planlægningsaktiviteter
- Dokumentation
- Yderligere overvejelse ved førstegangsrevision

Inddragelse af opgaveteamets nøglepersoner i planlægningen involverer koncernrevisoren og dennes team, der drøfter revisionsstrategien. Dette efterfølges af opgaveaktiviteter forbundet med vilkårene i opgaven samt iagttagelse af forholdene ved kundeaccepten. Målet ved planlægningen er dermed, at sikre sig en overordnet revisionsstrategi, der omfatter hensyntagen til arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandling jf. ISA 300.7, mens planlægningen samtidig skal danne grundlag for en effektiv revision.

Den underskrivende koncernrevisor har udtrykkeligt ansvaret for, at den overordnede koncernrevisionsstrategi og at koncernrevisionsplan gennemgås, da det er koncernrevisor, der er øverste led i revisionen og styringen heraf jf. ISA 600, A22. Dette omfatter tilsvarende, at betydelige ændringer i den oprindelige revisionsplan, der indtræffer ved udførelsen af revision skal tilvejebringes i dokumentationen jf. ISA 300.12. Ved en koncernrevision hvor der eksempelvis er hyppige ændringer i koncernstrukturen eller i sammensætningen af betydelige komponenter, kan revisionsplanen i disse tilfælde give anledning til tilsvarende ændringer i takt med at revisionen udføres. Dette gælder naturligvis særligt for førstegangsrevisioner, da de indledende overvejelser i planlægningsfasen typisk bygger på et regnskabsmæssigt grundlag og oplysninger fra koncernledelsen, og hvor kundekendskabet øges i takt med udførelse af revisionen. Planlægningen er derfor ikke en afgrænset fase i koncernrevisionen, men derimod en kontinuerlig og iterativ del af revisionen, der afstemmes i efter revisionens udførsel for at sikre den røde tråd.

4.3.2 Forståelse af koncernen, dens komponenter og deres omgivelser

En forudsætning for planlægningen er ligesom ved forholdet omkring kundeaccept, at opgaveteamet opnår forståelsen af koncernen, dens komponenter og deres omgivelser jf. ISA 600.17-18, der i denne sammenhæng skal danne grundlag for vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation. Forståelse for koncernen omfatter klarlæggelse af koncernstruktur, forretningsrisici, regnskabspraksis og begrebsramme mv. jf. ISA 600.A24, og har til hensigt at identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation (besvigelser eller fejl) på regnskabs- og revisionsmålsniveau jf. ISA 315. Afsnittets indhold i ISA'en er særligt komplekst, da der ikke er tale om et stand alone virksomhed indeholdende finansiell information, men derimod en række af virksomheder og forretningsaktiviteter, der hver især udarbejder finansiell information, der skal medtages i koncernregnskabet. Området omfatter derfor ikke kun omgivelserne, herunder brancheforhold, forretningsrisici og regulering for en enkeltstående virksomhed men derimod alle forholdene i den finansielle information på koncernniveau. Koncernen varetager alt efter forholdene håndteringen af at skabe ensartethed og sammenlignelighed i den finansielle information ved at diktere rapporteringskrav og udstede instruktioner lodret i koncernen, der involverer procedurer for rapportering, herunder valg af regnskabspraksis, oplysningskrav og tidsplan for rapportering ISA 600.A24.

Der skal endvidere suppleres med at opnå identifikation af komponenter, der *sandsynligt* er betydelige. Da betegnelsen "sandsynligt" og ikke "med sikkerhed" anvendes, kan dette relateres til planlægningens dynamiske karakter, hvor koncernrevisor kan foretage ændringer ved senere identifikation af afvigende forhold under revisionens udførsel.

Komponenter kan være betydelige af 2 forskellige årsager:

- 1) Komponenten har individuel betydning (størrelse og væsentlighed) for koncernen,
- 2) Komponenten kan efter sin art eller omstændigheder indeholde betydelige risici og for væsentlig fejlinformation (herunder besvigelser) i koncernregnskabet.

4.3.3 Forståelse af komponentrevisor

Forståelse af komponentrevisor omfatter iagttagelse af dennes overholdelse af etiske regler herunder uafhængighed i særdeleshed, der på tværs af landegrænser kan optræde ved forskellig lovgivning og etiske regler. Derudover skal komponentrevisors faglige kompetencer vurderes, og om der er mulighed for tilstrækkelig involvering til at kunne opnå tilstrækkelig og egnet revisionsbevis, samt om der føres tilsyn med komponentrevisor efter en reguleringsmæssig ramme (ISQC 1). Hvis disse forhold ikke syntes overholdt, skal koncernrevisor opnå revisionsbevis uden at anmode den opgældende komponentrevisor om at udføre arbejde på komponenten, dvs. ved koncernrevisors egne handlinger, der dermed kan omfatte at besøge de pågældende komponenter.

4.3.4 Væsentlighed

De grundlæggende bestemmelser omkring væsentlighed og fastlæggelse af væsentlighedsniveau fremgår af ISA 320, men hvor der i ISA 600 igen inddrages supplerende krav jf. afsnit 21-23. Modsat forholdene i ISA 320, der omfatter et enkeltstående regnskab, er koncernregnskabet jo et regnskab af flere bestanddele.

Koncernrevisor skal dermed i den overordnede koncernrevisionsstrategi fastlægge væsentlighed for koncernregnskabet som helhed jf. ISA 600.21. Som tilføjelse hertil skal der fastsættes et væsentlighedsniveau ved udførelsen efter ISA 600.A42 samt væsentlighedsniveau for koncernregnskabets enkelte poster, transaktioner eller oplysninger, hvis specifikke omstændigheder i koncernen med rimelighed vil kunne forventes at påvirke brugeres økonomiske beslutninger truffet på grundlag af koncernregnskabet jf. ISA 600.21, b.

Komponentvæsentlighedsniveauet som omfatter væsentligheden for koncernregnskabets konsoliderede datterselskaber, og hvis finansielle information skal revideres eller reviewes sættes naturligt lavere end væsentlighed for koncernregnskabet som helhed, da ikke-korrigerede og uopdagede fejl i komponenterne, jo ikke skal overstige koncernvæsentlighedsniveauet som helhed. Der er omvendt ikke tale om, at koncernvæsentlighedsniveauet skal fordeles matematisk på de enkelte komponenter forholdsmæssigt, og derfor vil de summerede væsentlighedsniveauer for komponenter vanligt overstige koncernvæsentlighedsniveauet som helhed jf. ISA 600.A43.

Er der i forvejen udført revision på en komponent på grund af revisionspligt i det pågældende revisionsmiljø, skal koncernrevisor endvidere vurdere væsentligheden for komponentens regnskab som helhed og væsentligheden ved udførelsen på komponentniveau, da disse kan afvige fra koncernrevisors fastsatte væsentlighedsniveau jf. ISA 600.23. Et revideret regnskab efter komponentens nationale regler er derfor nødvendigvis ikke tilstrækkeligt til at indgå i koncernregnskabet. Dette er desuden også tilfældet, hvis det reviderede regnskab er aflagt efter anden begrebsramme eller regnskabspraksis.

Endeligt skal der fastsættes en grænse for ubetydelige fejl, som typisk ikke vil blive korrigeret, men oplistes i ledelsens regnskabserklæring.

4.4 Udførsel

4.4.1 Reaktion og identifikation af risici

Koncernrevisor skal efter identifikation af væsentlige og risikofyldte poster udforme og implementere hensigtsmæssige reaktioner, der behandler de vurderede risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet. Dernæst skal typen af arbejde der skal udføres i komponenterne fastlægges, herunder arten, tidsmæssig placering og omfanget af koncernsrevisors involvering i komponentrevisorsnes arbejde jf. ISA 330.

Hvis der er identificeret betydelig risici i en komponent, hvor komponentrevisor har udført arbejdet, skal koncernopgaveteamet reagere på det udførte arbejde og vurdere om der skal foretages yderligere handlinger, og om disse kræver koncernopgaveteamet deltagelse.

4.4.2 Konsolideringsprocessen

Udover at kontrollere det tekniske aspekt i konsolideringen, der kan omfatte forståelsen af regnskabsprogrammer og identifikation af elimineringerne, er der også en omfattende mængde af forståelse for koncernstrukturen, som revisor skal klarlægge, da disse forhold kan påvirke konsolideringen. Koncernopgaveteamet skal opnå forståelse af koncernkontroller og konsolideringsprocessen, herunder de instruktioner, der er udsendt til komponenterne fra den daglige koncernledelse. Afhængig af om forventningen i planlægningsfasen er, at koncernkontrollerne fungerer effektivt, eller hvis substanshandlinger ikke alene kan give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på revisionsmålsniveau skal koncernkontrollerne testes af koncernopgaveteamet eller af komponentrevisor efter koncernrevisors instruktion jf. ISA 600.25, 32. Derudover skal koncernopgaveteamet udforme og udføre handlinger, der målrettes de vurderede risici i koncernregnskabet, der knytter sig til konsolideringsprocessen, herunder fuldstændigheden af om samtlige komponenter er medtaget.

Et andet aspekt i standarden er, at hensigtsmæssigheden, fuldstændigheden og nøjagtigheden af konsolideringsreguleringer og klassifikationer samt om der er besvigelserisikofaktorer eller indikationer på manglende neutralitet hos ledelsen skal kontrolleres jf. ISA 600.34. Her er der altså tale om de klassiske revisionsmål på regnskabspostniveau, som revisor kan målrette ved substanshandlinger. Særligt om klassifikationer kan der ske en reklassifikation fra en regnskabsposts klassifikation i komponenten til klassifikationen i koncernregnskabet, der skal korrekt præsenteres i koncernregnskabet.

Derudover skal det ganske naturligt kontrolleres, at datterselskabets finansielle information også er den samme finansielle information, der er indarbejdet i årsregnskabet jf. ISA 600.36. Afslutningsvist skal der ved afvigende balancedatoer mellem koncernregskabets balancedato og de enkelte komponents balancedato kontrolleres, at der er foretaget passende reguleringer til regnskabet efter den relevante begrebsramme.

4.4.3 Efterfølgende begivenheder

Generelt er revision af *efterfølgende begivenheder*, som er omfattet af standarden af samme navn ISA 560, et særligt bredt område, da handlingen ikke kan målrettes specifikke poster i koncernregnskabet. At der desuden indgår flere komponenter i koncernregnskabet, der alle skal afdækkes, gør ikke omfanget af revisionshandlinger hertil mindre. Den tidsmæssige rækkevidde af begivenheder efter balancedato indtræder ved balancedatoen, og omfatter perioden frem til datoen for revisors erklæring.

Koncernopgaveteamet skal udføre handlinger, der målrettes disse begivenheder og identifikationen heraf, som enten kan medføre regulering af eller oplysning i koncernregnskabet. Når komponentrevisorerne udfører andet arbejde end revision for komponenten, skal koncernrevisor anmode komponentrevisorerne om at give meddelning om, hvis de er blevet opmærksomme på efterfølgende begivenheder, som kan kræve regulering eller oplysning i årsregnskabet jf. ISA 600.39.

ISA 600 indeholder kun ovenstående 2 krav til revision af området og ingen yderligere vejledning i det forklarende materiale, og det er derfor i modsætning til konsolideringsprocessen en væsentlig forudsætning at koncernrevisor også har kendskab til yderligere standarder (ISA 560), som ikke er omfattet af ISA 600. Derudover skal begrebsrammen i regnskabslovgivning des lige iagttages.

4.4.4 Kommunikation med komponentrevisor

Kommunikation med komponentrevisor har et særskilt afsnit i standarden, men involvering af komponentrevisor udgør overordnet, som det fremgår af foregående afsnit, et betydeligt indhold i standarden. Koncernopgaveteamet skal i god tid kommunikere sine krav til komponentrevisor, herunder hvilket arbejde der skal udføres, samt formen og indholdet til komponentrevisors kommunikation. Kommunikationen skal jf. ISA 600.40 krav i forenklet oversigt omfatte:

- (a) en anmodning om at komponentrevisor bekræfter samarbejdet med koncernopgaveteamet
- (b) Overholdelse af etiske krav og i særdeleshed kravene til uafhængighed ved revisionen
- (c) komponentvæsentlighed og grænse for hvornår fejl er ubetydelige ved revision eller review
- (d) Formidling af risici for fejl i koncernregnskabet der er relevante for komponentrevisor og komponentrevisors andre identificerede risici og dennes reaktion herpå.
- (e) Anmodning om at komponentrevisor oplyser om nærtstående parter, der ikke tidligere identificeret af den daglige koncernledelse eller af koncernopgaveteamet.

Komponentrevisor skal desuden kommunikere om forhold, der er relevante for koncernopgaveteamets konklusion på koncernrevisionen, herunder om komponentrevisoren har overholdt de etiske regler, kravet om uafhængighed og besidder de fornødne kompetencer.

I relation til den indbyrdes kommunikation mellem komponent- og koncernrevisor indeholder RL en tilsvarende bestemmelse om, at arbejdspapirerne skal dokumentere den gennemgang og vurdering af revisionsarbejder, som er udført af andre (komponent)revisorer og dokumentation af disse revisorers samtykke til videregivelse af relevant dokumentation. Hvis revisor er begrænset i at gennemgå komponentrevisors arbejde skal revisor træffe passende foranstaltninger og underrette Erhvervsstyrelsen herom jf. RL §23.

Sidstnævnte forhold indgår naturligt ikke i ISA 600, mens kravet om koncernrevisors dokumentation er ikke afvigende fra standardens indhold. Desuden omfatter RL's bestemmelser kun komponentrevisors revision, som det fremgår af betegnelsen *revisionsarbejder* jf. ovenfor.

4.5 Afslutning

4.5.1 Vurdering af tilstrækkeligheden og egnetheden af opnået revisionsbevis

Koncernopgaveteamet skal forud for afgivelse af konklusionen og dermed revisionspåtegningen vurdere:

- Komponentrevisors kommunikation.
- Yderligere handlinger hvis koncernopgaveteamet konkluderer, at komponentrevisors arbejde er utilstrækkeligt.
- Om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis fra de revisionshandling, som er udført vedrørende konsolideringsprocessen og komponenternes finansielle information.
- Indvirkningen på koncernrevisionskonklusionen af eventuelle ikke-korrigerede fejl samt af eventuelle tilfælde, hvor det ikke har været muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Såfremt ovenstående ikke kan udføres tilstrækkeligt vil det ganske naturligt påvirke behovet for at afgive en erklæring med modifikationer inden for rammerne i ISA 705 (modificerede påtegninger).

4.5.2 Kommunikation med den daglige koncernledelse og den øverste koncernledelse

Kommunikationen med ledelsen omfatter både kommunikation til den daglige ledelse (typisk direktionen) og den øverste ledelse (typisk bestyrelsen). Til hvilken niveau kommunikationen skal adresseres kan sammenholdes med kravene i ISA 265 (Kommunikation om mangler i intern kontrol med den øverste ledelse og den daglige ledelse) og 260 (Kommunikation med den øverste ledelse).

Udover bestemmelserne i ISA 265 skal kommunikation for så vidt angår kommunikationen til den daglige ledelse omfatte mangler i de interne kontroller på koncern- og på komponentniveau. Identificerede besvigelser eller forhold der indikerer besvigelser skal kommunikeres til rette niveau i den daglige koncernledelse til dem, som har ansvaret for at forebygge og opdage besvigelser. Koncernopgaveteamet kan desuden anmode den daglige koncernledelse om at gøre komponentrevisor opmærksom på forhold, som komponentrevisor ikke er klar over ved revision af en komponent jf. ISA 600.48.

Kommunikationen til den øverste ledelse omfatter redegørelse om forhold i revisionen, herunder arten af arbejde der skal udføres på komponentniveau samt arten af den planlagte involvering, der målrettes de betydelige komponenter. Begrænsninger i koncernrevisionen, betænkeligheder omkring komponentrevisors arbejde samt besvigelser eller mistanke herom hos den daglige ledelse skal tillige kommunikeres til den øverste koncernledelse.

4.5.3 Dokumentation

Dokumentationen har et lille omfang i standarden og omfatter jf. ISA 600.50 nedenstående 3 områder:

- En analyse af komponenter, der viser de komponenter, der er betydelige samt typen af arbejde, der er udført vedrørende komponenternes finansielle information
- Arten, den tidsmæssige placering og omfanget af koncernopgaveteamets involvering i det arbejde, der udføres af komponentrevisorer vedrørende betydelige komponenter, herunder, når det er relevant, koncernopgaveteamets gennemgang af relevante dele af komponentrevisorernes revisionsdokumentation og konklusioner herpå
- Skriftlig kommunikation mellem koncernopgaveteamet og komponentrevisorerne om koncernopgaveteamets krav.

Førstnævnte punkt omfatter dokumentationen omkring scoping som illustreres med praktiske eksempler i det kommende kapitel og af bilag 3 hvortil der henvises. Dokumentationen skal generelt også ses i sammenhæng med ISQC 1 og ISA 220, der danner retningslinjer for, hvordan man hensigtsmæssigt tilvejebringer den krævede dokumentation.

4.6 Delkonklusion

ISA 600 giver en dybdegående vejledning om revision af koncerner, der afspejles i en mere risikofokuseret tilgang, hvilket er i overensstemmelse med de øvrige ISA'er, der er ændret i forbindelse med "Clarity" Projektet. Dette afspejles især ved identifikation af betydelige komponenter, hvor det ikke kun er størrelsen men også risikoen i komponenterne, der er afgørende for deres betydelighed.

I koncernrevisioner hvor koncernrevisor inddrager komponentrevisorer, er standarden særlig anvendelig, da den fyldestgørende beskriver deres indbyrdes ageren og hvordan dokumentationen behørigt sikres på tværs af landegrænser. Dette omfatter også, at der skal tages højde for de forskellige jurisdiktioner som koncernens komponenter kan færdes i, og der derfor i nogle tilfælde skal ske en anderledes rapportering til koncernens hjemsted efter dennes begrebsramme, som standarden i høj grad beskriver og tager højde for.

Omvendt skal det bemærkes, at denne revisionsstandard henvender sig til samtlige koncernrevisioner i internationalt regi inden for IFAC's forpligtede medlemslande. Der er derfor ganske naturligt ikke sket en tilpasning til Danmark ved udarbejdelse af standarden. Derfor skal standarden også omfatte store koncerner, hvilket kan have den konsekvens, at standarden skal tage hensyn til særlige store multinationale forhold, frem for at målrette den gennemsnitlige koncern. Dette kommer særligt til udtryk ved de omfattende handlinger, der målrettes kommunikation med komponentrevisor, kontrol af konsolideringspakker og hensyntagen til grænseoverskridende lovgivning. Dette kan have omkostningsmæssige konsekvenser for koncerners revisorhonorar i mindre nationale koncerner, da koncernrevisioner både er meget specifikke og mere omfangsrige ved anvendelse af ISA 600.

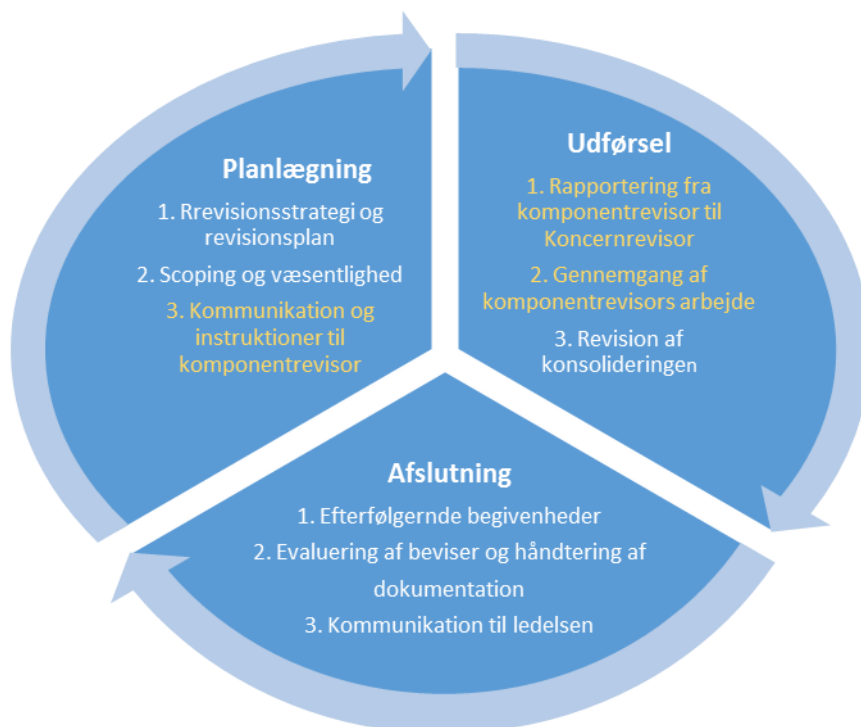
I regnskabsklasse C mellem forekommer det oftest, at koncernrevisor ikke benytter sig af komponentrevisorer, men varetager revisionen af disse selv. Det fremgår af standardens indledning at revisor kan finde standarden nyttig, "tilpasset efter omstændighederne". Spørgsmålet er hvor omfangsrige tilpasninger, der skal ske, når koncernrevisor også agerer komponentrevisor, hvilket hverken fremgår af standarden eller dens *vejledning og andet forklarende materiale*.

At standarden dermed skal dække en bred variation af både koncerner og koncern- og komponentrevisors forskellige grader af indbyrdes forhold, har gjort standarden omfattende, og kræver derfor, at navigationsevnen hos koncernrevisor er kompetent for at sikre at revisionen forløber effektivt og tilpas fyldestgørende. Derudover er planlægningen en væsentlig del af standarden både ved Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden (ISA 315) og områderne omkring væsentlighed (ISA 320). Et af standardens nøgleområder er, at det er koncernrevisor, der skal diktere arbejdets omfang, væsentlighedsniveauer og rapporteringskrav, hvilket kort sagt har den betydning, at i forvejen aflagt regnskabsmateriale ikke nødvendigvis er tilegnet koncernrevisionen.

At den gode koncernrevisionsskik i 2009 blev nedfældet i en standard, betyder modsat alt andet lige en ensartet kvalitet, ikke blot i Danmark, men også i udlandet. Det må vurderes, at være til stor gavn for store internationale koncerner, men formodentligt mere byrdefuldt for mindre små nationale koncerner.

5 Praktisk anvendelse af ISA 600 i mindre koncernrevisioner

5.1 Revisionsprocessen i praksis



Figur 4 - Revisionsprocessen i praksis, egen tilvirkning⁵⁴

Den praktiske revisionsproces vil typisk ikke foregå helt så kronologisk som rækkefølgen i ISA 600, da der for mindre koncerner typisk ikke mulighed for at planlægge koncernrevisionen ud fra et konsolideret koncernregnskab, da koncernrevisorer i dette regnskabssegment typisk varetager konsolideringen og opstillingen⁵⁵. Planlægningen og revisionsplanen må derfor i mange tilfælde foregå efter sidste års realiserede tale eller et budget for det indeværende år, og derfor i højere grad bør tilpasses i takt med udførslen af revisionen jf. ISA 315.31. Dette har udover den praktiske betydning for tilrettelæggelse af planlægningen, herunder fastsættelse af væsentlighed også den konsekvens, at der ikke kan iagttages konsolideringspakker og interne kontroller i konsolideringen, når koncernrevisor selv opstiller koncernregnskabet.

De gule markeringer i figur 4 omfatter de elementer i revisionen, der adskiller sig fra det teoretiske indhold i ISA 600, der da der for mindre koncerner i regnskabsklasse C typisk ikke inddrages komponentrevisorer. Afsnittene omkring forståelsen af komponentrevisor og kommunikation med komponentrevisorer, herunder den løbende indbyrdes ageren, er der dog ingen bestemmelser om kan udelades, hvis der ikke inddrages komponentrevisorer. Standardens anvendelse og dermed også standardens indholdsmæssige krav, er jo ikke til at undgå.

⁵⁴ (Inspireret af ICAEW), side 5.

⁵⁵ (Aalbæk B., april 2017), bilag 4, spm. 11

Uanset om komponentrevisor og koncernrevisorer vil optræde i et enkelt eller flere kontorer, og hvorvidt de opererer inden for en jurisdiktion eller flere, bør koncernrevisorer opnå en god forståelse for komponentrevisorer. Kommunikation må formodes at være lettere for virksomheder med fælles revisionsmetoder, kvalitetskontrolprocedurer og revisionssoftware og med partnere og personale, som gennemfører fælles uddannelsesprogrammer, hvilket i dansk regi typisk vil omfatte teams med Cand. Merc. Aud uddannede, registrerede- eller statsautoriserede revisorer. Ikke desto mindre kræver ISA 600 stadig, at koncernrevisorer skal dokumentere deres forståelse for komponentrevisorer og for komponentrevisorer at anerkende deres overholdelse af koncernrevisoranmodninger. I praksis hvor der ikke indgår fremmede komponentrevisorer skal der sondres mellem revisioner foretaget af enkeltkontorrevisionsteams, flere teams fra samme firma, eller koncernrevisionsteams fra samme netværk. For et enkelt revisionsteam bør kompetencer ikke være et problem, fordi alle deltagere er underkastet samme kvalitetskontrolpolitikker og -procedurer, herunder etik, uafhængighed, personalepolitikker og ressourcer. Alle deltagere opererer under de samme standarder, og alle deltagere bruger samme metode og revisionsmetoder. Dokumentation heraf bør være relativt kort og ligetil⁵⁶.

Denne formalisering af, at koncernrevisor besidder rollen som komponentrevisor kan behørigt dokumenteres ved et mindre notat indeholdende redegørelse for sin dobbeltrolle som koncern- og komponentrevisor og kan hensigtsmæssigt referere til revisionsdokumentationen for komponenterne⁵⁷. Det fremgår dog af standardens teoretiske indhold, at dokumentation bør stå alene, og det er koncernrevisor, der har ansvaret og ikke komponentrevisoren.

Forholdet ved at koncernrevisor besidder denne dobbeltrolle, medfører udover et behov for et formaliseret notat herom også fordele, da man ved at have udført arbejds handlinger for samtlige komponenter i revisionen har et grundlag for revisionsprocessen, der giver klart overblik over eventuelle risici for fejlinformation i koncernregnskabet. Selvom man besidder denne dobbeltrolle, fratager det i øvrigt ikke koncernrevisor at overholde de øvrige krav i ISA 600. Dette gælder også test og beskrivelse af konsolideringen, selvom denne varetages af revisor.

5.2 Kundeaccept og indledende overvejelser

Det skal bemærkes, som tidligere beskrevet, at ISA 600 definerer koncernbegrebet anderledes end ÅRL, da der her omfattes *"alle de komponenter, hvis finansielle information er medtaget i koncernregnskabet"* jf. ISA 600, A9, e. Fastlæggelsen af koncernopgaven kan derfor ikke isoleret udledes af ISA 600 hvor begrebsrammen, her i ÅRL, skal iagttages. Omvendt er koncernbegrebet i ISA 600 af mere bred karakter, da filialer og divisioner mv., som nødvendigvis ikke er berammet af en juridisk enhed (kapitalselskab, ApS, A/S mv.) også er omfattet. Denne brede definition kan forklares ved, at der er tale om en international standard, som ikke kan skelne mellem samtlige selskabsformer i internationalt perspektiv, der kan afvige nationalt. Filialer mv. i udlandet der ikke drives i selskabsform, er også inddraget i standarden. Disse kan nemlig indeholde regnskabsinformation efter nationale regler, der i koncernsammenhæng skal tilpasset den begrebsramme og lovregulering, hvor koncernregnskabet udarbejdes.

⁵⁶ (ICAEW, 2014), side 5.

⁵⁷ (Aalbæk B., Neerup O., april 2017), bilag 4, spm. 9 og bilag 6, spm. 8

Den første overvejelse der skal ske ved kundeaccept er derfor først og fremmest identifikation af erklæringsemnet, hvilket i dette tilfælde vil omfatte hvorvidt der er tale om en koncernrevision efter ISA 600. I Dansk regi betyder dette identifikation af koncernens beløbsgrænser efter ÅRL 110 stk. 2 eller 3⁵⁸. ISA 600 skal altid tages i brug, når der i den regnskabsmæssige begrebsramme er identificeret en koncern efter dennes begreb. Her skal det iagttages, at hvis virksomhederne på balancetidspunktet tilsammen har overskredet, eller ikke længere overskrider to af de tre størrelser i to på hinanden følgende regnskabsår, skifter koncernen regnskabsklasse jf. stk. 4. Der skal således både identificeres om der er tale om et moderselskab i klasse B, som dermed ikke omfattes af koncernregnskabspligt, eller om koncernen er vokset til klasse C, stor ved at have overskredet beløbsgrænserne hertil for andet år i træk.

Efter fastlæggelsen af erklæringsemnet bør følgende områder indgå i tjeklisten ved kundeaccepten:

- Habilitet / kundedevurdering
- Kundeoplysninger / accept ved eksisterende kunde
- Forståelse af virksomheden
- Generel forståelse og risiko

Revisors generelle uafhængighedsovervejelser ved kendskab til kundeacceptsprocedurer fremgår naturligt ikke af standarden, og her må den nationale regulering ved RL, herunder Uafhængighedsbekendtgørelsen og IESBA's etiske regler respekteres. Uafhængighedsovervejelserne vil idet der er tale om en koncern omfatte positive bekræftelser fra alle medarbejdere i koncernopgaveteamet, at de er uafhængige efter RL kapitel 4 (revisors uafhængighed), de etiske regler, samt koncernrevisors interne uafhængighedspolitikker i revisionsvirksomheden i forhold til hele koncernen.

Særligt for koncernrevisioner hvor revisorer yder en betydelig assistance med regnskabsopstilling og konsolidering, hvilket forekommer i ganske mange tilfælde, er der behov for at imødekomme uafhængighedsproblematikker ved at træffe passende sikkerhedsforanstaltninger.

Sikkerhedsforanstaltningerne skal i disse tilfælde målrettes beslutningshabiliteten i RL § 24, stk. 1 og skal afskære koncernrevisor fra at træffe beslutningerne på koncernledelsens vegne. I praksis kan dette gøres ved at ledelsen ultimativt træffer valg ved gennemgang og godkendelse af eventuelle efterposter og regnskabsudkast hvor regnskabspraksis vil indgå. Dette kan hensigtsmæssigt indgå senere i forløbet ved indhentelse af Ledelsens Regnskabserklæring som ofte tilvejebringer ledelsens skriftlige udtalelser jf. ISA 580, som underskrives sammen med regnskabet. Her bør det overvejes at implementere efterposterne, så dokumentationen omkring sikkerhedsforanstaltningerne dokumenteres som et revisionsbevis i forbindelse med erklæringsafgivelsen på koncernregnskabet⁵⁹. Der er ikke lige så strenge krav til uafhængigheden som ved regnskabsmæssig assistance for børsnoterede selskaber, så koncernrevisor bør dog omvendt ikke blive helt skræmt over at besidde disse assisterende roller⁶⁰ i forhold til kundeaccepten.

Det skal dog også her iagttages, at koncernrevisors økonomiske uafhængighed også kan trues af størrelsen på koncernrevisionens honorar, ved at dette kan være så betydeligt, at det udgør en væsentligt indtægtskilde, og derfor gør revisor økonomisk afhængig jf. RL §26, stk. 2. Det kan i den forbindelse være hensigtsmæssigt at estimere revisionshonoraret på koncernniveau på baggrund af koncernteamets

⁵⁸ Bilag 1

⁵⁹ (Aalbæk B., april 2017), bilag 4, spm. 10

⁶⁰ (Neerup O., april 2017), bilag 6, spm. 9

timesatser og forventet tidsforbrug, samt vurdere hvorvidt koncernrevisor vil være økonomisk afhængig af honoraret, så det efter en velinformeret 3. mand vil påvirke koncernrevisors professionelle dømmekraft.

Derudover omfatter de indledende overvejelser efter iagttagelse af koncernenkriterierne den generelle forståelse for koncernstrukturen, herunder fastlæggelse af ejerforhold ved kendskab til juridisk- og organisatorisk struktur gennem rekvisition af ejerbøger, udskrifter fra ES mv. Dette giver et grundlæggende overblik, der vil være forudsætningen for at vurdere uafhængighed, kompetencer og fornødne ressourcer og som senere vil indgå i revisionsplanlægningen. Her kan man praktisk udarbejde eller kontrollere et organisationsdiagram for at fastlægge opgavens omfang og de omfattede komponenter. Hertil er det også hensigtsmæssigt at rekvirere legitimation på koncernens ultimative ejer, så både kundekendskabet og Hvidvasklovens §12's krav om legitimation er tilvejebragt. En generel identifikation af koncernledelsens integritet og etik bør deslige indgå i beslutningsovervejelserne ved kundeaccepten.

Efter ISA 600 skal der allerede her opnås forståelse af koncernen og underliggende komponenter, så revisor i et sandsynligt omfang kan identificere betydelige komponenter. Dette indhold kan passende indgå i kundeaftalen ved at den daglige ledelse skriver under på, at de har ansvaret for at give revisor alle oplysninger, der er nødvendige for revisors erklæringsafgivelse på koncernregnskabet, ligesom de skal sikre at revisor har ubegrænset adgang til personer i virksomheden, som revisor finder det nødvendigt at indhente beviser fra herunder eventuelt anvendte komponentrevisorer. Dette forebygger muligheden for, at der opstår begrænsninger, der giver mulighed for afgivelse af en modificeret erklæring på koncernregnskabet. Ved evt. begrænsninger ved senere udførsel skal disse overvejes inden for rammerne i ISA 705 (modificerede påtegninger).

Eksempler på situationer hvor koncernrevisor ikke formoder at kunne opnå tilstrækkeligt bevis, kan blandt andet opstå ved at koncernledelsen eller komponentrevisor begrænser adgangen til oplysninger vedrørende en betydelig komponent, eller love om fortrolighed og registerbeskyttelse forhindrer koncernsrevisors adgang. Det skal her bemærkes, at der ikke er behov for forståelsen af samtlige komponenters revisorer, da opgaveteamet på nogle (ikke-betydelige) komponenter udfører analytiske handlinger på koncernniveau. Disse komponentrevisorer bliver derfor ikke inddraget, og kræver derfor ikke en opnåelse af forståelse af disse for koncernrevisor.

Da den danske RS 265 der omhandlede tiltrædelsesprotokollatet ikke længere er gældende, så er kravet om et tiltrædelsesprotokollat ophørt. Regelgrundlaget fremgår nu af ISA 210, hvorfor der fortsat er krav til aftalegrundlaget mellem revisor og kunde, som stadigvæk kan formaliseres i et tiltrædelsesprotokol, hvis dette vurderes mest effektivt.

5.3 Planlægning

5.3.1 Planlægningsnotat

Planlægningen ved scoping og fastsættelse af væsentlighed, herunder identifikationen af betydelige komponenter og kendskab til koncernen er nogle af standardens væsentligste områder, hvor koncernrevisor har den ansvarlige og udførende rolle. Disse områder kan derfor ikke overlades til komponentrevisor, og er derfor eksplicit koncernrevisors rolle er tilvejebringe. Det kan derfor induceres, at der ikke er usikkerhed om tilvejebringelsen af denne dokumentation kræves, uanset om koncernrevisor agerer komponentrevisor. Her er der ligeledes risiko for, at der ske indholdsmæssige fejl i erklæringen, hvis væsentlighedsniveauet ikke er dikteret fra koncernniveau, men fejlagtigt er fastlagt isoleret og uafhængigt af koncernrevisor.

Sandsynligvis vil man som koncernrevisor for mindre koncerner ikke have et regnskabsgrundlag på koncernniveau til brug for planlægningen og fastsættelse af væsentlighedsniveauet i det indeværende år, da konsolideringen oftest vil varetages af revisor selv, og derfor må regnskabsgrundlaget for tidligere år anvendes. Alternativt må revisionsplanen og væsentlighedsbetragtningen udarbejdes efter konsolideringen, hvilket også gør processen mere iterativ, da en opnåelse af forståelsen for konsolideringsprocessen, indgår i planlægningen.

De praktiske udfordringer og hvor dokumentationen ofte er mangelfuld, forekommer meget tit i planlægningsfasen, hvilket også kommer til udtryk ved kendelserne i Revisornævnet, der vil blive belyst yderligere i det kommende kapitel. En helt banalt forhold om, at der skal afgives én revisionspåtegning men på 2 erklæringsemner dvs. både på moderselskabets regnskab og på koncernens regnskab, bliver ofte ikke afspejlet i planlægningsfasen⁶¹. Det har ofte den konsekvens, at der for koncernrevisionen i planlægningsfasen, herunder fastsættelse af væsentlighedsniveauer, scoping og efterlevelse af ISA 315 i særdeleshed, udelukkende fokuseres på moderselskabets revision eller at koncernrevision sammenblandes med moderselskabets planlægning⁶².

I praksis dokumenterer man i revisionssager planlægningen i et planlægningsnotat, hvor der inddrages regnskabsanalyse, revisionsplan og revisionsstrategi⁶³. Her kan man forebygge mange fejl og tilvejebringe koncernrevisionens planlægning ved, at der laves planlægningsnotater for både moder- og koncernrevisionen, hvor samme elementer vil indgå men med forskelligt indhold. Førstnævnte gennemgås ikke yderligere, men her vil der ganske naturligt foretages planlægning efter normale principper, hvor revisionen blandt andet målrettes revisionen af kapitalandelene og altså ikke et konsolideret koncernregnskab. For koncerndelen vil man som koncernrevisor som også agerer komponentrevisor have opnået kendskab til datterselskaberne efter ISA 315, og det vil derfor være nærliggende at henvise til disse planlægningsnotater, men denne fremgangsmåde vil ikke være tilstrækkelig⁶⁴, og kræver derfor separat planlægningsnotat.

⁶¹ (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4, spm. 4

⁶² (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4, spm. 14

⁶³ Revimentor m. fl.

⁶⁴ (Fosbo, R., maj 2017), bilag 7, spm. 2

Herudover er der naturligvis også planlægningsnotater på komponentniveau, når der afgives erklæringer med sikkerhed på disse komponenter, og disse skal delvist tilrettelægges koncernrevisors instrukser for så vidt væsentlighedsniveauer og grænsen for ikke betydelige fejl. Planlægningsnotatet på koncernniveau vil være bygget op omkring følgende områder⁶⁵:

- Opgavens karakteristika, herunder forståelsen af virksomheden og kontroller
- Rapporteringsmål, tidsmæssig placering og arten af kommunikation
- Forhold, der er betydelige for instruktionen af opgaveteamets indsats:
 - Væsentlighed
 - Risiko
 - Overvejelser vedrørende besvigelser.
 - Beskrivelse af regnskabssystemet.
- Rotationsplan.
- Revisionsstrategi.
- Bemanding, honorar og tidsplanlægning.

Her vil særligt væsentligheds- og risikovurdering samt den praktiske scoping skille sig ud i forhold til normal revision på stand alone regnskaber, og de vil derfor gennemgås yderligere i følgende afsnit.

5.3.2 Væsentlighed

Til fastsættelse af væsentlighedsniveauet vil der indgå flere væsentlighedsniveauer end ved stand alone revisioner, som er nærmere specificeret ved ISA 600.21. Overordnet set skal der fastsættes et væsentlighedsniveau for hele koncern, men også et lavere væsentlighedsniveau for revisionen af de enkelte regnskabsposter iht. risikovurderingen dvs. ved udførelsen. Dette lavere væsentlighedsniveau som benyttes for at give koncernrevisionsteamet en sikkerhedsmargin, når de samlede summerede fejl vurderes for enkelte regnskabsposter. Endeligt skal der fastsættes væsentlighedsniveauer for særlige grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger, hvor fejlinformation under væsentlighed for regnskabet som helhed med rimelighed vil kunne forventes at påvirke brugeres økonomiske beslutninger jf. ISA 600.A42. I praksis kan det være oplysninger omkring handel med nærtstående parter eller oplysninger om honorar til ledelsen, der kan have særlig indflydelse for regnskabslæsers beslutninger. Disse væsentlighedsniveauer er egentligt ikke utraditionelle, og fremgår ligeledes af ISA 320. Bestemmelserne heri omkring genovervejelser af niveauerne jf. ISA 320.12-13, når revisionen skrider frem, er absolut også gældende ved koncernrevisioner.

Generelt sættes der for væsentlighedsniveauet ved udførelsen dvs. for resultatopgørelsesposter, balanceposter og noter typisk et niveau på 50 % - 90 % af væsentlighedsniveauet på regnskabsniveau⁶⁶. Væsentligheden for klart ubetydelige fejl omfatter beløb, som er ubetydelige for opnotering sættes typisk på et niveau på omkring 5 % af det overordnede væsentlighedsniveau. Som tidligere nævnt er planlægningsfasen iterativ, og det gælder også væsentlighedsniveauerne, der skal genovervejes inden erklæringsafgivelsen.

⁶⁵ (Sudan S. m. fl., 1. udgave/3. oplag 2015), side 40,41

⁶⁶ (Sudan S. m. fl., 1. udgave/3. oplag 2015), side 479

Koncernrevisorer bestemmer gruppens overordnede væsentlighed ved hjælp af en faglig vurdering, ligesom de ville for en enkelt revisionsvirksomhed. Koncernrevisorer skal også her klart og tydeligt forklare og begrunde deres faglige beslutninger, især i lyset af dokumentationskravene på dette område⁶⁷. Det er vigtigt at bemærke, at der er det overvejende koncernvæsentlighedsniveau, der berammer udformningen af revisors erklæring på koncernregnskabet inden for rammerne af ISA 700 og 705. Hvis der er fejl, der som helhed overstiger dette niveau, taler dette for en erklæring med modifikationer efter ISA 705.

For komponenterne skal der også fastlægges et væsentlighedsniveau for så vidt angår de komponenter, hvor der efter ISA 600 udføres revisionshandlinger eller review. Udvidet Gennemgang er i dansk regi også en erklæring med sikkerhed som lovteknisk kan sidestilles med revision, men som grundlæggende er bygget på reviewhandlinger.

Væsentlighedsniveauet gælder således ved komponentrevisors følgende handlinger:

- Fuld revision
- Revision af udvalgte poster
- Review
- (Udvidet Gennemgang)

ISA 600 dikterer ikke hvordan væsentlighedsniveauet for de omfattede komponenter skal fastlægges, men det fremgår, at der ikke er tale om et summeret matematisk fremgangsmåde, hvor et væsentlighedsniveau på 100, ville skulle forholdsmæssigt til de omfattede komponenter á eksempelvis 10*10.

⁶⁷ (ICAEW, 2014), side 14.

Ved anvendelse af samme benchmark- og beregningsmetoder for koncernregnskabskomponenter er der naturlige udfordringer ved, at disse ikke dikteres direkte fra koncernrevisor. Hvis revisionen i komponenterne foretages uafhængigt af koncernplanlægningen kan det som illustreret nedenfor forekomme at datterselskabets væsentlighedsniveau vil være større end moderselskabets væsentlighedsniveau, hvis disse beregnes med samme benchmarkmetoder, men med forskellig brug af intervaller. Her er det datterselskabets anvendelse i den høje ende af intervallet (1- 10 %) og koncernens anvendelse af den lave ende af intervallet 0,5 -5 %, der er udslagsgivende.

I TDKK	Koncern			Datter 1		
	Regskabs-	Grænse for væsent- ligheden	Sum	Regskabs-	Grænse for væsent- ligheden	Sum
Beregning af væsentlighedsbeløb:	tal			tal		
Resultat af primær drift 5 - 10 %	4.500	5%	225,00	4.000	10%	400,00
Balancesum 0,5- 1%	55.000	1%	275,00	49.000	1%	490,00
Nettoomsætning 0,5 - 1%	95.000	1%	475,00	95.000	1%	950,00
			975			1.840
Væsentlighedsbeløbet udgør			244			460
Væsentlighedsniveau ved udførelsen		60%	146		60%	276
Væsentlighed for specifikke poster		8%	20		8%	37
Væsentlighed for klart ubetydelige fejl		5%	12		5%	23

Figur 5 - Eksempel på uafhængig fastsættelse af væsentlighedsniveauer, egen tilvirkning

Indregning af datterselskabets i koncernregnskabs finansielle information kan som illustreret ovenfor ved uafhængig fastsættelse af væsentlighedsniveauet være fejlbehæftet, da der kan ske fejl i datterselskabets regnskab, som ikke påvirker påtegningen for op til 276 TDKK ved udførelsen, der vil have afsmittende effekt på moderselskabets påtegning, men som ikke vil blive opdaget.

Figuren ovenfor tager udgangspunkt i en klasse C, mellem, hvor koncernforbindelsen kun omfatter en moder- og dets datterselskab. Den blå skravering udgør koncernniveauet som helhed, hvor fejl på 244 TDKK vil medføre modifikationer i påtegningen. Dette væsentlighedsniveau tages der udgangspunkt i ved diktering af komponenternes væsentlighedsniveau. I figurens tilfælde er datterselskabet stort set koncernens eneste aktivitet, og derfor vil et væsentlighedsniveau efter en faglig vurdering på eksempelvis 220 TDKK være hensigtsmæssig. Såfremt datterselskabet i stedet ville omfatte 2 lige store komponenter, kunne et væsentlighedsniveau på 2*60% af det overordnede væsentlighedsniveau eksempelvis anvendes, selvom de tilsammen vil overstige koncernens væsentlighedsniveau. Faktisk kan summen af komponenternes væsentlighedsniveauer være højere end koncernens væsentlighedsniveau, især hvor sandsynligheden for uopdagede fejlinformationer i komponenterne er lav. Det essentielle er, at et datterselskabets væsentlighedsniveau ikke overstiger koncernens væsentlighedsniveau⁶⁸.

I praksis kan disse fejl forekomme inden for samme revisionsfirma og sågar ved samme underskrivende revisor, hvis der er flere revisionsteams, hvoraf teamet der reviderer komponenten, ikke har fået væsentlighedsniveauet instrueret direkte fra koncernrevisor, og fastsætter niveauet efter nogle andre benchmarks. Den situation vil derfor kræve, at koncernrevisor grundigt involveres i fastsættelserne af

⁶⁸ (Neerup O., april 2017), bilag 6, spm. 8

væsentlighedsniveauerne, og dikterer disse til komponenterne uafhængigt af komponenternes isolerede forhold.

Faktorer, der kan påvirke komponentvæsentlighedsniveauer, omfatter⁶⁹:

- Den kendsgerning, at komponentvæsentlighedsniveauet altid skal være lavere end koncernens
- Komponentens størrelse
- Karakteristika eller forhold, der gør komponenten væsentlig
- Styrken af komponentens kontrolmiljø
- Den sandsynlige forekomst af fejlinformationer under hensyntagen til tidligere erfaringer

Selvom det ikke er påkrævet, er komponentvæsentlighedsniveauet fastsat af koncernrevisorer ofte højere end væsentlighedsniveauet bestemt ved komponentrevisorers reviderede regnskaber. I dette tilfælde er der ikke behov for yderligere arbejde, men hvis koncernrevisors væsentlighedsniveau skulle være lavere end niveauet, der er anvendt ved revision af årsregnskabet af en komponent, vil yderligere arbejde være påkrævet til koncernrevisionens formål, og omkostningerne hertil dækkes ofte som led i koncernrevisionens honorar⁷⁰.

5.3.3 Scoping

Størrelsen og dermed væsentligheden for en komponent i forhold til den samlede finansielle information i koncernen kan fastlægges ved kvantitative metoder, hvorimod risiciene for fejlinformation i en komponents finansielle information i højere grad kræver indgående kendskab til komponenterne.

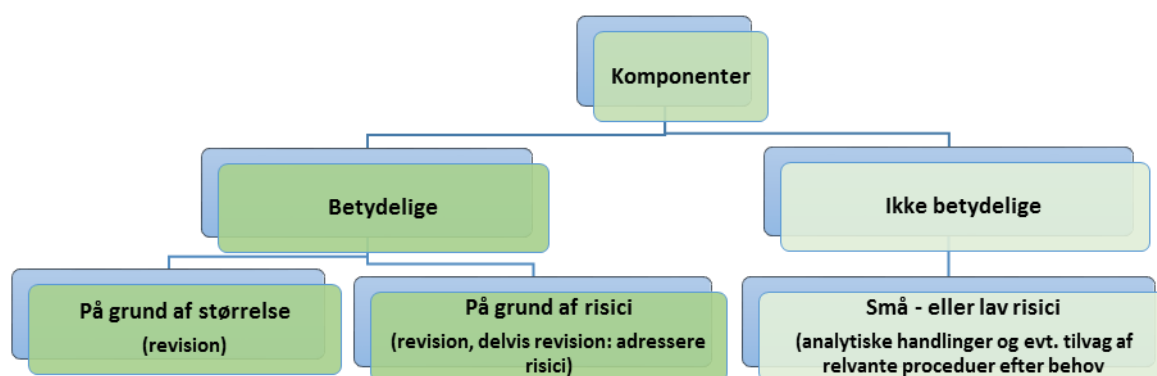
Afhængig af forholdene kan eksempler på risici være:

- Komplex ejerstruktur
- Svag ledelse og beslutningsprocedurer
- Dårlige koncernkontroller
- Hyppig udskiftning af komponentrevisorer
- Komplekse regnskabsposter, såsom ledelsens skøn, værdiansættelser, eller finansielle instrumenter
- Begivenheder efter balancedato

Fejlinformation i den finansielle komponent kan også skyldes risikoen for besvigelser, der vil medføre en tilsvarende fejlinformation. Identifikation af risikoen for besvigelser sker i praksis ved, at koncernopgaveteamet drøfter risikoen for besvigelser med den daglige- og øverste ledelse jf. ISA 240. Uanset komponents årsag til at være betydelig, bør disse komponents betydelighed påvirke revisionsteamets fastlæggelse af typen af arbejde, der skal udføres på de pågældende betydelige komponents finansielle information.

⁶⁹ (ICAEW, 2014), side 12

⁷⁰ (ICAEW, 2014), side 5.



Figur 4 - Betydelige komponenter, egen tilvirkning inspireret af bilag 3

Figuren ovenfor viser i hovedtræk hvilke arbejdshandlinger, der bør udføres efter komponenternes betydelighed. Som tidligere nævnt kan betydelige komponenter på grund af størrelse måles ved kvantitative benchmark metoder. Ansøgningsmaterialet til ISA 600 angiver, at 15% af et valgt benchmark af eksempelvis aktivmassen, omsætningen eller størrelsen på komponentens resultat kan indikere, at komponenten har økonomisk betydning⁷¹.

Typen af arbejde kan, udover at omfatte fuld revision, være revision af en eller flere balanceposter eller oplysninger, der vedrører de sandsynlige betydelige risici, eller specificerede handlinger, der knytter sig til de sandsynlige betydelige risici jf. ISA 600.27.

Moderselskabet skal ganske naturligt altid revideres, da det i koncernsammenhæng er omfattet af bestemmelserne for klasse C, og dermed er underlagt lovpligtig revision.

Koncernkontroller	Stærke	Visse svagheder	Mangelfulde
Revisionsstrategi			
Revisionshandling	60%	70%	85%
Review	15%	15%	15%
Analytiske handlinger	25%	15%	0%
I alt	100%	100%	100%

Figur 6 - Omfang af handlinger på komponenter efter koncernkontrollers styrke⁷²

Figuren ovenfor kan være en rettesnor til sammensætningen af det udførte arbejde for komponenterne efter vurderingen af koncernkontrollernes effektivitet. Ganske naturligt medfører dårligere interne kontroller behov for større grad af revisions- og reviewhandling. Målet er, at der skal udføres tilstrækkeligt arbejde til, at man har "nok" revisionsbevis, og afhængig af komponenters sammensætning og forholdsmæssige størrelse i koncernen, kan denne vurdering være af forskelligartet karakter. Her er det i overvejende grad op til revisor at foretage en professionel vurdering efter den tidligere omtalte *gode revisorskik*. Derfor kan det i dette lys formelt ikke undlades at foretage scoping eller identifikation af betydelige komponenter, med argumentet om at alle datterselskaberne er revideret af koncernrevisor selv.

⁷¹ (ICAEW, 2014), side 10

⁷² Damm, B. H., & Hansen, J. B. (2010), side 72 (tilpasset)

Selskab	Revisor	Omsætning	Aktiver	Resultat	Andel af omsætning	Andel af aktiver	Andel af resultat	Betydelig	Årsag betydelighed	Handling
Holdingselskab ApS	Koncern	0	60.000	5.000	0%	57%	34%	JA	Moderselskab	Revision
Datter 1 ApS	Koncern	15.000	5.000	-2.000	11%	5%	14%	JA	Risici	Revision
Datter 2 A/S	Koncern	60.000	15.000	3.000	44%	14%	21%	JA	Størrelse	Revision
Datter 3 ApS	Koncern	6.000	3.000	500	4%	3%	3%	NEJ	-	UDE
Datter 4 A/S	Koncern	20.000	8.000	1.500	15%	8%	10%	NEJ	-	Review/UG
Jysk Datter 5 A/S	Komponent	35.000	15.000	-2.500	26%	14%	17%	JA	Størrelse	Revision
I alt	-	136.000	106.000	14.500	100%	100%	100%			
Revideret	-	110.000	95.000	12.500	81%	90%	86%	-	-	-
Reviewet	-	20.000	8.000	1.500	15%	8%	10%	-	-	-

Figur 7 - Scoping og betydelige komponenter, egen tilvirkning

Figuren ovenfor tager udgangspunkt i en koncern med svage kontroller, som oftest vil forekomme i mindre koncerner, som på grund af mindre ressourcer formodentligt ikke har kontrollere, interne revisorer og nedskrevne rapporteringspakker mv. Disse forhold vil efter revisors faglige vurdering formodentligt betyde behov for en større grad af sikkerhed, hvorfor revisionsstrategien bærer præg af en høj grad af revision på mellem 81 – 90% af de anvendte benchmarkværdier. Det er vigtigt at bemærke, at de komponenter der vurderes at være "out of scope", ikke fritages for at blive udført arbejde på. Her skal der i figurens tilfælde for "datter 3" foretages analytiske handlinger, hvilket tit overses⁷³.

I eksemplet er der medtaget en komponent, der ikke revideres af koncernrevisor pga. af geografiske hensyn. Da komponenten dog fortsat har hjemsted i Danmark, er der ikke behov for at diktere særlige forhold omkring den regnskabsmæssig begrebsramme og forhold omkring øvrig national lovgivning, som komponentrevisor naturligt også er omfattet af. Det kan dog være hensigtsmæssigt, at det i forvejen aflagte regnskab anvender samme regnskabspraksis som koncernen, da efterfølgende reguleringer i forhold til indregning i koncernregnskabet således kan undlades. I praksis kan dette ske ved at klasse B selskaber frivilligt tilvælger enkelte områder fra klasse C, eks. omkring indregning af finansielt leasede aktiver i balancen, som er frivilligt efter ÅRL §33, eller indregning af IPO efter ÅRL §44.

Der er dog også andre nationale hensyn koncernrevisor skal iagttage. I Danmark har vi trods alt stadig national regulering blandt andet i form af erklæringen Udvidet Gennemgang som tidligere omtalt. Denne erklæring kan kun anvendes på klasse B selskaber, og kan derfor ganske naturligt ikke bruges på en klasse C koncern/moderselskab, som derfor kun omfattes af revision og ISA 600 standarden. Dette kan for figur 7 betyde, at de i forvejen aflagte regnskaber teoretisk kan være sket efter Udvidet Gennemgang, hvilket kan have den konsekvens, at der eksempelvis ikke er foretaget lagerkontrol eller revision af debitor Massen ved udsendelser af saldomeddelelser i en betydelig komponent, selvom scoping indikerer behov for fuld revision. I disse tilfælde kan koncernrevisor eftersende saldomeddelelser eller diktere til komponentrevisorer at gøre det, men hvis man ikke har taget højde for, at der skal udføres lagerkontrol i planlægningsfasen, og dette ikke er foretaget af komponentrevisor, der har revideret selskabet efter Udvidet Gennemgang, kan disse konsekvenser betyde begrænsninger i revisionen.

⁷³ (Neerup O., april 2017), bilag ,6, spm. 5

Et anden problemstillingen omkring standarden Udvidet Gennemgang er, at den ikke er omfattet af RL's § 18 omkring "brev til tidligere revisor", der er en hensigtsmæssig måde at indhente dokumentation til test af primobalancen. Denne pligt er som følge af lovpligtig revision omfattet på koncernniveau men ikke nødvendigvis på komponentniveau. I princippet kan dette give særlige udfordringer ved at 2 datterselskaber, der er revideret efter Udvidet Gennemgang tilsammen på koncernniveau vokser ind i regnskabsklasse C, og dermed bliver koncernregnskabspligtige. Der skal derfor ved scoping tages særlige hensyn til denne nationale erklæringstype.

5.4 Udførsel - Revision af konsolideringen

Konsolideringsprocessen er i modsætningen til de tidligere beskrevne afsnit i ISA'en et af de områder, der også kan relateres til ÅRL's Kapitel 14 om "koncernregnskabet's indhold", herunder afsnittene omkring konsolideringen i særdeleshed. Derfor har samspillet mellem afsnittet i ISA 600 og den regnskabsmæssige begrebsramme i form af ÅRL's klasse C en større betydning, når revision af konsolideringsprocessen udføres.

Kompleksiteten i konsolideringsprocessen kan variere betydeligt. I den ene ende er koncerner, hvori alle komponenterne er behandlet af koncernrevisor og alle disse komponenter er helejede datterselskaber. Modsat er der multinationale koncerner, som både har erhvervet og solgt komponenter i året, og som har forskelligartet lovgivning og regnskabspraksis på tværs af landegrænserne. Nogle af de procedurer, der gennemføres af revisorer i revisionen af konsolideringen er fælles i begge situationer, men der er helt klart mange flere problemstillinger, der kan opstå i den sidstnævnte situation. Dog er dokumentationskravene ens, og derfor vil der for mindre koncernrevisioner være tale om at dokumentere konsolideringen selvom denne er foretaget af revisor selv.

At det er revisor selv, der varetager konsolidering, giver et godt grundlag for at konsolideringen forløber som koncernrevisor mener, at det skal gøres. Der er dog mange regnskabsmæssige aspekter og særlige hensyn, der skal varetages efter virksomhedens art og interne transaktioner.

Elimineringer der foretages under konsolideringen omfatter, at koncerninterne avancer og tab skal fjernes jf. §120. Dette betyder, at en fortjeneste fra salg af varer ikke kan indtægtsføres, før der er sket et eksternt salg ud af koncernen, selvom fortjenesten isoleret kan være indregnet i de enkelte omfattende regnskaber før konsolideringen. Såfremt der optræder koncernintern handel, vil dette forhold medføre at moderselskabets resultat og værdien af egenkapitalen ikke vil være sammenfaldende med koncernens.

At egenkapitalen og årets resultat i moderselskabets kan afvige i forhold til koncernregnskabet kan illustreres ved nedenstående eksempel, hvor dattervirksomheden i eksemplet har solgt råvarer til modervirksomheden til en værdi på 1.000 kr. Den interne avance er 10% (100), og varerne, der nu er bearbejdet til status som halvfabrikata, endnu ikke har forladt koncernen (eksternt salg).

	Balancer før konsolidering		Eliminering		Koncern
	Moder	Datter	Debet	Kredit	
Aktiver					
Råvarer	2.000	3.000		100 ¹ , 1.000 ²	3.900
Halvfabrikata	1.000	500	1.000 ²		2.500
Færdigvarer	5.000	1.000			6.000
Øvrige aktiver	5.000	4.000			9.000
	13.000	8.500			21.400
Passiver					
Årets resultat (Egenkapital)	200	500	100 ¹		600
Øvrige passiver	12.800	8.000			20.800
	13.000	8.500			21.400

Figur 8 - Eliminering, egen tilvirkning

Udover den interne avance tilbageføres (1), hvilket her er vist forenklet, da påvirkningen som her er illustreret på resultat, vil korrigeres over resultatopgørelsen via lagerreguleringen ultimo, er der også illustreret en reklassifikation (2). Denne reklassifikation kan opstå og forklares ved, at hvad der er købt som råvarer i en dattervirksomhed kan for en koncernmæssigt synspunkt have status som halvfabrikata. Varerne er forinden den koncerninterne handel ved det første salg nemlig bearbejdet i den sælgende virksomhed, og varernes status som råvarer i koncernsammenhæng derfor minimum halvfabrikata.

Inden for denne fremstillings emnefelt er det stort set altid koncernrevisor, der assisterer med konsolideringen og koncernregnskabsopstillingen⁷⁴. Her kender koncernrevisor ufravigeligt alle transaktioner for konsolideringen, da denne varetages af koncernrevisor selv, men hvor der alligevel er formelle dokumentationskrav i standarden omkring konsolideringsprocessen, der skal overholdes. Dette kan i praksis være forklaring omkring regnskabsprogrammets tekniske måde at sammenflette regnskabsmateriale på eller forklaring omkring afstemningslister omkring konsolidering og eliminering.

Selvom koncernrevisor assisterer med konsolideringen, er der udover de formelle dokumentationskrav og den regnskabsmæssige forståelse for evt. intern handel mv, dog også øvrige forhold i konsolideringsfasen, der skal varetages. Dette gælder både forhold omkring afvigende balancedatoer mellem komponenterne og moderselskabet samt en vurdering af, om alle komponenter er medtaget jf. ISA 600.33,37. Når det er revisor der foretager konsolideringen, er det derfor essentielt, at revisor foretager fuld revision af koncernregnskabet fuldstændighed med henblik på at identificere om alle komponenter er medtaget.

⁷⁴ (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4, spm. 11

Dette forhold der sammen med kravet om, at koncernrevisor ikke må træffe beslutninger for ledelsen, vil i praksis betyde, at ledelsen skal have et grundigt indblik i om opstilling af regnskabet og konsolideringen foretages efter ledelsens valg, og det samtidig er ledelsen, der træffer valg om regnskabsmæssige skøn, restværdier på afskrivninger mv⁷⁵. I princippet er der jo tale om selvrevision, men i modsætning til PIE virksomheder, er selvrevision inden for disse mindre koncerner et mere legalt område, så længe koncernrevisor ikke træffer valg om ovenstående⁷⁶.

Ved revision af konsolideringen hvor koncernrevisor ikke har varetaget konsolideringen, er der ikke noget krav om, at alle regnskabsposter i konsolideringsarket for en given komponent skal afstemmes eller revideres fuldt ud. Koncernopgaveteamet fastlægger, ud fra en professionel vurdering, omfanget af de poster, der skal afstemmes til underliggende dokumentation. Det kan dermed besluttes kun at afstemme hovedlinjer eller totaler mellem konsolideringsarket og rapporteringspakken fra komponentrevisor. Man kan derfor argumentere for, at der i de situationer hvor koncernrevisor opstiller regnskabet, sker naturlig overrevision ved at foretage samtlige eliminerings, men omvendt vil dette i praksis kunne faktureres særskilt som assistance. Dokumentationen skal dog formelt tilvejebringes uanset hvilket forhold koncernrevisor agerer under.

5.5 Afslutning og kommunikation

5.5.1 Efterfølgende begivenheder

Området for *efterfølgende begivenheder* er ubetvivleligt et område for koncernrevisioner, der kræver særlig agtpågivenhed. Overvejende kan man betragte moderselskabets og koncernens forhold som ens i forhold til identifikation af efterfølgende begivenheder. Her er der dog det særlige forhold, at koncernregnskabets godkendelsesdato i praksis vil være senere end datterselskabernes underskriftsdatoer. Man kan derfor godt have modtaget aflagte årsregnskaber for datterselskaberne med blanke revisionspåtegninger, uden det kan indgå som revisionsbevis for at der ikke er sket begivenheder efter balancedatoen. Begivenheder kan nemlig være sket i perioden mellem dötrenes regnskabsaflæggelse frem til koncernens regnskab, hvilket kræver at koncernrevisor evt. via komponentrevisor får opdateret kendskabet til efterfølgende begivenheder frem til underskriftstidspunktet for koncernregnskabet. Området er også svært reviderbart, så i praksis vil koncernrevisor indhente skriftlige bekræftelser fra ledelsen om, at der ikke er sket efterfølgende begivenheder, der kan påvirke koncernens finansielle stilling, hvilket typisk vil ske i Ledelsens Regnskabserklæring.

⁷⁵ (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4, spm. 10

⁷⁶ (Neerup O., april 2017), bilag ,6, spm. 9

5.5.2 Evaluering af beviser og håndtering af dokumentation

Omkring tilvejebringelse af dokumentationen kan der både ske fejl i koncernrevisioner, hvor koncernrevisor også er komponentrevisor, men også fejl i koncernrevisioner med fremmede komponentrevisor. Fejlene er dog af forskellige karakter, da der i sidstnævnte tilfælde forekommer indholdsmæssige fejl i revisionen omkring kommunikationen med komponentrevisor, eller der ikke er fuld overblik over koncernens komponenter. I tilfælde hvor koncernrevisor også er komponentrevisor, er situationen omvendt, da man her har et godt overblik over koncernen og alle handlingerne i komponenten, men til gengæld forekommer der formelle fejl, fordi man ikke har dokumenteret disse forhold tilstrækkeligt⁷⁷.

Man kan derfor som koncernrevisor godt have revideret alle selskaber med fuld revision og samtidig varetaget konsolideringen, men stadig have utilstrækkelig dokumentation for koncernrevisionen, hvilket også ses i Revisornævnets resultater i næste kapitel.

Den præcise form for kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor vil afhænge af, om koncern- og komponentrevisorer er en del af det samme netværk, hvor der findes standardrapporteringsskabeloner, eller om de er fra forskellige firmaer. De grundlæggende principper er de samme under alle omstændigheder, og ISA 600 stiller krav om, at der kommunikeres mellem komponent- og koncernrevisor. Standarden er nærmest bygget op omkring det. I begge tilfælde skal dokumentationen tilvejebringes, men vil foregå uden den egentlig kommunikation, såfremt koncernrevisor også er komponentrevisor. Det handler i begge tilfælde om at redegøre for det arbejde, der er blevet udført i datterselskaberne, og derfor kan ISA 600 bruges som rettesnor i begge tilfælde⁷⁸.

En stor del af dokumentationsmaterialet i komponenternes revisionsfiler er irrelevant for koncernrevisionen, og det kan være svært at filtrere dette ud. Der mangler ligeledes vejledninger i standarden og i litteraturen på dette område. Revisortilsynet-, Nævnet og FSR giver alle eksempler på, at dette er et svagere område i koncernrevisioner, navnlig ved dokumentationens utilstrækkelighed⁷⁹.

Når koncernrevisor også er komponentrevisor vil dokumentationen naturligt ikke skulle indhentes ved kommunikation, men ved hensigtsmæssig gennemgang af dokumentationen for det arbejde, man har udført for datterselskaberne jf. sin scoping i planlægningsfasen. I princippet er der tale om, at de "aftalte arbejdshandlinger", man har vurderet er relevante på baggrund af sin scoping dokumenteres, hvilket naturligt vil være sket ved udført arbejde for disse komponenter. Én ting er, at dokumentationen her forelægger, men det udførte arbejde for alle komponenter skal også gennemgås med henblik på at have sikret tilstrækkelig og egnet revisionsbevis og denne dokumentation skal isoleres⁸⁰.

Dokumentationen bør også indeholde dokumentation for ændrede planer, der tager højde for nye oplysninger eller risici, der er identificeret som revisionen har udviklet sig, testen er foretaget, resultaterne af test og konklusionerne nået – Den iterative proces. God dokumentation hjælper med at vise, at professionel skepsis er blevet anvendt⁸¹.

⁷⁷ (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4, spm. 3

⁷⁸ (Fosbo, R., maj 2017), bilag 7, spm. 7

⁷⁹ (ICAEW, 2014), side 10, (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4

⁸⁰ (Fosbo, R., maj 2017), bilag 7, spm. 2

⁸¹ (ICAEW, 2014), side 22

5.5.3 Kommunikation til ledelsen

Kommunikation til ledelsen omfatter både kommunikation til den daglige ledelse og til den øverste ledelse. I Danmark omfatter disse to ledelsesniveauer ofte en bestyrelse og en direktion. Hidtil har man i Danmark haft en revisionsprotokol, som dog stadig kan være en hensigtsmæssig indpakning af den rapportering til selskabets øverste ledelse, som under alle omstændigheder skal foretages efter kravene i ISA 210, 260 og 265 samt en række særkrav i ISA 600. Der er dog ikke noget lovkrav om at videreføre rapporteringen i denne indpakning⁸². Denne rapportering vil både omfatte rapportering af eventuel udført løbende revision samt revisionsprotokol ved balancedato. Disse protokoller bør indeholde betydelige resultater af revisionen og kommentarer til interne kontroller og eventuelle opfølgninger på identificerede svagheder. Her bør ledelsens ansvar i forhold til at aflægge et regnskab efter ÅRL bestemmelser og om ledelsens skøn kan tilsluttes⁸³.

5.6 Delkonklusion

Standarden indeholder 39 krav (11-50), hvor mange af disse krav omfatter koncernrevisors interaktion og kommunikation med komponentrevisor. Disse områder kan ved koncernrevisors samtidige rolle som komponentrevisor ikke betragtes som irrelevante, men bør i stedet dokumenteres ved et notat om, at koncernrevisor selv er komponentrevisor. Hertil skal der ske implementering af datterselskabernes dokumentation i arbejdspapirerne på koncernniveau, som var der tale om en koncernrevision med en fremmed komponentrevisor. Uanset om man selv har tilvejebragt dokumentationen i datterselskaberne uafhængigt af koncernrevisionen, er det essentielt, at der foretages vurdering af væsentlighed, risiko, kendskab til koncernen, og at der ikke er udfordringer med kvaliteten af revisionen af komponenterne.

Man vil naturligt have udformet planlægningsnotater for moderselskabet og alle døtre, men der vil ufravigeligt også være behov for dette på koncernniveau. Dette gælder i særdeleshed også fastsættelsen af væsentlighedsniveauer for komponenterne og udførelse af selve scoping, da forkerte væsentlighedsniveauer fastsat uafhængigt af koncernrevisor, eller manglede iagttagelser af i forvejen aflagte erklæringer på komponentniveau, kan betyde begrænsninger i revisionen og dermed erklæringsfejl- eller behov for modifikationer i erklæringen på koncernregnskabet. Det er ét af de områder, hvor det ikke kun er et spørgsmål om formel dokumentationstilvejebringelse, men hvor der også kan ske store indholdsmæssige fejl.

Her er ganske naturligt ikke implementeret handlinger i form af Udvidet Gennemgang for komponenterne i ISA 600. Den særlige udfordring kan være at samtlige komponenter ved egne regnskabsaflæggelser har ladet sig tilvælge erklæringen Udvidet Gennemgang, som lovteknisk er sidestillet med revision, men som er bygget op omkring et review. På komponentniveau kan man have fravalgt lagerkontrol på grund af gode interne kontroller, men på koncernniveau kan komponenten være betydelig på grund af størrelse, og giver derfor anledning til revision. Hvis koncernrevisor har identificeret en betydelig komponent, hvor der skal udføres revision, vil en erklæring om Udvidet Gennemgang på det aflagte årsregnskab derfor ikke være tilstrækkeligt, når en revision er påkrævet efter ISA'erne. Erklæringen kan derfor kun være hensigtsmæssig

⁸² (FSR, 9. marts 2016)

⁸³ (Sudan S. m. fl., 1. udgave/3. oplag 2015), side 433

på komponenter, der ikke er betydelige, eller ikke indikerer behov for revisionshandlinger på eksempelvis lager eller debitorer.

Utilstrækkelighed i dokumentationen forekommer ofte, når koncernrevisor også har været komponentrevisor med argumentationen i arbejdspapirerne om, at "det har vi klaret selv, og der er derfor ingen særlig risiko". Revisortilsynet-, Nævnet og brancheorganisationen giver dog eksempler på, at dette er et svagere område i koncernrevisioner for så vidt angår dokumentationen. Én ting er, at dokumentationen her forelægger, men det udførte arbejde for alle komponenter skal også gennemgås med henblik på at have sikret tilstrækkelig og egnet revisionsbevis og derfor være et separat dokumenteret i koncernrevisionssagen. At der er en blank påtegning på datterselskabets erklæring, er derfor ikke i sig selv et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, ligesom væsentlighedsniveauet i komponenternes i forvejen aflagte regnskaber kan afvige fra koncernrevisionens fastsatte væsentlighedsniveauer.

En analyse af Revisortilsynets årlige rapporter samt et eksempel på en sag i Revisornævnet kan bidrage til på hvilke områder standarden ikke anvendes tilstrækkeligt og identificere hvilke krav i standarden, der giver anledning til sanktioner.

6 Koncernrevisioner i kvalitetssammenhæng

6.1 Årlige redegørelser om kvalitetskontrol

Kvalitetskontrollen omfatter en vurdering af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem samt udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med afgivelse af erklæringer med sikkerhed efter RL's § 1, stk. 2⁸⁴. Siden 2013 har koncernrevision været et af de særlige fokusområder Revisortilsynet har haft fokus på koncernrevision, hvor formålet har været, at undersøge om ISA 600 er anvendt i tilstrækkeligt omfang ved koncernrevisioner.

At kontrollen har en risikobaseret tilgang, er også årsagen til at koncernrevisioner er genstand for kontrollernes fokusområde, da disse kontroller da koncernrevisioner har været *lidt problematiske gennem tiderne*⁸⁵. At disse fokusområder er offentlige, betyder også, at små revisionsvirksomheder med enkelte selskaber i klasse C, herunder koncerner, kan forberede sig på, at såfremt de har en koncern, bliver den med garanti genstand for kvalitetskontrollen⁸⁶.

Dette fremgår også af retningslinjerne for ikke-PIE 2016⁸⁷:

Hvis muligt skal der udvælges mindst 1 koncernregnskab hvor revisor er koncernrevisor. I revisionsvirksomheder med over 20 underskriftsberettigede revisorer, skal der, hvis muligt, udtages 2 koncernregnskaber, hvor revisor er koncernrevisor.

Det burde således, for så vidt angår de små revisionskontorer med færre koncernrevisionsager, give incitament til særlig bevågenhed og evt. motiv til at udføre interne audits på koncernrevisionssagen eller -sagerne, så de har et godt grundlag for den eksterne kontrol.

Der forelægger i skrivende stund offentliggjorte redegørelser for 2013 og 2014, der kort vil gennemgås nedenfor.

⁸⁴ (Erhvervsstyrelsen, 30. marts 2016), side 4

⁸⁵ (Neerup O., april 2017), bilag 6, spm. 16

⁸⁶ (Neerup O., april 2017), bilag 6, spm. 16

⁸⁷ (Erhvervsstyrelsen, 23. august 2016), side 27

6.1.1 Årlig redegørelse 2013

I 2013 indgik der i redegørelsens resultater 157 afsluttede kontroller af revisionsvirksomheder, som omfattede 433 kontrollerede revisorer og 1.020 enkeltsager (erklæringsopgaver).

På enkeltsagsniveau var der reaktioner fra Revisortilsynet overfor 104 revisorer ud af 433, hvoraf 42 ikke blev indbragt til Revisornævnet, men i stedet modtog en påtale om kritisable forhold. De resterende 62 revisorer blev indbragt til Revisornævnet, hvilket primært skyldes fejl i erklæringerne (41) og/eller væsentlige mangler i dokumentationen (32) samt utilstrækkelig planlægning (16)⁸⁸.

Resultatet i forhold til virksomhedsstørrelsen bevidner om en meget stor repræsentation af påtaler i revisionskontorer mellem 1 og 10 ansatte, da disse udgjorde 74 af de i alt 104 påtaler baseret på 224 kontrollerede revisorer i denne kategori. Af de resterende 209 revisorer i virksomheder med 11 eller derover var der således kun 30 reaktioner, der primært omfattede PIE-virksomheder med over 30 revisorer. Den samme personkreds med mellem 1 og 10 ansatte repræsenterede tilsvarende 85 af de 114 forhold⁸⁹, der blev indbragt til Revisornævnet.

Ud af de i alt 104 påtaler omhandlede 12 af disse påtaler fokusområdet koncernrevision, og om der var sket tilstrækkelig anvendelse af ISA 600. Sagerne omhandlede alle utilstrækkelig revisionsplanlægning for koncernen, selvom revisorerne i flere af sagerne havde revideret moderselskabet og alle datterselskaber. Dette forhold bekræfter, at dokumentationstilvejebringelsen i høj grad er et omfattende problem på trods af, at der er sket fuld revision af alle komponenterne og moderselskabet. I 3 sager har revisor ikke dokumenteret at have opnået et tilstrækkeligt kendskab til komponentrevisor, og i 4 sager blev det påtalt, at der har været utilstrækkelig dokumentation for revisionen af koncernregnskabet.

Ud af de 12 påtaler omkring området for koncernrevision blev 4 revisorer indbragt for Revisornævnet for utilstrækkelig koncernrevision. Revisortilsynet har fået hel eller delvis medhold i ca. 96 pct. af de sager, som er indbragt for Revisornævnet siden 2011, som bevidner om, at de 4 koncernrevisorer med høj sandsynlighed alle har modtaget sanktioner i form af bøder.

6.1.2 Årlig redegørelse 2014

I 2014 indgik 253 afsluttede kvalitetskontroller af revisionsvirksomheder, som har omfattet 418 kontrollerede revisorer og 1.030 erklæringsopgaver. Det betyder i forhold til 2013 ca. samme niveau af enkeltsager men involvering af flere revisionskontorer.

I dette år var der en stigning i antallet af påtaler, da der ud af et antal på 418 revisorer i alt var påtaler i 172 af tilfældene, hvoraf 91 resulterede i indbringelser til Revisornævnet. I forhold til 2013 var det samme forhold, der var genstand for indbringelsen ved fejl i erklæringerne (69) og/eller væsentlige mangler i dokumentationen (58) samt utilstrækkelig planlægning (41)⁹⁰. Der var dermed sket en stigning i alle forhold for enkeltsagerne, men særligt var der således sket en betydelig stigning i området for utilstrækkelig planlægning.

⁸⁸ (Erhvervsstyrelsen, 14. november 2014), side 12

⁸⁹ Den samme revisor kan være indbragt for flere forhold.

⁹⁰ (Erhvervsstyrelsen, 30. marts 2016), side 17

I dette år var der fortsat en meget stor repræsentation af påtaler i revisionskontorer mellem 1 og 10 ansatte, da disse udgjorde 156 af de i alt 172 påtaler baseret på 356 kontrollerede revisorer i denne kategori. Af de resterende 62 revisorer i virksomheder med 11 eller derover var der således kun 16 reaktioner, der primært omfattede PIE-virksomheder med over 30 revisorer. Den samme personkreds med mellem 1 og 10 ansatte repræsenterede tilsvarende 201 af de 216 forhold, der blev indbragt til Revisornævnet.

For dette år gav Revisortilsynet 9 revisorer en påtale for ikke at have udført tilstrækkelig revisionsplanlægning for koncernen. I flere af sagerne havde revisor også her revideret moderselskabet og alle datterselskaber. Revisortilsynet har i 4 sager påtalt, at der har været utilstrækkelig dokumentation for revisionen af koncernregnskabet. Ud af de 9 enkeltsager blev 2 revisorer indbragt for Revisornævnet for utilstrækkelig koncernrevision.

6.2 Sag nr. 9/2016

Der har som det fremgår af sidste afsnit været en del påtaler omkring utilstrækkelig planlægning ved koncernrevisioner. Sag nr. 9/2016 er et eksempel på, hvilke krav i ISA 600 der ikke har været overholdt.

Sagsfremstilling: "... der ikke foreligger planlægning eller fornøden arbejdsdokumentation i forbindelse med afgivelse af erklæring på et koncernregnskab". Sagen omhandlede et regnskabsklasse C moderselskab hvori der indgik 4 100% ejede dattervirksomheder. Der var dog også et datter-datterselskab, som fejlagtigt ikke omfattedes af konsolideringen.

Sagen omfattede i hovedtræk 3 forhold:

- Tilsidesat god revisorskik, idet indklagedes planlægning og dokumentation har været utilstrækkelig, fordi planlægningen ikke indeholdt overvejelser vedrørende revision af koncernregnskabet, idet indklagede ikke i sine arbejdspapirer havde dokumenteret sine arbejds handlinger vedrørende konsolidering,
- Utilstrækkelig kontrol vedrørende overholdelse af ÅRL's bestemmelser, hvilket har medført en række fejl i årsrapporten.
- Tilsidesat god revisorskik, idet den manglende konsolidering af den [nationalitet] datter-dattervirksomhed var en væsentlig fejl, som indklagede skulle have taget forbehold for, og idet klassifikationen af en forudbetaling som "leverandører af varer og tjenesteydelser" og ikke særskilt som "forudbetaling", var en væsentlig fejl, som indklagede burde have taget forbehold for.

Det førstnævnte forhold omkring planlægningen og dokumentation har kontrollanten af sagen beskrevet ved at "Revisor har på intet tidspunkt forholdt sig til koncernrevision", som forsvares af indklagede med "at Revitooludgaven er dækkende for både moder- og koncernregnskabet" og at "vi er komponentrevisor i de fire datterselskaber, og mener ud fra den revision der er udført på disse selskaber, hvor vi i øvrigt har afgivet påtegninger uden modifikationer, at disse regnskaber kan indgå i koncernrevision uden yderligere bemærkninger." Forholdet danner konsensus med de årlige redegørelser fra Revisortilsynet og den fraværende tilstedeværelse af områder omkring væsentlighed, risiko, og kendskabet til koncernen dvs. planlægningsfasen, som der ved den praktiske gennemgang af ISA 600 i kapitel 5 er et ufravigeligt behov for at medtage, uanset hvorvidt man selv er komponentrevisor.

Bjarne Aalbæk som har udført 10 interne koncernrevisionskontroller har i disse kontroller blandt andet bemærket, at: *"Der bliver ikke tænkt over, at det er en separat revision for koncernregnskabet. Så han/hun laver en revision ligesom om det var en holdingselskab, men overser koncerndelen i det. Det vil sige nogen gange har jeg set, at planlægningsnotatet mangler for koncernregnskabet, der er ikke lavet planlægning på koncernniveau, der er lavet planlægning på holdingniveau i stedet for, og jeg ser også problemer med, at adskille de to dele, hvad er holding og hvad er koncern(?)"*⁹¹.

I dette tilfælde har revisor slet ikke forholdt sig til koncernrevisionen, hvilket forsvares med at kvalitetsstyringsprogrammet, her formodentligt konkret et planlægningsnotat, både dækker moderselskabet og koncern. I praksis er der dog ingen tvivl om, at der tale om aflæggelse af at moderselskab efter klasse C med et supplerende koncernregnskab, som tidligere omtalt, omfatter alle de involverede koncernselskaber, som var de én virksomhed. Ganske naturligt har begge erklæringsemner, der afgives under én erklæring, derfor åbenlyst også behov for planlægning, udførsel og rapportering af begge revisioner. At der overhovedet ikke er foretaget overvejelser omkring dette forhold, indikerer klart, at ISA 600 enten ikke er læst af koncernrevisor, eller koncernrevisor har fravalgt at anvende standarden, og derfor i begge tilfælde har tilsidesat den gode revisorskik, herunder også RL's dokumentationskrav. Årsagen hertil kan formodentlig indikere at den indklagedes fulde revision af alle datterselskaber, efter dennes mening tilsidesætter hele behovet for koncernrevision, hvilket absolut ikke er forsvarligt.

Tillige mangler der efter kvalitetskontrollantens bemærkninger til den pågældende sag: *"... helt overordnet såvel planlægning som arbejdsdokumentation vedr. revision af koncernregnskabet – herunder vurdering af komponentrevisorer, vurdering af anvendt regnskabspraksis og de regnskabsmæssige skøn i komponentregnskaberne, konsolideringspraksis m.v."*⁹²

Kvalitetskontrollanten adresserer ved oplistning af ovenstående revisionsområder ubetvivleligt kerneområderne i ISA 600, hvilket igen indikerer manglede iagttagelse af denne og dets indhold. Særligt skal det bemærkes, at *vurdering af komponentrevisor* indgår som bestanddel i dokumentationens mangler selvom dette er koncernrevisoren selv. Herfra kan ikke udelades, at samtlige punkter i ISA 600 i det forhold er relevante at iagttage, men der kan dog ræsonneres, at områder omkring komponentrevisor formelt skal inddrages. Bjarne Aalbæk, Ole Neerup og Robert Fosbo er i den forbindelse alle af den overbevisning, at det er relevant, at respektere dette område ved, at man redegøre for den samtidige rolle som komponentrevisor, hvor der i planlægningen er dokumenteret stillingtagen til væsentlighed og risici for komponenten, og koncernrevisor derfor foretager en traditionel scoping. At man samtidig selv har tilvejebragt dokumentation i døtrene ved revision kan man hensigtsmæssigt henvise til i notatet⁹³, men det erstatter ikke overholdelsen af ISA 600's krav og behovet for fuldstændig særskilt planlægning for koncernen. Der skal naturligt ikke sendes revisionsinstrukser til sig selv, men man skal behandle områdets dokumentationskrav herefter.

⁹¹ (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4, spm. 6

⁹² (Revisornævnet, 009-2016 3. oktober 2016), side 6

⁹³ (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4, spm. 6

Følgende referencer oplystes som grundlag til tilsidesættelsen af den gode revisorskik i kendelsen: jf. i det hele revisorlovens § 23, stk. 1, ISA 200, afsnit 15, ISA 230, afsnit 5 og 8, ISA 300, afsnit 7, ISA 315, afsnit 5 og 6, ISA 540, afsnit 8c, 15, og 16 samt ISA 600, afsnit 17, 21, 26, 35 og 50⁹⁴.

For så vidt angår ISA 600 omfatter områderne dermed "forståelse af koncernen" jf. ISA 600.17, "væsentlighed" jf. ISA 600.21, "reaktion på væsentlige risici" jf. ISA 600.26, "konsolideringsprocessen" jf. ISA 600.35 samt naturligtvis overtrædelse af dokumentationskravene jf. ISA 600.50. Det er tydeligt, at den indklagede har overset det meste af koncernrevisionsdelen og planlægningsfasen i særdeleshed. Formodentligt har indklagede slet ikke stiftet bekendtskab med ISA 600.

6.3 Tendens og årsagsforklaring

I de årlige redegørelser for 2013 og 2014 var der i begge år forekomster omkring utilstrækkelig planlægning af koncernrevisionen, selvom koncernrevisor selv havde revideret datterselskaberne. Dette bekræfter, at der på trods af 100 % revision af koncernregnskabet og dermed fuld dækning i scoping, fortsat kan være potentiale til, at der kan opstå erklæringsfejl på grund af utilstrækkelig planlægning. Generelt var der sket en stigning i reaktioner på samtlige områder i enkeltsagerne, men koncernrevisionssagerne var reduceret fra 2013 til 2014 fra 12 til 9 påtaler.

Dette sammenholdt med den generelle stigning for påtaler i enkeltsager er tilsvarende isoleret set en positiv tendens for koncernrevisionssagerne. Dog er antallet af koncernrevisionssager ikke offentliggjort og mængden af koncernrevisioner i den samlede population kan derfor forbinde den umiddelbare positive tendens med en vis usikkerhed.

Der er både for 2013 og 2014 en meget stor repræsentation af revisorer fra mindre kontorer, der er har været genstand for påtaler, hvilket bevidner om, at størrelsen på revisionskontorerne er proportionel med antallet af påtaler i de mindre kontorers favør. Dette er et generelt forhold, men det kan med en vis sandsynlighed også være afsmittende på koncernrevisionssager, da koncernrevisionssager for disse kontorer med garanti udtages til kontrol, såfremt der eksisterer disse.

Hvad årsagen er til disse kontorers store repræsentation i reaktionssagerne kan ikke udledes af rapporterne, men Bjarne Aalbæk, der hovedsageligt færdes i SMV segmentet, peger på følgende forhold: *"der laves korrekt dokumentation på komponenterne og formodentligt også på moderselskabet, men så mangler de et eller andet i kvalitetsstyringsstyringssystemet til koncernen, eller de anvender ikke det der allerede ligger til koncernen. Man har måske den væsentligste datter, som er, og udgør det for dokumentationen på koncernen, hvilket er forkert, eller man tager dokumentationen for moder og tror, at det også er dokumentationen for koncernen, hvilket også ville være forkert"*⁹⁵. Dette er i høj grad i overensstemmelse med de årlige redegørelser for 2013 og 2014 og sag 9/2016, der samhörigt peger på mangler i planlægningsfasen.

⁹⁴ (Revisornævnet, 009-2016 3. oktober 2016), side 15

⁹⁵ (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4, spm. 14

Tilsvarende peger Bjarne Aalbæk på *”at man i gamle dage i revisorforeningen, foreningen for registrerede revisorer, der lavede man sådan et sammenfattende notat... et notat som både indeholdt planlægning, udførelse og rapportering i det samme dokument for et holdingselskab... Men det ser jeg også blive brugt på koncernniveau, det der en sides notat, og det syntes jeg er helt forkert... der ser jeg ofte, det bliver beskrevet. Det fylder ikke en side, men et samlet notat for planlægning, udførelse og rapportering vil formegentligt ikke være tilstrækkeligt for sådan et og vil aldrig nogensinde vil opfylde ISA 600's krav”*.

Disse forhold kan bevidne om en ubevidst inkompetence som kan være årsagsforbundet med, at koncernrevisorerne enten ikke har læst ISA 600, eller på den anden side ikke er blevet bekendt med standarden via kvalitetsstyringsprogrammet. Der kan være derfor stor risiko forbundet med at ISA 600 ikke er forankret i kvalitetsstyringsprogrammerne, navnlig hvis revisorerne sætter sin lid til de tekniske ressourcer, hvilket bakkes op af kvalitetskontrollanten Ole Neerup⁹⁶.

6.4 Faglige og tekniske ressourcer i SMV segmentet

I tidligere omtalte sag nr. 9/2016 forsvarende anklagede den manglende dokumentation med argumentet om at kvalitetsstyringsprogrammet ”Revitool” var dækkende for både moderselskabet og koncernselskabet. En googlesøgning og et blik på kvalitetsstyringsprogrammets hjemmeside, viser dog at: ”ReviTool er et kvalitetssikringssystem til revisorer, der baserer sig på Microsoft Word og Excel dokumenter. Systemet finder anvendelse for klasse A og klasse B virksomheder”⁹⁷. Ud fra disse oplysninger kan det udledes, at dette kvalitetsstyringsprogram i hvert fald har sine begrænsninger, når det kommer til koncernregnskaber, som har et revisionsmiljø i klasse C. Revisornævnet havde dog i pågældende sag bemærkelsesvist ikke omtalt dette forhold yderligere, ligesom det ikke var en del af sanktionsgrundlaget i kendelsen, der resulterede i en bøde på kr. 40.000.

Fremgang i de årlige redegørelser fra Revisortilsynet (nu ES) og som kvalitetskontrollant Ole Neerup bevidner om, må formodentligt skyldes det stigende kendskab blandt revisorer til koncernrevision som et tilbagevendende fokusområde for kvalitetskontrol, samt et generelt bredere fagligt kendskab til ISA 600 gennem tiden, hvilket den offentlige kvalitetsmæssige interesse kan have haft effekt på. ISA 600 trådte i kræft for perioder, der begyndte den 15. december 2009. Denne kendsgerning betyder, at koncernregnskaber med regnskabsperiode i kalenderåret 2010 og fremadrettet omfattedes af revision, og dermed tilsvarende kvalitetskontrol, efter ISA 600. Koncernrevision blev først en del af kvalitetskontrollens fokusområde i 2013, og der har derfor været nogle år til at implementere og agere efter standarden i revisionskontorerne. Ved sag nr. 9/2016 som er af nyere dato, er det åbenlyst ikke sket, hverken opnåelse gennem faglig personlig kompetence eller gennem kvalitetsstyringsprogrammets tekniske ressourcer, der her har været åbenlyst begrænset.

FSR modtager dog stadig henvendelser igennem deres hotline omkring koncernrevisioner og håndteringen af disse, hvilket kan skyldes, at de værktøjer de har tilgængelige, ikke tilbyder koncernrevision, da de har haft andre prioriteringer⁹⁸. Besvarelserne omkring dette er efterhånden næsten et standardsvar, om at det skal kunne stå alene og betragtes, som en almindelig revisionsopgave bare på koncernniveau.

⁹⁶ (Neerup O., april 2017), bilag 6, spm. 12

⁹⁷ (www.revitool.dk u.d.)

⁹⁸ (Fosbo, R., maj 2017), bilag 7, spm. 2

Standardsvaret som forfatteren i øvrigt selv har modtaget⁹⁹ bevidner om, at koncernrevisorer i SMV segmentet stadig har udfordringer med koncernrevisioner. Dette er fuldstændig i tråd med fremstillingens foregående analyse, og det mestres tilsyneladende ikke i praksis på alle niveauer, selvom der dog er fremgang på området¹⁰⁰. Herfra er der også enighed om, at der kan være en risiko forbundet med at kvalitetsstyringsprogrammerne ikke har ISA 600 integreret. Omvendt er der enighed om at store revisionshuse, der har et system der håndterer, og guider koncernrevisor igennem revisionen, har en klar fordel ved koncernrevisioner¹⁰¹.

ISA 220 vis overordnede mål er, "at implementere kvalitetssikringsprocedurer på opgaveniveau, der giver revisor en høj grad af sikkerhed for: (a) at revisionen overholder faglige standarder samt relevante krav i lov og øvrig regulering", må derfor i lyset af sag nr. 9/2016, samt det forhold at Caseware (og Revimentor) med et antal brugere på 5.000 svarende til FSR's samlede antal af personlige medlemskaber¹⁰², som ej heller tilbyder et værktøj om koncernrevision, tilsyneladende være særlige lempelige over for SMV-segmentet, når det kommer til koncernrevisions manglende implementering i kvalitetsstyringsprogrammerne. En anden forklaring kan være, at der ikke har været sager, der har givet anledning til sanktioner af disse kvalitetsstyringsprogrammets brugere.

Koncernrevision er et særligt komplekst område, hvilket understøttes af den overvældende standard på 39 krav. At denne standard ikke er en integreret del af de værktøjer, som forfatteren har stiftet bekendtskab med, herunder brancheforeningens værktøjer, har efter forfatterens kendskab historisk ikke givet anledning til sanktioner, men såfremt disse sanktioner skal opnå en forebyggende effekt, der kunne hjælpe SMV-segmentet med at udføre effektiv og tilstrækkelig brug af ISA 600, kunne det være hensigtsmæssigt, at vurdere kvalitetsstyringsprogrammets begrænsninger i forhold til koncernrevision, og om disse værktøjer overholder kravene i ISA 220 og ISQC 1. ISQC 1 indeholder særlige overvejelser vedrørende mindre firmaer ved, *at dokumentation og kommunikation af politikker og procedurer kan i mindre firmaer være mindre formel og omfattende end i større firmaer* jf. ISQC 1.A3. Fortolkningen heraf kan i praksis formodentligt være til SMV-segmentets fordel.

Et andet forhold der kan differentiere de mindre revisionskontorer i forhold til de større revisionshuse, er udover den manglende integration af ISA 600 i kvalitetsstyringsprogrammerne betydningen af, at kontorerne har færre ansatte, hvilket alt andet lige må betyde færre menneskelige og faglige ressourcer. På enkeltsagsniveau vil arbejdskapaciteten formodentligt ikke give udfordringer, og her er det naturligvis hensigtsmæssigt, at de sagsansvarlige besidder de fornødne kompetencer. Der er dog mange mindre revisionskontorer, der kun har en enkelt eller meget få koncernrevisioner, og hvis der er tilsvarende udskiftning i teamet, kan erfaringen isoleret set på enkeltsagsniveau være begrænset¹⁰³.

Den eventuelt manglende erfaring ved koncernrevisioner på mindre kontorer er dog ikke til hindre for, at revisorerne accepterer disse opgaver, når de ellers besidder de generelle revisions- og regnskabsmæssige kvalifikationer. Den manglende erfaring er for koncernrevisioner nødvendigvis ikke en afgørende faktor, hvis man ajourfører sin viden med ÅRL's krav for klasse C og dens afsnit omkring koncernregnskaber samt ISA 600. I disse tilfælde vil der ikke være grund til, at koncernrevisorer genovervejer sine kompetencer.

⁹⁹ (Bilag 8)

¹⁰⁰ (Neerup O., april 2017), bilag 6, spm. 3

¹⁰¹ (Fosbo, R., maj 2017), bilag 7, spm. 13

¹⁰² (FSR – danske revisorer, årsrapport 2015), side 7,9

¹⁰³ (Aalbæk, B., april 2017), bilag 4, spm.19

Hvis der derimod på grund af manglende menneskelige ressourcer og travlhed på kontorerne, ikke er de nødvendige tidsmæssige ressourcer, og tidsforbruget på sagen samtidig ikke skal overstige det aftalte honorar med klienten, kan situationen dog være anderledes. Disse forhold kan betyde at der kan opstå prioriteringer, der har risiko for tilsidesætte kvaliteten i koncernrevisionen. Forholdene kan ligeledes opstå i de 4 store revisionshuse men med de fornødne værktøjer, en bred erfaring, mange menneskelige ressourcer og formodentligt omfattende kvalitetssikringsprocedurer, har disse store revisionshuse en differentierende fordel i forhold til mindre revisionskontorer, der varetager koncernrevision i SMV-segmentet.

6.5 Delkonklusion

Revisortilsynets årlige rapporter bevidner om, at der har været 21 sager i 2013 og 2014, der har givet påtaler for manglende koncernplanlægning for koncernen. Et eksempel på hvor dokumentationen har været utilstrækkelig ses i sag 2016/9, hvor god revisorskik var tilsidesat, idet indklagedes planlægning og dokumentation var utilstrækkelig, da denne ikke indeholdt overvejelser vedrørende revision af koncernregnskabet.

Det er typisk de mindre revisionskontorer, der generelt er repræsenteret, når der gives påtaler fra Revisortilsynet. Hvor stor andel af disse sager, der omfatter koncernrevisionsplanlægningen kan ikke udledes af redegørelserne, men hvis der er den forholdsvis samme repræsentation som i de øvrige sager, vil en stor del af koncernrevisorerne være fra mindre kontorer.

Informanterne til denne fremstilling har bemærket, at der for mindre revisionskontorer kan være begrænsninger i deres segmentets kvalitetsstyringsprogrammer, da disse i nogle tilfælde ikke tilbyder revisionsværktøjer til koncernrevision. Derudover kan der på grund af manglende menneskelige ressourcer og travlhed på kontorerne, opstå prioriteringer, der gør at ISA 600 ikke bliver gennemgået, og særligt ikke hvis man ikke har opnået kendskab til standarden via kvalitetsstyringsprogrammet. Det burde være mindre omfangsrigt for leverandørerne af kvalitetsstyringsprogrammerne at implementere tjeklister, som varetager ISA 600's krav, samt at udarbejde værktøjer til brug for scoping og øvrige hjælpemidler, som kan gøre disse kompetenceovervejelser overflødige.

Den manglende erfaring der kan være i mindre revisionskontorer, når disse reviderer koncernrevisioner i mindre omfang, er dog ikke ensbetydende med, at de ikke bør varetage denne type opgaver, så længe de ajourfører sin viden med ÅRL's krav for klasse C og afsnittene omkring koncernregnskaber samt ISA 600. Effektiviteten kan dog blive påvirket af manglende erfaring og utilstrækkeligt kvalitetsstyringsprogram.

7 Konklusion

ISA 600 er en omfattende standard, der indeholder mange krav. Standarden harmonerer på mange områder med den nationale lovgivning i Danmark, der primært omfatter RL og ÅRL. ÅRL dikterer hvornår der forelægger koncernregnskabspligt, og disse beløbsgrænser afgør derfor på hvilke koncerner, og hvor ofte ISA 600 finder anvendelse. De øvrige revisionsstandards i Danmark er ligeledes internationalt udarbejdet fra IFAC, og derfor harmonerer de naturligt også med ISA 600. I Danmark eksisterer der dog en særlig dansk revisionsstandard ved Udvidet Gennemgang, der kræver iagttagelse, navnlig ved koncernrevisors scoping af betydelige komponenter. Her vil denne erklæringens værdi som review i koncernsammenhæng skulle iagttages i planlægningsfasen.

Hensigten med denne fremstilling var overordnet, at skabe viden om hvordan ISA 600 skal anvendes i tilstrækkelig omfang i praksis for koncernrevisioner i klasse C, mellem, når koncernrevisor også agerer komponentrevisor, og hvordan dokumentationen tilvejebringes under de forhold koncernrevisor konfronteres med i regnskabsklasse C, mens dokumentationen foretages effektivt.

For koncernrevisorer i regnskabsklasse C konfronteres koncernrevisorer inden for fremstillingens afgrænsning i SMV-segmentet oftest med, at disse koncernrevisioner ikke er hverdagskost, som både fremgår af Revisortilsynets (nu ES) årlige redegørelser og af denne fremstillings informanter. Begge informationskilder bevidner om, at der for dette segment hovedsageligt er udfordringer med at tilvejebringe dokumentationen i koncernrevisionens planlægningsfase. I mange tilfælde er dokumentationskravene ikke overholdt på trods af, at koncernrevisor selv har revideret alle datterselskaberne. At man med disse forhold som grundlag for at kunne opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, ikke formår at tilvejebringe dokumentationen kan virke fortvivlende.

En forklaring der kan bidrage til, at identificere disse utilstrækkelige dokumentationer for koncernrevisioner i SMV-segmentet kan være graden koncernrevisors *kompetencer*, hvilket ikke skal forveksles med begrebet *kvalifikationer*. Kvalifikationer er at være rigtig god, mens kompetence er at være god til det rigtige.

I nogle tilfælde har koncernrevisorer ikke stiftet bekendtskab med ISA 600 gennem deres kvalitetsstyringssystem, der ikke har ISA 600 er integreret, hvilket blandt andet kommer til udtryk i sag 2016/9, men som også stemmer overens med de oplyste begrænsninger i de gængse kvalitetsstyringsprogrammer, som der i denne fremstilling er blevet undersøgt. Dette forhold kan sammen med forholdet om, at der i nogle koncernrevisioner kan være tilfælde af knappe faglige og menneskelige ressourcer på enkeltstatsniveau, medvirke til at koncernrevisorer ikke får tilvejebragt dokumentationen hverken effektivt eller tilstrækkeligt efter ISA 600. Dette er ubetvivleligt et af de specifikke forhold, koncernrevisor konfronteres med i SMV segmentet.

Har man som koncernrevisor stiftet bekendtskab med ISA 600 gennem sin uddannelsesmæssige baggrund på Cand. Merc. Aud studiet eller på SR akademiet, har man som minimum et teoretisk kendskab til koncernrevision, og derfor har man opnået bevidst inkompetence eller bevidst kompetence. Når man som koncernrevisor har de teoretiske kompetencer, er der mulighed for optimering af kvalitetsstyringsprogrammet, hvor ISA 600 hensigtsmæssigt kan inddrages, der dog kan kræve en lidt mere kreativ tilgang afhængigt af kvalitetsstyringsprogrammet tekniske kapacitet. Her kan Implementering af ISA 600 i tilfælde af IT løsningens begrænsninger på dette område være en løsning til, at opnå den krævede dokumentation tilstrækkeligt og effektivt.

Den direkte mest effektive måde at løse dokumentationstilvejebringelsen på er derfor i høj grad at have et brugervenligt kvalitetsstyringsprogram, der guider koncernrevisor igennem koncernrevisionsrevisionsprocessen. Det kan højne effektiviteten og kvaliteten i dokumentationen betragteligt, og jo mere hensigtsmæssigt dette system er indrettet, jo mere vil det bidrage til mere effektivt dokumentationstilvejebringelse. Dette er tilsvarende særlig vigtigt at have i revisionskontorer, hvor erfaringen ikke er stor, da manglende erfaring kræver mere ineffektiv faglig læsning, der i stor grad kan undgås ved at have et pålideligt kvalitetsstyringsprogram. ISA 600 kan virke omfattende og give anledning til at overveje om en mindre SVM standard ville være nødvendig. Dette behov kan på samme måde nedbringes ved at have en kvalitetsstyringsprogram, der håndterer og guider om hvilke arbejds handlinger, der er relevante.

I praksis skal man ved tilvejebringelse af dokumentationen have fokus på planlægningsdelen uanset sin dobbeltrolle som koncern- og komponentrevisor, da det åbenlyst er her, at der er mangler. Dokumentationen ved planlægningen skal være isoleret, og derfor vil det være essentielt at udarbejde planlægningsnotat for koncernen, der indeholder væsentlighedsniveau for koncern som helhed. At henvise til revisionen i datterselskabet vil ikke være tilstrækkeligt selvom dette kunne virke effektivt. At der er en blank påtegning på datterselskabets erklæring, er derfor ikke i sig selv et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, ligesom væsentlighedsniveauet i komponenternes i forvejen aflagte regnskaber kan afvige fra koncernrevisionens fastsatte væsentlighedsniveauer.

Det er derfor centralt, at væsentlighedsniveauet beregnes og dikteres til komponenterne på koncernniveau, da en uafhængig beregning efter særskilte benchmarkmetoder på komponentniveau kan resultere i et andet væsentlighedsniveau, end hvad koncernrevisionen kræver. Et tilfælde hvor væsentlighedsniveauet i et datterselskab overstiger væsentlighedsniveauet for koncernen, vil betyde potentielle indholdsmæssige fejl i erklæringen, hvilket ganske naturligt er sanktionsgrundlag.

Det er i øvrigt væsentligt, at iagttagelse af regnskabspraksis i koncernregnskabet skal aflægges efter klasse C, hvor det eksempelvis stilles krav om indregning af IPO og finansielt leasede aktiver. Dette er ikke et krav for eventuelle komponenter i klasse B, men kan hensigtsmæssigt frivilligt tilvælges, så en videre bearbejdning af den finansielle information herfra alt andet lige kan undlades.

Mindre koncernrevisioner er kendetegnet ved, at der er et mindre omfang af konsolideringspakker, interne kontroller mv. og derfor stiller scoping krav om, at meget af den finansielle information i komponenterne skal underkastes revision. Dette kan i praksis være et niveau på 85% af koncernens finansielle information mens de resterende komponenter, bør reviews. Her vil Udvidet Gennemgang ikke betragtes som revision i scoping sammenhæng.

Når koncernrevisor samtidig agerer komponentrevisor i mindre koncernrevisioner, fratager det forhold ikke koncernrevisor fra at overholde kravene i ISA 600. Det er således formelt set 39 krav i revisionsstandarden, der kræver opmærksomhed. Nogle af disse krav erstatter dog udførelsen af potentielle handlinger med formel dokumentationstilvejebringelse. Dette omhandler i større eller mindre grad revisionshandlingerne målrettet områderne nedenfor:

- Test af koncernkontroller
- Test af Interne kontroller
- Test af konsolideringsproces
- Instruktioner til komponentrevisor

De øverste 2 punkter vil ikke være implementeret i mindre koncerner, og derfor kan man ej heller bygge dele af sin revision på disse kontroller. Koncernrevisor kan redegøre herfor i planlægningsnotatet og i stedet basere revisionshandlingerne på substanshandlinger. Der er deslige ganske naturligt ikke behov for at udsende instruktioner til sig, men omfanget af arbejde der skal udføres og væsentlighedsniveauet, er vigtigt at få dikteret fra koncernrevisionen. At dette overses kan ske ved, at der er flere revisionsteams på sagen, og de ikke har fået dikteret instrukser og væsentlighedsniveau ved koncernrevisionsplanlægningen.

På koncernniveau er en redegørelse for de udførte handlinger i komponenterne og et planlægningsnotat for koncernen som helhed også påkrævet, og dokumentationen kan derfor ikke opnås ved udelukkende henvisning til komponenternes dokumentation. Der skal opnås kendskab til koncernen og dens omgivelser og ikke isoleret til hvert enkelt datterselskab, som jo har særskilte planlægningsnotater.

Revisionen af konsolideringsprocessen er i disse tilfælde ikke en egentlig proces, men nærmere en beskrivelse af hvordan revisor har konsolideret regnskabet, da det typisk er revisor, der opstiller og konsoliderer regnskabet. Dette kan i praksis være forklaring omkring regnskabsprogrammets tekniske måde at sammenflette regnskabsmateriale og kontrol af afstemningslister forbundet hermed. Her kan man argumentere for at der sker selvrevision, og der er derfor behov for at træffe sikkerhedsforanstaltninger, for at reducere uafhængighedsproblematikkerne til et acceptabelt niveau.

Sikkerhedsforanstaltninger skal afskære koncernrevisor fra at træffe beslutningerne på koncernledelsens vegne. I praksis kan dette gøres ved at ledelsen ultimativt træffer valg ved gennemgang og godkendelse af eventuelle efterposter og regnskabsudkast hvor regnskabspraksis vil indgå via Ledelsens Regnskabserklæring, som kan underskrives sammen med koncernregnskabet. På den måde er der opnået bevis for, at man ikke har truffet valg for ledelsen i forbindelse med erklæringsafgivelsen på koncernregnskabet.

Koncernrevisorer konfronteres på baggrund af ovenstående på mange måder med koncernrevisioner i klasse C på et andet niveau, end hvad der er tilfældet for de store revisionshuse eller ved store koncernrevisioner. De væsentligste faktorer er, at den praktiske overholdelse af ISA 600 i nogle tilfælde er baseret på, hvilke forudsætninger koncernrevisorer i dette segment har til rådighed, hvilket omfatter faglige og tekniske ressourcer, hvoraf sidstnævnte primært kun kan påvirkes indirekte. Disse revisorer har under disse forudsætninger derfor ikke et ligeså godt udgangspunkt til at tilvejebringe dokumentationen som de store revisionshuse.

Koncernrevisionerne i dette segment er i praksis af mindre omfattende karakter, men udfordrer omvendt koncernrevisors kendskab til standarden og hvordan denne implementeres i kvalitetsstyringssystemet. På det grundlag kan man konkludere, at koncernrevisorer i mindre revisionskontorer udfordres mere på disse niveauer, end hvad der gør sig gældende for de store revisionshuse. Fra et kvalitetsmæssigt synspunkt er løsningen ikke overlade koncernrevisioner til de store revisionshuse, men at skabe faglig fokus på problemstillingerne i SMV-segmentet via brancheforeningen. Derudover bør der efter forfatterens synspunkt iværksættes tiltag, der højner kvalitetsstyringen og herigennem giver koncernrevisorer et bredere kendskab til ISA 600, og som gør disse revisioner mere effektive.

8. Perspektivering

I forbindelse med ikrafttrædelsen af nye RL og ved omstruktureringen af Revisortilsynet er der ved identifikation af mindre revisionsmæssige forseelser, hvor dokumentationen ikke har været korrekt formaliseret, sket en ændring fra at sanktionere til at bruge vejledning og dialog med den indklagede. Denne fremgangsmåde kan være hensigtsmæssig for koncernrevisionsager, hvor der i nogle tilfælde formodentligt ikke har været tale om erklæringsfejl men derimod utilstrækkelig formel dokumentation. Hvordan dette tiltag påvirker udviklingen i kendelserne i Revisornævnet, og om der vil ske færre påtaler på dette område, bliver spændende at følge og kan være afgørende for, hvornår der fra et kvalitetsmæssig synspunkt, vil være opnået tilstrækkelig anvendelse af ISA 600.

Formålet med denne fremstilling har været, at danne ny viden omkring hvilke udfordringer koncernrevisorer i SMV segmentet konfronteres med ved mindre koncernrevisioner, og hvordan dokumentationen tilvejebringes effektivt. En af de bemærkelsesværdige iagttagelser, er, at kvalitetsstyringssystemerne der tilbydes i dette segment, tilsyneladende ikke indeholder revisionsværktøjer til koncernrevisioner. En tilgang til emnet, der er uden for denne fremstillings rækkevidde, kunne være at undersøge, hvorvidt de tekniske ressourcer der anvendes i de store revisionshuse, adskiller sig fra de tekniske ressourcer tilgængelige i SMV-segmentet, og om disse afvigelser er medvirkende til, at de store revisionshuse har en konkurrence- eller kvalitetsmæssig fordel i forhold til SMV-segmentet.

Det kunne også være spændende at undersøge, hvor grænsen i denne sammenhæng er i forhold til at overholde ISA 220 og ISQC 1 i kvalitetsstyringssystemerne. Et forhold er, at man har et kvalitetsstyringsprogram installeret eller på anden måde formaliseret, men dette skal også være implementeret på enkeltsagsniveau, hvilket i større eller mindre grad er et krav, som dog for SMV segmentet kan være mindre formaliseret jf. ISQC 1.

At det er en brancheorganisationen, der tilbyder kvalitetsstyringsprogrammer kan medføre en subjektiv kvalifikation af, at programmerne ved at blive tilbudt fra denne instans har alle de fornødne faglige værktøjer. Der er mange omfattende revisionsstandarder og erklæringsemner sådan et program skal kunne varetage, og der må formodentligt være en grænse for, hvad disse systemer hensigtsmæssigt bør indeholde. Bør sådan et program integrere værktøjer til brug for samtlige erklæringer der afgives i Danmark samt revisionsværktøjer til børsnoterede selskaber mv.? Det bør det formegentlig ikke, da det må antages, at der ikke udarbejdes mange af sådanne opgaver i disse programmer.

Kvalitetskontrollanter der varetager kvalitetskontrollen for revisionsvirksomheder i SMV segmentet, der ikke har PIE-virksomheder er eksterne kontrollanter, hvilket vil sige, at de ikke er ansat hos Erhvervsstyrelsen, og derfor ofte vil være praktiserende revisorer. Hvis disse praktiserende revisorer også er praktiserende i SMV segmentet, og tilsvarende udfører kontroller i samme segment, kan de være påvirket af, at de i mange tilfælde selv bruger programmerne, og der derfor er opstået en lempeligere praksis omkring kvalitetsstyringen. Dette er naturligvis kun formodninger, der kræver separate undersøgelser, hvor retspraksis og kvalitetsstyringsprogrammerne kunne indgå i komparative analyser med øvrige medlemslande, men som er uden for denne fremstilling.

9 Litteraturliste

9.1 Artikler

Erhvervsstyrelsen. (14. november 2014). *Redegørelse om Revisortilsynets kvalitetskontrol 2013*. Hentet januar 2017 fra: <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/revisortilsynet-redegoerelse-2013.pdf>

Erhvervsstyrelsen (30. marts 2016). *Redegørelse om Revisortilsynets kvalitetskontrol 2014*. Hentet marts 2017 fra <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/media/revisortilsynet-redegoerelse-2014.pdf>

Erhvervsstyrelsen. (23. august 2016). *Retningslinjer for kvalitetskontrol (ikke pie retningslinjer 2016)* Hentet marts 2017 fra https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/media/ikke-pie_retningslinjer_2016_0.pdf

FSR (18. december 2009) *Faglig information til FSR's medlemmer – Oplysning om usikkerheder om going concern, usikkerhed ved indregning og måling, usædvanlige forhold og efterfølgende begivenheder*. Hentet februar 2017 fra: http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Regnskaber/Love%20og%20bekendtgørelser/Aarsregnskabsloven/Placerin g%20i%20aarsrapporten%20af%20oplysning%20om%20usikkerheder%20om%20going%20concern%20mv

FSR (Marts 2014) *Bilag 4 Revisionsvejledninger 1978 – 2000*. Hentet februar 2017 fra http://www.fsr.dk/-/media/Files/FSR/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Love%20og%20bekendtgørelser/Bilag%204%20Revisionsvejledninger%201978%20-%202000_%20MARTS%202014.ashx?la=da

FSR (marts 2014) *Revisionsstandarder (RS) 2002 – 2008*. Hentet februar 2017 fra: www.fsr.dk/-/media/Files/FSR/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Love%20og%20bekendtgørelser/Bilag%203%20Revisionsstandarder%202002%20til%202008_MARTS%202014.ashx%3F%3Dda+&cd=1&hl=da&ct=clnk&qj=dk

FSR (November 2014). *Erhvervsstyrelsens årsagsanalyse vedrørende fejl ved revision*. Hentet februar 2017 fra: http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Synlig%20kvalitet/KvalitetsNyt/Erhvervsstyrelsens%20aarsagsanalyse%20vedr%20fejl%20i%20revision_030315

FSR (19. maj 2016). *Ny revisorlov! De centrale forhold for alle revisorer (næsten ikke et ord om PIEs ...)*. Hentet februar 2017 fra: http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Lovgivning%20og%20bekendtgørelser/Ny%20revisorlov_De%20centrale%20forhold%20for%20alle%20revisorer_190516

FSR. (30. april 2011). *FSR udsender 37 nye standarder om revision*. Hentet februar 2017 fra: http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Internationale%20Standarder%20om%20Kvalitetsstyring%20og%20Revision%20sam%20t%20yderligere%20krav%20i%20følge%20danske/Foelgebr ev_April%202011

FSR. (u.d). *International Federation of Accountants (IFAC)*. Hentet februar 2017 fra: <http://www.fsr.dk/Om%20os/Internationale-medlemsskaber/IFAC>

FSR (22. april 2013) *Standard om Udvidet Gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven*. Hentet februar 2017 fra: http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Udvidet%20Gennemgang/100%20-%20Standard%20om%20Udvidet%20gennemgang%20-%202022_04_2013

FSR (14. marts 2016). *Hvad gælder for Udvidet Gennemgang efter forslaget til ny revisorlov?* Hentet marts 2017 fra: http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Lovgivning%20og%20bekendtgørelser/Hvad%20gælder%20fo r%20Udvidet%20gennemgang%20efter%20ny%20revisorlov_140316

FSR (22. marts 2016). *Hvornår træder bestemmelserne om koncernrevision i kraft efter forslaget til ny revisorlov?* Hentet marts 2017 fra

http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Lovgivning%20og%20bekendtgørelser/Hvornaar%20traeder%20bestemmelserne%20om%20koncernrev%20i%20kraft%20efter%20ny%20revisorlov_290316

FSR (Kiertzner, L. chefkonsulent, statsautoriseret revisor ph.d, januar 2014.) *Udvidet Gennemgang*, SMV Forum.

Hentet marts 2017 <http://www.fsr.dk/~media/Files/SMV-Forum/2014/Foredragsholderens-indlaeg/Lars-Kiertzner/Udvidet%20gennemgang.ashx>.

FSR (maj 2013) *Praktiske eksempler på anvendelse af Ethiske regler for revisorer om revisors uafhængighed ved udførelse af assistance- og rådgivningsopgaver mv. for små og mellemstore erklæringskunder*, (Notat udarbejdet af FSR – danske revisorer's Etikudvalg). Hentet februar 2017 fra <http://www.fsr.dk/-/media/Files/Faglig%20viden/Om%20revisor/Etik/Ajourf%C3%B8rtePraktiskeEksemplerUafhængighed130521.ashx?la=da>

FSR (9. marts 2016). *Skal der føres en revisionsprotokol i 2016 efter forslaget til ny revisorlov?* Hentet april 2017 fra: http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Lovgivning%20og%20bekendtgørelser/Skal%20der%20føres%20en%20revisionsprotokol%20efter%20ny%20revisorlov_090316

IAASB (u.d.) *The clarified standards*. Hentet februar 2017 fra: <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>

ICAEW (2014), *Auditing groups: a practical guide Includes supplementary material*. Hentet februar 2017 fra

<https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-and-assurance-faculty/publications/clarified-isas/auditing-groups-a-practical-guide-including-supplementary-material.ashx?la=en>

IFAC (S. Arnold, Chairman, IAASB, 30. september 2015). *Standard-Setting in the Public Interest—IAASB Milestones*.

Hentet februar 2017 fra: <https://www.ifac.org/news-events/2015-09/standard-setting-public-interest-iaasb-milestones>

IFAC. (17. december 2015). *Invitation to Comment – A focus on professional skepticism, Quality control and group audits*. Hentet februar 2017 fra: <https://www.ifac.org/publications-resources/invitation-comment-enhancing-audit-quality-public-interest>

FSR – Danske Revisorer (26. maj 2016). *Årsrapport 2015*. Hentet marts 2017 fra <http://www.fsr.dk/-/media/Files/Om%20os/Aarsrapport/%C3%85rsrapport%202015%20-%20FSR-danske%20revisorer.ashx>.

9.2 Bøger

Damm, B. H., & Hansen, J. B. (2010). *Revision & Regnskabsvæsen, Nr. 5 maj 2010*. København: Thomson Reuters Professional A/S.

EY (December 2015, 2 udgave 2015/2016). *Indsiget i årsregnskabsloven 2015/2016 – EY's praktiske forståelse af loven*.

Füchsel, K., Gath, P., Langsted, L. B. & Skovby, J. (2015, 3. udgave/1. oplag), *Revisor – regulering & rapportering*. København: Karnov Group Denmark A/S.

Johansen, T.R, Lunden, M., Helleberg, M.H., & Davidsen, C. (2016, 2 udgave). *Danske perspektiver på revisorer og revision*. København: Karnov Group Denmark A/S.

Jørgensen, O.S.(2013). *Revisorhåndbogen 2013 – Revision*. København: Karnov Group Denmark A/S.

Møller, P. F. (2012, 12. udgave/2. oplag). *Introduktion til koncernregnskaber*. København: Gjellerup / Gads Forlag.

Langsted, L. B., Andersen, P.K, Kiertzner, L. (2013, 8. udgave/1. oplag). *Revisoransvar*. København: Karnov Group Denmark A/S.

Sudan S., Samuelsen M. Parker, H., Davidsen C. M. (1. udgave/3. oplag 2015). *Revision i praksis*. København: Karnov Group Denmark A/S.

9.3 Love, bekendtgørelser, og EU-regulering

Erklæringsbekendtgørelsen, BEK nr 736 af 17 juni 2016

Revisorloven, LBKG nr 1167 af 9 september 2016

Selskabsskatteloven, LBK nr 1164 af 06 september 2016

Straffeloven, LBK nr 1052 af 04. juli 2016

Uafhængighedsbekendtgørelsen, BEK nr 735 af 17 juni 2016

Årsregnskabsloven, LBKG nr 1580 af 10. december 2015

De Europæiske Fællesskabers Tidende, Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 (Revisors uafhængighed i EU: Grundlæggende principper)

Den Europæiske Unions Tidende, Europa-Parlamentets og Rådets Direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006.

Den Europæiske Unions Tidende, Europa-Parlamentets og Rådets Direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014

Den Europæiske Unions Tidende, Kommissionens Forordning (EF) Nr. 1126/2008 af 3. november 2008

9.4 Revisionsstander og – vejledninger

Erhvervsstyrelsen, *Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed*, Version 1.0, 24. marts 2009.

International standard om revision (ISA 210). *Aftale om revisionsopgavers vilkår*, april 2009

International standard om revision (ISA 220). *Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber*, april 2009

International standard om revision (ISA 315). *Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser*, marts 2012

International standard om revision (ISA 330). *Revisors reaktion på vurderede risici*, april 2009

International standard om revision (ISA 560). *Efterfølgende begivenheder*, april 2009

International standard om revision (ISA 600). *Særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde)*. September 2014.

International standard om revision (ISA 700) - *Den uafhængige revisors revisionspåtegning*, december 2016

International standard om revision (ISA 705) – *Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring*, december 2016

International standard om revision (ISQC 1) – *Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver*, september 2014

Retningslinjer for revisors etiske adfærd (Ethiske regler for revisorer), IESBA, FSR, oktober 2014,

Standard om Udvidet Gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven (Revisionsteknisk Udvalg, Danske Revisorer FSR), april 2013

The Audit of Group Financial Statements (ISA 600). *The Work of Related Auditors and Other Auditors in the Audit of Group Financial Statements (Revised)*, IAPS, Exposure Draft, december 2003

10 Figuroversigt

Figur 1 - Opgavestruktur, egen tilvirkning.....	11
Figur 2 - Koncernforbindelse, egen tilvirkning	16
Figur 3 - Revisionsprocessen, egen tilvirkning.....	31
Figur 4 - Revisionsprocessen i praksis, egen tilvirkning.....	41
Figur 5 - Eksempel på uafhængig fastsættelse af væsentlighedsniveauer, egen tilvirkning.....	48
Figur 6 - Omfang af handlinger på komponenter efter koncernkontrollers styrke.....	50
Figur 7 - Scoping og betydelige komponenter, egen tilvirkning.....	51
Figur 8 - Eliminering, egen tilvirkning	53

11 Bilag 1 – Regnskabsklasser Beløbsgrænser

Regnskabsklasse	Virksomheder
Regnskabsklasse B	Små virksomheder Virksomheder, der ikke i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet overskrider to af følgende størrelser: • Balancesum DKK 44 mio. (forhøjet fra DKK 36 mio.) • Nettoomsætning DKK 89 mio. (forhøjet fra DKK 72 mio.) • Gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 50 (uændret)
Regnskabsklasse C mellem (koncernregnskabspligtig)	Mellemstore virksomheder Virksomheder, der ikke er små, og som ikke i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet overskrider to af følgende størrelser: • Balancesum DKK 156 mio. (forhøjet fra DKK 143 mio.) • Nettoomsætning DKK 313 mio. (forhøjet fra DKK 286 mio.) • Gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 250 (uændret)
Regnskabsklasse C stor	Store virksomheder Virksomheder, der ikke er små eller mellemstore virksomheder, dvs. virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet overskrider to af følgende størrelser: • Balancesum DKK 156 mio. (forhøjet fra DKK 143 mio.) • Nettoomsætning DKK 313 mio. (forhøjet fra DKK 286 mio.) • Gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 250 (uændret)¹⁰⁴

¹⁰⁴ Retsinformation.dk ÅRL – egen tilvirkning

12 Bilag 2 - Den uafhængige revisors påtegning – ISA 700

Den uafhængige revisors revisionspåtegning

Til kapitalejerne i C-koncern

Konklusion

Vi har revideret koncernregnskabet og årsregnskabet for C-koncern for regnskabsåret 1. januar – 31. december 201x, der omfatter resultatopgørelse, balance, egenkapitalopgørelse og noter, herunder anvendt regnskabspraksis for såvel koncernen som selskabet, samt pengestrømsopgørelse for koncernen. Koncernregnskabet og årsregnskabet udarbejdes efter årsregnskabsloven.

Det er vores opfattelse, at koncernregnskabet og årsregnskabet giver et retvisende billede af koncernens og selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 201x samt af resultatet af koncernens og selskabets aktiviteter og koncernens pengestrømme for regnskabsåret 1. januar – 31. december 201x i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Grundlag for konklusion

Vi har udført vores revision i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark. Vores ansvar ifølge disse standarder og krav er nærmere beskrevet i revisionspåtegningens afsnit ”Revisors ansvar for revisionen af koncernregnskabet og årsregnskabet”. Vi er uafhængige af koncernen i overensstemmelse med internationale etiske regler for revisorer (IESBA’s Etiske regler) og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse regler og krav. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

Ledelsens ansvar for koncernregnskabet og årsregnskabet

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af et koncernregnskab og et årsregnskab, der giver et retvisende billede i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde et koncernregnskab og et årsregnskab uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Ved udarbejdelsen af koncernregnskabet og årsregnskabet er ledelsen ansvarlig for at vurdere koncernen og selskabets evne til at fortsætte driften; at oplyse om forhold vedrørende fortsat drift, hvor dette er relevant; samt at udarbejde koncernregnskabet og årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift, medmindre ledelsen enten har til hensigt at likvidere koncernen eller selskabet, indstille driften eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette.

Revisors ansvar for revisionen af koncernregnskabet og årsregnskabet

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om koncernregnskabet og årsregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en revisionspåtegning med en konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, altid vil afdække væsentlig fejlinformation, når sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller samlet har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som regnskabsbrugerne træffer på grundlag af koncernregnskabet og årsregnskabet.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, foretager vi faglige vurderinger og opretholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet og årsregnskabet, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici samt opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlig fejlinformation forårsaget af besvigelser er højere end ved væsentlig fejlinformation forårsaget

af fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidste udeladelser, vildledning eller tilsidesættelse af intern kontrol.

- Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af koncernens og selskabets interne kontrol.
- Tager vi stilling til, om den regnskabspraksis, som er anvendt af ledelsen, er passende, samt om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.
- Konkluderer vi, om ledelsens udarbejdelse af koncernregnskabet og årsregnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende, samt om der på grundlag af det opnåede revisionsbevis er væsentlig usikkerhed forbundet med begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om koncernens og selskabets evne til at fortsætte driften. Hvis vi konkluderer, at der er en væsentlig usikkerhed, skal vi i vores revisionspåtegning gøre opmærksom på oplysninger herom i koncernregnskabet og årsregnskabet eller, hvis sådanne oplysninger ikke er tilstrækkelige, modificere vores konklusion. Vores konklusioner er baseret på det revisionsbevis, der er opnået frem til datoen for vores revisionspåtegning. Fremtidige begivenheder eller forhold kan dog medføre, at selskabet ikke længere kan fortsætte driften.
- Tager vi stilling til den samlede præsentation, struktur og indhold af koncernregnskabet og årsregnskabet, herunder noteoplysningerne, samt om koncernregnskabet og årsregnskabet afspejler de underliggende transaktioner og begivenheder på en sådan måde, at der gives et retvisende billede heraf.
- Opnår vi tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de finansielle oplysninger for virksomhederne eller forretningsaktiviteterne i koncernen til brug for at udtrykke en konklusion om koncernregnskabet. Vi er ansvarlige for at lede, føre tilsyn med og udføre koncernrevisionen. Vi er eneansvarlige for vores revisionskonklusion

Vi kommunikerer med den øverste ledelse om blandt andet det planlagte omfang og den tidsmæssige placering af revisionen samt betydelige revisionsmæssige observationer, herunder eventuelle betydelige mangler i intern kontrol, som vi identificerer under revisionen.

Udtalelse om ledelsesberetningen

Ledelsen er ansvarlig for ledelsesberetningen.

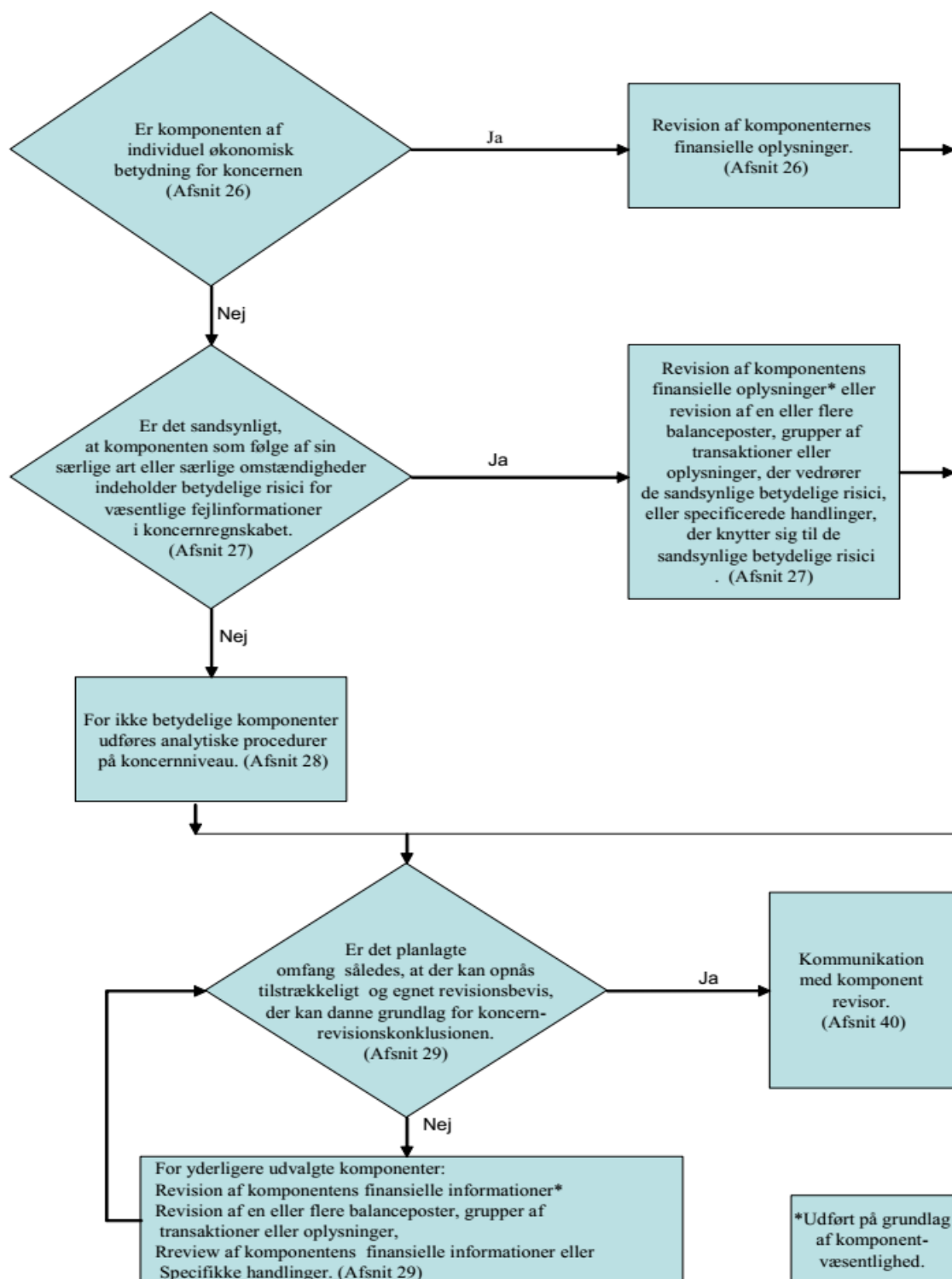
Vores konklusion om koncernregnskabet og årsregnskabet omfatter ikke ledelsesberetningen, og vi udtrykker ingen form for konklusion med sikkerhed om ledelsesberetningen.

I tilknytning til vores revision af koncernregnskabet og årsregnskabet er det vores ansvar at læse ledelsesberetningen og i den forbindelse overveje, om ledelsesberetningen er væsentligt inkonsistent med koncernregnskabet eller årsregnskabet eller vores viden opnået ved revisionen eller på anden måde synes at indeholde væsentlig fejlinformation.

Vores ansvar er derudover at overveje, om ledelsesberetningen indeholder krævede oplysninger i henhold til årsregnskabsloven.

Baseret på det udførte arbejde er det vores opfattelse, at ledelsesberetningen er i overensstemmelse med koncernregnskabet og årsregnskabet og er udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabslovens krav. Vi har ikke fundet væsentlig fejlinformation i ledelsesberetningen.

13 Bilag 3 - Diagram om fastlæggelse af komponentens betydelighed



14 Bilag 4 - Interview Bjarne Aalbæk 11. april 2017

1. "Hvor mange år har du været intern og ekstern kvalitetskontrollant?"

Bjarne Aalbæk: "Jeg har hygget mig som ekstern kontrollant i 4 år, og er det ikke mere, har ikke været det de sidste 2-3 år...3 år. Jeg skulle re-prioritere min arbejdstilværelse, og så var det en af de ting der røg... men internt kontrollant, det synes jeg stadig det er sjovt, det gider jeg godt, og det laver jeg så i Faglig Afdeling, og det har vi gjort i 7 år, siden virksomheden startede."

2. "Hvor mange interne og eksterne audits vil du mene du har udført på mellemstore koncernrevisioner, Klasse C lille?"

Bjarne Aalbæk: "jeg tror en 10 stykker, vil jeg gætte på ... måske lidt færre, måske lidt flere"

3. "Finder du flest fejl i dokumentationen i sager hvor koncernrevisor anvender fremmed komponentrevisor eller hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor?"

Bjarne Aalbæk: "Altså det kommer lidt an på, hvad du mener med "fejl". Der er masser af fejl der hvor (koncern)revisor selv er komponentrevisor, og det er måske mere formelle fejl, måske er revisionen udført tilstrækkeligt og rapporteret tilstrækkeligt, men der er formelle fejl, måske fordi planlægningen er udført utilstrækkeligt, hvorimod ... så det er fejl... i hvor revisor selv er komponentrevisor. Men der hvor der er en anden der er komponentrevisor, og koncernrevisor så ikke har overblikket over komponenterne... det fulde overblik i hvert fald over komponenterne..., så er der måske også indholdsmæssige fejl, fordi kommunikationen fordi kommunikationen mellem de to (komponentrevisor og koncernrevisor) ikke er tilstede. Så det kommer lidt an på hvad du mener med fejl (?). Realitetsfejl der hvor koncernrevisor ikke er komponentrevisor, og formelle fejl der hvor koncernrevisor er komponentrevisor."

4. "Hvilke typiske fejl finder du i sager hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor?"

Bjarne Aalbæk: "Jeg ser typisk, at på koncernniveau, der har revisor ikke rigtig tænkt over, at det er en separat revision for koncernregnskabet. Så han... han/hun... en revision ligesom om det var en holdingselskab, men overser koncerndelen i det, det vil sige nogen gange har jeg set at planlægningsnotatet mangler for koncernregnskabet, der er ikke lavet planlægning på koncernniveau, der er lavet planlægning på holdingniveau i stedet for, og jeg ser også problemer med, at adskille de to dele, hvad er holding og hvad er koncern(?). Folk får blandet det sammen, når de laver planlægning og udførsel, så planlægger de revision af regnskabet, ja, ja, men hvilken del hører til koncern- og hvilken del hører til holdingselskabet (?), synes jeg også jeg ser en sammenblanding af. I regnskabet ser jeg også en sammenblanding, f. eks. er der én stor anvendt regnskabspraksis, men hvad hører til koncernen og hvad hører til holding? Det kan også være en lille smule diffust."

Interviewer Thomas: "De deler det ikke rigtig op?"

Bjarne Aalbæk: "De deler det ikke rigtig op. De fejl jeg oftest ser ofte ser: Der mangler planlægning og udførsel på koncerndelen af det. Virksomhedsbeskrivelse: Jamen så ligger der måske en virksomhedsbeskrivelse for de underliggende datterselskaber, men ikke for koncernen som helhed. Hvis man er heldig, så ligger der måske en virksomhedsbeskrivelse, som overholder ISA 315 på holdingniveau, men hvad med koncernen som helhed, skulle der ikke være en virksomhedsbeskrivelse for dét, tænker jeg. Jo det skulle der vel nok hvis man kigger på ISA 315 sådan isoleret set i hvert fald."

Interviewer Thomas: "Okay, det er ikke en del af spørgsmålene, men vil du så mene at man skal lave 2 planlægningsnotater, eller bare én hvor man integrerer koncernniveauet i holdingselskabet?... Og det gælder vel også væsentlighedsniveauet?"

Bjarne Aalbæk: "Ja personlig er jeg af den holding, at man bør lave et planlægningsnotat decideret på koncernniveauet, for ligesom at adressere revisors opmærksom på, nu er det et koncernregnskab, du er ved at revidere. Væsentlighedsniveauet for koncernen er jo anderledes end væsentlighedsniveauet for holding, tænker jeg, så bare det at få adresseret det her væsentlighedsniveau og hvad med risiciene, de må også være anderledes for koncernniveau end de er på holdingniveau. Hvad med indsatsen på regnskabsposterne, de må også være helt forskellige for koncern til holding osv osv. Så jeg syntes der bør være et separat planlægningsnotat for holding... Undskyld for koncernen".

5. "Er der mange fejl der går igen for mindre koncernregnskaber?"

Bjarne Aalbæk: "Nogen gange regnskabsposterne, benævnelserne på regnskabsposter, overholdelse af skemakrav som ellers burde være den nemme del af det".

Interviewer Thomas: "Altså klasse C relaterede fejl måske?"

Bjarne Aalbæk: "Ja ja, og så regnskabsfejl i regnskabet fordi der mangler noter eller anvendt regnskabspraksis, ledelsesberetning dem oplever jeg typisk fejltagelser af. Når du skriver fejl, der går igen, mener du så koncernregnskaber eller –revisioner?"

Interviewer Thomas: "Ja egentlig begge dele faktisk. Nu har vi været inde på koncernregnskaber i hvert fald"

Bjarne Aalbæk: "Ja ja. Men revisioner oplever vi også fejl fordi der ikke er taget stilling til væsentlighedsniveauet for koncernen frem for holdingvirksomheden, og der er heller ikke adresseret risici for koncernen og for holdingvirksomheden, og der er heller ikke dokumenteret kendskab til koncernen frem for holding. Det er ligesom ikke skilt ad. "

Interviewer Thomas: "Så det er meget planlægningen, der halter?"

Bjarne Aalbæk: "Det er planlægningen, der halter, synes jeg.

6. "Hvor går grænsen mellem overrevision ved minutiøs anvendelse af ISA 600 og den nedre grænse for effektiv og tilstrækkelig revision i disse situationer? Kan man sige "irrelevant" til hele afsnittet omkring komponentrevisorer i ISA600 hvis man selv er komponentrevisor?"

Bjarne Aalbæk: "Det synes jeg ikke man kan, jeg synes ikke at man kan sige irrelevant, man kan sige vi er selv komponentrevisor, så risikoen er måske nemmere at... risikoen er lavere fordi fejlene er nemmere at finde fordi vi netop selv har udført revisionen af datter. Så måske henvises til konklusionen på revisionen af datter eller listen over ikke-korrigeret fejlinformation fra datter og så lave henvisninger til dem, men jeg synes ikke at man kan sige at det ikke er relevant fordi man selv er komponentrevisor".

Interviewer Thomas: "Altså så man skal bare skrive at det er en selv, der er komponentrevisor?"

Bjarne Aalbæk: "Ja og så skrive hvad man har gjort som komponentrevisor, ikke? Jeg synes i virkeligheden, at man bør lave sådan en side om komponenter, som indgår i koncernregnskabet, og så skrive derned af, at vi henviser til revisionen som ligger dér og dér, som vi i øvrigt selv har udført og der er en konklusion, som siger sådan og sådan og der er ikke nogen forbehold eller supplerende oplysninger, der er ikke nogen supplerende oplysninger nu om dage. Eller listen over ikke-korrigeret fejlinformation, det kunne jo godt være, at der på datter er ikke-korrigeret fejlinformation som rent faktisk sammenlagt, de 3 døtre f. eks. som ikke har betydning i de 3 døtre men som på koncernniveau har betydning. Det kunne jo godt være, så det synes jeg også man skal forholde sig til, når man som koncernrevisor skal kigge på komponenterne. "

Interviewer Thomas: "Så man laver en eller anden form for scoping måske selvom man har været komponentrevisor?"

Bjarne Aalbæk: "Ja, netop"

7. "Oplever du mange eksempler på at revisor overreviderer, hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor fordi de følger standarden slavisk?... Altså ikke sådan så de sidder og kommunikerer med sig selv, men måske laver lidt for meget, end de egentlig burde?"

Bjarne Aalbæk: "Nej, nej"

Interviewer Thomas: "Det er mere den anden vej? "

Bjarne Aalbæk: "Jeg har ikke set, at de laver for meget, de laver tvært imod for lidt"

8. "Oplever du mange eksempler på at revisor laver utilstrækkelig planlægning, hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor, med argumentationen om at "vi har revideret, review'et eller opstillet alle komponenter selv? "

Bjarne Aalbæk: "Ja. Ja ja. Det ser jeg oftest, og som jeg har anført også i den tekst, du får her (Bilag 5), at det tror jeg er den oftest forekommende fejl, jeg oplever, det er koncernrevisor ikke mener, at der er nogen risiko for fejl for jeg har lige revideret datter, så jeg behøver ikke at kigge på ISA 600. De ved faktisk ikke, hvad der står i ISA 600, og det er sgu en udfordring det dér.

9. "Hvordan mener du bedst muligt og effektivt, at koncernrevisor skal tilvejebringe dokumentationen ved planlægning, herunder "kommunikationen med komponentrevisor" i disse situationer? "

Bjarne Aalbæk: "Jamen jeg tror, at sådan et, bare et 1 sider papir hvor der står, jeg er selv komponentrevisor. Jeg har taget stilling til væsentlighed og risiko for komponenten, på koncernniveau, der medfører det følgende overvejelser om væsentlighed og risici og kendskab til kunden. Så jeg synes bare en... måske mere eller mindre standardiseret, hvis man ellers har fuldt revisionsstandarderne ved revision af datterselskaberne. Så måske et standardiseret stykke papir for koncernen vedrørende komponenten, så vi lige ligesom henviser til de relevante dele for det er jo altid de samme dele, der skal henvises til for koncernniveau, ikke?

10. "Vil der ikke være særlige overvejelser omkring uafhængighed, når koncernrevisor både er komponentrevisor, assisterer med konsolideringen af regnskabet og opstiller det i eget regnskabsprogram?... og måske også har opstillet datterregnskaberne?"

Bjarne Aalbæk: "ja ja. Altså både ja og nej. Fordi der er ikke noget problem i at foretage opstillingen af det ledelsen har registeret. Ledelsen har gennemført nogle transaktioner, det er måske også bogført og bestemt hvilke konti de skal ind på, og hvilke regnskabsposter det dermed kommer ind på. Der er ikke noget problem med at revisor så hjælper med at opstille det. Selvfølgelig vil der være et problem der hvor revisor begynder at tage beslutninger om at den der transaktion den skal ind på denne her regnskabspost og den her transaktion skal på en anden regnskabspost. Hvis vi foretager os beslutninger på selskabets vegne, måske beslutter afskrivningspraksis, restværdier og deslige så vil det selvfølgelig være en udfordring. Men i praksis sker der det – og det synes jeg personligt er i orden – at revisor laver et udkast til... jamen du (ledelsen) har købt... hvad ved jeg... en bil... den skal afskrives over en eller anden periode, så sætter revisor en eller anden afskrivning op til at starte med og så godkender ledelsen det til at slutte med i ledelsens regnskabserklæring. Jamen det er ledelsen enig i at det er dén afskrivningsperiode, eller restværdier eller hvad det nu kunne være, eller elimineringspraksis, eller konsolideringspraksis i situationen her, ikke. Det ser jeg ikke nogen problemer i, men der hvor revisor alene tager beslutninger og siger sådan skal det bare være punktum, hvis jeg skal være med så bliver det denne her facon og ledelsen får ikke mulighed for at se hvad der er foregået. De skal bare underskrive ledelsens regnskabserklæring, de får ikke efterposterne, måske på et separat ark eller..."

Interviewer Thomas: "Selvom de skriver under på det? "

Bjarne Aalbæk: "Selvom de skriver under på det, ikke? Det vil selvfølgelig være en udfordring, så både ja og nej. Det kan man ikke sige ja til og det kan man heller ikke sige nej til, det spørgsmål der, synes jeg."

Interviewer Thomas: "Og det er ikke nok dokumentation, at ledelsen ender med at skrive regnskabet under til sidst, og så må han bare have accepteret det hele jo?"

Bjarne Aalbæk: "Personligt synes jeg, at der bør være en underskrift på ledelsens regnskabserklæring bilagt alle efterposteringerne og elimineringer, så ledelsen kan se, hvad er der foregået, hvilke transaktioner har revisor ført ind i regnskabet, hvilke elimineringer er der ført ind i koncernregnskabet, hvordan er det konsolideret sammen... og så skriver ledelsen under på det."

Interviewer Thomas: "Men sker det i praksis, at man vedlægger det?"

Bjarne Aalbæk: "Det sker at revisor vedlægger efterposteringer, men ikke elimineringer, det ser jeg ikke så tit i praksis, det der, at elimineringer og konsolidering er vedlagt. Men altså når det er sagt, så er der jo ikke så mange muligheder for at elimineringer... altså det ligger jo relativt fast hvilke elimineringer der skal foretages for en mellemstor koncern, der er ikke så mange valgmuligheder, hvor revisor kan risikere at komme til at tage beslutninger. Og vi har heller ikke set det i Revisornævnet, har vi ikke set nogen sager om uafhængighed, når revisor både opstiller og reviderer, så vi har ikke set afgrænsningen af hvornår er nok nok i situationen. Vi har set nogen hvor det er børsnoterede selskaber, så er det jo helt galt kan man sige, der må revisor slet ikke... hvis man har opstillet på revisors brevpapir, dem har vi set nogen sager af. Eller hvor revisor har hjulpet med efterposteringerne, den er også gal den der. Men når det er mellemstore koncerner, så har vi ikke set nogen sager på hvordan det skal afgrænses det her."

Interviewer Thomas: "Og så skal man passe på med formuleringerne kan jeg gætte mig til med, at vi har gjort det her og vi har opstillet regnskabet, og..."

Bjarne Aalbæk: "Man skal passe på med at skrive, at vi har udarbejdet, for det har revisor ikke, man har hjulpet til med at opstille det efter..."

Interviewer Thomas: "Ledelsens krav måske ja..."

11. "De sikkerhedsforanstaltninger (ledelsen træffer valg om regnskabspraksis, skøn og gennemgør efterposteringer) man inddrager i disse situationer, dokumenteres de tilstrækkeligt i praksis?" "Det har vi måske været lidt inde på, men det kunne man for eksempel gøre ved at vedlægge efterposteringer, som du nævner?"

Bjarne Aalbæk: "Ja ja, altså det kan godt være, at det er gjort i praksis, men sikkerhedsforanstaltningerne er ikke dokumenteret, som du spørger til der"

Interviewer Thomas: "Altså man plejer måske at skrive i planlægningsnotatet, at vi har få ledelsen til at træffe valg om alle de her ting og så sker der måske ikke mere end det?... og så spørgsmålet om det er nok at skrive det."

Bjarne Aalbæk: "Jeg har kun set det én gang, hvor revisor har taget stilling til at hov når vi både opstiller koncernregnskabet og vi også reviderer det. Den dobbeltrolle, er der risiko for selvrevision i det? Nej fordi sådan og sådan og sådan... det har jeg kun set én gang, at det er blevet gjort og det er jo en standard fra.... revisor hjælper jo altid til med opstilling af mellemstore koncerner. Jeg har i ingen situationer set hvor koncernen selv opstiller koncernregnskabet og hvor revisor så reviderer det. Jeg har kun set situationer hvor revisor også hjælper til med at opstille regnskabet. Så det er jo altid de samme overvejelser man gør og de samme sikkerhedsforanstaltninger man gør sig. Det kan man da ligeså godt dokumenterer standardiseret, tænker jeg."

12. "Har du oplevet tilfælde af selvrevision i disse koncerner?" Altså måske ud over det, at sikkerhedsforanstaltninger ikke er i orden"

Bjarne Aalbæk: "Jeg er lidt provokerende i det, jeg sender til dig her. Jeg har lidt provokerende skrevet altid. Fordi det er altid revisor der opstiller og altid revisor der også reviderer koncernregnskabet og reelt er det så revisor der kommer til at beslutte konsolideringspraksis, afskrivningspraksis, elimineringer og så fremdeles, men altså formelt er det jo ledelsen, der godkender det, så revisor laver et udkast og så godkender ledelsen til sidst. Så nej både ja og nej".

Interviewer Thomas: "Den er lovlig, men der er en snert af selvrevision måske?"

Bjarne Aalbæk: "Ja, formelt er der ikke tale om selvrevision"

13. "Giver det et bedre eller dårligere udgangspunkt for revisionsdokumentationen hvis koncernrevisor selv varetager konsolideringsprocessen, og dermed indirekte har truffet valg om eliminerings og behandling af interne avancer mv? Vil det ikke blive betragtet som selvrevision?"

Bjarne Aalbæk: "Hvis revisor gør det her ting, så har revisor set alle transaktioner. Det giver en bedre, syntes jeg, udført revision, fordi revisor har kendskab til samtlige transaktioner. Der er ingen transaktioner, der løber ved siden af, og man kan ikke snyde sig rundt om, at koncernregnskabet giver et forkert billede fordi revisor netop har set alle transaktioner. Så der har ikke været en transaktion, der har snydt sig med, kan man sige. Selvfølgelig kan revisor tage fejl i konsolideringen, eller elimineringen, eller interne avancer eller hvad det nu kunne være, men vi må formode, at revisor har tilstrækkelig forstand på hvordan sådan et regnskab skal være, altså årsregnskabsloven."

Interviewer Thomas: "Forhåbentlig"

Bjarne Aalbæk: "Men jeg syntes, det giver et bedre kvalitet i regnskab og i revision formegentlig, men revisor skal så igen lave det der udkast som ledelsen så godkender"

Interviewer Thomas: "Man skal vel også stadig beskrive konsolideringsprocessen, hvordan man har båret sig ad?"

Bjarne Aalbæk: "Ja ja, men det er jo en fast del af anvendt regnskabspraksis, at man beskriver konsolideringsprocessen, så det er i det mindste beskrevet der, hvordan man... regnskabet hænger sammen."

14. "Er det din opfattelse af koncernrevisor i mindre revisionsvirksomheder ikke anvender kvalitetssyringsprogrammet rigtigt til disse opgaver?... "Eller måske har et dårligt kvalitetsstyringssystem, der ikke egner sig til koncernrevision?"

Bjarne Aalbæk: "Ja ja, nogen gange ja. De laver korrekt dokumentation på komponenterne og formodentligt også på moderselskabet, men så mangler de et eller andet i kvalitetsstyringssystemet til koncernen, eller de anvender ikke det der allerede ligger til koncernen. Man har måske den væsentligste datter som er og udgør det for dokumentationen på koncernen, hvilket er forkert eller man tager dokumentationen for moder og tror at det også er dokumentationen for koncernen, hvilket også ville være forkert."

Interviewer Thomas: "Man mangler helhedsindtrykket?"

Bjarne Aalbæk: "Jeg har også set nogle gange, at man laver et samlet notat... det er fordi... det tror jeg kommer sig af, at man i gamle dage i revisorforeningen, foreningen for registrerede revisorer, der lavede man sådan et sammenfattende notat... et notat som både indeholdt planlægning, udførsel og rapportering i det samme dokument for et holdingselskab, og det ved jeg ikke rigtig om jeg synes om. Personligt bryder jeg mig ikke rigtig om det notat. Jeg kan godt lide man bruger kvalitetsstyringssystemet fuldt ud, laver planlægningsnotat, laver udførelse, laver rapportering i hver sin dele af kvalitetsstyringssystemet. Det bliver også løbende opdateret. Der er mange ting i sådan et kvalitetsstyringssystem, som man måske ikke husker at få med i et samlet notat for alle de 3 dele, som måske fylder en 2-3-4 sider eller sådan noget. Men det ser jeg også blive brugt på koncernniveau, det er en sides notat, og det syntes jeg er helt forkert. En ting er at det bliver brugt på holdingniveau. Det kan vi diskutere, jeg syntes ikke, at det er godt. Men på koncernniveau, der er det helt sikkert ikke godt nok, og der ser jeg ofte det bliver beskrevet. Det synes jeg også kunne være relevant for jeres opgave at få belyst, at et en sides... nej ikke en sides, det fylder ikke en side, men et samlet notat for planlægning, udførsel og rapportering formegentligt ikke er tilstrækkeligt for sådan et vil aldrig nogensinde vil opfylde ISA 600's krav. Så det synes jeg kunne være interessant at få trukket frem, så revisorstanden bliver opmærksom på det."

15. "Synes du ISA 600, der jo i sin kategori er bygget op omkring "anvendelsen af andres arbejde", i sin nuværende form overhovedet egner sig til koncernrevisioner i disse situationer, hvor man ikke involverer anden (komponent)revisor?"

Bjarne Aalbæk: Nej. Overhovedet ikke. Jeg syntes ISA systemet er hul i hovedet. Forstået på den måde, at det er blevet meget specifikt hvordan man skal udføre revisionen herunder blandt andet koncernrevision. Det har gjort det mega dyrt at foretage en revision, priserne er i gennemsnit steget... hvad... mellem 40 og 200% sådan i runde tal på udførsel af revision og det er ikke vejen frem det det, syntes jeg. Derudover så standarden, den er skrevet til større koncerner hvor der adskillelse mellem komponent... det kan man tydeligt se i standarden ikke... at der er koncernrevisor og der er komponentrevisor og de skal agere således med hinanden, beskriver standarden rigtig mange steder, og det er helt forkert set i forhold til at komponentrevisor og koncern... ofte i hvert fald... er den samme person. Så standarden er helt skudt ved siden af. Altså den egner sig slet ikke hvor koncernrevisor også er komponentrevisor. Der bør være en særskilt standard: Sådan bør du agere kære revisor hvis du både er koncern- og komponentrevisor..."

Interviewer Thomas: "ja altså måske en SMV standard til koncernrevisioner eller...?"

Bjarne Aalbæk: "Ja præcis..."

Interviewer Thomas: "det må vi lave en dag".

Bjarne Aalbæk: "Ja det må I lave som appendiks til jeres opgave"

16. "Hvad tror du er grunden til at koncernrevision altid bliver genstand for kvalitetsundersøgelser, når vi nu ellers har en skræddersyet revisionsstandard til formålet?"

Bjarne Aalbæk: "Undskyld kan vi lige hoppe tilbage til det sidste spørgsmål? Jeg havde faktisk lige gjort mig en overvejelse. Der er nogle særlige problemstillinger, som gør sig gældende, hvis der på datterselskaberne, komponenterne, er udført review, Udvidet Gennemgang, eller assistance. Måske af samme revisor. Hvordan skal revisor så agere på koncernniveau, hvor han skal udføre revision, eller måske også revision af moderselskabet som måske bruger indre værdis metode, hvordan skal han så agere. Det bør sådan en standard også med fordel adressere især i Danmark jo, hvor vi netop oplever at 80-90% af alle kan vælge helt fravalg af revision eller vælge Udvidet Gennemgang. Der er flere og flere af komponenterne, der vil på Udvidet Gennemgang fremadrettet også. Der er mange, der har det i dag men der er flere der vil vælge det fremadrettet. Så hvordan skal revisor agere hvis der bliver lavet Udvidet Gennemgang på datter, på døtrene, det synes jeg også er relevant, at få adresseret i sådan en standard".

Interviewer Thomas: "ja måske især hvis der ikke har været lagerkontrol fordi det er en Udvidet Gennemgang og så på koncernniveau er det måske mere relevant at man har været derude og..."

Bjarne Aalbæk: "ja præcis. ISA 600 forudsætter vel, at ISA 500, er det 501 om varelager?... Står det i ISA 501 at revisor skal på varelagerkontrol... Det forudsætter ISA 600 vel, at revisor rent faktisk har været på væsentligste komponenter, ikke?... Så hvad nu hvis revisor ikke har været det, hvad skal man så gøre? Og derudover så synes jeg at sproget, at sprogbruget i ISA 600 er skudt ved siden af. Den er svær at forstå for almindelige mennesker og revisorer er også almindelige mennesker i hvert fald i nogen situationer, ikke? Generelt synes jeg at sprogbruget bør være normalt forståeligt og... Det kan godt være at den så bliver lidt længere af det, men så noget som folk kan forstå. Det tror jeg ville være en fordel"

17. "Hvad tror du er grunden til at koncernrevision altid bliver genstand for kvalitetsundersøgelser, når vi nu ellers har en skræddersyet revisionsstandard til formålet?"

Bjarne Aalbæk: "Jeg tror, at der er en selvudnævnt klog politiker... selvudnævnt fordi jeg syntes, at politikere nødvendigvis er specielt kløgtige, fordi de ikke har den praktiske erfaring, der følger med. De ved sgu nok ikke helt lige i virkeligheden hvad en koncernrevision dækker over. Men de tænker, at... hov vent lige lidt... hvis vi tager et

koncernregnskab ud til kvalitetskontrol, så får vi jo dækket måske 5 datterselskaber, så vi får 5-6 regnskaber dækket under den samme sag, hvis vi bare udtager en koncernsag. Det giver jo faktisk meget god mening i den der situation. Så er det jo en klog politiker, kan man sige, der har fundet på det her. Men i rigtig mange situationer for mellemstore klasse C, som jeg formoder er dét i er ved at skrive om, så oplever vi situationer, at der måske er én enkel klasse C, som er ejet af et holdingselskab og så har vi en koncern, og så er det måske knap så relevant at udtage koncernregnskabet til kvalitetskontrol. Så er det måske klasse C regnskabet der måske var mere interessant at få kigget på til kvalitetskontrol og ikke rigtig koncerndelen. ”

Interviewer Thomas: ”Ja for man kigger vel ikke på datterselskaberne sådan lige...? ”

Bjarne Aalbæk: ”Næh. Helt generelt så bør vel være en ændring i årsregnskabsloven, som siger, at hvis der kun ét klasse C, så er det måske mindre relevant og så behøver vi ikke at lave koncernregnskab. Det kunne være et konkret forslag til ændring af årsregnskabsloven.

Interviewer Thomas: ”Det kunne det godt, ja”

18. ”Hænger sagerne i Revisornævnet efter din opfattelse sammen med de mange kontroller på området koncernrevision, eller er det fordi koncernrevisorer stadig ikke er tilstrækkelig gode til opgaven? ”

Bjarne Aalbæk: ”Ja, og jeg kommer lidt til kort her fordi, jeg tror ikke, at der er uforholdsmæssig stor repræsentation af mellemstore koncerner i Revisornævnet. Jeg har ikke set særlig mange sager på mellemstore koncerner i Revisornævnet, og det kan godt være, at der er mange, som jeg bare ikke har set, som jeg ikke har været opmærksom på. Hvis I ved at der er mange, så synes jeg at I bør adressere spørgsmålet... Jeg syntes først I bør undersøge om der er mange. I kan spørge Revisornævnet: ”Har I mange koncernregnskabssager? ”

Interviewer Thomas: ”I den her kategori, yes, det må blive næste interview”.

19. ”Er det dit indtryk at revisorer i mindre registrerede kontorer, der normalt varetager opgaver for SMV segmentet, eller måske primært klasse B, ikke besidder den fornødne erfaring til koncernrevisionsopgaver og bør revurderer ressourcer og kompetencer inden kundeaccept?... Hvis de ikke har nogen erfaring på det område? ”

Bjarne Aalbæk: ”Ja. Der er mange, der er rigtig mange revisionskontorer, der kun har en enkelt eller meget få koncernregnskaber og koncernrevisioner, og de har selv sagt ikke erfaringen ved det fordi måske kun har en enkel eller 2 henover året, så er erfaringen der jo ikke, kan man sige, og der måske også lidt udskiftning i teamet, så erfaring er der nok ikke, men altså hvis man er en god revisor, så læser man årsregnskabslovens krav, 78’eren og nedefter for C’erne og tilsvarende for koncern, ikke... og så ISA 600 og forstår det, og hvis man ellers forstår de der dele af årsregnskabsloven og ISA’erne, ISA-systemet, jamen så er der ikke nogen problemer i, at der mangler erfaring kan man sige. Så skal revisor ikke genoverveje sine kompetencer. Men der er selvfølgelig også nogle der bare hutler sig igennem tilværelsen, og så har de en enkel koncern og så læser de ikke lige årsregnskabsloven og ISA 600 og så laver de bare hvad de tror, der er rigtigt, og så bliver det helt forkert begge dele kan man sige. Jeg tror i øvrigt ikke, at der er forskel på registrerede- og autoriserede revisionsvirksomheder, som du ellers lægger op til i spørgsmålet her. I faglig afdeling har vi en del kunder, som er autoriserede virksomheder og med en størrelse på mellem 10 og 30 ansatte, og de har en enkelt eller meget få koncernregnskaber. I de situationer der oplever vi de samme fejl, som vi ser i de registrerede... ”

Interviewer Thomas: ”Så det er måske mere kontorets størrelse i hvert fald, der er afgørende...? ”

Bjarne Aalbæk: ”Det er mere kontorets størrelse, tror jeg. Hvis der er de der op til...Jeg tror ikke vi ser nogle koncerner hvis der er op til 10 ansatte eller under. Det er sådan mellem 10 og så op til 20, 25, 30 stykker, at vi oplever at man har en enkelt eller måske 2-3 stykker af koncerner, og så begynder der, at være mange koncerner, hvis man er en kontorstørrelse derover. Så i PWC med 900 mennesker, der er jo ikke andet, var jeg lige ved at sige. Der er rigtig mange koncerner, ikke? Så der er masser af erfaring i den der situation.

Interviewer Thomas: ”Yes, det er ikke en del af spørgsmålene, men tror du ikke, at i nogle af de mindre kontorer, der får en stor koncern ind, eller måske ikke en stor koncern men i deres forhold en stor koncern, at de så måske meget

tænker i honorar og så de måske halter lidt med at lave det 100% ordentligt, og læse ISA 600 for eksempel fordi også skal tage højde for at de skal have dækket deres honorar på en eller anden måde? Eller er det ikke dét der er problemet ”

Bjarne Aalbæk: *”Jeg tror, at revisorer de ligesom så mange andre mennesker hopper over hvor gærderet er lavest og det... lige på nær når man bygger sit eget hus, ikke? Så i rigtig mange situationer i livets forhold, så hopper man over hvor gærderet er for lavt, eller i hvert fald lavest, og det tror jeg også, at revisorer gør. Når revisorer får sådan en koncernsag, så tænker de måske i honorar... og hey det er da en dejlig opgave at få og jeg vil gerne have de her 200.000 eller hvad det nu kan omsætte for sådan en koncernsag der, som måske er et højt honorar for en virksomhed i den størrelse der ikke?...I hvert fald baseret på en enkelt kunde ikke?...Og så får de ikke rigtig... ej vi gider ikke rigtig at læse, og de er måske ikke lige opmærksomme på, at den bliver helt sikkert udtrukket til kvalitetskontrol, når de her nu bliver udtaget til kvalitetskontrol, hvilket jo lige er sket her i sidste uge. Og så får de ikke rigtigt gjort det og så springer de over hvor gærderet er lavest og får det lavet uordentligt”*

Interviewer Thomas: *”ja, de bliver måske afhængige af honoraret kan man sige...”*

20. ”Syntes du som praktiserende revisor med flere års erfaring, at udviklingen i revisionsvejledningerne og revisionsstandarderne for koncernrevision, har gjort retningslinjerne for koncernrevision nemmere og mere overskuelig? Altså er der kommet en forbedring på det område? ”

Bjarne Aalbæk: *”Næh, det synes jeg ikke. Altså det er blevet meget mere specifikt ISA 600. ISA 600 er blevet mere specifik på, hvad det er man skal gøre i forhold til tidligere og det er selvfølgelig udmærket hvis man var i tvivl tidligere. Men derudover så... allerede fordi man indførte en ny standard, jamen så er der ting, der skal læses af 4000 mennesker herhjemme. Det bliver ikke læst i alle situationer. Det bliver læst af nogen, måske... Skal vi sige 75% af dem der bør læse det, de får det ikke læst. Ej måske overdriver jeg. Det er udokumenterede tal og nok min egen lille gæt, ikke? Men der er en rigtig stor del af dem der burde sætte sig ind i sådan en standard, der måske ikke får det gjort. Så bare det alene, at der kommer en ny standard, så er der et tab kan man sige i forhold til hvad det er man burde gøre hvor folk måske var opmærksomme på gamle standarder. De gamle regler. ”*

Interviewer Thomas: *”Så lovgivningen er for dynamisk på en eller anden måde? ”*

Bjarne Aalbæk: *”Altså lovgivningen skal jo selvfølgelig følge med kan man sige, men hvis man nu lod lovgivningen være op til den enkelte revisor, at udføre revisionen og lod den enkelte revisor tage beslutningen om hvad det er der skal gøres og så skrive hovedmålet, hvad er det du skal komme frem til i slutfasen på revisionen af koncernregnskabet. Det kunne være en fordel, tror jeg, i stedet for det er ih så specifikt for der er rigtig mange handlinger, der skal gøres i koncernrevisionen. Så tror jeg i øvrigt, at sprogbruget i ISA 600 er... Der er nogen der har set forkeert altså... ”*

Interviewer Thomas: *”Det er også bare en oversættelse, der måske ikke er lavet af fagfolk, eller... ”*

Bjarne Aalbæk: *”Ja vi har jo skudt os selv i foden, eller i hovedet, eller i foden eller det ved jeg ikke... Vi har i hvert fald skudt os selv i revisionsbranchen i Danmark, fordi vi har fundet ud af, at vi duer ikke til at lave standarder herhjemme, det kan vi slet ikke finde ud af, det er vi alt for dumme til, vi må hellere bruge de internationale standarder. Det sidder der så nogen over på Manhattan, er det ikke der IFAC har hovedkontor eller IAESB, som laver de her standarder. Det tror jeg nok. Så bliver de bare oversat standarderne og det har vi så forpligtet os til, vi må ikke ændre i dem, vi må kun oversætte dem til dansk. Det sætter os lige præcis i problemstillingen med det sproglige brug. Vi må ikke selv, hvis vi finder ud af, at det var en god ide at lave lidt om.... ”*

Interviewer Thomas: *”Omformulere lidt? ”*

Bjarne Aalbæk: *”Omformulere en lille smule. Så jeg er stor fortalere for, bare meld os ud af IFAC, international revisororganisation og så kan vi evt. melde os ind igen hvis IFAC kommer på bedre baner. Så kan vi evt. tage det IFAC har lavet, og så kan vi omformulere det til at passe til danske forhold, så vi trods alt bruger internationale forhold, men vi tilpasser det danske forhold, så man internationalt kan se, at vi det her er også lavet efter internationale standarder,*

men tilpasset danske forhold. Det ville jeg jo have gjort i stedet for. Jeg ville aldrig nogensinde have accepteret, at vi bare bruger de internationale standarder ukritisk. Det er fejl set fra min side, efter min mening det her. Så er der også mange detaljekrav i ISA'en der, ISA 600 syntes jeg. Man kan måske komme til at overrevidere, eller man kan komme til at syntes, at alle detaljerne, som vi nu skal lave, så kommer vi måske til at misse, hvad var hovedprincipperne i dette her, hvad var det målet vi skulle komme frem til? Fordi vi skulle lave alle detaljerne i stedet for. Det ville jeg også have gjort anderledes. Jeg ville ikke have så mange detaljer i standarden, jeg ville have uddelegeret til revisor i langt større grad, du finder ud af hvordan det skal gøres, men du skal komme frem til om koncernregnskabet som helhed er uden forbehold eller supplerende oplysninger. Blandt andet kunne du for eksempel kigge på listen over ikke-korrigeret fejlinformation i stedet for de skal opbevares som dokumentationen i koncernen og så fremdeles. Der er så mange detaljer i det der. Så nej jeg syntes ikke det er blevet mere nemmere og mere overskueligt med"

Interviewer Thomas: "Ok, det var alt hvad jeg havde"

Bjarne Aalbæk: "Det var da nemt"

15 Bilag 5 - Interview Bjarne Aalbæk – Informantens stikord

- Hvor mange år har du været intern og ekstern kvalitetskontrollant?

4 år som ekstern kontrollant. Og 7 år som intern kontrollant i Faglig Afdeling a/s.

- Hvor mange interne og eksterne audits vil du mene du har udført på mellemstore koncernrevisioner, Klasse C lille?

Ca. 10 interne. Ingen eksterne

- Finder du flest fejl i dokumentationen i sager hvor koncernrevisor anvender fremmed komponentrevisor eller hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor?

I sager hvor koncernrevisor ikke er komponentrevisor.

- Hvilke typiske fejl finder du i sager hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor?

Dokumentationen for datter ligger på udelukkende på datter, og mangler på koncernniveau. Der mangler ordentlig planlægning på koncernniveau, herunder virksomhedsbeskrivelse efter ISA 315.

- Er der mange fejl der går igen for mindre koncernregnskaber?

Der mangler noter. Og ledelsesberetningen indeholder ofte mangler.

- Hvor går grænsen mellem overrevision ved minutiøs anvendelse af ISA 600 og den nedre grænse for effektiv og tilstrækkelig revision i disse situationer? Kan man sige "irrelevant" til hele afsnittet omkring komponentrevisorer i ISA600 hvis man selv er komponentrevisor?

Man kan efter min mening ikke sige "irrelevant". Men man kan hurtigt henvise til revisionen, som netop er udført på komponenten.

- Oplever du mange eksempler på at revisor overreviderer, hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor fordi de følger standarden slavisk?

Nej. Jeg oplever oftere, at der ikke er foretaget ordentlig revision af koncernregnskabet.

- Oplever du mange eksempler på at revisor laver utilstrækkelig planlægning, hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor, med argumentationen om at "vi har revideret, review'et eller opstillet alle komponenter selv?

Ja. Dette er den oftest forekommende fejl. Koncernrevisor mener ikke at der er risiko for fejl, da revisor jo selv har lavet revision af komponenten. Men ISA 600 overholdes så ikke.

- Hvordan mener du bedst muligt og effektivt, at koncernrevisor skal tilvejebringe dokumentationen ved planlægning, herunder "kommunikationen med komponentrevisor" i disse situationer?

Revisor skal anføre i et stykke arbejdsrapport, at koncernrevisor selv er komponentrevisor, at der er foretaget samlet (koncern) vurdering af væsentlighed, risiko, kendskab til koncernen, at der ikke er udfordringer med kvaliteten af revision af komponenter osv.

- Vil der ikke være særlige overvejelser omkring uafhængighed, når koncernrevisor både er komponentrevisor, assisterer med konsolideringen af regnskabet og opstiller det i eget regnskabsprogram?

Ja/nej. Ikke, hvis revisor blot opstiller det som ledelsen har besluttet. Men revisor må ikke beslutte konsolideringspraksis osv.

- De sikkerhedsforanstaltninger (ledelsen træffer valg om regnskabspraksis, skøn og gennemgår efterposteringer) man inddrager i disse situationer, dokumenteres de tilstrækkeligt i praksis?

Nej. Jeg har kun én gang set at revisor tager stilling til uafhængighed i disse situationer.

- Har du oplevet tilfælde af selvrevision i disse koncerner?

Altid. Det er reelt revisor der beslutter konsolideringspraksis, afskrivningspraksis, restværdier osv. Men formelt ledelsen der via ledelsens regnskabsberetning, der godkender. Og derfor er der formelt ikke tale om selvrevision.

- Giver det et bedre eller dårligere udgangspunkt for revisionsdokumentationen hvis koncernrevisor selv varetager konsolideringsprocessen, og dermed indirekte har truffet valg om eliminerings og behandling af interne avancer mv? Vil det ikke blive betragtet som selvrevision?

Det giver ret præcist revisionsdokumentation, fordi revisor ved hvad der er sket i praksis. Revisor har set alle transaktioner, og eftersom virksomheden oftest ikke selv har tilstrækkelig forstand på emnet, giver det også større kvalitet i regnskabsudarbejdelsen. Det er dog vigtigt at revisor af hensyn til uafhængigheden, får ledelsens godkendelse af alle transaktioner, således at revisor blot har lavet et udkast, og ikke taget de endelige beslutninger.

- Er det din opfattelse af koncernrevisor i mindre revisionsvirksomheder ikke anvender kvalitetssyringsprogrammet rigtigt til disse opgaver?

Nogle gange. Det ses ikke anvendt fuldt ud på koncernen, idet dokumentationen ofte er for den væsentligste datter, og mangler på koncernniveau. Eller der er en kortfattet dokumentation for koncernregnskabet (samlet notat for planlægning, udførelse og afslutning i ét). Hvis man er heldig, sker der også en henvisning til dokumentationen for datter.

- Synes du ISA 600, der jo i sin kategori er bygget op omkring "anvendelsen af andres arbejde", i sin nuværende form overhovedet egner sig til koncernrevisioner i disse situationer, hvor man ikke involverer anden (komponent)revisor?

Nej, slet ikke. Standarden egner sig godt til større koncerner, hvor koncernrevisor ikke er den samme som komponentrevisor. Der burde være en særskilt standard for koncernrevision, hvor koncernrevisionsteamet er det samme som udfører revision for døtre.

Særlige problemer opstår, når revisor har udført Udvidet Gennemgang eller review eller assistance af datter, og skal udføre revision af koncern/moder. En klog standard ville også adressere disse problemstillinger.

Sprogbrug bør generelt ved samme lejlighed gøres mere nutidigt og forståeligt.

- Hvad tror du er grunden til at koncernrevision altid bliver genstand for kvalitetsundersøgelser, når vi nu ellers har en skræddersyet revisionsstandard til formålet?

Der er en selvudnævnt klog politiker uden praktisk erfaring, som har besluttet at det er meget vigtigt med revision af koncernregnskabet, og at retningslinjerne for kvalitetskontrol derfor skal indeholde krav om at kvalitetskontroller skal omfatte en koncern.

Enig, der rammes måske 5 virksomheder med én kontrol. Men i mindre koncerner hvor en klasse C ejes 100% af et holdning, er koncernrevisionen måske ikke så vigtigt.

- Hænger sagerne i Revisornævnet efter din opfattelse sammen med de mange kontroller på området koncernrevision, eller er det fordi koncernrevisorer stadig ikke er tilstrækkelig gode til opgaven?

Der er vist ikke uforholdsmæssig stor repræsentation af koncernrevisionssager i Revisornævnet. Dette kunne være en særskilt undersøgelse. Eller I kunne måske spørge nævnet.

Revisorerne er ikke – efter min mening – tilstrækkelig gode til opgaven. Men det efter min vidende ser ikke ud til at et uforholdsmæssigt stort antal af sagerne ender i nævnet.

- Er det dit indtryk at revisorer i mindre registrerede kontorer, der normalt varetager opgaver for SMV segmentet, at ikke besidder den fornødne erfaring til koncernrevisionsopgaver og bør revurderer ressourcer og kompetencer inden kundeaccept?

Der er mange mindre revisionsvirksomheder som kun har én klasse C eller ét eller meget få koncernregnskaber. Disse har selvsagt ikke erfaringen med koncernrevision. Hvis man er en dygtig revisor, og kan finde ud af at læse årsregnskabsloven og ISA 600, finder man ud af situationen. Disse bør derfor overveje situationen, men ikke nødvendigvis frasige sig opgaven.

Jeg tror ikke at der forskel mellem statsautoriserede og registrerede revisorer på dette punkt. Vi har en del kunder som er autoriserede virksomheder med 10-30 ansatte, og som også kun har én klasse C / koncern, og der er stort set de samme fejl som i registrerede virksomheder. Det er vores erfaring, at man skal op i revisionsvirksomheder med 10-20 ansatte, før en de har klasse C / koncern.

- Syntes du som praktiserende revisor med flere års erfaring, at udviklingen i revisionsvejledningerne og revisionsstandarderne for koncernrevision, har gjort retningslinjerne for koncernrevision nemmere og mere overskuelig?

Nej.

- Dels er indførelsen af nye standarder med til at gøre tingene uoverskuelige, fordi alle ikke få sat sig ind i selve ændringen.
- Dels er sprogbruget i ISA 600 med til at gøre tingene uoverskuelige.
- Dels er der mange detaljekrav, som gør standarden omfattende, og man risikerer derfor at revisor overser det principielle.

16 Bilag 6 - Interview Ole Neerup, 26. april 2017

Ole Neerup: "... Hvis du har tid skulle vi måske starte et helt andet sted – En erfaring fra Revisornævnet, en enkeltsag vi havde engang. Det handler om en virksomhed i Jylland. En ejerledet virksomhed i den her mellemklasse, store B-et eller andet, ikke? Og der sker det, at denne her virksomhed producerer lys. En forholdsvis simpel produktion. Han havde en fabrik i Jylland og han havde en fabrik på Sjælland – Lige store. Så er der alt det her med at ville gøre tingene billigere, så han prøver med en fabrik i Litauen. Alle 3 fabrikker er lige store. Også forstået på den måde at ved udgangen af det regnskabsår det blev behandlet ved Revisornævnet, der var varelageret måske 10-12-10 mio. og debitorer, de solgte også ud fra de pågældende steder, var 8, 7, 8 (mio). Alt lignede hinanden. Så det var rimelig simpelt og så skulle der laves et koncernregnskab, der skulle revideres. Revisor havde i hvert fald ikke læst ISA 600 og det kommer vi tilbage til. Det eneste han havde undersøgt det var... de havde jo ikke noget netværk... så han havde prøvet at finde en revisor i Litauen til at håndtere det her. Han hedder også fundet et relativt stort revisionsfirma, som anbefalede ham, så det var i orden, han havde uddannelse og en forskellig andre ting. Han reviderer et årsregnskab og varelageret var opført efter IAS regler, jeg tror det var en gammel 8'er eller sådan et eller andet. Så det var hvad det var, og så klaskede man det hele sammen i koncernregnskabet og revisoren i datter, skriver under på det her regnskab. Så det er bare for at illustrere hele den her problemstilling. Hele det der med at regnskabet var aflagt efter moderselskabets regnskabsprincipper, hele det med at finde ud af væsentlighedsniveauer. Var hans væsentlighedsniveau anderledes? Det var måske ovenikøbet større end det væsentlighedsniveau den danske revisor brugte for de danske selskaber, og det der med at saldobekræftelser på debitorer levede op til vores... nej det havde han ikke rigtig spekuleret på. Det var ikke så meget planlægning af revision osv.

Interviewer Thomas: "Det er typisk det der halter, eller det har jeg læst indtil videre? "

Ole Neerup: "Det er helt ude i det yderpunkter, hvor man kan sige at det var jo skingrende galt.

Det kan godt være det er revideret, men det er jo ikke sikkert, at det passer ind i den danske norm osv. Og så kan man vende den om og sige, hvad kunne han have gjort? Han kunne da bare selv have taget over til Litauen. Han kunne bare have talt varelageret. Han kunne have fundet en der kunne hjælpe med at sidde på skødet af den anden revisor og have sagt: "Vi skal have nogle saldomeddelelser, vi skal have nogle bekræftelser. Og væsentlighedsniveau kan det godt være at du siger 5.000.000, men det kan vi ikke bruge til noget, det skal være 500.000. Alle de der helt banale ting, som et eller andet sted, står i ISA 600.

Interviewer Thomas: "Så han havde overhovedet ikke lavet noget koncernrevisionsplanlægning faktisk? "

Ole Neerup: "overhovedet ikke"

Interviewer Thomas: "Han har fået en påtegning, og så forholder han sig til den og tænker så er den i orden? "

Ole Neerup: "Yes, og det er jo det der går galt. Så vil jeg gerne fortsætte og sige, hvad har det dog med ISA 600 at gøre? Er ISA 600 i virkeligheden en overflødig standard? Er det bare et sammendrag af (ISA) 220, 230, 300-numrene osv. Altså behøver man 600 for at bruge hovedet og revidere det her hvor det ene tilfældigvis ligger i Litauen. Hvad skal jeg så? Hvis det nu bare var en filial, så havde jeg måske selv revideret det. Det der med at absolut sige til en kunde, at hvis du absolut vil have en fabrik i Litauen, så bliver jeg nødt til at tage derover, jeg skal gøre mit arbejde, og hvis ikke han kan finde ud af det derover, så må jeg selv gøre det. Sådan er det. Der er jo ingen forskel på om det er pakket ind i et selskab, om det er en filial, eller hvad pokker det er, og det er jo der det hele går galt. Og hvis man så tager ISA 600, så er det jo en udmærket standard, som samler på mange af de andre standarder, og den er jo god i den forstand, at den præciserer i virkeligheden koncernrevisors ansvar. Det han skal koncentrere sig om, det er jo det danske koncernregnskab. Det er med hans briller, at han skal have det revideret for at indgå i... og det her med in of scope or out of scope, i dag kan man nu lave analyse. Det er jo ham der skal tage stilling til at få det ind, som han skal bruge, om så det nationale regnskab skal revideres, eller ikke revideres, det er jo en helt anden postkasse. Det skal jo bruges til hans regnskab, og derfor er det en præcisering af at det er koncernrevisor, det er hans ansvar. Det er ham der underskriver koncernregnskabet, og ham der udfører handlingerne. Hvis han ikke udfører handlinger, skal han være

sikker på, at det udføres efter hans instruktioner, det er hans planlægning, det er hans væsentlighed, og det er den rapportering, han får ind, han skal tage stilling til om den er god nok. Og hvis den ikke er god nok, må han selv udføre de supplerende handlinger. Det er helt banalt... og så skyd bare løs.

1. "Hvad er din rolle i afdelingen?"

Ole Neerup: Jeg er kvalitetskontrollant, og formelt set er jeg jo kvalitetskontrollanten. Det betyder, at det er mig, der skal underskrive rapporter, og de der andre forskellige ting. Det er jo kollegaer, som er med mig ude og lave kvalitetskontrollen. Det er fordi, at nogle af firmaerne, ligger meget vægt på, at det er mig... det ligger jeg ikke vægt på, men sådan er dét. Den kvalitetskontrol jeg foretager mig, det er de store firmaer... det behøver ikke at være de store firmaer, men det er de firmaer som har kunder af offentlig interesse.

Interviewer Thomas: "Ja, som skal kontrolleres årligt?"

Ole Neerup: "Det der styrer det, om det er årligt, det er faktisk om de i Børsen er i C20 indexet, om de er large Cap, eller Mid Cap. Hvis de ikke har nogle af dem, altså Small Cap, så ryger de ned i kategori, og bliver hvert 3.- eller hvert 6. år.

2. Hvor mange kvalitetskontroller udfører ca. I årligt på mellemstore koncernrevisioner i Klasse C mellem?

Ole Neerup: "Det er meget svært at svare på, men jeg vil gætte på at pr. kontrol, og vi kontrollere i år alle 4, big 4, vi kontrollerer også nogle af de næste i rækken, og de næste i rækken det er jo BDO og Beierholm og Grant Thornton som stadig har noget i den størrelse. Jeg vil tro at et af de nye retningslinjer, som ikke er på plads endnu, er at det bliver omkring 3-4-3 koncerner, 2 koncerner på det lavere niveau, vi vil kontrollere i den kontrol, som omfatter de mindre."

Interviewer Thomas: "Okay, så du ved ikke hvor mange I laver årligt i hele afdelingen på... også de små?"

Ole Neerup: "Nej men det er ca., hvis der er koncerner, det er jo ikke altid, at der er koncerner, der er jo formegentlig 170 virksomheder, der skal have kontrol i år.

Interviewer Thomas: "Og de alle sammen har måske en koncern?"

Ole Neerup: "Hvis de har, så vil jeg gætte på halvdelen, måske 50, 40, 20 af sådan nogle koncerner, der bliver kontrolleret i år"

Interviewer Thomas: "Nå så det er ikke flere?"

Ole Neerup: "Det tror jeg ikke det er. Det er mit bedste bud".

3. Finder I flest fejl i dokumentationen i sager hvor koncernrevisor anvender fremmed komponentrevisor eller hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor?

Ole Neerup: "Vi finder flest fejl, der hvor komponentrevisor ikke er i samme netværk som koncernrevisor

Interviewer Thomas: "Ligesom det tilfælde vi havde før?"

Ole Neerup: "Ja men også sige, at der sker nogle forbedringer. Det er ikke så sort som det har været"

4. Hvilke typiske fejl finder I sager hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor?

Ole Neerup: "Jamen altså der hvor koncernrevisor og komponentrevisor er sammenfaldende, det kan være typisk at du har et dansk moderselskab, og så har den en dattervirksomhed i Jylland og en på Fyn. Så står de selv for revisionen og revisionsteamet går igen på alle sammen. Det er mere nogle formelle fejl. Det er formelle dokumentationsfejl. Det er

ikke udførte handlinger, men dokumentation omkring at det ikke altid er væsentlighedsniveauet, der bliver dokumenteret ordentligt. Det er nok mest det.

Interviewer Thomas: *"Ja, og de laver måske fejl selvom de har revideret alle komponenter måske endda...og så laver de alligevel fejl"*

Ole Neerup: *"Ja men det er mere fejl med relation til manglende dokumentation."*

Interviewer Thomas: *"Ikke indholdsmæssige fejl men formelle fejl? Og det slår måske alligevel hårdt?"*

Ole Neerup: *"Ja men nu er det jo ændret efter Revisorloven, som trådte i kræft 17.06 sidste år. Så skal du op i en kategori, hvor det er efter gammel praksis nærmest ville være omkring 25.000 i bøde i Revisornævnet. Og vi ved jo også godt at dokumentation er ikke det der slår hårdst i Revisornævnet, og det er også fordi man siger, at nogle af de formelle fejl, er hvor man siger, at erklæringen er ikke forkert, og så slår det jo ikke så hårdt, så derfor skal der være tale om en graverende ting før... man skal sidde tilbage med fornemmelsen om at det her regnskab, det ville der være nogle der træffe en forkert beslutning på. Hvis man læser bemærkninger til loven fra sidste år, så skal man sige, at hvis der er beslutningsfejl i det her eller det kan give anledning til forkerte beslutninger, f.eks. en bank eller et eller andet, ikke. Hvis man alene handler på grund af regnskabet, så bliver det belagt med en bøde"*

Interviewer Thomas: *"giver det så bøde hvis det er formelle fejl og det mangler at blive lavet koncernplanlægningen for koncernen og henviser til datter og sådan noget?"*

Ole Neerup: *"Nej. Nej"*

Interviewer Thomas: *"Det giver ikke bøde?"*

Ole Neerup: *"Det mener jeg ikke det vil gøre mere. Nu skal vi jo lige se hvad praksis bliver efter den nye revisorlov. Jeg tror ikke... der er jo mange ting der ikke medfører bøde. Det kan jo være, at din vejleder siger noget andet."*

Interviewer Thomas: *"Det kan jo også være, jeg finder en dom, der siger noget andet, men det er jo så i fortiden"*

Ole Neerup: *"Ja det er i fortiden. Mange af de domme der bliver afsagt nu på grund af noget der er sket tidligere, der bruger man jo straffelovens §3, som jo i korthed går ud på at hvis du nu kører ned i Nørregade, og kører over for rødt lys, og inden du kommer i retten og får din bøde, så siger domstolen at vi har ændret loven for nu må man køre i begge retninger og over for rødt og du må køre over for grønt og så skal der mere til før at du bliver straffet."*

Interviewer Thomas: *"Jeg fandt faktisk en hvor der ikke var lavet koncernregnskab fordi han troede at det var under beløbsgrænserne, men det var så over... og det viste sig så at inden han kom i retten så var beløbsgrænserne ændret i den nye årsregnskabslov, og så gik han fri, så det var jo meget heldigt."*

5. Hvor går grænsen mellem overrevision ved minutiøs anvendelse af ISA 600 og den nedre grænse for effektiv og tilstrækkelig revision i disse situationer? Kan man sige "irrelevant" til hele alle områder omkring komponentrevisorer i ISA600 hvis man selv er komponentrevisor?

Ole Neerup: *"nej så skal man jo sætte sig ned i sin planlægningsfase og vurdere at de her datterselskaber som jeg har eller koncern eller det jeg har her, er det i virkeligheden uvæsentligt. Jeg skal finde ud af om det skal i scope eller ikke skal i scope. Og hvis det ikke er i scope, så er det at mange glemmer, at så skal der foretages nogle analytiske handlinger, ikke? Man kan ikke bare sidde og pjaske regnskabet ind. Man må ligesom forholde sig til...det varelager der er i denne her dattervirksomhed, er det 10 montørbiler hvor vi har et standardlager af værktøj og varer der skal bruges til et eller andet, eller er det lige pludselig blevet til 20 biler i stedet for og så er lageret kommet højere op osv., og skal jeg så foretage mig nogle analytiske handlinger udover det, og spørge. Altså et eller andet skal der jo laves. Det er der mange der glemmer. Det er der også mange af de store (revisionshuse) der glemmer"*

Interviewer Thomas: *"Ja det kunne jeg forestille mig, eller det er også min opfattelse"*

6. Oplever I mange eksempler på at revisor overreviderer, hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor fordi de følger standarden slavisk?

Ole Neerup: "Jeg vil sige det på den måde, at der bliver ikke overrevideret på grund af ISA 600. Måske generelt og det er lidt fræk sagt, men det er min opfattelse at der ind i mellem bliver overrevideret, men det skyldes noget helt andet. Det skyldes at mange partnere som skriver under på regnskabet, kommer ind for sent. Det er i planlægningsfasen at man virkelig skal tage stilling til omfanget, størrelsen af stikprøver, og en række andre ting"

Interviewer Thomas: "Og så er man bare på forkant med at revidere det hele måske?"

Ole Neerup: "Så laver man måske et eller andet overordnet... på grund af aktiviteternes ændring, så skulle mængden være større og sådan noget, og handlingerne være anderledes og rettes til, men da partnerne ikke gør det i planlægningsfasen ordentligt sammen med sin medarbejder, så sker der det at der bliver overrevideret, så gør vi ligesom sidste år. Det er jo lige meget om det er et koncernregnskabet eller ej.

Interviewer Thomas: "Ja, man kan jo sige, at det ikke er altid, at der ligger et koncernregnskab, hvis man er koncernrevisor og selv skal konsolidere det, så er det vel samme problem?"

Ole Neerup: "Ja ja"

7. Oplever I mange eksempler på at revisor laver utilstrækkelig planlægning, hvor koncernrevisor selv har ageret komponentrevisor, med argumentationen om at "vi har revideret, reviewet eller opstillet alle komponenter selv og henviser til dokumentationen for døtrene? Altså uden at lave en egentlig scoping men så siger at vi har gjort det hele selv og så henviser til, eller kig derhenne på kunde et-eller-andet nummer?"

Ole Neerup: "Jeg vil sige, det vi oplever, det er dokumentationsfejl, man får ikke dokumenteret tingene ordentligt, man får ikke skrevet, hvad man gør. Revisors konklusioner og stillingtagen, det er dét der mangler.

8. Hvordan mener du bedst muligt og effektivt, at koncernrevisor skal tilvejebringe dokumentationen ved planlægning, herunder "kommunikationen med komponentrevisor" i disse situationer? Det skal man bare fuldstændig sløjfe eller skal man skrive lidt om at jeg er komponentrevisor, og...?"

Ole Neerup: "Jeg vil stadigvæk anbefale, at man får skrevet noget. Altså det skal ikke være sådan... det er jo ingen grund til at skrive noget sludder og noget nonsens, man skal skrive... om det fylder en kvart side, eller en hel side, jeg er sådan set ligeglad. Men man skal være klar over, at nogle af de fejl, der eksempelvis er sket i England på alle niveauer omkring koncernrevisioner, at man oplever at væsentlighedsniveauer i datterselskabet, selvom man selv er komponentrevisor... for nogle gange er det et andet team der laver arbejdet... det kan godt være at det er samme gennemgående figur, der underskriver regnskaberne, men det er forskellige teams, der laver det, at i England... det har de kæmpet med også de store for et par år siden, at væsentlighedsniveauet i datteren var højere end det var for koncernen. Skal vi ikke bare være ærlige og sige, at det lyder ikke rigtig vel?"

Interviewer Thomas: "Nej, men så har man brugt nogle forskellige beregninger på det, eller...?"

Ole Neerup: "Ja ja"

9. Vil der ikke være særlige overvejelser omkring uafhængighed, når koncernrevisor både er komponentrevisor, assisterer med konsolideringen af regnskabet og opstiller det i eget regnskabsprogram?

Ole Neerup: "Nej, jeg vil sige, at der er jo ikke andre overvejelser end almindelig uafhængigheds.... hvor meget regnskab kan du lave og hvem er det vi laver det her regnskab for og skal vi i virkeligheden sørge for at han også ved hvilke valg der er. Den rolle selv også i mindre virksomheder, man må ikke vælge..."

Interviewer Thomas: "Man må ikke træffe valg?"

Ole Neerup: "Man må ikke træffe valg, så må man forklare tingene ordentligt ikke. Omvendt så skal man heller ikke gå i panik over det der med at lave regnskaber, vel. Glem de store, det er et helt andet regelsæt osv. Der er interesse i det, offentlig interesse. Revisoren er også mange gange den bedste til at lave regnskabet. Han skal så bare passe sin rolle, ikke. Og så bare... der hvor der er ledelsesmæssige skøn og den slags ting. Det må han (ledelsen) involveres i.

10. Har I oplevet tilfælde af selvrevision i disse koncerner?

Koncernrevisor kunne egentlig bare lave det hele ikke? Det er jo næsten udgangspunktet ikke. Jamen så efter ISA 600 ofte anvender en komponentrevisor, det er jo nogle praktiske hensyn, der gør det.

Interviewer Thomas: "Ja men det burde vel minimere uafhængigheden at man er nogle flere, eller det er måske hip som hap?"

Ole Neerup: "Det tror jeg ikke"

11. Er det din opfattelse af koncernrevisor i mindre revisionsvirksomheder ikke anvender kvalitetssyringsprogrammet rigtigt til disse opgaver?... Eller der måske ikke er integreret ISA 600 i de der kvalitetssyringsprogrammer, og det er derfor at de laver fejl? Hvis de bare laver det som de plejer for almindelige moderselskaber?"

Ole Neerup: "Så bruger de jo ikke systemstyringsværktøjet rigtigt, vel. Jeg tror efterhånden at de fleste med få undtagelser har fået implementeret et kvalitetsstyringssystem"

Interviewer Thomas: "Det er fordi, nu har jeg set Revimentor og Caseware f. eks. slet ikke har ISA 600 integreret i deres tjeklister?"

Ole Neerup: "Nej, det kan du snakke med Robert Fosbo om"

Interviewer Thomas: "Jamen det har jeg også spurgt ham om"

Ole Neerup: "Klik klik systemet, det vel han sku da ikke svare på"

Interviewer Thomas: "Jamen kan det ikke være et problem, eller kan der ikke være risiko forbundet med at man..."

Ole Neerup: "Jo men der vil jeg også vende tilbage og så sige, at et eller andet sted er ISA 600 også overflødig for hvis man bruger de andre standarder og tænker sig om, så når man frem til samme resultat som ISA 600

Interviewer Thomas: "Det er jo så bare ikke samlet måske?"

Ole Neerup: "Nej nej nej nej men vi har jo en elitær uddannelse ikke og så må vi jo også gerne bruge den."

Interviewer Thomas: "Ja ja men det kan jo være der er nogle der er uddannet i 1980, og så kender de ikke ISA 600?"

Ole Neerup: "Nej men det er jo også derfor, at jeg sagde jo engang på et kursus... nu ved jeg godt at man kan se tingene elektronisk, men man kan jo kende revisorer på knækket på de der håndbøger, ikke. Det er jo lidt frækt sagt ikke. For de er jo ikke dækket altså. Det er jo fordi de ikke læser det.

Interviewer Thomas: "ja det er det, vel?"

Ole Neerup: "ja, de brokker sig jo over standarderne, men de har jo ikke læst dem. Og jeg siger ikke at man skal bruge standarderne hele tiden, men altså hvis man har læst lidt i dem, og er gået lidt ned i dem og prøvet at dyrke dem, så er de ikke så forfærdelige. De er i virkeligheden knaldgode.

Interviewer Thomas: "ja men det kan være at de stoler på kvalitetsstyringsprogrammet..."

Ole Neerup: "Det værste er at nogle af de standarder efterhånden faktisk er gamle ISQC 1 er fra 1999. Alt det her med shared service center og hvad virksomhederne nu gør forretningsmæssigt... Hvis man så har brug for lidt tilpasning i ISA 600 eller lave en ISA 605 som ligesom tager højde for hvordan tingene ændrer sig... det tager en 6-7-8 år. Så standarderne er hele tiden bagud, det er derfor jeg siger, at man kan godt."

12. Kan det i så fald tænkes at koncernrevisorer i mindre kontorer har en ubevidst inkompetence, hvis ISA 600 ikke er integreret og revisorerne stoler blindt på kvalitetsstyringssystemet?

Ole Neerup: "Det må jeg svare ja til."

Interviewer Thomas: "Det var også det der var min opfattelse på baggrund af de kvalitetsstyringsprogrammer, jeg har set. Jeg har også set, at der var en sag i Revisornævnet om en eller anden der havde lavet en koncernrevision, og så havde han overhovedet ikke lavet planlægning på koncern... nå men det er i programmet... og det var så et eller andet program... så googled jeg det, og så stod der på deres hjemmeside, at... nu kan jeg ikke lige huske hvad programmet hed, Revitool hed det sgu... der kunne man så se at det henvender sig til klasse A og B virksomheder. Og der har han i hvert fald stolt på det der... eller der har han ikke engang læst, at det ikke henvender sig til ham."

13. Synes du ISA 600, der jo i sin kategori er bygget op omkring "anvendelsen af andres arbejde", i sin nuværende form overhovedet egner sig til koncernrevisioner i disse situationer, hvor man ikke involverer anden (komponent)revisor?

Ole Neerup: "Nej jeg synes ISA 600 trænger til en opdatering. Det vil jeg egentlig hellere sige, og det hænger lidt sammen med det jeg sagde før, at det tager meget lang tid at tilpasse standarder, og der er nogle ting i starten af ISA 600, som forvirrer folk meget nemlig det her med at det er ens netværk, der er inde, eller det er en selv der er komponentrevisor, det er slet ikke gået ind på lystavlen, eller sådan..."

Interviewer Thomas: "Ja det er også min opfattelse. Den er også lavet i kølvandet på finanskrisen, hvor der var Enron skandalen og sådan noget, og så er den måske lidt overvældende i forhold til de der små koncerner?"

Ole Neerup: "Det er jo Jan Bo Hansen fra Deloitte som var med i IAASB til at lave ISA 600 i sin tid og Jan han havde fortalt mig, at et af problemerne med at lave den her standard, at der er så mange lande, der er med. Det kan godt være at den starter i et udkast som virker meget fornuftigt, men alle skal sætte et fingeraftryk og for politisk til sidst mellem alle de her mange lande, så sker der måske noget hvor man bagefter tænker den var måske ikke lige til højrebenet det her."

Interviewer Thomas: "Nej den er måske ikke skræddersyet til Danmark f. eks. og så er der en masse inputs."

Ole Neerup: "Men derfor vil jeg sige alligevel, at hvis man læser den rigtig og tænker på andre standarder, så er den faktisk nogle elementer i så hvis man... planlægningen, udførsel og kontrol opfører sig relevant så er den udmærket og så kommer man ikke i fedtefadet."

Interviewer Thomas: "Men den er vel lidt bedre til større koncerner der er grænseoverskridende og alt det med kommunikation og konsolideringsprocesser og tjek af interne kontroller...?"

Ole Neerup: "Jo jo, men det må man bare tilpasse ikke"

14. Hvis koncernrevisor har revideret alle dattervirksomhederne selv, og reviderer konsolideringen, efterfølgende begivenheder og rapporterer korrekt, er det øvrige indhold i ISA 600 så ikke bare omkostningstungt formel dokumentationstilvejebringelse, som giver egentlig er lavet i forvejen på datterniveau, men bare ikke formaliseret til særskilt planlægningsnotat for koncernen?

Ole Neerup: "Jamen personligt mener jeg jo rent faktisk, at revisor kan håndtere det i den måde han opbygger sin revisionsfil på. Altså man kan godt lave en samlet fil, hvor man har dokumentationen for de enkelte datterselskaber nede samlet sammen heroppe og så laver nogle henvisninger til planlægningsnotater og hvor han laver dem henne og

hvordan han gør. Altså det mener jeg rent faktisk, at hvis man tænker sig om kan man godt løse det fornuftigt uden det er for dyrt.

Interviewer Thomas: "Så man kan godt bare henvise til planlægningen på datterniveau og sige at det..."

Ole Neerup: "Ja, det han selvfølgelig lige skal tænke over det er jo, at med væsentlighedsniveauer, der må han lige... men jeg mener mange altså rent teknisk, altså fornuftige revisorer kan jo løse det der."

15. Der kan vel ikke forekomme erklæringsfejl hvis konsolideringen, revision af efterfølgende begivenheder og årsregnskabsloven er overholdt, og alle datterselskaber er revideret fejlfrit?... Så er det vel umuligt, at der kan være en erklæringsfejl, altså så er det vel formel dokumentation, der mangler, ikke?

Ole Neerup: "Jo altså når jeg trækker på det, så er det fordi at datterselskaber jo typisk vil være færdige før du laver dit koncernregnskab, ikke? Når jeg trækker lidt på det, så er det især med hensyn til "efterfølgende begivenheder". Hvis det er en underkoncern eller et eller andet, der har med udlandet at gøre, så skal man altså lige tænke over efterfølgende begivenheder og få det opdateret det frem til det tidspunkt hvor man underskriver slutregnskabet. De kan være nok så solide og så videre men hvis der er nogle der har en eller anden adgang til at træffe nogle beslutninger henover, så skal man lige bruge pæren. Det har ikke noget med koncernrevision at gøre, men jeg har selv et eksempel tilbage i min tid som revisor. Det var i et amerikansk datterselskab her i Danmark, velrenommeret, likvid, knaldhamrende godt, de bygger en ny cementfabrik i Danmark her på Sjælland. Det står lige færdig, vi laver årsregnskab, efterfølgende begivenheder, hele pivtøjet. Der sker bare det, at 2 måneder efter at det stod færdigt og man havde fået folk ind til at lave alt muligt forskelligt, så traf koncernen det valg, at vi flytter hele lortet til Irland. Og det er en af de eksempler på efterfølgende begivenheder, der ringer inde i mit hoved og siger at selvom noget ser solidt ud og selvom... så følg lige tingene til dørs ikke. Og det spørgsmål du har her, der vil jeg sige at man skal lige tænke over tidsforskellen ikke.

16. Hvad er grunden til at koncernrevision altid bliver genstand for kvalitetsundersøgelser, når vi nu ellers har en skræddersyet revisionsstandard til formålet?... Er det politisk eller er det risiko?

Ole Neerup: "Altså det er risiko. Det er en risikobaseret tilgang man har til at koncerner har været lidt problematiske gennem tiderne, men jeg synes også der er sket nogle forbedringer, ikke.

Interviewer Thomas: "Men omvendt så kan de små koncerner forberede sig på, at hvis de har én koncern, så er det stensikkert den der bliver trukket ud.

Ole Neerup: "Ja. Det gør vel ikke noget"

17. Er det dit indtryk at revisorer i mindre registrerede kontorer, der normalt varetager opgaver for SMV segmentet, eller måske primært klasse B, ikke besidder den fornødne erfaring til koncernrevisionsopgaver og bør revurderer ressourcer og kompetencer inden kundeaccept?

Ole Neerup: "Ja nu skal jo altid vurdere sine kompetencer og så videre ikke. Altså man kunne jo også nogle gange kun lytte lidt til de unge menneskers faglige... Altså der er så meget af det her, det-er-mig-der-bestemmer-far. Selvom det også meget er på vej ud... Så lad nu de unge komme lidt til. Selvom jeg har et dårligt eksempel her fra handelshøjskolen, skriftlig eksamen på cand. Merc. Aud., hvor det sidste spørgsmål til den skriftlige eksamen var at lave et meget meget meget simpelt koncernregnskab. Det var så simpelt at tallene kunne man lave på nul komma fem. Der var bare det at i 1/3 del af besvarelsene der indeholdt koncernbalancen kapitalandele i dattervirksomheder. Det var en ren dumper"

Interviewer Thomas: "Det må man sgu sige. Sådan en så jeg faktisk et eksempel på i Revisornævnet"

Ole Neerup: "Man kan lave mange fejl men uanset om man gå på Århus, CBS eller Syddansk, så er det der altså en ommer. Men normalt vil jeg sige, at man skal også være lidt åben over for de kompetencer som medarbejderne har. Sværere er det altså ikke at lave et koncernregnskab. "

18. Har store revisionskontorers, Big 4, tilknyttede revisorer nogensinde været en tur i Revisornævnet for ikke at have anvendt ISA 600 tilstrækkeligt i koncern i ÅRL's klasse C? Og er de i så fald blevet sanktioneret?

Ole Neerup: "Ja det var et godt spørgsmål, og det sad jeg rent faktisk og overvejede meget længe og prøvede at vride mine hjerneceller. Også fra min tid i Revisornævnet. Og jeg har ikke nogen konkret erindring om de sager. Om der skulle være nogle. Det må jeg erkende, det har jeg ikke. Så må det have været sammen med et andet forhold. I sig selv har det måske ikke været det forhold, der var der vigtigste, der har måske været noget andet omkring noget varelager eller et eller andet, hvad ved jeg og så har man taget det andet forhold med, hvad ved jeg. Jeg har ikke isoleret set kunne finde det. Og nu er vi jo ramt lidt af at til og med 2012 og 2013, i hvert fald 2012, der blev alle kendelser systematiseret i en årsberetning, som man rent faktisk emnerelateret kunne se hvad de handlede om, som man ikke længere kan. "

Interviewer Thomas: "ja det er passé med det"

Ole Neerup: "Ja, så skal man pløje alle sammen igennem for at se hvad de handler om.

Interviewer Thomas: "Men de der store revisionskontorer, de har vel også måske et bedre kvalitetsstyringsprogram til koncernrevisioner..." "

Ole Neerup: "jo jo men går vi tilbage i tiden tror jeg vi havde de samme problemer som de havde i England, at planlægningsniveauet i dattervirksomheden var større end i koncernregnskabet, dvs. planlægningen har haltet. "

Interviewer Thomas: "ja men det kan ikke være kvalitetsstyringsprogrammet der kan være forskellen fra Big 4 til de små kontorer?" "

Ole Neerup: "Selvfølgelig kvalitetsstyringsprogrammet i de store, de er på plads med det her, men det er jo ikke altid at folk, der bruger dem"

Interviewer Thomas: "Men jeg tænkte mere de små har måske ikke de samme tekniske ressourcer som de big 4 og så er det der den halter? ... Og så er det måske derfor de altid er i Revisornævnet for det er min opfattelse, at de dem der måske ikke lige laver sådan nogle koncernrevisioner til hverdag, ender i Revisornævnet"

Ole Neerup: "jamen så er spørgsmålet om det er koncernrevisioner de fejler på fordi de ikke er så gode revisorer"

Interviewer Thomas: "Ja det kan man sige"

Ole Neerup: "Jamen jeg synes man skal passe på med at mystificere koncerner. Altså nogle gange ligger det hele i én hat, og nogle gange så kommer der nogle og siger du skal dele det op i 3 selskaber, for nu skal vi kunne styre det, og styre det, og styre det. Nogle gange kan de mistænkes for at det er fordi det kan tjene penge på det og rådgive om at det det op. Det er også fint, det er fair nok for mig, men hvorfor er det lige pludselig mystisk at have en moder- og så 3 dattervirksomheder i stedet for det er noget der er klasket sammen. Det kan jeg ikke se men sådan er det jo bare med mindre koncerner ikke. "

19. Bør man i virkeligheden overlade disse koncernrevisioner til de store revisionshuse fra et kvalitetsmæssigt synspunkt?

Ole Neerup: "Det synes jeg ikke. Altså det er klart med de store koncerner, lad nu endelig dem ligge i de store. Det handler jo også om forsikringsdækning osv. Der er måske også meget om omregning af udenlandske valuta, der er en række forskellige forhold, og der er udenlandske som har nogle ordninger... hvor man tænker gud bevare Danmark.

Sådan nogle ting gør jo... Men jeg synes ikke isoleret set skal være de store firmaer der tager sig af det. Altså værre er det ikke. Og jeg synes heller ikke... altså konkurrencemæssigt, synes jeg heller ikke, at det taler for. "

20. Udvidet Gennemgang er ikke omfattet af standarden. Hvilken værdi har den i forhold til scoping som udført arbejde på en komponent fra et kvalitetsmæssigt synspunkt? Review eller revision eller halvt af hver?

Ole Neerup: *"Når du fastlægger dine væsentlighedsniveauer og tager stilling til, hvis du har flere selskaber, hvad for nogle der skal ind i systemet og revideres, hvad for nogle skal være Udvidet Gennemgang hvis det er dét, og hvad for nogle skal helt ud. Så må koncernrevisor jo selv tage stilling til om han vil lave nogle supplerende handlinger, gøre et eller andet fordi nu ser han Udvidet Gennemgang, og det kan da godt være og der er alle de breve og det er fint for mig osv., men jeg har desuden også fokus på varelager og debitorer typisk, ikke. Så vil jeg godt have at du tager stikprøver og kontrollerer og gør dit og dat og sender saldomeddelelser og alt det pis, så det ender med at det bliver en Udvidet Gennemgangplus, ikke? "*

Interviewer Thomas: *"Ja, så det er måske værdimæssigt et review og så bliver det...?"*

Interviewer Ole Neerup: *"ja ja ja ja"*

21. Hvis der er 2 komponenter i klasse B der begge er revideret efter Udvidet Gennemgang, som ejes af et koncernregnskabspligtigt holding, er det så tilstrækkeligt udført arbejde med Udvidet Gennemgang, eller vil det eventuelt afhænge af lagerets væsentlighed og risici? Altså hvis nu alle komponenterne var lavet ved Udvidet Gennemgang, vil det så i nogle tilfælde være utilstrækkeligt, det er måske lidt besvaret ved det sidste svar du gav?

Interviewer Ole Neerup: *"Ja så synes jeg... nu skal man til at tænke sig om ikke. Det har jo lidt at gøre med... Så må man også se på den samlede indflydelse på koncernregnskabet, ikke? Det kan godt være den enkelte komponent for sig er... Så må man jo tage stilling til... Hvis du lægger alle... hvis man nu lægger varelageret ud på 10 selskaber for at være lidt grotesk ikke og hvert selskab det er Udvidet Gennemgang for så sparer man nogle grunker derved, så må man jo selv tage stilling til, hvis man lægger de der varelagere sammen i koncernregnskabet, burde de så ikke være revideret ud fra et væsentlighedsniveau? "*

Interviewer Thomas: *"Ja, så det vil ikke altid være nok med Udvidet Gennemgang? "... Hvis der er varelagere? "*

Interviewer Ole Neerup: *"Nej nej... Det kræver også, at man skal tænke sig om."*

Interviewer Thomas: *"Nå men det var sådan set dét jeg havde"*

17 Bilag 7 - Interview Robert Fosbo, 1. maj 2017

1. Hvad er din rolle i afdelingen?

Robert Fosbo: "Nu er vi jo en brancheorganisation, så det er jo ikke koncernrevision vi laver til hverdag det hele. Det er jo selvfølgelig bistand og hjælp overfor vores medlemmer. Jeg er selv chefkonsulent her hos FSR og har haft meget med kvalitetsarbejde at gøre herinde og sidder også med kvalitetsudvalget, så det er meget omkring med opfølgning på kvalitetskontrollen med medlemsvirksomhederne. Og så har vi selvfølgelig systemer, Revimentor og nu Caseware så faglig udvikling og vedligeholdelse af det. Ajourføring til standarder og lovgivning og så videre, så der ligger jo en del arbejde i det alene ikke? Ellers er det meget faglig hotline også og tværfaglige opgaver og hvad der ellers måtte være ikke. Og undervisning. Jeg har jo før haft 13 mdr. inde i styrelsen, da der skulle etableres denne her PIE enhed, kontrolenhed derinde og var med til at starte det op og var i drift med det det allerførste år med kvalitetskontrol også."

Interviewer Thomas: "Sammen med Ole?"

Robert Fosbo: "Ja og Birgitte min gamle... hun var også derinde i en kort periode".

Interviewer Thomas: "Nå så du har faktisk meget med kvalitetsstyring at gøre?"

Robert Fosbo: "Absolut. Det har jeg beskæftiget mig med siden 2006 siden jeg startede i Revisorforeningens regi."

Interviewer Thomas: "Hvad lavede du forinden egentlig?"

Robert Fosbo: "Det var jeg revisor. Det var jeg siden 90. Registreret revisor. Det blev jeg så i 12 først. Bedre sent end aldrig."

2. Får I mange henvendelser omkring håndteringen af koncernrevisioner?

Robert Fosbo: "Jo vi har jo vores hotline, og det er ikke fordi vi ikke får henvendelser, men det er ikke nødvendigvis mange, vi får, men vi får henvendelser. Og det er jo simpelthen fordi de værktøjer vi har tilgængelige ikke tilbyder koncernrevision. Ud fra en betragtning om at det fåtal ud af de systemer, der har brug for det, men de er der selvfølgelig men det er noget vi har i pipelinen og det har vi haft længe faktisk. I bund og grund har vi jo grundlaget for at lave det, men lige nu har prioriteringen været noget andet. Men vi får henvendelser via hotline og også via vores systemer, hvordan de så skal håndtere de i forhold til at dokumentere koncernrevisionen så jo vi får henvendelser."

Interviewer Thomas: "Men det er også meget en opbygning af alle mulige andre standarder, der lige er sat sammen?"

Robert Fosbo: "Jo men mange gange handler det simpelthen om at også prøve at sige prøv at læs ISA 600, prøv at få den igennem, ikke? For i bund og grund handler det jo om at koncernrevisionen skal stå alene og det handler om at få et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de komponenter, der er. Så det vil sige, hvis man sørger for at sammenslutte de selskaber der er, og så i forhold til at ud for den dokumentation, der er blevet lavet, at få en overbevisning af det. Og du kommer også ind på spørgsmålet om det når man selv er (komponent)revisor for datterselskaberne, så er det jo rimeligt nemt, at forsikre sin dokumentation og det kan man gøre på mange måder. Det er jo ingen tvivl om, at koncernplanlægningen... altså planlægningen skal ske på koncernniveau dvs. det totale. Og så kan man sige, at har man været revisor ud fra nogle af områderne, jamen så indhenter du den dokumentation, der nu skal til på det afhængig af du sender instrukser ud om det ene eller det andet og får redegørelser og dokumentation for hvordan arbejdet er udført eller hvad man gør ikke. Hvis moderselskabet så har egen aktivitet, jamen så har du et supplement der ikke. I bund og grund kan det egentlig illustreres meget simpelt i forhold til at sige at betragt det hele som ét selskab hvor du skal lave en planlægning, og ud fra det vurder væsentlighed og risiko og så ud fra de handlinger der er, jamen der samler du egentlig i bund og grund din dokumentation for det arbejde der er blevet lavet i datterselskaberne. Hvis man skal se det meget simpelt og firkantet."

Interviewer Thomas: "Jamen der er vel også mange der bare henviser til komponenterne, at vi har revideret og det ligger derhenne?"

Robert Fosbo: "Og i bund og grund der kan man sige at når man er revisor for dem alle sammen så kan man sige at det ville være det mest nærliggende og simple at gøre. Én ting er at selvfølgelig stadigvæk at holde fast i at planlægningen sker på koncernniveau, men det ville være nærliggende at henvise til den dokumentation. For man har fået den overbevisning en gang. Men ikke desto mindre ligger standarden jo op til at man skal kunne se det her isoleret set. Der er jo ingen, der siger at man skal kopiere alle arbejds papirerne ind, men det handler jo simpelthen meget om at beskrive hvilken dokumentation man har, og så hvad der i øvrigt ligger af grundlag."

3. Hvem henvender sig med disse spørgsmål?... Er det nogle der aldrig har lavet en koncernrevision før eller er det...

Robert Fosbo: "Nej det er sådan lidt blandet. Så det er både folk, der har lavet det, og så folk der måske ikke er så ferme i det, det er nogle få opgaver de har måske omkring det."

Interviewer Thomas: "Men hvad er det, de spørger om?"

Robert Fosbo: "Det er simpelthen hvordan de løser det. Altså hvordan de egentlig skal dokumentere arbejdet i forhold til en koncernrevision. Så det kan faktisk lige være fra planlægningen hvordan de skal redegøre for det i planlægningen til udførslen for de har jo dokumentationen, men det er bare et spørgsmål om at de så skal dokumentere det?"

Interviewer Thomas: "Men hvad anbefaler du egentlig? Anbefaler du at man laver 2 planlægningsnotater, altså både en for moder- og en for koncern?"

Robert Fosbo: "Altså jeg vil sige, at jeg synes der er 2 vinkler på den. Den ene er egentligt at prøve at forholde sig til en planlægning som set ud fra en koncern. Så man laver planlægningen ud fra koncernen. Jeg har også set eksempler på at man laver en planlægning for moderselskabet og så laver et særskilt afsnit. Særskilt planlægning for koncernen. Begge ting er jo lige gode men der er også bare det der med, at hvis man skal have den rette fokus på væsentlighed og risiko i en eller anden form jamen så ville det være det optimale at gøre det for koncernen, som en helhed. Med mindre hvis man laver et særskilt afsnit, det ville jo være nærliggende at gøre hvis man har været komponentrevisor for alle de andre. Det der bare er vigtigt, det er, at man holder tråden i ISA 600 også i forhold til væsentligheden. Kæden kan jo hurtigt hoppe af hvis man bære laver et særskilt afsnit ikke."

Interviewer Thomas: "Men man kan jo egentlig godt lave et mindre væsentlighedsniveau for sine komponenter, hvis man gør det uafhængigt af koncernrevisionen. Eller hvis det ikke ligesom er koncernrevisoren, der fastsætter væsentlighedsniveauet?"

Robert Fosbo: "Ja det er jo det der er så pokkers for er du revisor for datterselskaberne, jamen du kan jo godt have en situation, hvor du kan have nogle områder som ikke er væsentlige i de enkelte datterselskaber, men hvis du samler dem op i en eller anden form, kan blive væsentlige ikke?"

Interviewer Thomas: "Ja, hvis der er småfejl i alle sammen med på den samme post?"

Robert Fosbo: "Ja det er også derfor... Men det er jo en teoretisk ting langt hen ad vejen og specielt hvis du har været komponentrevisor ikke?"

4. Hvor mange revisionskontorer med op til 30 ansatte, tror du der laver koncernrevisioner?... Tror du alle mere eller mindre har koncern eller 2 eller...?

Robert Fosbo: "op til 30 ansatte... Ej jeg vil nok tro at virksomheder med op til 30 ansatte alt andet lige har nogle koncernrevisioner. Det vil jeg tro. Hos ned helt små virksomheder er det nok meget begrænset. Der er nok nogle der har, men jeg tror det primært er rettet mod lidt større revisionskontorer."

Interviewer Thomas: *"De laver i hvert fald flere af dem, må man formode."*

5. Synes du ISA 600, der jo i sin kategori er bygget op omkring "anvendelsen af andres arbejde", i sin nuværende form overhovedet egner sig til koncernrevisioner i disse situationer, hvor man ikke involverer anden (komponent)revisor?

Robert Fosbo: *"Altså hvor man bare er sig selv? At man selv har været revisor for datterselskaberne eller hvad?"*

Interviewer Thomas: *"Yes"*

Robert Fosbo: *"Jeg synes faktisk den gamle standard vi havde omkring anvendelse af andres arbejde egentlig var bedre til det formål. Til at samle dokumentationen. Men hvis man læser 600'eren i forhold til at sige selvom der står en komponentrevisor men det er så en selv, jamen så giver den også et meget godt indblik i hvad det egentlig er man skal gøre. Så kan man så sige, at der er jo ingen grund til at udsende formaliserede spørgeskemaer om det ene eller det andet eller det 3."*

Interviewer Thomas: *"Til sig selv?"*

Robert Fosbo: *"Til sig selv. Men i bund og grund handler det egentlig om at redegøre for hvilket arbejde der allerede er blevet udført. Så ej den er ikke... Man kunne godt tænke sig, forestille sig en standard, der var sådan lidt mere målrettet, hvor det var samme revisor og så hvad det var for en dokumentation, der skulle laves."*

Interviewer Thomas: *"En SMV standard måske?"*

Robert Fosbo: *"Denne her er jo meget møntet på... vi snakker komponentrevisor... den er meget omfattende også. Vi snakker store virksomheder ingen tvivl om det. Når det er koncernrevision er det jo også store virksomheder, men der er ingen tvivl om, at er man revisor for datterselskaberne også, så kan det godt virke lidt formelt og overvældende men de her ting, men der er jo ingen tvivl om, at man skal gøre sig nogle overvejelser omkring det ene og det andet."*

6. Hvor går grænsen efter din mening mellem overrevision ved minutiøs anvendelse af ISA 600 og den nedre grænse for effektiv og tilstrækkelig revision i disse situationer? Kan man sige "irrelevant" til hele afsnittet omkring komponentrevisorer i ISA600 hvis man selv er komponentrevisor?

Robert Fosbo: *"Nej det synes jeg ikke. Det synes jeg ikke. Jeg synes faktisk i bund og grund så skal man jo stå inde for hele koncernen og de datterselskaber. I bund og grund så synes jeg ikke man kan gøre det. Man kan udlede nogle andre ting af det. Hvis man læser de overordnede rammer, så giver det også et meget godt indblik i hvad man som minimum bør gøre om ikke andet når man er revisor selv ikke."*

Interviewer Thomas: *"Så måske bare beskrive at det er man selv? Og skrive at man har kompetencer og så videre i orden måske?"*

Robert Fosbo: *"Jo jo det er klart, du vurderer jo din uafhængighed og at det er dig selv ikke, men én ting er egentligt at få et indblik komponenter og få det redegjort i samlede notater. I bund og grund simpelthen bare tænke, at det her skal kunne stå alene. Det skal ikke stå sådan at du er nødt til, at du er nødt til at hive fat i en anden sag for at finde dokumentationen, eller for at kunne finde ud af hvordan og hvorledes. Det skal kunne stå alene. Og med den i tanke, så tror jeg også, så er man også godt klar over hvordan man nu skal gøre, tænker jeg."*

Interviewer Thomas: *"Ja hvis man ved at standarden eksisterer i hvert fald?"*

Robert Fosbo: *"Ja det er rigtig"*

7. Hvordan mener du bedst muligt og effektivt, at koncernrevisor skal tilvejebringe dokumentationen ved planlægning, herunder "kommunikationen med komponentrevisor" når det er koncernrevisor selv der agerer komponentrevisorer?

Robert Fosbo: "I bund og grund så skal man jo nok tage det for hvad det er og så tilpasse det i forhold til at man selv er revisor. Der er igen det her med, at der er jo ingen grund til at udsende de instrukser til sig selv, men de instrukser der, er jo en meget godt rettesnor for hvad det er man skal være opmærksom på, når man sidder med planlægningen og udførelsen af en koncernrevision. Så jeg synes faktisk, at man skal bruge det aktivt i forhold til at sikre, at man nu også har de tråde, der skal til. "

8. Vil der ikke være særlige overvejelser omkring uafhængighed, når koncernrevisor både er komponentrevisor, assisterer med konsolideringen af regnskabet og opstiller det i eget regnskabsprogram? Altså hvis det var børsnoterede ville den jo ikke være god?

Robert Fosbo: "Nej men det er jo det, man kan sige i denne her type opgaver når man kigger på de etiske regler osv. Så giver den jo mulighed for sådan nogle ting her, for den type opgaver her. Det er selvfølgelig klart, ens uafhængighed kan man ikke diskutere. Men det er klart hvis der er et eller andet der strider imod ens egen, hvad enten det er objektivitet eller hvad det kan være, altså ender med at gå på kompromis med sig selv, så er det selvfølgelig en udfordring, men det er også derfor at uanset hvad så bør man altid træffe eventuelle sikkerhedsforanstaltninger, hvis der er et eller andet man føler sig truet imod, hvad det end kan være. "

Interviewer Thomas: "Altså få ham til at godkende og træffe valg om alle de ting han nu skal træffe valg om? "

Robert Fosbo: "Jeg vil sige, at i og med at man assisterer, altså det der er vigtigt, det er at man assisterer også med konsolideringen og det ene og det andet, der kan være eliminerings som man selvfølgelig gør... det vigtige er jo sådan set, at revisor aldrig nogle sinde, tager en beslutning på ledelsens vegne om sådan nogle ting her. Det er bare vigtigt at have for øje. Længere er den sådan set ikke. Så det er jo en assistance, de assisterer jo ledelsen med at gøre det her ting ikke.

9. Er det dit indtryk at revisorer i mindre registrerede kontorer, der normalt varetager opgaver for SMV segmentet, eller måske primært klasse B, ikke besidder den fornødne erfaring til koncernrevisionsopgaver og bør revurdere ressourcer og kompetencer inden kundeaccept?

Robert Fosbo: "Det kan jeg ikke svare på. Det kan da godt være. Det er jo mindre revisionshuse hvad enten det er den ene eller den anden type revisor. Man kan sige det er klart, at det kræver jo lidt at sætte sig ind i det her. Men altså det skal jeg ikke kunne sige. Der er jo nok ingen tvivl om, at det jo nok primært er de lidt større revisionshuse, der har denne her type opgaver. Om de har kompetencerne, det skal jeg ikke kunne sige. Jeg vil tro der er mange der har, men der er måske også nogle der fravælger det. Jeg ved det ikke.

Interviewer Thomas: "Det kan også være der er nogle, der ikke kender ISA 600. Nu har jeg set nogle sager i nævnet, men nogle der overhovedet ikke har taget stilling til at de også skal lave et koncernregnskab"

Robert Fosbo: "Ja det er skræmmende, det er selvfølgelig lidt uheldigt ikke, for der er jo ingen tvivl om, at reglerne for koncernrevision, har jo været der i mange år, og vi har også nogle regler for hvornår det skal være et koncernregnskab osv. Så det er jo... ja".

10. Er det din opfattelse af koncernrevisor i mindre revisionsvirksomheder ikke anvender kvalitetssyringsprogrammet rigtigt til disse opgaver?... Nu så jeg et eller andet tilfælde med nogle der havde et program, der hed Revitool. Så gik jeg så ind og så at det henvendte sig til klasse A- og B virksomheder det her program, og så ender han selvfølgelig i nævnet fordi han overhovedet ikke have noget dokumentation for det. Og så sagde han at det tager det her kvalitetsstyringsprogram højde for. Eller det var hans undskyldning.

Robert Fosbo: "Ja det kan man jo så ikke prale med, hvis det ikke kan håndtere det. Men det er jo... jeg vil sige, at jeg tror, at for dem der har det i sine systemer, der bruger man det måske rigtigt, men der er det mere et spørgsmål om dokumentation, og om hvordan det bliver dokumenteret, og om det kan stå alene osv. ikke. Men det er klart, at for mindre virksomheder, der har man nogle systemer, der kun henvender sig til almindelige klasse A- og B virksomheder.

Der er jo det jo selvfølgelig en udfordring. Der er man jo nødt til at lave sine tilpasninger. Så det er klart at har du en større virksomhed, så er du nødt til at tage højde for, at der skal tilpasses nogle ting? "

Interviewer Thomas: *"Ja og man skal kende standarden i hvert fald? "*

Robert Fosbo: *"Ja det skal man. Jeg vil også sige, at det er det er også en af de ting, at når folk de henvender sig, at jeg i bund og grund skriver til dem som egentlig efterhånden næsten er et standardsvar, at det simpelthen at sige det skal kunne stå alene. Betragt det her som en almindelig revisionsopgave bare på koncernniveau. Og så i forhold til at putte de områdeplaner, der nu er og så sikre at man har et egnet og tilstrækkelig revisionsbevis for komponenterne ved at have indhentet den dokumentation. Eller at have redegjort for den, hvad der er blevet udført osv."*

11. Kan der ikke forekomme fejl i koncernrevisionerne på mindre revisionskontorer fordi ISA 600 ikke er integreret i værktøjerne?

Robert Fosbo: *"Ja. Ja det er der ingen tvivl om. Hvis ikke koncernrevisionen er integreret i værktøjerne, så vil der være en risiko. Ingen tvivl om det. "*

Interviewer Thomas: *"Men de fleste steder har jeg set, at der er i hvert fald en regnskabsmæssig tjekliste til klasse C, og jeg tror også der er en eller anden koncernregnskabspligtjekliste, men hvordan kan det være at den der lige mangler. ISA 600? "*

Robert Fosbo: *"Ja man kan sige, at vores systemer håndterer faktisk også den type virksomheder med tjeklister og det ene og det andet, også regnskaber for dens sags skyld. Men det er klart, at... det er en side af sagen... Noget andet er så at have dokumentationsværktøjerne til dem. Og ja hvis ikke det ligger der, ja så er risikoen der for at der forekommer fejl, den er altså jo nok tilstede. Med mindre at man har helt styr på ISA 600."*

Interviewer Thomas: *"Ja det håber jeg at få med den opgave her. "*

12. Kan det tænkes at koncernrevisorer i nogle tilfælde i mindre kontorer har en ubevidst inkompetence, hvis ISA 600 ikke er integreret og revisorerne stoler blindt på kvalitetsstyringssystemet, og de måske er uddannet før ISA 600 og ikke har kendskab til standarden? Altså hvor de stoler fuldstændigt på kvalitetsstyringsprogrammet, og fuldstændigt overser koncerndelen?

Robert Fosbo: *"Ja den hænger lidt sammen med den anden ikke. Men det vil jeg da mere".*

Interviewer Thomas: *"Ja det kan være der er mange der ikke har læst cand. Merc. Aud. Eller er uddannet i 1990, og overhovedet ikke tænker over at der er den der koncerndel? "*

Robert Fosbo: *"Jeg skal jo ikke dømme nogle, men det er klart der findes jo folk, der har en uddannelse fra gammel tid, og som også har styr på det. Men der er jo ingen tvivl om, at hvis ikke du har nogle systemer, der lærer sig om ad denne her opgavetype, så er det jo en større udfordring. Altså det er der ingen tvivl om. At have nogle støtteværktøjer, der hjælper til her er jo helt klart en fordel frem for at man opfinder den dybe tallerken."*

13. Bør man i virkeligheden overlade disse koncernrevisioner til de store revisionshuse fra et kvalitetsmæssigt synspunkt? Altså de må i hvert fald have værktøjerne i hvert fald, tænker jeg.

Robert Fosbo: *"Jo men ikke nødvendigvis i min optik. Man kan sige at de udfordringer, der har været hvad enten om man er en lille eller en stor virksomhed omkring det her samling af dokumentation, der skal kunne stå alene, tror jeg faktisk har været en udfordring mange steder. Men kompetencemæssigt er der ingen tvivl om, at større (revisions) huse har måske bedre kompetencer til at gøre det frem for en lille revisionsvirksomhed. Men det er ikke nødvendigvis et udtryk for sandheden. Så jeg synes ikke at man kan generalisere på den måde. Jeg har set mindre revisionshuse og mellemstore huse med koncernregnskaber og revisioner, som gør det fornuftigt. "*

Interviewer Thomas: *"Det kan være de har stjålet medarbejdere for de store huse?"*

Robert Fosbo: *"Det skal jeg ikke kunne sige, men altså jeg vil også sige, at det er klart, at har du et system, der håndterer det her og guider og hjælper revisor igennem med den fornødne vejledning og de fornødne dybder der skal være i dem, så er det helt klart en fordel. Ja."*

14. Interviewer Thomas: "Kunne det være en idé at man laver en mindre omfangsrig revisionsstandard ligesom man har Udvidet Gennemgang, til små koncernrevisioner, hvor der ikke indgår komponentrevisorer?"

Robert Fosbo: *"Ja, men når du så siger små koncernrevisioner..."*

Interviewer Thomas: *"Det kan være mellemklasse C. Ligesom Udvidet Gennemgang der kun bruges i klasse B".*

Robert Fosbo: *"Ja men det er jo igen det der med at finde en balance og en gylden mellemvej. Der er ingen tvivl om at ISA 600 er henvendt til hvor der er komponentrevisorer og andre revisorer end dem selv. Man kunne med fordel lave noget tilpasning i forhold til hvad er det der skal til, når man bare er revisor for det hele selv. Det kan man jo godt udlede ud af det her, men det er jo ikke klokkeklart hvor formaliseret, det skal være eller... så det tror jeg kunne være en stor hjælp. Jeg ved ikke om man... altså det kunne man godt forestille sig og lave om ikke om andet en vejledning til den del ikke."*

Interviewer Thomas: *"Det må I i gang med så"*

Robert Fosbo: *"jo man sige... vi har også koncernrevision på programmet ikke..."*

Interviewer Thomas: *"Er det ikke noget med at IFAC har sendt sådan en hørings... hvor man også belyser deres indbyrdes ageren med koncern- og komponentrevisor, afhængig af hvilket netværk komponentrevisor er en del af... Er det ikke noget med at de har sendt en ny? Det ved jeg ikke om du er klar over... jeg synes bare jeg læste et eller andet med at de havde sendt et høringsudkast til hvordan man kunne forbedre standarden eller gøre det nemmere."*

Robert Fosbo: *"Den er nok kommet forbi min næse tror jeg... hvornår skulle den være?"*

Interviewer Thomas: *"ja den er nok fra 15 eller 16, tror jeg det var"*

Robert Fosbo: *"Men der har jo været noget før også, hvor man har udsendt noget omkring også på kvalitet i forhold til SMV altså virksomheder og så noget. Selvom der bliver udsendt de her er det ikke nødvendigvis, at det gør det nemmere at håndtere. Det er også ligesom med ISQC 1, kravene til kvalitetsstyringssystemer, at for mindre virksomheder kan det være mindre uformaliseret. Hvor går grænsen? Hvem bestemmer hvor grænsen er for hvornår noget er formelt. Fordi selvom folk skriver at noget er uformelt, så får de lov at høre for det, hvis ikke det er tilstrækkeligt beskrevet. Så hvor går grænsen."*

Interviewer Thomas: *"Er det ikke noget med at det er blevet lempeligere det der med... i Revisornævnet... hvornår man får sanktioner hvis man har lavet noget som ikke er blevet formaliseret rigtigt?"*

Robert Fosbo: *"jo sanktioneringsmæssigt... deres reaktioner har de jo ændret men altså man kan sige, at udgangspunktet er jo at dokumentationen og tingene skal jo være i orden. Så er det bare et spørgsmål om hvordan reaktionerne bliver fremadrettet nu. Så kan det godt være at de er blevet mere lempelige og mere vejledende og mere dialog, og det er jo det vi altid har ønsket. At virksomhederne fik en større mulighed for at rette op på forholdene inden at man sanktionerer dem. Så ingen tvivl om det. Men jeg tror da, at langt hen ad vejen er vi godt på vej. På virksomhedsniveau ser vi helt klart stor fremgang i forhold til kvalitetskontrol. Men der er ingen tvivl om at måske vil man nok ende ud med at stadigvæk reagere overfor revisorer og give dem nogle henstillinger eller påtaler eller et eller andet ikke hvor man tidligere ville overbringe forholdene."*

Interviewer Thomas: *"ja, så der måske forbedring på det område her?"*

Robert Fosbo: "Ja men forbedring kan man diskutere for tro mig revisorerne er ikke særlig glade for at blive ramt på deres faglige stolthed med en påtale. Så kan man diskutere... nu har jeg siddet med kontrollen her og når man så ser nogle af de forhold de får påtale for, så tænker jeg, at der er jo nogle der bare siger, jamen så er det jo bare sådan det er, men de er ikke særlig glade eller stolte over det for de synes ikke det er fair at give dem en påtale for det. Så kommer den næste diskussion og det er hvor går grænsen henne? Bare give dem en henstilling eller en påtale.

15. Udvidet Gennemgang er ikke omfattet af standarden. Hvilken værdi har den i forhold til scoping som udført arbejde på en komponent? Review eller revision eller midt imellem?... Eller det afhænger måske er forholdene. Altså hvis der er et kæmpe lager, så er den måske ikke særlig anvendelig?

Robert Fosbo: "Altså lige til at starte med har jeg skrevet ingen forskel. For du tænker værdien? Hvis koncernrevisionen var en Udvidet Gennemgang i stedet for et review?"

Interviewer Thomas: "Nej jeg tænker på komponenterne. Hvis de nu alle sammen var Udvidet Gennemgang, hvilken værdi ville de så have i den her scoping?"

Robert Fosbo: "Jeg vil sige om det er en Udvidet Gennemgang eller et review for at være helt ærlig. I min optik er der ikke den store forskel. Altså der er 4 ekstra handlinger... Men baseret på at det her er forespørgsler og analyser det hele... du har jo situationen at hvis du har en koncernrevision, hvor alle datterselskaberne har været igennem en Udvidet Gennemgang, eller review eller sågar en assistance, men på koncernniveau, der er du simpelthen ramt af at du har en udfordring som revisor. Virkelig seriøst. Fordi du skal forholde dig til komponenterne som helhed på samme måde og det vil sige, kan du stå inde for at du har et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på baggrund af forespørgsler og analyser? Der vil jeg sige nej. Så langt hen ad vejen afhængig af risiko og sådan noget... du er nødt til at forholde dig til risikodelen på koncernniveau og det vil sige, at du risikerer simpelthen, at du skal ud og foretage en masse handlinger for at få en overbevisning. Så i den dur kan det faktisk være uhensigtsmæssigt."

Interviewer Thomas: "Det er i hvert fald et problem, hvis de har aflagt et Udvidet Gennemgang regnskab med et stort lager i, og så er det aldrig blevet tjekket og man finder ud af det bagefter, så er der sgu ikke noget at gøre".

Robert Fosbo: "Der har du en udfordring, som revisor og med mindre det er uforholdsmæssigt betyder en kæmpe omkostninger at gøre det og det andet og så til sidst, hvad er du så nødt til at gøre som koncernrevisor? Jamen så har du kun din påtegning tilbage ikke. Og det er jo ikke så fedt. Så derfor kan man sige, at hvis du laver en koncernrevision, er det også vigtigt, at... og det er jo også det der ligger i det i forhold til det her med komponentrevisor ikke... at vi skal have samme anvendt regnskabspraksis og hvordan er tilgangen til områderne i det og det ene og det andet. Så der vil man jo nok overveje allerede på planlægningstidspunktet skal indsætte nogle handlinger for at få overbevisning selvom der er review eller Udvidet Gennemgang i datterselskaberne. Det er jo deri den her (ISA 600) jo egentlig er meget god i forhold til at give en rettesnor for hvad det er en datterselskabsrevisor skal indhente af ting og sager for at give en overbevisning ikke.

Interviewer Thomas: "Ja det skal man i hvert fald være klar over inden balancedagen"

16. Hvis der er 2 komponenter i klasse B der begge er revideret efter Udvidet Gennemgang, som ejes af et koncernregnskabspligtigt holding, er det så udført tilstrækkeligt arbejde med Udvidet Gennemgang, eller vil det eventuelt afhænge af lagerets væsentlighed og risici?... ja det har vi været inde på...

Robert Fosbo: "Ja det svarede jeg på før. Ja det vil afhænge af omstændighederne. I bund af grund, det her handler om at have tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Og det skal man bare spørge sig selv. Kan man have det på baggrund af de handlinger, der er lavet ved en review? Det er jo bare et review, der er blevet lavet af et væsentligt område, og

hvis der ovenikøbet er risici forbundet med det... så må man jo gøre op med sig selv om det er tilstrækkeligt eller ej. Og det er ikke sikkert at det er dét.

17. Så vidt jeg ved er regnskaber revideret efter Udvidet Gennemgang ikke omfattet af RL §18 (brev til tidligere revisor). Hvis man overtager 2 komponenter i klasse B der begge er revideret efter Udvidet Gennemgang, som ejes af et holding der vokser ind i koncernregnskabspligt i samme år. Kan man overhovedet revidere primobalancen, hvis den tidligere revisor ikke er forpligtet til at besvare henvendelsen? De har vel egentlig tavshedspligt i det forhold.

Robert Fosbo: "Ja kan man overhovedet revidere en primobalance? Ja det man vel godt, men du kan også risikere, at det kan du ikke. I bund og grund er den ikke anderledes, end hvis du har haft en sidste år, der er lavet review eller Udvidet Gennemgang på, og så skal eder laves revision nu. Altså så er du nødt til at forholde dig til primobalancen og hvis du ikke har en overbevisning om de væsentlige og risikofyldte områder, jamen så har du kun én løsning og det er sådan set et forbehold. Alternativet er at du indhenter eller udfører nogle handlinger for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Det kan godt lade sig gøre men i nogle situationer er det lidt svært. "

Interviewer Thomas: "Ja lageret i hvert fald tænker jeg".

Robert Fosbo: "Ja så det er klart, at der kan være en udfordring der ikke. Så ja du er ikke forpligtet til at kontakte tidligere revisor

Interviewer Thomas: "Ja eller han er ikke forpligtet til at svare? "

Robert Fosbo: "Nej det er han ikke så selvfølgelig har du en udfordring her så hvis ikke du kan få en overbevisning ved at revidere primobalancen, jamen så... "

Interviewer Thomas: "Ja så kan du starte med et forbehold. Det er vel ikke nok at sige supplerende oplysninger, sammenligningstallene er ikke revideret? "

Robert Fosbo: "Ja, nej det kan du godt skrive, men det er klart, at hvis det er at du ikke har en overbevisning om varelageret for eksempel, jamen så er du jo nødt til at tage hensyn til det ikke.

Interviewer Thomas: "Nå men det var sådan set alt hvad jeg havde at byde på. "

17 Bilag 8 – Mail fra FSR

Henvendelse (Thomas)

Hej

Jeg skal til at revidere en koncern i mellemklasse C og er i den forbindelse ved at indhente relevante værktøjer.

Hvilke skal jeg indhente og er der nogle hvor ISA 600 er integreret?

Svar (Robert Fosbo, FSR)

Kære Thomas

Desværre har vi ikke koncernrevision indarbejdet i RM-løsningen. Den har vi pt. heller ikke for Caseware, der dog har koncernregnskabsmodul.

Mit forslag er at oprette en revisionsopgave, og derved foretage en planlægning og udførelsen på koncernniveau ud fra den almindelige term med væsentlig og risiko, dog på koncern niveau. Derved vil områderne som summere sig for alle selskaber være de relevante komponenter, der skal forholdes til. Og få beskrevet konsolideringsprocessen.

Derfor sikre, at det hele laves ud fra koncernbetragtningen. Mht. områdeplaner, da kan du lade instrukserne være som de er, hvis moderselskabet også har aktivitet og områder, der skal revideres, og så tilpasse områdeplanen med koncernhandling i forhold til at dokumentere det udførte arbejde for koncernen og de underliggende selskaber.

Selvom du har revideret de underliggende datterselskaber, da skal du forholde dig til den dokumentation for de enkelte områder og komponenter. Koncernrevisionen skal kunne stå alene, så det er ikke godt nok blot at henvise til arbejds papirer og dokumentationen i andre filer. Så det er vigtigt, at din dokumentation for det underliggende arbejde bliver behørigt beskrevet. Så forestil dig en dokumentation og indhentelse af relevant materiale, oplysninger og dokumentation for udført arbejde, hvis det var en anden revisor du skulle henvende dig til. Det giver som regel en ahaoplevelse i forhold til at sikre fornøden dokumentation. Der giver naturligvis ikke mening, at udsende spørgeskemaer og lign., men det er en meget god rettesnor for, hvad der skal dokumenteres.

Tag endelig udgangspunkt i ISA 600, den giver en rimelig god linje for kravene.