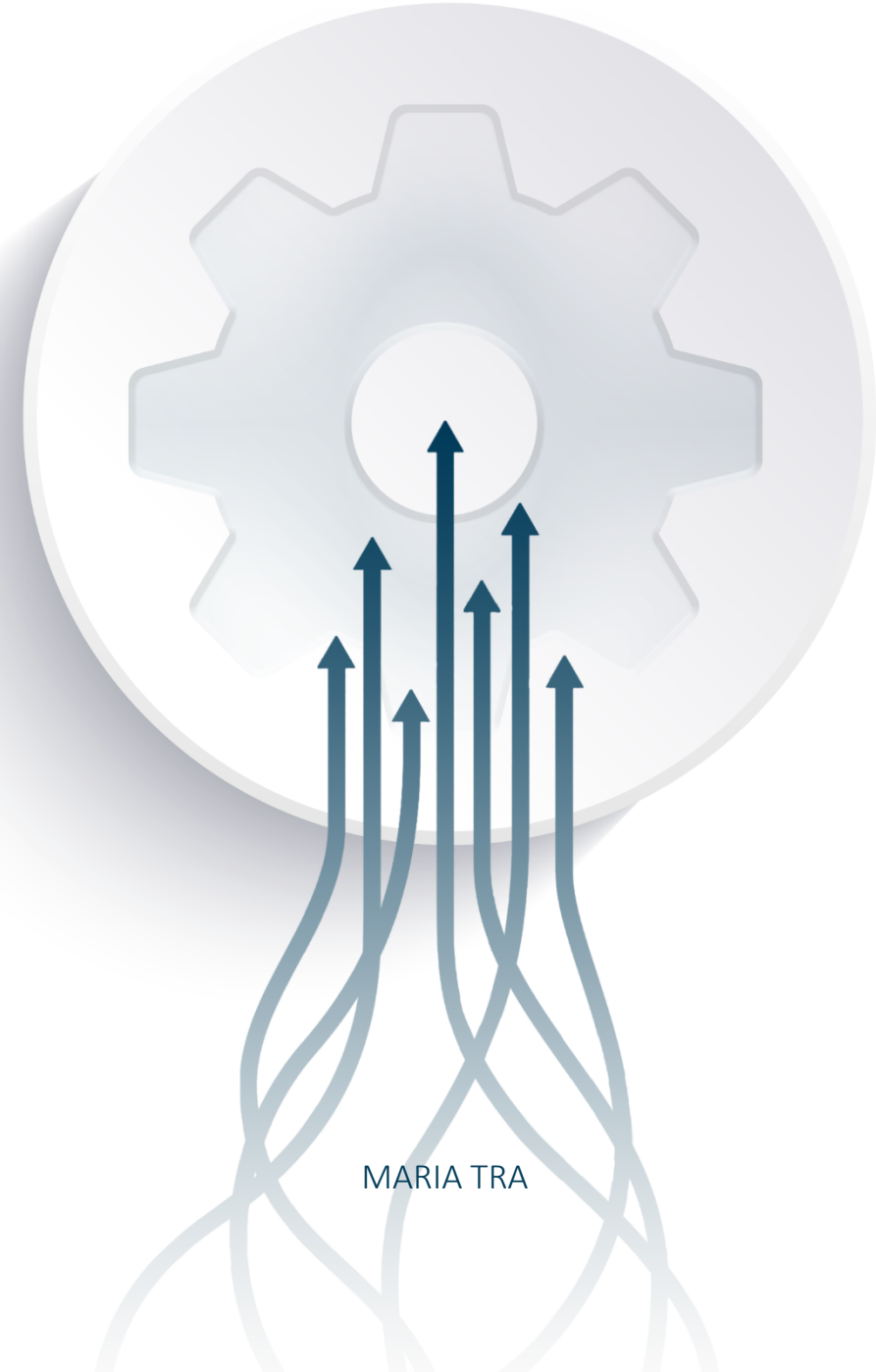
AALBORG UNIVERSITET

KONCERNREVISION

MED FOKUS I SHARED SERVICE CENTER

CAND.MERC.AUD - 3. JANUAR 2021



MARIA TRA

AALBORG UNIVERSITET

Titelblad

Titel:	Koncernrevision med fokus i Shared Service Center
Uddannelse:	Cand.merc.aud
Periode:	Vintereksamen 2020-21 - Ordinær
ECTS-point:	30
Vejleder:	Hans B. Vistisen
Fulde navn:	Maria Tra
Studie-nr.:	20162415
Anslag m. mellemrum:	139.542
Sideantal:	101 sider
Sideantal (normalsider):	58 normalsider (2.400 tegn inkl. mellemrum)

Executive summary

The purpose of the thesis is to examine considerations and issues in a group audit planning, when a group auditor has an Shared Service Center ("SSC") auditor involved, which is expected to increase in the future, and is affected by the increasing numbers of companies using SSC to obtain synergy, centralize processes and minimize costs.

The scope contains an introduction of the definition of an SSC and a theoretically description of the process of a group audit planning from start to completion by using the international standards of auditing (ISA 600 and ED-600). The theory will be supported by a case company and practical examples of the documentation a group auditor can use. To obtain sufficient audit evidence for the purpose of a group audit can include audit work and documentation from an SSC auditor, and the group auditor needs to prepare audit instructions for the SSC auditor, which is a mandatory step in the group audit plan. The thesis will therefore also comprise an example of an audit instructions to the SSC auditor.

The research to identify the considerations and issues in a group audit planning will be performed primarily from methods based on own performed research, which is a combination of using current International Standards on Auditing (ISA 600) and by using interviews with auditors with experience from both group audits with SSC audit and experience being on the other side, as a component- and/or SSC auditor.

The result of the research showed both considerations and issues for the group auditor, as well as for the SSC auditor. The significant matters are related to 1) the determined audit strategy and the timing of the audit, 2) the work split between the group auditor, local auditor and SSC auditor and, 3) the communication between the auditors and timeline for reporting the audit.

The conclusion summarizes the associated proposed solutions to the considerations and issues that can occur in a group audit planning with an SSC audit, and are intended to give the group auditor methods and guides to perform an efficient group audit planning as possible.

Indholdsfortegnelse

Executive summary **1**

1 Indledning **5**
1.1 Problembaggrund 5
1.2 Problemformulering 6
1.3 Definitioner og begreber 8
1.4 Opgavens opbygning 10

2 Metode **14**
2.1 Videnskabsteoretisk tilgang 14
2.2 Metodisk tilgang 15
2.3 Undersøgelsesdesign og dataindsamling 15
2.3.1 Undersøgelsesdesign 15
2.3.2 Dataindsamling 16
2.3.3 Primære data 16
2.3.4 Sekundære data 19
2.4 Vurderingskriterier 19
2.5 Kildekritik 21
2.6 Afgrænsning 21

3 Shared Service Center **24**
3.1. Introduktion 24
3.1.1 Hvad er et Shared Service Center? 24
3.1.2 Organisation i en koncern med Shared Service Center 25
3.1.3 Transaktions flow i en koncern med Shared Service Center 28
3.2 Shared Service Center integration 29

4 Koncernrevision **31**
4.1 Indledende handlinger 34
4.1.1 Opgaverisikoklassifikation 34
4.1.2 Accept eller fortsættelse af opgaven 35
4.1.3 Begrænsninger af adgang til personer og data 35
4.1.4 Aftalevilkår for revisionsopgaven 36
4.2. Planlægning af koncernrevision 36
4.2.1 Overordnet revisionsstrategi og plan for revisionen 36
4.2.2 Kendskab til koncernen, komponenter og dens miljø 37
4.2.3 Forespørgsler til besvigelser 44
4.2.4 Indledende analytiske handlinger 44

4.2.5 Fastsættelse af væsentlighedsniveau 45
4.2.6 Risikovurdering på koncernen 52
4.2.7 Kendskab til komponent revisor 53
4.2.8 Scoping af komponenter 53
4.2.9 Planlægning af komponentrevisors arbejde 54
4.2.10 Kommunikation med komponentrevisor 55
4.3 Udførsel af koncernrevision 56
4.3.1 Interaktion med komponentrevisor 57
4.3.2 Dokumentation af overvågning 57
4.3.3 Evaluering af opnået revisionsbevis 58
4.4 Konklusion og afrapportering 59
4.4.1 Konklusion på koncernrevisionen 59
4.4.2 Afrapportering til den øverste ledelse 59
4.5 Analyse af ISA 600 60
4.5.1 Forbedringer til ISA 600 med fokus på Shared Service Center revision 60

5 Instrukser til SSC-revision 64
5.1 Instrukser til SSC-revision 65
5.1.1 Introduktion 65
5.1.2 Revisionsteam 68
5.1.3 Revisionsstrategi 72
5.1.4 Rapportering og kommunikation 81

6 Konklusion 84
6.1 Konklusion 84
6.2 Perspektivering 88

7 Litteraturliste 90

8 Bilag 93
Bilag 1 – Interview guide 93
Bilag 2 – Scoping 96
Bilag 3 – Interview med Anders Lund 97
Bilag 4 – Interview med Martin Pieper 98
Bilag 6 – Risikovurderingsoversigt 99
Bilag 7 – Eksempel på rapporteringspakke 101

1

INDLEDNING

1.1 PROBLEMBAGGRUND
1.2 PROBLEMFORMULERING
1.3 DEFINITIONER OG BEGREBER
1.4 OPGAVENS OPBYGNING

Kapitel indhold:
Følgende kapitel har til formål at give en introduktion til opgavens emne vedrørende koncern-revision og den dertilhørende problembaggrund og problemformulering, samt de tilhørende underspørgsmål, som skal besvares. Kapitlet indeholder ligeledes en skitsering af opgavens struktur og opbygning.

1 Indledning
1.1 Problembaggrund

Flere koncerner, heriblandt mange af de danske børsnoterede virksomheder, har de sidste mange år etableret Shared Service Center (”SSC”). Toplokationen af registrerede SSC var i 2019 Indien, efterfulgt af USA, Polen mv. (Statista, 2019). SSC har været populære som følge af omkostningsbesparelser direkte på EBITDA, som ofte er den vigtigste fordel der nævnes, når der kommunikeres en beslutning om at etablere et SSC.

Der er fordele og ulemper ved anvendelse af et SSC. Fordelene er, at de administrative lønomkostninger falder – hvilket også hænger sammen med medarbejderantallet, da servicen i SSC hyppigst sker i afdelingerne HR, IT, indkøb og salg, regnskab og økonomi mv. De administrative opgaver hos de lokale afdelinger bliver derved centraliseret hos SSC, og processerne standardiseres og effektiviseres heraf. Der skabes synergier, og dobbeltopgaver elimineres. Omvendt er ulemperne bl.a., at SSC-medarbejdere afstandsmæssigt er længere væk fra ledelsen og modenheden, og det faglige niveau kan variere ved sammenligning med dansk arbejdskraft, hvilket kræver større monitorering fra ledelsen, da kvaliteten stadig skal bevares, og de lovmæssige krav stadig skal overholdes.

Der er på baggrund heraf sket et skifte fra, at koncernrevisor tidligere var tæt på koncernens organisation og skulle stå for revisionen selv, til at koncernrevisor i dag skal forholde sig til andre revisorers arbejde i udlandet for at kunne forholde sig til koncernen som helhed. Det er derfor interessant at undersøge, hvilken indvirkning det har på koncernrevisors planlægning af revisionsopgaven, og hvilken tilgang og revisionsstrategi der fastlægges.

Koncernrevisor har til opgave at nå frem til en konklusion på revisionen af koncernregnskabet som helhed, og SSC udfører arbejde til brug for de lokale revisorer, der udfører revisionen af datterselskaberne, som samtidig også er ansvarlige for revisionen af de finansielle informationer, som rapporteres og videregives til koncernrevisor til brug for koncernregnskabet. De revisionsmæssige overvejelser og problemstillinger, der kan opstå i planlægningen af en koncernrevision, skal derfor nøje behandles i planlægningen, så udførslen af koncernrevisionen

sker så præcis og effektivt som muligt med det formål at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis for, at koncernrevisor kan afgive en revisionspåtegning på koncernregnskabet.

1.2 Problemformulering

Antallet af større virksomheder, der anvender et SSC, er fortsat stigende, og dette indgår ofte som en del af virksomhedens strategi med det formål at bespare omkostninger og opnå synergier, hvilket medfører, at revisorer skal begynde at kigge på alternative fortolkningsmuligheder, når de udfører en revision af et SSC.

IAASB udarbejder og opdaterer de internationale revisionsstandardarder, som revisorer er underlagt. Standarderne bliver udarbejdet over år og generaliseres så vidt muligt, men opdateringerne sker ikke så hurtigt, som udviklingen i den virkelige verden. IAASB modtager derfor løbende en række forslag til ændringer og forbedringer af ISA 600, som omfatter koncernrevision. ISA 600 indeholder i hovedtræk de større områder, der skal fokuseres på ved planlægning og udførsel af en koncernrevision, og der kan opstå mange problemstillinger afhængig af den kompleksitet, der er i den pågældende koncern.

På baggrund af ovenstående bliver opgavens problemformulering følgende:

Hvilke revisionsmæssige overvejelser og problemstillinger kan der opstå ved planlægning af en koncernrevision med særligt fokus på revision af et Shared Service Center?

Figur 1.1 – Opgavens problemformulering (egen tilvirkning)

Opgavens problemformulering er stillet ud fra revisors synspunkt og har til formål at redegøre for revisors grundlag for udarbejdelse af en planlægning af en koncernrevision.

Formålet med opgaven er at belyse, hvad planlægning af en koncernrevision indeholder, og hvordan planlægning af en koncernrevision i praktisk udføres med tilhørende eksempler, hvor en fiktiv case virksomhed anvendes. Planlægningen vil have fokus på en koncernrevision, som indeholder revision af et SSC, som varetager dele af funktionerne i et eller flere selskaber i koncernen.

Problemformuleringen vil blive suppleret med følgende underspørgsmål:

Figur 1.2 – Underspørgsmål til brug for at besvare problemformuleringen (egen tilvirkning)

1.3 Definitioner og begreber

Til brug for forståelse af opgaven er der en række definitioner, som allerede fremgår af de ISA'er, der henvises til i opgaven, og som tilsvarende er anvendt i opgaven. Derudover er følgende definitioner og begreber relevante:

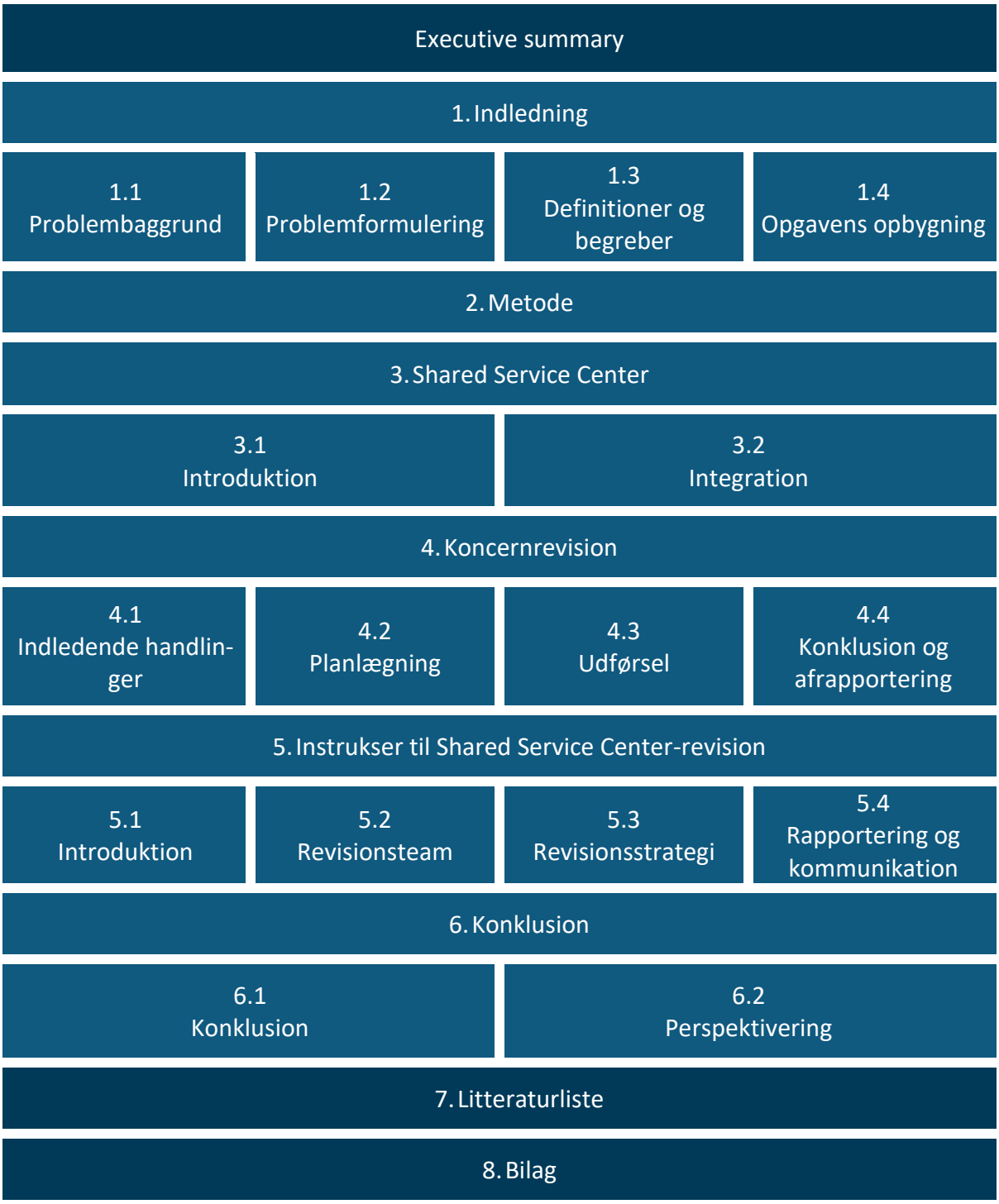
Definition og begreber	Beskrivelse af betydning
Back Office	Back Office er de afdelinger i en virksomhed, som supporterer virksomheden med at kunne producere eller sælge en service, hvilket er alt fra administrative funktioner, lager, logistik mv.
EQCR	Engagement Quality Control Review – en person, som er kvalificeret til at udføre kvalitetskontrol af fx revisionsopgaver, og har den fornødne erfaring og kompetencer til at udføre supervision uafhængigt og objektivt af revisionsteamet
Front Office	Front Office er de afdelinger i en virksomhed, som har den direkte kontakt udadtil med kunderne
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board, (IAASB, 2019)
IFRS	Internationale regnskabsstandarder, som alle børsnoterede virksomheder skal aflægge deres årsregnskab efter
ISA	Internationale standarder for revision af regnskaber
ISQC	International standard for kvalitetskontrol af revisionsvirksomhedens ansvar for revision og review af årsregnskaber
Koncern	En koncern består af et moderselskab og dets datterselskaber. Der foreligger en koncern, når moderselskabet har kontrol over datterselskaberne
Koncernledelse	Ledelsen for koncernen, som er ansvarlig for udarbejdelse af koncernregnskabet (direktion, bestyrelsen, revisionsudvalg (audit committee)
Koncernpartner (Group engagement partner) "GEP"	En person i en revisionsvirksomhed, som er ansvarlig for koncernrevisionsopgaven, og som afgiver revisionserklæringen på koncernregnskabet på vegne af revisionsvirksomheden
Koncernrevisionsteam (Group engagement team) "GET"	Koncernpartner og revisionsteamet, som er med til at udføre koncernrevisionen
Koncernrevision	Revision af et koncernregnskab
Koncernrevisor	Revisor, som afgiver revisionspåtegning på koncernregnskabet

Definition og begreber	Beskrivelse af betydning
Koncernregnskab	Et regnskab, der indeholder regnskabstal fra mere end én komponent. Koncernregnskab refererer også til et konsolideret regnskab, hvor regnskabstallene viser et konsolideret resultat mv. for koncernen, dvs. efter elimineringer af intern avance, interne lån mv.
Komponent	Et juridisk selskab eller aktiviteter for en gruppe, som leverer regnskabstal, der indgår i koncernregnskabet
Komponentrevisor	En revisor, som er udvalgt af koncernrevisor til at udføre revision af regnskabstal til brug for koncernregnskabet
Komponentledelse	Ledelsen i et juridisk selskab, som er ansvarlig for udarbejdelse af regnskabstallene for en komponent
Komponent væsentlighedsniveau	Væsentlighedsniveau for en komponent fastsat af koncernrevisor
SSC-revisor	En revisor, som er udvalgt af koncernrevisor til at udføre revision af aftalte kontroller, processer mv. til brug for koncernregnskabet
Væsentlig komponent	En komponent, som er vurderet signifikant/væsentlig i koncernrevisionen af koncernrevisor på baggrund af specifikke faktorer

Figur 1.3 – Definitioner og begreber med tilhørende beskrivelse af betydning (egen tilvirkning)

1.4 Opgavens opbygning

Opgaven er opdelt i 9 hovedkapitler og har til formål at guide igennem opgavens kapitler, som ligger til grund for besvarelse af problemformuleringen og underspørgsmålene:



Figur 1.4 – Illustration af opgavens opbygning og struktur (egen tilvirkning)

Executive summary

Kapitlet indeholder en kort beskrivelse af opgaven på engelsk, som har til formål at give læseren en hurtig introduktion til opgavens formål, indhold og konklusion uden at skulle læse hele opgaven.

Kapitel 1 – Indledning

Kapitlet indeholder en beskrivelse af problembaggrund og baggrunden for den valgte problemformulering, inklusive definitioner og begreber anvendt i opgaven.

Kapitel 2 – Metode

Kapitlet indeholder de metodiske overvejelser, tilgange og afgrænsninger, som er foretaget for at kunne indsamle pålidelige data til brug for besvarelse af opgavens problemformulering. Der vil blive redegjort for det videnskabsteoretiske afsæt for opgaven, inklusive en beskrivelse af, hvordan de indsamlede data er blevet behandlet og anvendt i opgaven.

Kapitel 3 – Shared Service Center

Kapitlet indeholder en kort introduktion til, hvad et SSC omfatter, både set udefra, når man ser et SSC i en organisationsstruktur, og indefra, når man ser, hvad et Shared Service Center indeholder af primære aktiviteter. Shared Service Centre er et af fokusområderne i opgaven, hvorfor det er nødvendigt for læseren at få kendskab hertil.

Kapitel 4 – Koncernrevision

Kapitlet er bygget op som den teoretiske del af opgaven, hvor der redegøres for processen for planlægning af en koncernrevision fra start til slut, og opbygningen er således baseret på de internationale revisionstandarder fra revisors synspunkt. For at give en forståelse af sammenhængen mellem den teoretiske del og den praktiske proces i et revisionshus bliver kapitlet bygget op med praktiske eksempler ud fra en case virksomhed.

Kapitel 5 – Instrukser til Shared Service Center-revision

Kapitlet bygger videre på et af de steps, der er i planlægningsprocessen, som var omtalt i kapitel 4, og indeholder en teoretisk del om, hvad en instruks til SSC-revisor består af med praktiske eksempler ud fra den samme case virksomhed. I forbindelse med udarbejdelse af instrukserne vil de revisionsmæssige overvejelser og problemstillinger ved en revision af et SSC blive analyseret og diskuteret, og der foretages en vurdering af, hvordan de bør håndteres og løses.

Kapitel 6 – Konklusion

Kapitlet indeholder en opsummering af besvarelsen af opgavens problemformulering samt den erhvervede viden og konklusionen, som er nået. Derudover indeholder det en perspektivering med emner fra andre vinkler og perspektiver, som kan have en sammenhæng og være relevante for opgaven.

Kapitel 7 og 8 – Litteraturliste og bilag

Kapitlet indeholder en liste over de data og det bilagsmateriale, som er anvendt til brug for at udarbejde opgaven og besvare problemformuleringen.

2

METODE

2.1 VIDENSKABSTEORETISK TILGANG
2.2 METODISK TILGANG
2.3 UNDERSØGELSESDESIGN OG DATAINDSAMLING
2.4 VURDERINGSKRITERIER
2.5 KILDEKRITIK
2.6 AFGRÆNSNING

Kapitel indhold:
Følgende kapitel har til formål at beskrive de metodiske og videnskabelige overvejelser ifm. med udarbejdelse af opgaven, samt hvilke metoder der er anvendt til at udføre dataindsamlingen, og afslutningsvis evaluering af den indsamlede data og afgrænsning af opgaveemnet.

2 Metode

2.1 Videnskabsteoretisk tilgang

Det videnskabelige paradigme påvirker forfatterens antagelser, og hvordan specialets udarbejdes, som kan deles op i ontologiske, epistemologiske og metodologiske overvejelser, der ligger til grund for udformningen af undersøgelsen (Helbjerg, 1997, s. 27).

Opgaven vil have det videnskabelige paradigme neo-positivisme, som betyder, at forfatteren tror på, at der eksisterer en virkelighed, som mennesker kan have forskellige opfattelser af, og agerer herudfra.

Ontologi betyder, hvordan virkeligheden opfattes, og opgaven har til hensigt at undersøge, hvordan de eksisterende virkelighedsobjekter påvirker revisors grundlag for at udføre en planlægning af en koncernrevision. Virkelighedens objekter er allerede eksisterende i de gældende standarder og lovgivninger, som revisorer er underlagt, men for at opnå forståelse heraf, kræver det, at der foretages en observation af virkeligheden med inddragelse af analyser af genstandsfeltet. For opgaven vil der ikke eksistere et forhold, som kan give et endegyldigt svar på virkeligheden, da det netop afhænger af den enkelte observation.

Epistemologi betyder, hvordan forfatteren forholder sig til undersøgelsen med enten en objektiv eller subjektiv tilgang. I opgaven vil forfatter have egen erfaring med koncernrevision, dog uden erfaring med SSC, hvilket kan medføre en grad af en subjektiv tilgang. For at gøre forfatteren objektiv i forhold til undersøgelsen, herunder i analysedelen, vil forfatter have fokus og være bevidst om sin rolle i undersøgelsen for at opnå et virkelighedsbillede af problemstillingerne fra forskellige vinkler, herunder som koncernrevisor såvel som komponentrevisor. Den objektive tilgang opnås også, når forfatter ikke selv har egen erfaring med SSC.

Den videnskabsteoretiske tilgang vil i opgaven være fra et neo-positivisme paradigme, hvor virkeligheden er eksisterende i form af gældende standarder og lovgivning, men objektiviteten af virkeligheden udfordres i analysen, hvor analysen er tilrettelagt i forhold til det, som forfatter vurderer relevant til brug for problemformuleringens besvarelse, og vil i mindre grad være påvirket af en subjektiv tilgang og fortolkning af virkeligheden.

2.2 Metodisk tilgang

Opgavens teoretiske del vil have en deduktiv tilgang, da den tager udgangspunkt i de eksisterende teorier og de generelle antagelser om virkeligheden, som efterfølgende forsøges testet. For beskrivelse af den teoretiske del forsøges de allerede eksisterende teorier at generaliseres og testes for af virkningen af virkeligheden, hvor virkeligheden er en revisionsplanlægning af en koncernrevision ud fra et revisorsynspunkt i Danmark.

Opgavens praktiske del vil have en induktiv tilgang, hvor der skabes ny viden ved at udlede en generel sammenhæng mellem de antagelser om virkeligheden fra den teoretiske del, som forsøges testet på konkrete observationer fra data fra interview, som senere bliver omtalt i kapital 3.3.3.

Den indsamlede teori og empiri vil herefter lede til opgavens resultat og konklusion, hvor analysen vil vise, hvilke revisionsmæssige overvejelser og problemstillinger der forventes at opstå for koncernrevisorer, når der udføres en koncernrevision, som indeholder et Shared Service Center.

2.3 Undersøgelsesdesign og dataindsamling

2.3.1 Undersøgelsesdesign

Undersøgelsesdesign er betegnelsen for, hvordan forfatter udforsker det fænomen, der er genstand for undersøgelsen. Det er et udtryk for den måde, hvorpå der indsamles, analyseres og fortolkes data (Andersen, 2014, s. 99). Opgavens undersøgelsesdesign er et objekt, herunder én koncernrevisions planlægning, hvor der indgår én enhed, og én fiktiv case virksomhed. Objektet undersøges og analyseres ved hjælp af erfarne revisorer fra et af de store revisionshuse.

Egen erfaring med koncernrevision og SSC-revision er påvirket i indgangsvinklen til opgaven, men dataindsamlingen, herunder de kvalitative interview, foretages for at gøre egen viden så valid og objektiv som muligt.

2.3.2 Dataindsamling

Dataindsamling er foretaget før påbegyndelse af skriveprocessen og udføres som en del af brainstorming af opgaven, som har til formål at brainstorme emner til opgaven, som har relevans for problemstillingen. Generelt har det også til formål at give forfatteren mere viden om og kendskab til baggrunden for emnet.

Opgaven tager udgangspunkt i egne indsamlede data, som består både af primære og sekundære data. I det følgende afsnit vil den konkrete dataindsamling, som anvendes i opgaven, bliver præsenteret.

2.3.3 Primære data

Primære data er data, som er indhentet og bearbejdet af forfatteren selv til brug for opgaven, og som indhentes ved hjælp af forskellige metoder. Til brug for denne opgave er interview anvendt til at indhente kvalitative data.

Interview

Opgavens analyse tager udgangspunkt i interview med revisorer, og interviewene vil være delvist strukturerede, som betyder, at der på forhånd er udarbejdet interviewguides, som indeholder de emner og områder, på baggrund af hvilke der skal interviewes. Der er til brug for alle interview udarbejdet den samme interviewguide (bilag 1), som skal sikre, at strukturen er den samme for alle interview. (Andersen, 2014, s. 155)

Ikke alle interviewpersoner indgår anonymt, men deres erfaringer med kunder og virksomheder vil indgå anonymt og ikke blive nævnt. Det har til hensigt at beskytte interviewpersonen, men også skabe en mere åben dialog.

Alle interview vil blive optaget og vedlagt som bilag i lydfiler. De relevante udtalelser, der anvendes i opgaven, vil blive inddraget som citater, og der vil blive henvist til lydfilen med tilhørende minut- og sekundtal.

Interviewpersoner

Der er udvalgt to interviewpersoner på minimum Manager-niveau, hvor dette niveau er vurderet relevant og nødvendigt for at nå ud til interviewpersoner, som har tilstrækkelig indsigt i deres erfaringer med koncernrevisioner som helhed, men også indsigt i detaljer helt ned til dokumentationen, kommunikationen med komponentrevisorer mv. Managers er ligeledes de roller, som er ansvarlige for kvaliteten af koncernrevisionsdokumentationen i den praktiske hverdag som revisor og rapporterer til partnere, og det forventes samtidig, at de har den nødvendige faglige kompetence til at kunne besvare spørgsmålene i interviewguiden, da Managers ofte har mange års erfaringer med sig.

Figur 2.1 – Oversigt over de udvalgte interviewpersoner (egen tilvirkning)

Anders Lund

Anders Lund er Manager i Deloitte, læser til statsautoriseret revisor og er en del af Top Tier-afdelingen, som servicerer primært større internationale, børsnoterede virksomheder og PCAOB-kunder. Anders har erfaring som revisor siden 2011 og sidder primært med børsnoterede, private/kapitalejede virksomheder.

Anders er relevant på baggrund af hans speciale inden for koncernrevisioner samt viden og erfaringer med SSC-revision, både som koncernrevisor men også som komponent til en koncernrevisor i USA, hvor der også indgik SSC-revision. Han har derfor været på begge sider og

har derfor erfaringer med, hvilke udfordringer og problemstillinger der kan opstå for koncern-revisor såvel som komponentrevisor.

Anders er en af de få, der har anvendt SSC som en del af sin overordnet strategi i sin koncern-revision for at skabe effektivitet og synergier både internt, men også hos kunden i forhold til omfanget af det kundemateriale, de skal levere til revisionen.

Martin Pieper

Martin Pieper er Senior Manager i KPMG, uddannet statsautoriseret revisor siden 2018 og er involveret i serviceringen af større internationale virksomheder.

Martin har erfaring som revisor siden 2008, og har primært arbejdet med børsnoteret virk-somheder samt danske selskaber ejet af globale udenlandske koncerner, herunder koncerner som i forskelligt omfang har haft etableret et SSC med betydning for udførelsen af den finan-sielle revision, men med forskellige karakteristika i form af antal processer outsourcede, geo-grafisk lokation, intern/ekstern udbyder, kompleksitet af forretning mv.

Martin er relevant for denne opgave og undersøgelsesfeltet, på baggrund af hans viden og erfaring med SSC-revision i forskellige set up. Martins erfaring omfatter både den teoretiske tilgang til gennemførelsen af en SSC-revision, men omfatter også den praktiske erfaring med denne, for både små, mellemstore og globale virksomheder og koncerner.

Martin har derudover stor grad af erfaring med koncernrevisioner af forskellige størrelser og kompleksiteter, og det vurderes, at nogle af forholdene relevante for koncernrevisioner lige-ledes også kan anvendes analogt for SSC revisioner. Erfaringen omfatter både rollen som kon-cernrevisor, med ansvar for koordinering og instruktion af komponent revisorer og SSC-revi-sorer, men ligeledes erfaring med rollen som komponent revisor med rapportering til kon-cernrevisor og SSC-revisor i form af modtagelse og gennemgang af udført arbejde.

2.3.4 Sekundære data

Sekundære data er data, som er udarbejdet af andre end forfatteren. Opgaven anvender følgende sekundære data:

- Internationale revisionsstandarder
- International og dansk lovgivning
- Vejledninger
- Faglitteratur
- Internet

De anvendte datakilder er udvalgt med henblik på, om det er en anerkendt kilde med tilknytning, kompetencer og erfaringer inden for revision. Dataene er herefter vurderet, om de er relevante til at understøtte opgavens problemstilling. Faglitteratur er primært litteratur, som er anvendt i fagene på kandidatstudiet.

2.4 Vurderingskriterier

Opgaven anvender som tidligere nævnt både primære og sekundære data, som har til formål at understøtte hinandens validitet og reliabilitet. Der kan ske diskussion af den indsamlede data og viden, hvorledes den er tilstrækkelig og besidder kvaliteten til undersøgelsen.

Undersøgelsens data er vurderet ud fra følgende kriterier:

Validitet (gyldighed)

Undersøgelsen til brug for den teoretiske del går på at anvende sekundær empiri, som primært omfatter de indsamlede data vedrørende revisionstandarden ISA 600 og ED-600. ISA 600 er endelige, gældende og aktuelle, for alle koncernrevisioner, hvilket opfylder gyldigheden. ED-600 er stadig i exposure draft, men udarbejdet af en pålidelig kilde, som repræsenterer revisionen, og validiteten er derfor rimelig i forhold til opgavens problemstilling.

Undersøgelsen til brug for analysedelen er baseret primært på data fra en struktureret interviewundersøgelse, hvor interviewpersonerne er ansat i et at de fire største revisionshuse og

med mange års erfaring, og de vurderes derfor at være kompetente til at besvare opgavens problemstillinger. Det vurderes desuden muligt at inddrage resultatet af opgaven i en anden revisionsmæssig sammenhæng.

Reliabilitet (pålidelighed)

Opgavens primære data vurderes at være af høj pålidelighed, da de udvalgte interviewrespondenter har erfaring inden for koncernrevision med et Shared Service Center. Interviewguiden, som tidligere var nævnt, var tilrettelagt således, at resultatet ikke skulle være et problem, men mere en åben dialog om de revisionsmæssige overvejelser, der dukker op i praksis.

De sekundære data, revisionsstandarder, som tidligere nævnt, er gældende for alle koncernrevisioner, selvom de kan forstås og fortolkes på forskellig vis og derfor føre til forskellige processer og indvirkninger, som data har på opgaven.

Skulle analysen gentages af andre personer inden for de samme grupper, herunder fx revisorer fra de øvrige fire store revisionshuse, vil de revisionsmæssige overvejelser og problemstillinger i al væsentlighed henseender være de samme, hvilket de øvrige vurderingskriterier ligeledes er i retning af.

Generaliserbarhed (afhængighed/"Dependabilitet")

Generaliserbarhed omhandler, hvor sikkert resultatet vil blive, hvis en anden forfatter bearbejder og fortolker samme data- og undersøgelsesmateriale (Helbjerg, 1996, s. 22).

Opgaven har til hensigt at analysere de revisionsmæssige overvejelser og problemstillinger, som en koncernrevisor kan komme ud for ved planlægning af en koncernrevision, som omfatter revision af et SSC. Udgangspunktet er stadig ISA 600-kravene, som alle koncernrevisioner er underlagt, og SSC-revisor skal ses som en helt almindelig komponentrevisor.

SSCs funktion og måden, de er etableret og bygget op på, ligner i dag meget andre SSC, da formålet med et SSC er at generalisere processerne så meget som muligt for at kunne skabe synergier og servicere flere virksomheder på én gang.

Selvom der kan være udfordringer med at opnå samme resultat som følge af, at forfatterens datakilder, interaktionen med interviewpersonerne og opgavens vejleder kan have formet resultatet af analysen, vurderes og forventes det dog på baggrund af ovenstående, at analysen og resultatet af samt konklusionen på opgaven stadig kan generaliseres til en større population, og de revisionsmæssige overvejelser derfor kan bruges til at planlægge en koncernrevision af en større population, hvilket gør, at generaliserbarheden er opnået.

Transparens (”confirmability”)

Transparens handler om forfatterens værdier, og hvordan forfatter har opnået at være objektiv og undgået at inddrage egne forhåndsantagelser og måden at fortolke og analysere på (Helbjerg, 1997, s. 22). I forbindelse med interviewene vil opgaven og indholdet blive præsenteret for erfarne revisorer for at få deres bekræftelse på opgavens indhold og analysens resultat.

2.5 Kildekritik

De primære kilder i opgavens analyse består som tidligere nævnt af tre revisorer, som er ansat i et af de fire største revisionshuse og tilsvarende i højere grad beskæftigede med koncernrevision gennem mange år. Populationen er derfor begrænset og ikke en repræsentativ population af revisionsbranchen eller revisionsvirksomheder. Analysen kan derfor alene konkluderes ud fra de tre interviewpersoners besvarelse. Der er ved anvendelsen af data herfra fokus på den enkeltes interviewpersons troværdighed samt fokus og opmærksomhed på forfatterens eventuelle egne holdninger til den pågældende problemstilling.

2.6 Afgrænsning

Afgrænsning har til hensigt at afgrænse opgavens indhold, således at indholdet er sikret relevans til at besvare problemformuleringen. Planlægning af en koncernrevision er et bredt emne, men fokus er på SSC-revision, og forfatter vil derfor vurdere, hvilke områder i en koncernrevision der skal uddybes mere end andre områder, afhængigt af hvilke områder som bliver mere påvirket af en SSC-revision kontra en almindelig koncernrevision uden SSC.

Opgaven tager udgangspunkt i ISA 600 og ED-600, som har sammenhæng med andre ISA'er. En gennemgang vil udelukkende ske af ISA 600 og ED-600. Øvrige ISA'er, der bliver nævnt til brug for forståelsen af koncernrevisionsplanlægningen som helhed, vil ikke blive udførligt beskrevet eller analyseret. Der afgrænses ligeledes fra øvrige nationale lovgivninger, herunder erklæringsbekendtgørelsen, revisorloven, direktiv af lovpligtig revision mv.

Planlægning af en koncernrevision kræver tid og er en omkostning for revisorerne, og den afhænger af den tid, de anvender til at udføre planlægningen. Tiden, der anvendes, kan variere af flere forskellige grunde, herunder kompleksiteten i koncernen, omfanget af komponenter, interne krav til kvaliteten af dokumentation, omfanget og tilgængeligheden af relevant og nødvendig dokumentation for at kunne udføre en planlægning mv. Dette område vil blive afgrænset i opgaven og indgår derfor ikke i opgaven.

Udarbejdelse og offentliggørelse af et revideret koncernregnskab er omfattet af hovedreglen for aflæggelse af koncernregnskab, jf. koncernregnskabspligten i ÅRL § 109-113. Opgaven vil ikke indeholde en nærmere redegørelse for koncernregnskabspligten.

Der afgrænses fra øvrige problemstillinger vedrørende ISA 600, som er blevet diskuteret og medført som ændringsforslag/opdateringer i ED-600. Opgaven vil udelukkende have fokus på problemstillinger relateret til SSC-revision.

Opgaven er afsluttet den 3. januar 2021, og indholdet i opgaven vil være afgrænset til denne dato. Efterfølgende offentliggørelser, udtalelser, ændringer og opdateringer til fx. ISA 600 eller ED-600 vil ikke blive medtaget. Opstår der ny viden i perioden frem til opgavens forsvar, vil det blive vurderet, om det vil være relevant at medtage.

3

SHARED SERVICE CENTER

3.1 INTRODUKTION
3.2 SHARED SERVICE CENTER INTEGRATION

Kapitel indhold:
Følgende kapitel har til formål at give en introduktion til definitionen Shared Service Center, herunder hvad et SSC omfatter og formålet med at etablere et SSC, samt en beskrivelse af hvordan strukturen i en koncern ser ud med og uden et SSC.

3 Shared Service Center

3.1. Introduktion

3.1.1 Hvad er et Shared Service Center?

Et Shared Service Center (”SSC”), er et center eller en organisation, som er ansvarlig for at udføre driftsmæssige aktiviteter inden for områderne IT, regnskab og bogføring, HR og løn, juridisk assistance mv. der supporterer selskaber på tværs af en koncern.

Et SSC etableres af forskellige årsager, herunder:

- Minimering af lønomkostninger
- Minimere dobbeltarbejde og skabe synergier
- Brug af billigere arbejdskraft
- Optimere effektiviteten ved at etablere standardiserede og ensartede procedurer
- Optimere fleksibiliteten ved at decentralisere udvalgte procedurer

De områder, som ofte bliver udført af SSC er typisk ukomplekse og rutinemæssige opgaver, såsom registrering af ind- og udbetalinger, håndtering af leverandørfakturaer, udarbejdelse af salgsfakturaer, administration af anlægsaktiver, herunder bogføring af nyanskaffelser og løbende afskrivninger mv. De specialiserede områder indenfor typisk værdiansættelse af aktiver, poster, der kræver kendskab til lokal lovgivning, moms, skat mv. bliver ofte varetaget af den lokale ledelse, som kan outsource dele af processen, som er ukomplekse. Det kan fx være, at SSC foretager indberetning af moms og betaler aconto skatter, men opgørelse af den skattepligtige indkomst udarbejdes af den lokale ledelse.

En koncern med et SSC er særligt kendetegnet ved deres opbygning af organisationsstrukturen, men samtidig har transaktions- og kontrolmiljøet også særlig indflydelse på koncernen, da strukturen kan være større og mere kompliceret. Transaktionerne flyder ofte gennem flere personer, og der kan være flere lokationer, hvis det kun er dele af transaktionsprocessen, som bliver varetaget af SSC.

Den interne rapporteringsstruktur kan både være simpel og kompliceret afhængigt af deres interne guidelines for rapportering. SSC rapporterer ofte uden komplikationer deres finansielle informationer gennem et fælles rapporteringsværktøj, som både den lokale ledelse og koncernledelsen anvender til brug for udarbejdelse af regnskaber. Rapporteringen kan ske på legale enheder, subkoncerner, lande mv. afhængig af, hvilket format koncernledelsen ønsker at modtage rapporteringen i. Hvis der også skal rapporteres for udførslen af interne kontroller, herunder månedlige afstemninger mv. kan denne proces ofte være manuelt og tidskrævende, hvis udførslen af kontrollen ikke sker elektronisk i et set up, hvor både den lokale ledelse og koncernledelsen har adgang til at monitorere.

3.1.2 Organisation i en koncern med Shared Service Center

Organisationsstrukturen i en koncern med et SSC adskiller sig fra koncerner uden SSC. For at få en forståelse af hvordan en organisation ser ud i en koncern med og uden SSC, er nedenstående koncern uden SSC opstillet:

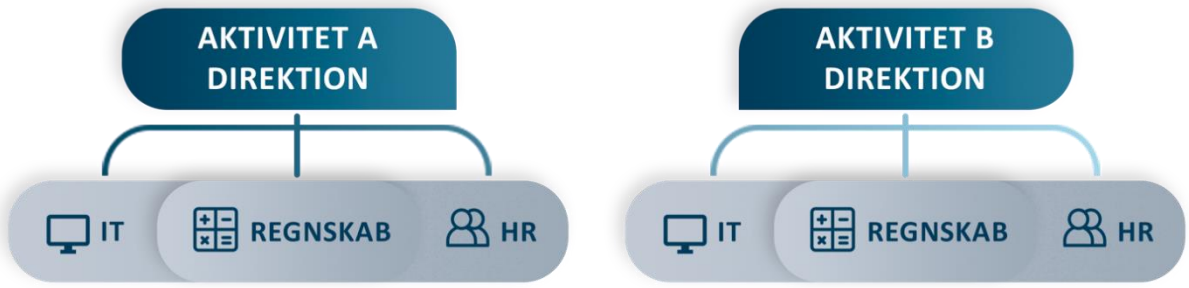
Figur 3.1 – Eksempel på en organisationsstruktur i en koncern <u>uden</u> SSC (egen tilvirkning)

Strukturen viser en koncern specificeret på juridiske enheder, som består af et ultimativt moderselskab, der ejer datterselskaberne, Aktivitet A og B. Det ultimative moderselskab har en koncernregnskabsafdeling, som er ansvarlig for koncernen, herunder udarbejdelse af koncernregnskab, konsolidering mv. Datterselskaberne Aktivitet A og B ejer deres underliggende datterselskaber, Danmark, Tyskland og Danmark, og selskaberne har hver især deres egne lokale regnskabsafdelinger, som er ansvarlige for den daglige drift, bogføring, fakturering mv. af selskabet.

De lokale regnskabsafdelinger i datterselskaberne rapporterer de finansielle informationer videre til koncernregnskabsafdelingen, som samler det til brug for koncernregnskabet.

Koncernregnskabsafdelingen vil typisk være fysisk placeret i et af de primære driftsselskaber hvor medarbejderne er placeret, da det ultimative moderselskab typisk kun har direktionen som ansatte.

Når en koncern ikke har et SSC, ser organisationsstrukturen ud som følgende i driftsselskaberne:



Figur 3.2 – Eksempel på organisationsstrukturer i driftsselskaber <u>uden</u> SSC (egen tilvirkning)

Eksemplet i figur 3.2 viser en organisationsstruktur, hvor hvert driftsselskab har en ledelse med deres egen lokale afdeling med medarbejdere, som supporterer IT, regnskab, og HR til selskabet, og det er stort set de samme opgaver, der bliver udført i hver afdeling for selskaberne.

Ved etablering af et SSC i koncernen kan organisationen ændres, således at hvert driftsselskab stadig har egne afdelinger, som ikke er optimalt eller relevant at outsource. I eksemplet i figur 3.3. illustreres det, at deres lokale HR-afdeling beholdes, da det kan være nødvendigt at have lokale medarbejdere, som har kendskab til den lokale lovgivning. Til gengæld vil afdelingen for IT og regnskab bliver administreret af SSC, og SSC-medarbejderne supporterer derfor både selskab Aktivitet A og Aktivitet B.

Figur 3.3. – Eksempel på organisationsstruktur i driftsselskaber <u>med</u> SSC (egen tilvirkning)

SSC-organisationen kan i dette tilfælde blive etableret i et særskilt juridisk selskab, men det kan også blive etableret i et af de allerede etablerede driftsselskaber. I figur 3.1 blev det illustreret, hvilken lokation selskaberne befinder sig i. Hvis SSC bliver etableret i fx. Tyskland, så bliver SSC organisationen ofte oprettet i det tyske driftsselskab og fakturerer derefter serviceindtægten til de driftsselskaber, som SSC administrerer for.

Ekstern Shared Service Center

Koncerner kan også benytte sig af eksterne SSC, som har speciale og erfaring inden den service som koncernen ønsker. Ved anvendelse af et ekstern SSC, vil administrationen blive faktureret som en helt almindelig leverandør. Opgaven vil ikke have fokus på anvendelse af et ekstern SSC, men i stedet have fokus på koncernens egen etableret SSC.

3.1.3 Transaktions flow i en koncern med Shared Service Center

Transaktionsflowet viser samspillet mellem hele koncernens afdelinger og funktioner og bliver påvirket af, hvordan organisationen ser ud. Det kommer til udtryk i især driftsselskaberne, hvor værdikæden er mere detaljeret, fordi dele af værdikæden nu bliver håndteret af SSC. I eksemplet i figur 4.4. er en værdikæde med SSC illustreret:

Figur 3.4 – Eksempel på et transaktionsflow på en salgsordre til indbetalingsprocessen (egen tilvirkning)

1. SSC har en kundeserviceafdeling i Tyskland, som fungerer som et Front Office, hvor der er en fælles e-mail, telefonnr., fax, webbaseret løsning mv., hvor alle kunder kan afgive deres ordrer. Alle ordrer uanset hvilket selskab det vedrører bliver modtaget samlet her. Medarbejderne i kundeservice er placeret i Tyskland, i det tyske selskab, hvor SSC-organisationen er placeret.
2. Oprettelse af salgsordren, som danner følgeseddel og plukseddel bliver også håndteret af Front Office, i SSC Tyskland.
3. Følgeseddel og plukseddel bliver sendt elektronisk afsted til lageret i Danmark, når ordren er klarmeldt fra Front Office. Lagermedarbejdere, som befinder sig fysisk i Danmark, er ansvarlige for at klargøre ordren til forsendelse.
4. Fakturering af ordren bliver håndteret af debitorbogholderiet i SSC, som er koncernens Back Office i Ungarn.
5. Bogføring af salgsfakturaen og indbetaling bliver også håndteret af Back Office.
6. Opfølgning på eventuelle udestående hos kunderne bliver både håndteret hovedsageligt af Back Office og Danmark. Back Office er ansvarlig for at sende rykkere og følge udeståender til dørs med et evt. eksternt inkassofirma. Da sælgerne i Danmark har

direkte kontakt til kunderne, er der sammenspil mellem sælgerne og Back Office, hvis sælgerne skal hjælpe med kommunikationen og at få pengene hjem.

Transaktionsflowet med et SSC viser, at der ikke kun er opgavefordelinger mellem forskellige afdelinger men også opdelinger mellem flere lokationer/lande. Det er tydeligt, at det kan være en udfordring for en revisor at teste og følge processen, da man ikke kan være flere steder på én gang, og der skal planlægges både om det er muligt at teste processen fysisk over flere omgange, eller hvordan man gør rent praktisk.

3.2 Shared Service Center integration

Forrige kapitel har omtalt de særlige kendetegn ved en koncern med SSC, herunder at organisationsstrukturen nødvendigvis ikke er kompliceret, men at transaktionskæden og kontrolmiljøet i en koncern og selskaberne kan være uoverskueligt, når transaktionskæden kan være delt op i flere selskaber, afdelinger og lokationer.

Ved etablering af et SSC er det vigtigt at der bliver lagt en klar og præcis plan for at opnå en integration for SSC i koncernen, samt en klar plan for hvor arbejdsopgaverne skal lokaliseres og om procedurerne kan optimeres og forbedres inden de flyttes og udrulles til SSC. Planen for at etablere et SSC skal blandt andet indeholde følgende steps:

1. Planlægning af SSC-implementeringen
2. Design af SSC-implementeringen
3. Udvikling og test af de valgte procedurer, løsninger mv.
4. Implementering og udrulning
5. Optimering og effektivisering

En gennemført plan for etablering af SSC er vigtig for at kunne opnå effektivitet i koncernens transaktionsflow og kontrolmiljø gennem standardisering af processer, mindske tiden anvendt på duplikationer indenfor HR, IT, køb og salg, skat osv., således at der også kan opnås en besparelse på lønomkostninger og bundlinjen.

4

KONCERNREVISION

4.1 INDLEDENDE HANDLINGER
4.2 PLANLÆGNING AF KONCERNREVISION
4.3 UDFØRSEL AF KONCERNREVISION
4.4 KONKLUSSION OG AFRAPPORTERING
4.5 ANALYSE AF ISA 600

Kapitel indhold:
Følgende kapitel har til formål at redegøre for hvad en koncernrevision omfatter fra start til slut ved hjælp af de internationale revisionsstandarder, og en beskrivelse af hvilke handlinger, der skal udføres af koncernrevisor. Kapitlet afsluttes med en kort analyse af forbedringspunkter til ISA 600, som er udgangspunktet til brug for planlægning af en koncernrevision.

4 Koncernrevision

En koncernrevision er opbygget efter samme fremgangsmåde som en almindelig revisionsopgave på et enkeltstående selskab. Processen fra start til slut kan illustreres således:

Figur 4.1 – Eksempel på processen for en koncernrevision i hovedoverskrifter (egen tilvirkning)

I en koncernrevision er der nogle trin som afviger fra en almindelig revision som følge af at det er et koncernregnskab, der skal aflægges, hvor flere finansielle informationer, der indgår i koncernregnskabet, bliver konsolidereret og kan være revideret af flere komponenter. Alle trin, man skal igennem på en almindelig revision, skal derfor udføres på hele koncernen, hvilket kan være en udfordring, hvis det er en stor koncern med mange selskaber, som placeringsmæssigt er lokaliseret i hele verdenen. Koncernen kan have forskellige formål og hovedaktiviteter, og der kan være mange væsentlige komponenter, hvis aktivitetsniveauet er ligeligt fordelt mellem selskaberne og lokationerne. Komponentrevisorer kan både være kollegaer indenfor samme revisionsvirksomhed, men der kan også være lokale revisorer, som ikke er en del af den samme revisionsvirksomhed, hvilket kan medføre udfordringer til interaktionen mellem koncernrevisor og komponentrevisor.

I dette kapitel vil processen for en koncernrevision blive beskrevet og redegjort fra start til slut, som bliver bygget op i samspil med et praktisk eksempel, hvor der anvendes en fiktiv case virksomhed til at understøtte teorien.

Alle trin, hvor der er særlige revisionsmæssige overvejelser i forbindelse med en koncernrevision med et SSC, vil blive redegjort i dybden. Flere områder, hvor det mere eller mindre er en generel handling i forbindelse med alle revisioner, vil blive redegjort kort.

Introduktion til ISA 600 og ED-600

ISA 600

Revisionsstandarderne ISA 600 og ED-600 (Exposure draft ISA 600) er udgangspunktet for dette kapitel, som er de internationale revisionstandarder relateret til koncernrevisioner. ISA 600 og ED-600 omhandler de særlige revisionsmæssige overvejelser, som involverer komponentrevisorer.

ISA 600 kan også være relevant for revisorer, som involverer andre revisorer, selvom der ikke er tale om en koncernrevision, fx hvis en anden revisor assisterer med at udføre en lagerkontrol eller andre revisionshandlinger grundet udfordringer med forskellige lokationer eller lignende (ISA 600, s. 579).

ISA 600 er gældende for koncernrevisioner, der udføres på eller efter 15. december 2009 og har to hovedformål for at opfylde koncernrevisorrollen:

a) at kommunikere klart og tydeligt med komponentrevisorer omkring revisionsomfanget (scope) og tidsplanen (timing) for deres revision af de finansielle informationer
b) at opnå tilstrækkelig revisionsbevis for de reviderede komponenters tal til brug for koncernregnskabet og herefter afgive en revisionspåtegning på at koncernregnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med fx Årsregnskabsloven eller IFRS

ED-600

Revisionsstandarden ED-600 er udarbejdet til at forbedre og gøre det mere klart på de resultater og forbedringspunkter, der er identificeret i forbindelse med en kvalitetskontrol af ISA 600. ED-600 har identificeret 7 primære forbedringspunkter:

1. Scoping
2. Accept og fortsættelse af opgaven
3. Anvendelse af komponentrevisors arbejde
4. Involvering af koncernrevisors partner
5. Kommunikation mellem koncernrevisor og komponentrevisor
6. Fastsættelse af komponent væsentlighedsniveau
7. Sammenspil mellem ISA 600 og øvrige ISA'er

De relevante forbedringspunkter vil blive nærmere beskrevet i planlægningen under hvert enkelt step i kapitlet.

Det overordnede formål med ED-600 er at styrke revisors tilgang til planlægning og udførsel af en koncernrevision, og standarden er desuden blevet mere detaljeret og vejledende, således at der står mere specifikt, hvilken tilgang revisor skal have, og hvilke handlinger, der skal udføres for de enkelte områder.

ED-600 vil blive anvendt i den teoretiske del af planlægning af en koncernrevision, herunder de ændringer og opdateringer i ED-600 som erstatter områderne i ISA-600.

Andre ISA'er

ISA-600 arbejder sammen med andre ISA standarder, da mange af de samme overvejelser går igen, og der vil derfor være flere steps i en koncernrevision, hvor der inddrages andre relevante og aktuelle ISA'er.

4.1 Indledende handlinger

Inden en koncernrevision planlægges, er der nogle indledende handlinger, der skal udføres, før opgaven kan påbegyndes. De overordnede handlinger, der skal udføres kan illustreres i følgende proces:

Figur 4.2 – Indledende handlinger i planlægningen af en koncernrevision (egen tilvirkning)

4.1.1 Opgaverisikoklassifikation

Som en del af accept eller fortsættelse af opgaven skal revisionsvirksomheden vurdere opgaverisikoklassifikationen. Der anvendes typisk klassifikationerne i følgende niveauer:

1. Normal
2. Højere end normal
3. Meget højere end normal

Der er flere faktorer, som skal tages i betragtning inden klassificeringen, herunder tidligere års revisioner hvis det er fortsættende opgaver, drøftelser med tidligere års revisorer, hvis det er en førstegangsrevision, ledelsens integritet, industrien kunden opererer i, uafhængighed, sammensætning af bestyrelsen, særlige lovgivningsmæssige forholde indenfor deres processer, interne kontroller, miljø og branche mv.

De fleste opgaver klassificeres som normal, hvilket også er ensbetydende med, at risikoklassifikationen af opgaven er på et acceptabelt niveau, og opgaveaccepten kan gennemføres.

Hvis risikoklassifikationen ligger på højere end normal eller meget højere end normal, bør revisor konsultere med deres faglige afdeling for at vurdere, om revisionsvirksomheden bør udføre opgaven for kunden.

4.1.2 Accept eller fortsættelse af opgaven

ISQC 1 kræver, at revisionsvirksomheder indhenter tilstrækkelig information, før de accepterer en opgave med en ny kunde, samt når de gerne vil forsætte med kunden, eller hvis eksisterende kunder skal have hjælp til en ny opgave, som revisionsvirksomheden ikke har serviceret før.

I accept eller forsættelse af opgaveprocessen, er der flere overvejelser:

- Kendskab og vurdering af bestyrelsens, direktionens og ledelsens integritet
- Om revisionsteamet er kompetent og har ressourcer til at udføre revisionen
- Om revisionsvirksomheden kan opfylde relevante etiske krav
- Om der er opstået væsentlige forhold fra tidligere revisionsopgaver, som påvirker det fortsættende samarbejde med kunden (ISA 220)

4.1.3 Begrænsninger af adgang til personer og data

Partner på koncernrevisionen skal vurdere, om det er muligt at få tilstrækkelige informationer til konsolideringsprocessen og de finansielle informationer fra komponenterne til brug for koncernregnskabet og til at afgive en revisionserklæring.

Til dette formål skal koncernrevisor opnå en forståelse af deres væsentlige komponenter og på de komponenter, hvor revisionen bliver udført af komponentrevisorer, skal koncernrevisor vurdere, om det er muligt at blive involveret i deres arbejde i det omfang det er nødvendigt, til at koncernrevisor kan opnå tilstrækkelig revisionsbevis for koncernregnskabet.

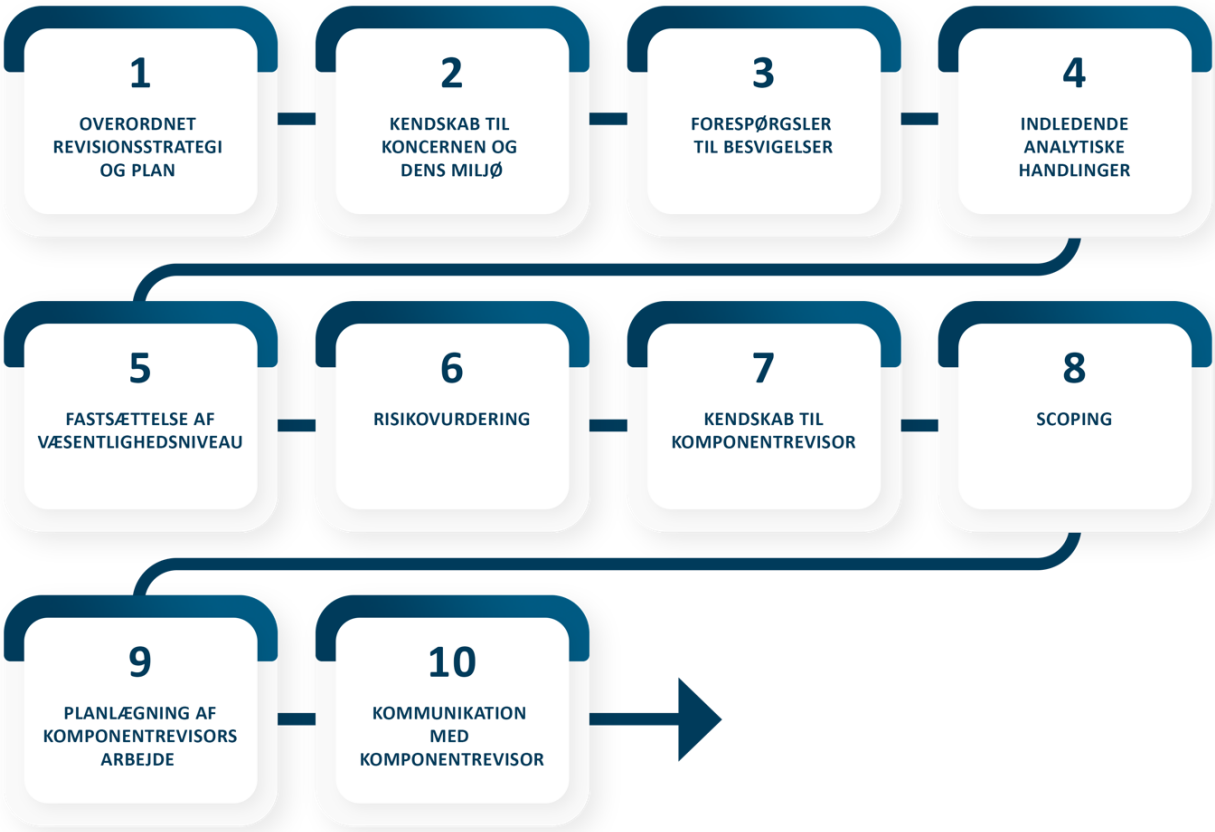
Hvis koncernrevisor vurderer i den indledende fase, at der er nogle væsentlige komponenter, hvor det ikke er muligt at få tilstrækkelig revisionsbevis, pga. forskellige restriktioner, så kan koncernrevisor ikke udføre opgaveaccepten og må finde løsninger til, hvordan opgaven i stedet kan løses, inden opgaveaccepten gennemføres.

4.1.4 Aftalevilkår for revisionsopgaven

Revisor har ansvaret for at aftale og blive enige om vilkårene for revisionsopgaven med ledelsen. Aftalebrevet skal indeholde forudsætningerne for en revision, ansvaret som påhviler både revisor og ledelsen jf. ISA 210.

4.2. Planlægning af koncernrevision

Når de indledende handlinger er udført, og opgaveaccepten er sket, kan planlægningen af koncernrevisionen startes op. Processen for planlægningen på de betydningsfulde områder kan illustreres således i hovedoverskrifterne:



Figur 4.3 – Planlægning af en koncernrevision fra start til slut (egen tilvirkning)

4.2.1 Overordnet revisionsstrategi og plan for revisionen

Koncernrevisionsteamet skal fastlægge en overordnet revisionsstrategi for koncernen og en revisionsplan i henhold til ISA 300 som indeholder revisionsomfang (scope), tidsplan (timing) og retning for revisionen (direction), som skal guide og vejlede processen for udarbejdelse af

revisionsplanen (ISA 300, kapitel 7-11). Partner i koncernrevisionsteamet skal foretage review og godkende revisionsstrategien og revisionsplanen.

Når den overordnede revisionsstrategi skal fastlægges, skal følgende forhold overvejes:

- Identificere hvilken karakter opgaven indeholder for at fastlægge omfanget af opgaven
- Kendskab til kundens ønske til rapportering for opgaven til brug for planlægningen af tidsplanen samt indholdet af rapporteringen, der skal kommunikeres
- Overveje de faktorer i revisors professionel skepsis og vurdering, som skal indgå i revisionsteamets indsats
- Overveje resultaterne fra de indledende revisionshandlinger samt benytte sig af erfaring fra andre og tidligere opgaver, som kan være relevante for opgaven
- Vurdere arten, timingen og omfanget af de nødvendige ressourcer til at udføre opgaven

Overordnet skal revisionsplanen indeholde følgende:

- Arten, timingen og omfanget af planlagte risikovurderingshandlinger jf. ISA 315
- Arten, timingen og omfanget af de planlagte revisionshandlinger for hvert revisionsmål jf. ISA 330
- Andre planlagte nødvendige revisionshandlinger for at opgaven opfylder ISA'erne

Timingen af revisionen skal både indeholde udførsel fra revisionsteamet og review af deres arbejde fra de ledende revisorer og partner, samt timing for hvordan og hvornår supervision af f.eks. en EQCR skal udføres, hvis dette er relevant eller påkrævet for opgaven.

Den overordnede revisionsstrategi og revisionsplan skal fastlægges inden planlægning af koncernrevisionen påbegyndes, men kan ændres løbende og undervejs som planlægningen udføres, således at strategien og planen bliver helt skarp, når revisionsteamet har fået det fulde overblik og kendskab til kunden.

4.2.2 Kendskab til koncernen, komponenter og dens miljø

Koncernrevisor er påkrævet at identificere de væsentlige risici for væsentlig fejlinformation gennem en forståelse af koncernen og dens miljø, ved:

a) at opnå forståelse af koncernen som helhed, herunder dens komponenter og deres miljø og kontroller på koncernniveau som afdækker komponenter
b) at opnå forståelse af konsolideringsprocessen, herunder de interne rapporteringsinstrukser som koncernledelsen har kommunikeret til komponenterne

Forståelse af koncernen skal være tilstrækkelig til at kunne:

a) bekræfte eller genbekræfte identifikationen af komponenter og vurdere hvilke komponenter, der sandsynligvis vil være væsentlige
b) identificere risici for væsentlige fejl på koncernregnskabet på baggrund af besvigelser eller bare generelt fejl

I næste afsnit vil de væsentlige punkter blive vist som et praktisk eksempel for case virksomheden, således at man får en indikation af, hvad planlægningen for kendskab til koncernen, komponenter og dens miljø skal indeholde.

Aktiviteter

Mantra Group A/S ("Mantra") er en af de førende producenter af emballage til fødevarer, herunder primært brød og bagværk. Emballagen produceres ud fra økologisk bomuld, således at brødet kan ånde og bevare en god skorpe i længere tid end hvis der f.eks. anvendes en plasticpose, som er det mest udbredte i dag. Posen findes i forskellige varianter, herunder også en variant som er forseglet indvendig, således at fedtstoffer fra bagværket ikke går igennem posen.

Mantra sælger sine varer gennem primært mellemhandler af distributører og grossister (b2b), men kundebasen indeholder også lokale bagerier.

Mantras mål er at levere en kvalitetsemballage, som kan genbruges og derved mindske papir- og plastikforbruget. Prismarkedet for brød og bagværk er steget sammenlignet med tidligere år, og prisniveauet er så højt i dag, at det er nødvendigt for kunderne at få kvalitet for pengene.

I afsnittet under koncernstruktur vil aktiviteterne på selskabsniveau blive beskrevet.

Ejerforhold

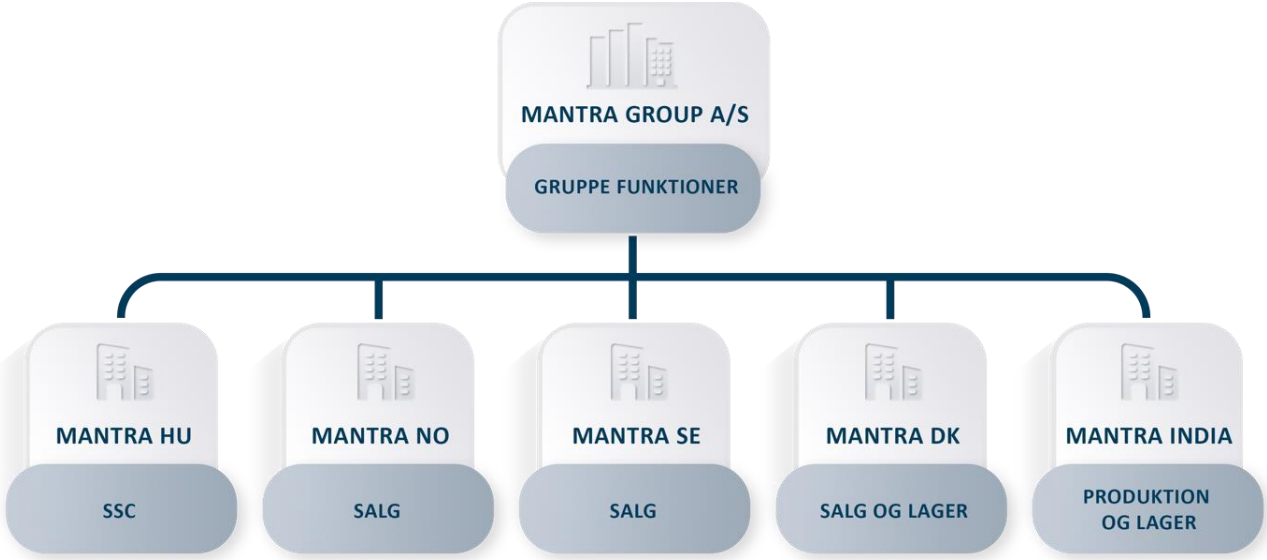
Mantra ejes ultimativ af Maria Tra, som ejer Mantra gennem sit holdingselskab, Mantra Holding ApS.

Figur 4.4 – Ejerforholdsstruktur (egen tilvirkning)

Koncernstruktur

Mantra koncernen har datterselskaber i Ungarn, Norge, Sverige, Danmark og Indien, men sælger produkterne primært til Norden.

Koncernen besidder gruppefunktioner, som supporterer alle selskaber i koncernen indenfor rapportering, treasury, legal mv. Hvert selskab har en lokal ledelse, som hjælper med at administrere de lokale forhold og arbejder tæt med koncernledelsen.



Figur 4.5 – Koncernstruktur med tilhørende datterselskaber og kort beskrivelse af deres primære aktiviteter (egen tilvirkning)

Mantra har strategisk valgt at brede aktiviteterne ud på selskaberne for at opnå den mest optimale og effektive fordeling af opgaver og opnå de fordele, der tidligere er nævnt, ved brug af SSC.

Selskab	**Beskrivelse af selskabet og dets aktiviteter**
Mantra Group A/S	Selskabet fungerer som et holdingselskab, hvor eneste primære aktivitet er besiddelse af kapitalandele af datterselskaber. Direktionen er ansatte i holdingselskabet, og modtager management fee i indtægt for at påtage sig direktionsrollen i alle datterselskaber. Mantra Group A/S ejer 100% alle datterselskaber. Al ekstern finansiering sker gennem holdingselskabet, og det er ligeledes holdingselskabet, som har kontakten til advokat, banken mv. og foretager derfor alle beslutninger relateret hertil. Datterselskaber får likviditet gennem en cash pool ordning, interne lån mv.

Mantra HU	Selskabet fungerer udelukkende som et Shared Service Center, der servicerer forskellige funktioner for koncernen og modtager serviceydelser fra selskaber i koncernen. De primære serviceydelser omfatter: a. Kundeservice b. Bogføring og rutineprægede opgaver i økonomiafdelingen
Mantra NO	Selskabet fungerer som en salgsenhed for det norske marked og består kun af få sælgere og agenter. Selskabet har et mindre parti af eget lager til brug for prøveudstilling, demovarer mv. ifm. salg.
Mantra SE	Selskabet fungerer som en salgsenhed for det svenske marked og består kun af få sælgere og agenter. Selskabet har et mindre parti af eget lager til brug for prøveudstilling, demovarer mv. ifm. salg.
Mantra DK	Selskabet fungerer som en salgsenhed for det danske marked, men består af flere medarbejdere, herunder medarbejdere i HR, marketing, leder af finans, lager og logistik mv. Det danske selskab er det eneste selskab, som har et lager i Norden og leverer derfor direkte til kunderne i Norden, inkl. til kunderne på det svenske og norske marked.
Mantra India	Selskabet fungerer som en produktions- og lagerenhed. Der er kun intern salg, og derfor intet ekstern salg. Alt bliver produceret i Indien og lagt på lager i Indien. På nogle ordrer vil lageret bliver leveret til Danmark først og derefter til den eksterne slutforbruger, men andre ordrer kan også blive leveret direkte fra Indien til kunden.

Figur 4.6 – Beskrivelse af koncernens aktiviteter på selskabsniveau (egen tilvirkning)

IT-system

IT-revision er en del af revision af koncernregnskabet for at vurdere de risici, der indebærer anvendelsen af IT i forhold til udarbejdelse af regnskabet, og hvordan koncernen har indført interne IT-kontroller, som har betydning for bogføringen og rapporteringen. Koncernens indførte generelle IT-kontroller og applikationskontroller skal testes og vurderes om de er indført på en hensigtsmæssig måde og fungerer effektiv, samt om planlagte revisionshandlinger kan baseres på de interne IT-kontroller. Koncernens IT skal ligeledes gennemgås for om de opfylder bogføringsloven i henhold til it-anvendelse.

Mantra koncernen anvender ERP-systemet SAP for at kunne administrere deres lagerbeholdninger. Drift og vedligeholdelse af ERP-systemet sker i Danmark. I SAP er der flere subsystemer som koncernen anvender, herunder godkendelse af leverandørfakturaer, lønsystem mv. Subsystemerne er direkte automatisk integreret med bogføringen i SAP.

IT-systemet er generelt meget simpelt og ukompleks, og de få IT-kontroller, der benyttes i koncernen er tidligere år altid blevet testet effektivt af IT-revisorerne.

Kontrolmiljø

Omfanget af koncernens kontrolmiljø varierer meget afhængig af hvilken type virksomhed der er tale om. En virksomhed, som er optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land, skal medtage en redegørelse for virksomhedsledelse jf. ÅRL § 107b, der omfatter flere punkter.

Nedenfor er nogle af punkterne under virksomhedsledelse nævnt, som har sammenhæng til forståelse af kontrolmiljøet i forbindelse med regnskabsaflæggelsesprocessen (som er beskrevet i næste afsnit):

- Kontrolmiljø:

  Bestyrelsen skal vurdere mindst en gang årligt organisationsstrukturen og bemandingen på væsentlige områder indenfor regnskabsaflæggelsesprocessen, rapportering, skat mv. Bestyrelsen skal fastlægge og godkende politikker, procedurer og kontroller, således at der er en struktureret regnskabsaflæggelsesproces med klare retningslinjer for rapportering, autorisation og godkendelsesprocedurer, samt funktionsadskillelse.

Bestyrelsen skal bl.a. vedtage Code of Conduct and Ethics og en regnskabs- og rapporteringsmanual, som indeholder flere forskellige minimumskrav, herunder forretningsgange, interne kontroller, godkendelse, regnskabspraksis mv. Der bør ligeledes indgå en Treasury politik, som indeholder en Treasury politik for, hvordan der handles på dette område, skattepolitik, samt en whistleblower ordning (EY, 2020, Redegørelse for virksomhedsledelse).

- Overvågning af kontrolaktiviteter:

  Bestyrelsen skal overvåge, at de vedtagne kontroller og "regler" som er beskrevet i kontrolmiljøafsnittet ovenfor bliver overholdt og kvalitetssikre disse løbende for at sikre, at de stadig er effektive. Kontrolaktiviteterne udarbejdes på baggrund af koncernens risikovurdering og det sikres, at der forebygges og opdages eventuelle fejl.

Kontrolmiljøet i en koncern omfatter de overordnede interne kontroller, som er gældende for hele koncernen, som bliver udført af koncernledelsen. De fleste koncerner har udarbejdet koncernretningslinjer (Group Policies), som består af koncernens retningslinjer for deres forskellige procedurer, eksempelvis en politik for hvordan koncernen handler og indgår aftaler indenfor Treasury, eller helt lavpraktiske retningslinjer for hvordan debitorer skal hensættes. Formålet med Group Policies ligger til grund for at opnå ensartethed på tværs af selskaberne i koncernen og er en del af koncernledelsens controlling af datterselskaber.

Koncernledelsen omfatter både bestyrelsen, direktionen, den daglige ledelse, herunder leder af Group controlling mv., som er ansvarlig for at kommunikere deres forventninger, integritet, etik mv. ud til medarbejderne. Dette sker typisk via virksomhedens interne intranet, som alle medarbejdere skal læse og ofte bekræfte, at de er indforstået hermed.

Konsolideringsprocessen

Mantra koncernen anvender Cognos til brug for konsolidering af alle enheder. I Cognos er alle juridiske selskaber i koncernen oprettet som enheder. Den lokale ledelse er ansvarlig for at uploade balancen til Cognos fra SAP, når der foretages månedsrapportering, kvartalsrapportering og til årsafslutning. Hvis rapporteringen sker i udenlandsk valuta som ikke anvendes i koncernregnskabet, vil balancer blive omregnet til DKK efter upload ved hjælp af balancedagens kurser.

Koncernbalancen bliver administreret af koncernøkonomifunktionen, som løbende sørger for vedligeholdelse af konsolideringen, herunder sikre at konsolideringen er fuldstændig og korrekt opgjort til brug for opgørelse af koncernregnskabet. Derudover skal de sikre at alle juridiske enheder er medtaget, alle poster er rapporteret ind, der er foretaget elimineringer af intern avance og balancer, der er foretaget de nødvendige efterposteringer både på selskabs- og koncernniveau mv.

4.2.3 Forespørgsler til besvigelser

Koncernrevisor er iht. ISA 240 ansvarlig for at identificere risiko for besvigelser i forbindelse revisionen af et årsregnskab (ISA 240, kapitel 1-3). Identifikation af besvigelser hænger også sammen med ISA 315, som omhandler identifikation af risici for væsentlige fejl i forbindelse med kendskab til kunden og dens kontrolmiljø (ISA 315, kapitel 1), samt ISA 330 som omhandler revisors planlagte revisionshandlinger til at imødegå de identificerede risici (ISA 330, kapitel 1).

Fejl i årsregnskabet opstår enten ud fra besvigelser eller tilsigtede- og/eller utilsigtede fejl, men i denne del af planlægningen er det fejl opstået ud fra besvigelser, som er relevant at identificere. Der er to typer af særlige fejl som klassificeres som fejl opstået fra besvigelser:

1. Fejl i årsregnskabet som følge af svigagtig (fejlberettiget) regnskabstal
2. Fejl i årsregnskabet som følge af misbrug af aktiver

Når risiciene er identificeret, skal revisor herefter designe og implementere revisionshandlinger til at imødegå de identificerede risici for at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis hertil.

4.2.4 Indledende analytiske handlinger

Koncernrevisor skal udføre en indledende regnskabsanalyse ud fra de seneste regnskabstal for at identificere usædvanlige og uventede forhold i regnskabstallene sammenlignet med tidligere periode. Der skal særligt analyseres på regnskabsposten ***omsætning***, for at identificere, om der er indikation for risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser.

4.2.5 Fastsættelse af væsentlighedsniveau

Koncernrevisor skal fastlægge væsentlighedsniveauet for både koncernen og komponenter jf. ISA 600, som hænger sammen med ISA 320 (ISA 320, kapitel 1), der omhandler revisors fastsættelse af væsentlighedsniveau i forbindelse med planlægningen og udførsel af en revision. Processen består af følgende:

a) Fastsættelse af væsentlighedsniveau for koncernen som helhed i forbindelse med fastsættelse af den overordnede revisionsstrategi (tidligere omtalt i kapitel 4.2.1)
b) Hvis der er specifikke omstændigheder i koncernen, som medfører, at der bør fastsættes et væsentlighedsniveau på regnskabspost eller noteniveau, der er lavere end det overordnede væsentlighedsniveau på koncernen, skal væsentlighedsniveauet for disse poster fastsættes
c) Fastsættelse af væsentlighedsniveau for komponenter, som udfører revision eller review til brug for koncernrevisionen, skal være et passende lavere niveau end koncernens væsentlighedsniveau - for at reducere sandsynligheden for at ikke-korrigerede og uopdaget fejlinformation i koncernregnskabet ikke overstiger væsentlighedsniveauet for koncernen som helhed og det allokerede væsentlighedsniveau fra koncernen til komponenterne
d) For komponentrevisorer, der udfører revision til brug for koncernrevisionen, skal koncernrevisor være involveret i fastsættelse af komponenters fastsættelse af deres væsentlighedsniveau ved udførsel

Fastsættelse af væsentlighedsniveau for Mantra Group A/S koncernen

Væsentlighedsniveauet fastsættes for, at koncernrevisor opnår en tilstrækkelig revisionsoverbevisning over de finansielle informationer, som fremgår af årsregnskabet og kan afgive en revisionserklæring på, at årsregnskabet som helhed ikke indeholder væsentlige fejl.

Ved fastsættelse af væsentlighedsniveau for koncernen er der flere niveauer, som skal fastsættes og flere områder der skal undersøges, som kan oplistes i følgende proces:

a) Forstå hvem der er de primære regnskabsbrugere af årsregnskabet (i sammenhæng med kapitel 4.2.2 Kendskab til virksomheden, hvor ejerstruktur, finansiering mv. er identificeret)

b) Forstå hvilke parametre/elementer regnskabsbrugere har fokus på i årsregnskabet

c) Forstå hvilke parametre/elementer, som påvirker regnskabsbrugers beslutninger

d) Vurdere hvilke benchmarks, der skal anvendes

e) Vurdere den passende faktor (%) til fastsættelse af væsentlighedsniveau

De mest anvendte faktorer der anvendes sker indenfor nedenstående intervaller, men der kan også være andre benchmarks afhængigt af selskabets art, aktiviteter mv. F.eks. vil man bruge resultat før særlige poster hos et børsnoteret virksomhed i stedet for resultat før skat, da særlige poster ikke bør ses som en del af selskabets almindelige/normale driftsaktivitet, eller udviklingsomkostninger aktiveret på aktiver siden hos et start up software virksomhed, som ikke har aktivitet før deres software bliver lanceret.

Benchmarks	Faktor
Resultat før skat	5-10 %
Nettoomsætning	op til 5%
Aktiver total	1-2 %
Egenkapital	1-3 %
Omkostninger	3-5 %

Figur 4.7 – Tabel over faktorer i % for hver benchmarks til brug for fastsættelse af væsentlighedsniveau for koncernen (egen tilvirkning)

f) Fastsætte væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed, væsentlighedsniveau ved udførsel og grænsen for uvæsentlige fejl

<u>Relevante parametre og forhold for Mantra koncernen ifm. overvejelser og fastsættelse af væsentlighedsniveau:</u>

a) Ejerstrukturen er simpel og består af ultimativ ejer (Maria Tra) – for yderligere beskrivelse henvises til kapitel 4.2.2 Kendskab til koncernen…

b) De parametre/elementer, som regnskabsbrugere, herunder Maria Tra har fokus på vurderes til at være nettoomsætning og resultat før skat. Nettoomsætning som følge af

det er en koncern, som har fokus på vækst og salg, og resultat før skat da Maria Tra har fokus på at tjene penge i selskabet og på sigt udbetale udbytte.

c) Se beskrivelse i b) ovenfor

d) Nettoomsætning og resultat før skat anvendes til benchmarks

e) Ved anvendelse af nettoomsætning som benchmarks kan der anvendes en faktor mellem 1-5% samt resultat før skat med en faktor mellem 5-10%. Der anvendes ofte en højere faktor på nettoomsætning og en lavere på resultat før skat. Valget af den faktor, som skal anvendes afhænger af flere ting, f. eks. modenhed i koncernen, samme faktorer som ved valg af benchmarks, koncernens overordnede interne kontroller, processer, forretningsgange mv.

Der er anvendt en faktor 4% på nettoomsætningen og 8% på resultat før skat. Grundet det er første års revision og koncernrevisor ikke har tidligere års erfaring på alle de parametre/elementer som tidligere er gennemgået, er den højeste faktor ikke valgt.

f) Fastsættelse af væsentlighedsniveauer fremgår nedenfor.

Mantra Group - Koncern		
Benchmark:	**Nettoom-sætning**	**Resultat før skat**
Benchmark balance	1.550.000	599.200
Faktor interval:	1-5%	5-10%
Faktor anvendt:	4%	8%
Beløb baseret på anvendt faktor:	62.000	47.936
Væsentlighedsniveau:	55.000	
Væsentlighedsniveau ved udførsel:	44.000	
Grænsen for ubetydelige fejl:	2.200	

Figur 4.8 – Fastsættelse af væsentlighedsniveau for koncernen (egen tilvirkning)

Væsentlighedsniveau:

Der er fastsat et væsentlighedsniveau på 55.000 DKK, som er en kombination mellem de to anvendte benchmarks.

Væsentlighedsniveau ved udførsel:

Der er fastsat et væsentlighedsniveau ved udførsel på 44.000 DKK, 80% af væsentlighedsniveauet på 55.000 DKK, som følge af første års revision, og koncernrevisor ikke har erfaring med processen for, hvornår ledelsen korrigerer deres fejl i regnskabsåret.

Grænsen for ubetydelige fejl:

Der er fastsat en grænse på 2.200 DKK, 5% af væsentlighedsniveauet på 55.000 DKK, som standard.

Fastsættelse af væsentlighedsniveau for komponenterne

ED-600 lægger op til en bedre guide og vejledning til fastsættelse af væsentlighedsniveau for komponenter i relation til konceptet omkring aggregeringsrisiko.

Som tidligere nævnt skal væsentlighedsniveauet for komponenter være lavere end for koncernen som helhed, og niveauet skal være passende, når man sammenholder med, hvor meget den enkeltvis udgør i forhold til koncernen, f.eks. i procent. Væsentlighedsniveauet for komponenter samlet kan derfor godt overstige væsentlighedsniveauet for koncernen.

Det er vigtigt at forstå aggregeringsrisikoen for regnskabet som helhed, hvilket påvirker revisionshandlingerne på regnskabsposter, noter mv. En højere aggregeringsrisiko kan medføre merarbejde og flere revisionshandlinger for den enkelte komponent. En aggregeringsrisiko vil ofte være højere, når der er tale om mange komponenter, hvor revisionen udføres af forskellige komponent revisionsteams.

Nedenstående guide kan anvendes som guide ved fastsættelse af væsentlighedsniveau ved udførsel for komponenter, og viser forholdet mellem komponent benchmarks og koncern benchmarks i procent, og sikrer desuden, at komponent væsentlighedsniveau ikke overstiger

koncernens væsentlighedsniveau. Koncernrevisor kan anvende guiden, men skal stadig være opmærksom på at overveje hver enkelt komponent ud fra aggregeringsrisikoen om det er et passende niveau.

Komponent benchmarks andel i forhold til koncern benchmarks	Foreslået komponent væsentlighedsniveau i procent af koncern væsentlighedsniveau
Over 90 procent	90 – 95 procent
70 – 90 procent	80 – 90 procent
50 – 70 procent	70 – 80 procent
30 – 50 procent	60 – 70 procent
10 – 30 procent	50 – 60 procent
Under 10 procent	Under 50 procent

Figur 4.9 – Tabel over faktorer i % for hver benchmarks til brug for fastsættelse af væsentlighedsniveau for komponenter (egen tilvirkning)

Væsentlighedsniveau ved udførsel:

I henhold til den risikobaserede tilgang som ED-600 lægger op til, er der ingen krav om, at koncernrevisor skal identificere væsentlige komponenter eller lægge op til krav om revision af væsentlige komponenter. Koncernrevisor skal i stedet fastlægge en revisionsstrategi og revisionsplan, som medfører, at der opnås tilstrækkeligt revisionsbevis og afdækning af de identificerede risici for væsentlige fejl på koncernregnskabet (ED-600, Section 2-H, Materiality).

Tidligere fastsatte og allokerede man både et væsentlighedsniveau og væsentlighedsniveau ved udførsel til komponenter, men ED-600 lægger op til, at det er væsentlighedsniveau ved udførsel som kommunikeres til brug for planlægning og udførsel af revisionshandlingerne, som følge af, at det skal bruges til at afdække risiciene på den del af regnskabstallene, som relaterer sig til komponenterne.

Ved fastsættelse af væsentlighedsniveau ved udførsel for komponenter skal relevante parametre og forhold overvejes, som også blev udført tidligere for Mantra Group. Alle overvejelser, som påvirker aggregeringsrisikoen skal ligeledes kommunikeres ud til komponenterne.

Før væsentlighedsniveau ved udførsel kan fastsættes for komponenter, skal der bruges forståelsen fra kendskab til komponenter og dens miljø fra kapitel 4.2.2, som anvendes til brug for at identificere relevante parametre og forhold. For at vise fremgangsmåden er dette udført for to komponenter med hver sin aktivitet:

1. **Mantra Group – moder:**

a) Ejerstrukturen er simpel og består af ultimativ ejer (Maria Tra) – for yderligere beskrivelse henvises til kapitel 4.2.2.

b) De parametre/elementer som regnskabsbrugere har fokus på vurderes til at være kapitalandele og aktiver total. Kapitalandele som følge af at selskabet er et holdingselskab med fokus på investering i datterselskaber og indregning af deres værdi samt aktiver total, da finansieringen, lån mv. sker fra holdingselskabet til brug for investering i datterselskaber.

c) Se beskrivelsen i b).

d) Kapitalandele og aktiver total anvendes til benchmarks.

e) Der er anvendt en faktor på 60% af koncernens væsentlighedsniveau. Der har ikke været forhold, som medfører, at faktor skal være lavere.

f) Fastsættelse af væsentlighedsniveauer fremgår på **side 56**.

2. **Mantra NO, Mantra SE og Mantra DK:**

a) Ejerstrukturen er simpel og består af ultimativ ejer (Maria Tra) – for yderligere beskrivelse henvises til kapitel 4.2.2.

b) De parametre/elementer som regnskabsbrugere, herunder Maria Tra har fokus på vurderes til at være nettoomsætning og resultat før skat. Nettoomsætning som følge af at det er en koncern, som har fokus på vækst og salg, og resultat før skat i datterselskaber med salg, da Maria Tra har fokus på at tjene penge i datterselskaber og på sigt udbetale udbytte via holdingselskabet til Maria Tra.

c) Se beskrivelsen i b).

d) Nettoomsætning og resultat før skat anvendes til benchmarks.

e) Der er anvendt en faktor på mellem 55-75% af koncernens væsentlighedsniveau (se faktor for de enkelte selskaber på **side 56**, som er forskellige ud fra regnskabsposternes størrelse). Der har ikke været forhold, som medfører, at faktor skal være lavere.

f) Fastsættelse af væsentlighedsniveauer fremgår på **side 56**.

Øvrige komponenter, herunder Mantra HU og Mantra India indgår ikke i fastsættelse af væsentlighedsniveau, da selskabernes formål udelukkende er til brug for serviceydelser til koncernen, og der er derfor ingen eksterne indtægter i disse selskaber.

Komponenter							
Benchmarks	**Mantra Group Koncern**	**Mantra Group Moder**	**Mantra HU**	**Mantra NO**	**Mantra SE**	**Mantra DK**	**Mantra India**
Nettoomsætning	1.550.000			400.000	350.000	800.000	
Udgør i % af koncernen:				26%	23%	52%	
Resultat før skat	599.200			209.200	134.200	351.400	
Udgør i % af koncernen:				35%	22%	59%	
Aktiver i alt	5.049.000	522.000	326.000				3.260.000
Udgør i % af koncernen:		10%	6%				65%
Egenkapital	969.200	316.000	14.200				14.200
Udgør i % af koncernen:		33%	1%				1%
Væsentlighedsniveau							
Komponent VN i % af koncernen	100%	60%	35%	60%	55%	75%	75%
Væsentlighedsniveau:	55.000	33.000	19.250	33.000	30.250	41.250	41.250
Væsentlighedsniveau ved udførsel:	44.000	26.400	15.400	26.400	24.200	33.000	33.000
Threshold:	2.200	2.200	2.200	2.200	2.200	2.200	2.200

Figur 4.10 – Oversigt over væsentlighedsniveau allokeret til komponenter (egen tilvirkning)

Grænsen for ubetydelige fejl:

Grænsen for ubetydelige fejl er den samme som fastsat for koncernen, 2.200 DKK. Komponenterne kan anvende et lavere beløb, såfremt deres lokale væsentlighedsniveau er lavere, men de skal kun rapportere fejl over denne grænse til brug for koncernrevisionen.

Revurdering

Koncernrevisor skal revurdere væsentlighedsniveauet under og efter revisionen, hvis koncernrevisor bliver bekendt med forholde som medfører at der skal fastlægges et opdateret væsentlighedsniveau. Dette sker typisk hvis regnskabstallene ændrer sig.

4.2.6 Risikovurdering på koncernen

I forlængelse af tidligere afsnit vedrørende identifikation af risici for væsentlige fejlinformation opstået fra besvigelser (kapitel 4.2.3), skal vi i dette afsnit komme ind på identifikation af væsentlige fejlinformation på regnskabet som helhed og på regnskabspost niveau, noter niveau mv.

Koncernrevisor skal derfor opnå forståelse af alle regnskabsposter, noter mv. og dokumentere forståelsen, som bør indeholde følgende:

a) Forståelse af regnskabsposten, herunder hvad den indeholder og består af
b) Graden af kompleksiteten og om den indeholder skønsrelateret poster
c) Andre identificerede faktorer, herunder besvigelser, nærtstående parter mv.
d) Fejl og observationer fra tidligere års revision
e) Konklusion på risikovurderingen, herunder hvilke risici der er identificeret, både risici for væsentlige fejl og risici for ikke-væsentlige fejl

Koncernrevisor skal efter risikovurdering på koncernen designe og implementere revisionshandlinger til at imødegå de identificeret risici for væsentlig fejl på årsregnskabet (ISA 600, kapitel 24). Koncernrevisionsteamet skal ligeledes beslutte hvilke revisionshandlinger, der skal udføres af henholdsvis koncernrevisor eller komponent revisor.

I forbindelse med fastsættelse af arten, timing og omfanget af de revisionshandlinger der skal udføres, skal koncernrevisor ligeledes vurdere om, der er risici på komponent niveau, som bliver afdækket af de overordnet interne kontroller, koncernrevisor allerede har testet design og implementering på. Ønsker koncernrevisor at teste operationelt effektivitet på kontrollerne, skal der ligeledes koordineres med komponent revisor, hvis det er komponent revisor, som skal hjælpe med at teste operationelt effektivitet på kontrollen.

4.2.7 Kendskab til komponent revisor

Koncernrevisor skal opnå kendskab til komponent revisor, hvis koncernrevisor planlægger at anvende komponent revisorer til at udføre revisionen af regnskabstallene af en komponent (ISA 600, kapitel 19). Følgende forholde skal koncernrevisor opnå forståelse af:

- Om komponentrevisor forstår og overholder de etiske krav, der er relevante og gældende for koncernrevisionen samt er uafhængig
- Komponentrevisors faglighed og kompetencer
- Om det er muligt for koncernrevisor at blive involveret i komponentrevisors arbejde i det omfang der er nødvendigt for koncernrevisionen
- Om komponentrevisor opererer i et lovgivningsmiljø, hvor der føres aktivt tilsyn af revisorer

Koncernrevisor opnår typisk kendskab til deres komponentrevisorer igennem rapporteringen som modtages i forbindelse med planlægningen, hvor der bl.a. rapporteres på de ovennævnte faktorer, samt oplysninger omkring antal års erfaring, relevante modtaget certifikater, detaljeret beskrivelse af erfaring fra tidligere år, historik for kvalitetskontrol og resultaterne heraf mv.

4.2.8 Scoping af komponenter

Scoping af komponenter sker i forlængelse af risikovurderingen kapitel 4.2.6

ED-600 lægger op til som tidligere nævnt en risiko baseret tilgang (ED-600, kapitel 56-58), hvor der fokuseres på risici på regnskabspostniveau, transaktioner og noter på koncernen, sammenlignet med fokus på signifikante komponenter, som ISA 600 lægger op til. Denne tilgang hænger også mere sammen med ISA 315 (Revised).

Tidligere vurderede man signifikante komponenter, som skulle revidere alle finansielle informationer, hvorimod scoping på regnskabspostniveau, transaktioner og noter medfører at komponenter kun reviderer de områder, som er relevante for koncernrevisionen. Det er IAASBs vurdering at denne tilgang vil medføre en mere risikobaseret tilgang og skabe mere indsigt hos komponenterne fra koncernrevisors side, samt opfylde standarden i henhold til ISA 315 (Revised).

Ved scoping på regnskabspost niveau skal koncernrevisor tage stilling til residual værdien som ikke bliver revideret, og vurdere om der kan være risikoen for væsentlig fejl både kvantitativ og kvalitativ.

Eksempel på scoping – Mantra koncern

I bilag 2 er der udarbejdet et eksempel på en kvantitativ scoping, hvor det fremgår hvilke regnskabsposter der er i scope, og hvilken residual værdi der er tilbage på hver regnskabspost.

Koncernrevisor bør dokumentere alle overvejelser af scoping på hvert regnskabspost, i sammenhæng med forståelse af regnskabsposten, som tidligere beskrevet i kapital 4.2.6.

4.2.9 Planlægning af komponentrevisors arbejde

Når planlægning af komponentrevisor arbejde skal udføres, skal der først og fremmest fastlægges hvornår, hvordan, hvor meget mv. koncernrevisor skal involveres i komponentrevisors arbejde, såfremt koncernrevisor har besluttet sig for at anvende komponentrevisorer. Planlægningen af komponentrevisors arbejde hænger sammen med risikovurderingen af koncernen, som beskrevet i afsnit 8.2.6. Risikovurdering på koncernen, som herefter skal kommunikeres ud til komponenter.

Der skal udarbejdes instrukser til komponenter som indeholder en detaljeret plan for deres revision fra start til slut, nærmere beskrivelse heraf bliver redegjort i kapitel 9.

4.2.10 Kommunikation med komponentrevisor

Kommunikation fra koncernrevisor

Koncernrevisor skal kommunikere krav og forventninger til komponentrevisor i rettidigt og kommunikationen skal indeholde arbejde der er planlagt og forventes at blive udført af komponentrevisor (ISA 600, kapitel 40). Koncernrevisor bør ligeledes kommunikere hvilke forventninger de har til kommunikationen mellem begge parter, herunder ligeledes hvordan kommunikationen i lavpraksis forventes at blive udført, som normalvis foregår på mail, telefon, videokald. Koncernrevisor kan også kræve fysiske møder, såfremt det vurderes nødvendigt.

Kommunikation fra komponentrevisor

Komponentrevisor skal efter udførsel af planlægning, løbende revision og status revision rapportere resultaterne af deres arbejde til koncernrevisor.

Rapporteringen skal bl.a. indeholde følgende:

a) En bekræftelse af komponentrevisor, hvor de bl.a. bekræfter, at de er enige og indforstået med de modtaget instrukser, og at de vil samarbejde og levere det nødvendige dokumentation til brug for koncernrevisionen
b) En bekræftelse omkring deres uafhængighed og om de overholder de etiske krav
c) Et planlægningsmemo hvor resultaterne af hele revisionsplanlægningen fra start til slut af komponenten er beskrevet, inkl. deres fastsættelse af væsentlighedsniveau, interne kontroller, identificere risici (inkl. de væsentlige risici som er kommunikeret fra koncernrevisor men også evt. også yderligere væsentlige risici identificeret af komponentrevisor), planlagte revisionshandlinger, andre væsentlige forholde som er relevante til koncernrevisionen, overblik over nærtstående parter inkl. transaktioner hermed mv.
d) Afrapportering af den udførte revision (både til planlægning, løbende og status) som indeholder en oversigt over de identificeret fejl (både korrigeret og ikke-korrigeret), som overstiger threshold på koncernniveau, et management letter som indeholder en

oversigt over forbedringspunkter til kundens forretningsgange, kontrolmiljø mv. Detaljeringsgraden af et management letter varierer og kan indeholde en klassifikation af forbedringspunkterne, herunder om de fx er kritiske at rette op på straks. Management letter skal ligeledes sammenholdes med revisionen, herunder om der er fundet svagheder som har haft indikation på risici for yderligere væsentlige fejl.

e) Et topmemo som opsummerer revisionen, hvor resultaterne især sammenholdes med den planlagte revisionsstrategi kommunikeret i planlægningsmemoet. Derudover indeholder topmemoet lidt flere afslutningshandlinger, herunder afsluttende regnskabsanalyse, going concern, efterfølgende begivenheder mv.

f) En rapporteringspakke som indeholder de finansielle informationer for den revideret komponent, som indgår i koncernårsregnskabet

Rapportering fra komponentrevisor udfyldes, godkendes og signeres af partneren i komponentrevisionsteamet.

4.3 Udførsel af koncernrevision

Planlægningen af koncernrevision er udført, og nu skal den planlagte revision udføres ud fra den fastlagte tidslinje og omfang. Ved udførsel af revisionen er der to primære steps, som omhandler interaktion med komponentrevisor (step 1) og omhandler hele den løbende kommunikation, der er mellem koncern- og komponentrevisor. Den løbende kommunikation skal dokumenteres (step 2), herunder både overvågning af komponenters arbejde og review af relevante revisionsbevis. De to handlinger samles op til en evaluering af den udførte koncernrevision.

Figur 4.11 – Proces for udførsel af koncernrevision (egen tilvirkning)

4.3.1 Interaktion med komponentrevisor

Koncernrevisor skal sikre at den planlagte kommunikation med komponentrevisor som tidligere var beskrevet i kapitel 4.2.10 forløber som forventet.

ED-600 lægger op til en to-vejs kommunikation mellem koncernrevisor og komponentrevisor (ED-600, kapitel 44-45), som generelt har til formål at både koncernrevisor og komponentrevisor forpligter sig til at udføre to-vejs kommunikationen, da det er ligeså vigtigt at komponentrevisor inddrage koncernrevisor, når det er relevant på forhånd, således det bliver nemmere for koncernrevisor at monitorere komponentrevisor.

To-vejs kommunikation skal bl.a. indeholde fra komponentrevisor:

a) Identifikation af de finansielle informationer, som komponentrevisor skal revidere
b) Information om tilfælde, hvor komponenten ikke har overholdt lovgivningen
c) Ikke-korrigeret fejl identificeret i forbindelse med revision af de finansielle informationer, som er over beløbsgrænsen kommunikeret fra koncernrevisor
d) Indikationer på besvigelser fra ledelsens side
e) Beskrivelse af eventuelle svagheder i kontrolmiljøet
f) Øvrige signifikante forholde som skal kommunikeres til ledelsen, herunder besvigelser
g) Øvrige relevante forholde til brug for koncernrevisionen, samt undtagelser der er medtaget i ledelsens regnskabserklæring
h) En overordnet opsummering af komponentrevisors konklusion, resultater mv. (topmemo)

Interaktionen skal herefter dokumenteres, som vil blive beskrevet nærmere i næste afsnit.

4.3.2 Dokumentation af overvågning

Koncernrevisor skal dokumentere følgende som en del af deres revisionsbevis af koncernårsregnskabet (ISA 600, kapitel 50):

a) En analyse af komponenter, herunder de komponenter som har udført arbejde til brug for koncernårsregnskabet, og analysen skal indeholde en beskrivelse af det arbejde som komponenterne har udført

b) Arten, timingen og omfanget af koncernrevisors involvering i arbejdet udført af komponentrevisor, samt dokumentation af koncernrevisors review af komponenters udført arbejde i relevante arbejdspapirer, og konklusionerne heraf

c) Koncernrevisors review af den interne rapportering modtaget fra komponenter (kapitel 4.2.10) med særligt fokus på om komponentrevisor har udført det arbejde, som koncernrevisor har kommunikeret i instrukserne, herunder afdækket den risikovurdering som var udført og planlagt på koncernen

4.3.3 Evaluering af opnået revisionsbevis

Revisionsbevis, som er opnået af komponent- og koncernrevisor skal evalueres og vurderes, om der er opnået tilstrækkeligt og hensigtsmæssigt revisionsbevis (ISA 600, kapitel A61-A63).

Review af komponenters revisionsbevis

Omfanget af revisionsbevis, som er relevant for koncernrevisionen, kan variere og afhænger af den enkelte situation. Ofte vil det være revisionsbevis, der imødegår risici for væsentlige fejl, som er relevante at foretage review af til brug for koncernregnskabet.

Tilstrækkelig og hensigtsmæssig revisionsbevis

Hvis koncernrevisor konkluderer, at der ikke er opnået tilstrækkeligt revisionsbevis, kan koncernrevisor efterspørge komponentrevisor til at udføre ekstra revisionshandlinger, såfremt det ikke er muligt, kan koncernrevisor være nødsaget til at udføre revisionshandlingerne selv.

Koncernrevisor skal samle alle fejl over threshold grænsen og vurdere, om den aggregerede effekt fra fejlene medfører en væsentlig fejl på koncernen som helhed.

Efterfølgende begivenheder

Koncernrevisor har i henhold til ISA 560 ansvaret for at udføre handlinger til at identificere væsentlige efterfølgende begivenheder og vurdere, om begivenhederne kræver en ændring i balancen for koncernregnskabet eller til brug for oplysning i noterne. Handlingerne bliver ofte fordelt, så komponentrevisorer udfører det på komponenterne, og koncernrevisor udfører det

på toppen. Hvis der bliver identificeret væsentlige begivenheder, kan der ligeledes opstå ekstra handlinger for perioden fra balancedagen til den dag revisorerklæringen afgives og underskrives.

Ledelsens regnskabserklæring

Koncernrevisor skal indhente en underskrevet regnskabserklæring i henhold til ISA 580, som også skal indeholde en bekræftelse fra ledelsen om, at der ikke er sket væsentlige begivenheder efter balancedagen frem til den dato som koncernårsregnskabet underskrives.

4.4 Konklusion og afrapportering

Koncernrevisionen er udført og de afsluttende handlinger skal udføres.

4.4.1 Konklusion på koncernrevisionen

Før koncernrevisor kan afgive en revisionserklæring, som er en konklusion på, at koncernrevisor har opnået tilstrækkeligt revisionsbevis til at erklære sig på, at koncernregnskabet af fri for væsentlige fejl, opstået fra besvigelser eller fejl, skal der tages hensyn til følgende (ISA 700, kapitel 10):

a) Konklusion af om der er opnået tilstrækkeligt revisionsbevis til at imødegå de identificerede risici jf. ISA 330.
b) Konklusion af om de identificerede fejl, som ikke er rettet, er væsentlige, både individuelt og på et aggregeret niveau jf. ISA 450.
c) Om årsregnskabet er udført og indregnet i henhold til den anvendte regnskabsramme, både ud fra den generelle indregning, væsentlige estimater, oplysninger i noterne mv.

4.4.2 Afrapportering til den øverste ledelse

Den øverste ledelse kan bestå af direktionen, bestyrelsen, revisionsudvalget mv. og afhænger af typen af virksomheden, men kommunikationen og afrapporteringen er den samme.

Koncernrevisor skal fastlægge, hvilke identificerede svagheder i koncernens interne kontroller, systemer mv., som skal kommunikeres i henhold til ISA 265, som både skal omhandle de identificerede svagheder fra komponentrevisorer og koncernrevisor.

Der er flere forskellige forhold, som skal kommunikeres i henhold til ISA 260, men overordnet skal afrapporteringen indeholde en opsummering på koncernrevisionen og resultatet heraf.

Afrapporteringen sker i praksis i et revisionsprotokollat til bestyrelsen og et management letter til ledelsen.

- Et revisionsprotokollat bruges som et værktøj til at kommunikere til virksomhedens bestyrelse og skal føres, når årsregnskabet revideres. Nogle virksomheder er undtaget, og det afhænger af regnskabsklassen. Der er nogle oplysninger, som er et krav at medtage i revisionsprotokollatet og ekstra tilføjelser afhænger af revisorens og bestyrelsens ønsker.
- Management letter bruges som et værktøj til at kommunikere til virksomhedens ledelse, det kan fx være direktøren og CFO, og formålet med management letter er at tydeliggøre revisors anbefalinger til de identificerede svagheder i de interne kontroller, systemer mv.

4.5 Analyse af ISA 600

4.5.1 Forbedringer til ISA 600 med fokus på Shared Service Center revision

For at vurdere om ISA 600 har mangler i forhold til en koncernrevision med SSC-revision er der forskellige områder som kan analyseres:

Arbejdsfordeling

Først skal man have et overblik over hvordan arbejdsfordelingen er mellem hver part. Hvis man tager et eksempel hvor en koncernrevisor har fået en komponentrevisor til at udføre revision af finansielle informationer af komponent A, som komponentrevisor skal rapportere tilbage på. Komponent A har nogle kontroller og procedurer, som bliver serviceret af et SSC, og grundet den fysiske lokation, har komponentrevisor ikke mulighed for at udføre revisionen af de kontroller og procedurer, som bliver håndteret af SSC. Komponentrevisor efterspørger herefter hjælp fra en SSC-revisor, som skal udføre revisionen af komponent A's kontroller og procedurer, og rapportere tilbage til komponentrevisor.

I dette set up vil koncernrevisor stadig kun have én kontaktperson og vil kun modtage én rapportering, også er man tilbage til den traditionelle koncernrevision med komponenter igen (Martin Pieper, 2020, 6:00-7:10). Det er det led mellem SSC-revisor og komponentrevisor man historisk har sprunget over indtil koncernrevisor, vurderede at der er centraliseret processer og synergier, og de synergier skal løfte revisionen, således der kun er én revisor som skal gennemføre revisionen på fx nettoomsætningen, i stedet for 15 forskellige revisorer (Martin Pieper, 2020, 7:10-8:35).

I henhold til ISA 600 lægger den op til at SSC skal ses som en separat komponent, og strukturen og koncernens art og type er derfor afgørende til om man kan klassificere SSC, som en komponent.

Kommunikation

I et andet set up hvor der er en SSC-revisor, som både skal rapportere til komponentrevisor og koncernrevisor, så vil der opstå en tre-parts forhold og kommunikation, men SSC vil stadig kunne klassificeres som en komponent, også er man tilbage til at koncernrevisor bare modtager to rapporteringer i stedet for én rapportering. Et tre-parts forhold medfører selvfølgelig yderligere opgaver til koncernrevisor, fx en ekstra komponent der skal koordineres med, sikre fuldstændigheden i de to rapporteringer, således der er opnået revisionsbevis på hele komponenten.

ISA 600 har mest fokus på koncernrevisors involvering, men en SSC-revision har i højere grad også brug for involvering i planlægningen fra SSC-revisorer og lokale revisorer, da deres kendskab og indsigt til komponenten er højere end fra koncernrevisors side. Deres forudsætninger er i den grad også højere til at kunne udføre en skarp risikovurdering, hvilket ISA 600 på nuværende tidspunkt ikke omfatter.

Risikovurdering

ISA 600 indeholder ikke en vejledning til om risikoprofilen og risikovurderingen bliver påvirket af at procedurer, kontroller mv. er centraliseret eller decentraliseret. Risikoprofilen kan være anderledes afhængig af det set up, der er i koncernen. Hvis koncernen havde 20 komponenter

som udførte de samme procedurer i henhold til koncernen guidelines, hvilket medfører at risikovurderingen skulle udføres 20 gange og sandsynligheden for at alle 20 komponenter laver fejl vil i fleste tilfælde være lav. Hvorimod hvis der er et SSC som håndterer alle procedurer for de 20 komponenter, så skal risikovurderingen kun udføres én gang, hvis alle procedurer er ens, men hvis proceduren er udført ud fra en forkert guideline, så medfører det at alle 20 komponenter indeholder fejl. Risikoprofilen kan derfor blive ændret som følge af forskellige set ups i koncernstrukturen.

Guides

Generelt er ISA 600 en standard til at vejlede revisorer og indeholder derfor som udgangspunkt ikke lavpraktiske eksempler på, hvordan revisor skal udføre koncernrevisionen i praktisk, herunder fx et eksempel på dokumentation af koncernrevisors overvågning af komponentrevisor, som kan anvendes som guideline til at sikre koncernrevisor får dokumenteret alle relevante faktorer tilstrækkeligt til at det kan overholde kvalitetskontrollen. Guidelines som disse blive ofte udarbejdet i forlængelse af de interne faglige afdelinger, som supporterer revisorerne.

5

INSTRUKSER TIL SSC-REVISION

5.1 INSTRUKSER TIL SSC-REVISION

Kapitel indhold:
Følgende kapitel har til formål at illustrere hvad en revisionsinstruks til en SSC-revisor skal indeholde, og hvilke problemstillinger der kan opstå for både en koncernrevisor og en SSC-revisor, samt hvilke muligheder de har til at løse problemstillingerne.

5 Instrukser til SSC-revision

Introduktion

Instrukser til brug for en koncernrevision sker i forlængelse af kapitel 4.2.9. som omhandlede planlægning af komponentrevisors arbejde.

Instrukser anvendes, når et revisionsselskab er blevet udpeget som revisor for en koncern, og koncernrevisor har brug for hjælp fra komponentrevisorer til at udføre revision af udvalgte komponenter/selskaber i koncernen til brug for revisionen af koncernregnskabet som helhed.

Indholdet og detaljeringsgraden i instrukser kan variere afhængig af omfanget af arbejdet, der er allokeret og fordelt mellem koncern- og komponentrevisor, men som udgangspunkt er der nogle obligatoriske forhold, som instrukserne skal indeholde.

I følgende afsnit vil de forskellige punkter og forhold i en instruks blive omtalt, herunder med fokus på revisionen af et SSC, både planlægningen, men også udførsel og afrapporteringen. Kapitlet vil desuden komme ind på, hvordan man løser en SSC-revision i praksis, og hvordan man løser de problemstillinger, man kan komme ud for i en SSC-revision.

Instrukserne vil tage udgangspunkt i koncernrevisionen for case virksomheden Mantra Group og kapitlet vil derfor omhandle specifikke afsnit og dele udarbejdet for Mantra Group, som kan indgå i den samlede instruks.

Instrukserne vil anvende følgende tre begreber som er vigtige at forstå:

a) Koncernrevisor – revisor som er ansvarlige for koncernrevisionen af Mantra Group og underskriver en revisionserklæring på koncernregnskabet
b) SSC-revisor – revisor som er ansvarlige for at revidere de aftalte processer, forretnings-gange, regnskabsposter, kontroller mv. som bliver håndteret af SSC. Aftalen sker i tre i forening mellem koncernrevisor, SSC-revisor og lokale revisorer.

c) Komponentrevisor/lokale revisorer – revisorer som er ansvarlige for at revidere de finansielle informationer for den pågældende komponent, og kan benytte sig af SSC-revisors arbejde, til brug for deres egen rapportering til koncernrevisor

5.1 Instrukser til SSC-revision

Indholdet i instrukser kan opdeles i følgende hovedoverskrifter:

Figur 5.1 – Oversigt over indholdet i en revisionsinstruks i hovedoverskrifter (egen tilvirkning)

5.1.1 Introduktion

1.1. Introduktion til opgaven

Afsnit 1.1. skal starte med en indledning og beskrivelse af selve koncernrevisionsopgaven, samt vilkår for opgaven.

Et eksempel for Mantra Group:

”Cooper, Danmark er blevet udpeget som revisor for Mantra Group A/S (”Mantra” eller ”Group”) til revisionen af koncernregnskabet for perioden 1. januar - 31. december 2020, som aflægges efter Årsregnskabsloven.

Cooper, Ungarn er den medvirkende revisor til brug for revisionen af SSC i Ungarn, da økonomifunktionen er fysisk placeret i Ungarn, og det kan blive nødvendigt med kendskab til den lokale lovgivning.

Den medvirkende revisor, Cooper, Ungarn (herefter omtalt som ”SSC-revisor”) er blevet forespurgt om at assistere den ansvarlige revisor, Cooper, Danmark (herefter omtalt som ”koncernrevisor”) til at udføre revisionen i henhold til instrukserne, da koncernrevisor vil gøre brug af SSC-revisionen til brug for koncernrevisionen af Mantra. Udover koncernrevisionen er der de lokale revisorer, som også kan gøre brug af SSC-revisors arbejde til brug for deres lokale lovpligtige revision.

1.2. Introduktion til koncernen

Afsnit 1.2. skal indeholde en kort beskrivelse af:

- Koncernens historie og baggrund
- Koncernens ejerforhold og struktur, inkl. nærtstående parter
- Koncernens primære hovedaktiviteter

Introduktion til koncernen har til formål at give SSC-revisor en forståelse af koncernen, især hvis det er nye komponenter. Planlægningen, der blev udført i kapitel 4.2.2. ”Kendskab til koncernen” kan anvendes i dette afsnit.

1.3. Øvrige områder

Afsnit 1.3. skal indeholde følgende emner:

- Væsentlige begivenheder i regnskabsåret som har effekt på koncernen:
    - Væsentlige begivenheder kan variere afhængig af, hvilke aktiviteter, der er sket i koncernen, fx større opkøb/frasalg, verserende sager, eksterne forhold, der påvirker koncernen (Covid-19) mv.

- Bekræftelse af uafhængighed:
    - Koncernrevisor skal på koncernen som helhed erklære sig uafhængig på de opgaver, som udføres for koncernen, hvilket gælder alle opgaver, som ikke relaterer sig til revision, og som udføres både af koncernrevisor og SSC-revisor. Hos de fleste større revisionshuse har de en intern portal, hvor komponenter har adgang til at sende forespørgsler til koncernrevisor, og opgaven kan ikke udføres før koncernrevisor har givet accept og godkendelse hertil. Til brug for dette afsnit er det derfor vigtigt for koncernrevisor at kommunikere forventningerne hertil, som bør indeholde en detaljeret guide til, hvad forespørgslerne skal indeholde af beskrivelse og dokumentation (til brug for koncernrevisors dokumentation af uafhængigheden), samt hvordan SSC-revisor skal kommunikere, såfremt det sker, at uafhængigheden ikke er blevet overholdt.

- Revisionshonorar:
    - Revisionshonorar og vilkår for opgaven for koncernen bliver ofte forhandlet mellem koncernrevisor og koncernledelsen og herefter allokeret ud til hver komponent for den del, som vedrører deres selskaber, som kan kommunikeres i instrukserne.
    - SSC-revision kan omfatte flere selskaber, hvilket betyder, at den udpegede komponentrevisor til SSC-revisionen udfører revision og arbejdet for flere selskaber, og der skal allokeres et internt honorar til SSC-revisor for arbejdet, hvilket både kan komme fra koncernrevisors og de øvrige komponentrevisorers honorarandel. Opgørelsen af hvor meget, der skal allokeres, afhænger af flere faktorer, herunder estimeret tid, omfanget, arbejdsfordelingen mv.

- Særlige ændringer i anvendt regnskabspraksis:

- Koncernen kan vælge at ændre anvendt regnskabspraksis som er relevant at kommunikere ud, hvis det påvirker den regnskabsmæssige indregning og afhænger desuden også af den valgte regnskabsramme, hvis der er forskel mellem den lokale rapportering og koncernrapporteringen. Opdateringer til Årsregnskabsloven, implementering af nye regnskabsstandarder eller lignende kan derfor også være relevant at kommunikere her.

5.1.2 Revisionsteam

2.1 Kontaktoplysninger

Afsnit 2.1. indeholder den praktiske del, hvor kontaktoplysninger på nøglemedarbejdere i koncernrevisionsteamet er oplistet. Kontaktoplysningerne kan opstilles som følger:

Navn	Titel/rolle	Lokation	Tlf. nr.	E-mail
<indsæt navn>	Ledende partner på koncernen, indehaver og underskrivende partner	København	+45 <indsæt nr>	xx@cooper.dk
<indsæt navn>	Partner	København	+45 <indsæt nr>	xx@cooper.dk
<indsæt navn>	Senior Manager	København	+45 <indsæt nr>	xx@cooper.dk
<indsæt navn>	Manager	København	+45 <indsæt nr>	xx@cooper.dk

Figur 5.2 – Eksempel på tabel over kontaktoplysninger (egen tilvirkning)

2.2 Kommunikation

Afsnit 2.2. skal indeholde et kort afsnit omkring, hvordan kommunikation i praksis skal ske, og herunder hvem den primære kontaktperson i koncernrevisionsteamet er.

Følgende forholde bør kommunikeres:

- Forventningsafstemning i henhold til 2-vejs kommunikationen
- SSC-revisors ansvar for bl.a.:

- at kommunikationen sker i henhold til aftale
- at levering af rapportering sker i henhold til aftale og indeholder fuldstændige og nøjagtige relevante informationer til brug for koncernrevisionen
- at rapportering sker i det sprog, som er relevant for koncernrevisionen
- at deadlines overholdes

Monitorering og kommunikation med SSC-revisor

Når man har en SSC-revision, så er SSC-revisor, koncernrevisors forlænget arm, hvilket komponentrevisorer normalt også er, men der et meget tættere samarbejde mellem koncernrevisor og SSC-revisor. Kommunikationen er derfor alfa omega, men det kan være en udfordring, hvis der er mange selskaber med forskellige lokationer, hvilket medfører et samarbejde med flere forskellige lokale revisorer (Anders Lund, 6:12-9:10).

Når instrukser bliver sendt ud fra koncernrevisor, så har koncernrevisionen første prioritet, hvilket normalt også hænger sammen med tidsplanen, da koncernregnskabet typisk bliver offentliggjort før de lokale regnskaber. Spørgsmål fra SSC-revisor i forbindelse med koncernrevisionen har derfor første prioritet, og spørgsmål fra de lokale revisorer bliver nedprioriteret, hvilket kan være en udfordring for de lokale revisorers rapportering til koncernrevisor. I den perfekte verden skulle koncernrevisionen og den lokale lovpligtige revision udføres på samme tid, således det er mest effektivt for både revisorerne og kunden, men historisk har det bare ikke været tilfældet, og de lokale revisorer har derfor været forsinket med deres rapportering til koncernrevisor (Anders Lund, 6:12-9:10).

I forbindelse med planlægningen er det vigtigt at fokusere på at lave en detaljeret og skarp plan for kommunikationen mellem koncernrevisor, SSC-revisor og lokale revisorer, inklusiv hvordan den praktiske proceshåndtering af udestående dokumentation skal ske. Alle møder bør desuden parkeres i kalenderen, således der er en klar plan for at møderne også bliver afholdt og forventes at blive prioriteret af alle parter. Hyppigheden af møderne skal være oftere end én gang om måneden, da man historisk har set at der kun bliver afholdt et møde efter hver rapportering (en gang efter planlægning og løbende revision, og en gang efter sta-

tusrevision). Alle tre parter bør deltage til møderne, fordi det er først og fremmest koncernrevisor som rykker, men før både SSC-revisor og lokale revisorer kan levere deres rapportering eller dokumentation, kræver det måske at der både mangler dokumentation fra SSC men også den lokale ledelse, hvorfor der løbende er tæt samarbejde mellem SSC-revisor og de lokale revisorer, som koncernrevisor skal have en føling med.

COVID-19

COVID-19 pandemien er fortsat en af de største kriser, som har haft betydelig indvirkning på virksomheder og revisorer både nationalt men også globalt.

Erhvervsstyrelsen har offentliggjort en udtalelse om indvirkning på revisionen i samarbejde med CEAOB1 (Committee of European Auditing Oversigt Bodies) (Erhvervsstyrelsen, 2020, Om revision i en COVID-19 tid), hvor flere forholde er fremhævet, som har stor betydning for revisionen. En af forholdene som påvirker betydelig en koncernrevisors monitorering af SSC-revisor er forholdet omkring - ***Opnåelse af tilstrækkelig egnet revisionsbevis***.

Koncernrevisor skal stadig afgive en revisionspåtegning på koncernen som helhed, og det er derfor stadig koncernrevisors ansvar at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis til brug for at afgive revisionspåtegningen. Udenrigsministeriet har bl.a. vedtaget adgangs- og rejserestriktioner, som har givet koncernrevisor udfordringer med deres besøg hos SSC-revisor, fx Mantra HU, som er placeret i Ungarn, hvor Udenrigsministeriet har en stor del af året (2020) frarådet alle ikke-nødvendige rejser (Udenrigsministeriet, 2021, Rejsevejledning Ungarn).

For koncernrevisors side har det derfor ikke været muligt at besøge SSC-revisor i 2020, og den kreative anvendelse af teknologien har derfor været den eneste mulighed. Overvågningen er i stedet sket gennem kald flere gange om ugen, reviewet arbejdspapirer over teams, deltaget i flere interne kald for at diskutere eventuelle fejl, spørgsmål osv. og møderne har varet mellem 30-60 minutter ugentligt. Det kan være tidskrævende med møderne, grundet de mange informationer fra forskellige parter, og noget af kommunikationen kan hurtigt blive mindre interessant for koncernrevisor (Anders Lund, 33:05-34:45). I sidste ende vil det forhåbentligt

blive mere effektivt at koncernrevisor deltager på alle møder, således der kan tage nogle hurtige beslutninger til brug for koncernrevisionen.

2.3 Ansvarsfordeling

Afsnit 2.3. skal indeholde en kort indledning til, hvordan ansvarsfordelingen er fordelt mellem koncernrevisor og SSC-revisor. Arbejdsfordelingen er overordnet beskrevet i afsnit 3.3.

Koncernrevisor skal i dette afsnit gøre op med, hvordan overvågning og involvering i praksis skal ske hos komponentrevisor, hvilket kan omfatte følgende overvejelser:

- Den forventede tidsplan/tidslinje for processen
- Omfanget af involveringen i planlægningen af revisionen, herunder hvilke revisionshandlinger, der skal udføres
- Omfanget af dokumentationen, der skal gennemgås
- Detaljeringsgraden af dokumentation, der skal gennemgås
- Omfanget af møder der som minimum skal afholdes
- Hvordan dokumentation i praksis skal gennemgås, hvilket også afhænger af både koncernrevisor og komponentrevisors lokale interne retningslinjer, da der kan være begrænsninger i forhold til, hvad der er muligt:
    - Koncernrevisor får adgang til komponentrevisors fil
    - Komponentrevisors sender relevante arbejdspapirer til koncernrevisor
    - Koncernrevisor gennemgår arbejdspapirer via fjernstyring
- Om der skal udføres fysisk besøg af komponentrevisor og komponenten
- Hvornår koncernrevisor skal involveres i kommunikationen mellem komponentrevisor og den lokale ledelse hos komponenten

<u>Rapportering eller en del af koncernrevisionsteamet</u>

Når en SSC-revisor udfører arbejde for en koncernrevisor, kan deres arbejde enten bliver dokumenteret gennem en rapportering/erklæring (de forskellige rapporteringsformer var om-

talt i afsnit 4.2.10, 4.3.1 og 4.3.2) til koncernrevisor, eller SSC-revisor kan blive en del af koncernrevisionsteamet og dokumentere arbejde, som bliver gennemgået af koncernrevisor, og koncernrevisor er derfor ansvarlig for at der er udført tilstrækkeligt arbejde herigennem.

Udfordringen med at sende en rapportering/erklæring afsted til koncernrevisor og lokal revisor kan ofte ikke være tilstrækkeligt, da koncernrevisor/lokal revisor skal dokumentere deres overvågning, og nogle gange er det et krav i det specifikke land, at revisionsbeviset skal dokumentere fysisk med en kopi, hvilket medfører at SSC-revisor alligevel skal udveksle arbejdspapirer. Dette har medført at SSC-revisor har tendens til at de heller vil uddele arbejdspapirer end at sende en rapportering/erklæring afsted (Martin Pieper, 35:20-36:57).
Derudover kan timingen være en udfordring, da SSC-revisor normalt laver én rapportering/erklæring, som omfatter flere selskaber, da deres arbejde på fx én kontrol dækker flere selskaber/lande og hvis der er én stikprøve på kontrollen, som mangler at blive leveret, så forsinker det leverancen på alle øvrige selskaber, fordi SSC-revisor ikke kan sende rapportering/erklæring afsted til koncernrevisor før alt arbejde er udført på alle selskaber (Anders Lund, 19:30-20:20).

Fordelen for koncernrevisor at modtage arbejdspapirer i stedet for en rapportering/erklæring medfører, at koncernrevisor kan komme helt ned i grundregistreringen, på bilagsniveau og på et detaljeringsniveau, som en koncernrevisor traditionelt normalt aldrig ville gøre, hvilket resulterer i at det er svært at anfægte i en kvalitetskontrol, at der ikke er lavet nok (Martin Pieper, 34:30-34:58).

5.1.3 Revisionsstrategi

3.1 Overordnet revisionsstrategi

Dette afsnit har til formål at give SSC-revisor en forståelse af koncernens overordnet revisionsstrategi. Planlægningen, der blev udført i kapitel 4.2.1 ”Overordnet revisionsstrategi...” kan anvendes i dette afsnit.

3.2 Shared Service Center revision

Dette afsnit bør indledningsvis indeholde en kort introduktion til koncernens SSC, samt en fuldstændig oversigt over de komponenter, som bliver administreret af SSC.

Eksempel for Mantra Group:

Mantra Group har etableret et Shared Service Center i deres ungarske datterselskab, Mantra HU, beliggende i Budapest, som servicerer koncernens selskaber inden for forskellige forretningsgange og processer.

På nuværende tidspunkt omfatter SSC alle selskaber i koncernen, herunder:

Land	Selskabsnavn
Ungarn	Mantra HU
Norge	Mantra NO
Sverige	Mantra SE
Danmark	Mantra DK
Indien	Mantra India

Figur 5.3 – Oversigt over selskaber der bliver serviceret af SSC (egen tilvirkning)

3.3 Centraliseret revision

Dette afsnit skal indeholde en beskrivelse af, hvilke områder, herunder forretningsgange og processer, som bliver centraliseret revideret i SSC og på koncernen, som de lokale revisorer kan anvende i deres lovpligtige revision.

Eksempel for Mantra Group:

Centraliseret revision i SSC

SSC i Ungarn dækker på nuværende tidspunkt bl.a. følgende områder:

- Andre eksterne omkostninger
- Tilgodehavender fra salg
- Leverandørgæld

- Interne mellemregninger
- Anlægsaktiver
- Ind- og udbetalinger
- Fakturering
- Månedlig afstemning og afslutning af udvalgte områder

Cooper, Ungarn var som tidligere nævnt udpeget som SSC-revisor, og udfører revisionen i henhold til de aftalte revisionshandlinger kommunikeret i denne instruks. En komplet liste med hvilke risici, kontroller, handlinger mv., som er omfattet af SSC revisionen vil blive kommunikeret (se eksempel i **bilag 6**).

Risikovurdering

Risikovurdering, test af kontroller og planlagte revisionshandlinger vil blive udført og planlagt af både koncernteamet og SSC-teamet, og dokumentationen vil blive udført så generisk og ensartet som muligt.

Lovpligtig revision

Den centraliserede revision for SSC har til formål at afdække både koncernrevisionen og den lovpligtige lokale revision. For komponenter, som har krav om lovpligtig lokal revision, anbefales det, at planen for den centraliserede revision af SSC bliver detaljeret for at forventningsafstemme med både lokal- og koncernrevisor.

<u>Centraliseret revision på koncernen</u>

Centraliseret revision på koncernen omfatter revision udført af koncernrevisionsteamet, som afdækker flere selskaber i koncernen, som alle komponentrevisorer kan anvende i deres revisionsdokumentation.

I følgende afsnit er nogle af de typiske områder oplistet, som ofte bliver afdækket af koncernen:

Generelle IT-kontroller

Koncernen anvender ofte det samme ERP-system, og IT-revisionen sker derfor ofte på koncernniveau, som komponenterne herefter kan gøre brug af.

Lokalt ERP-system

Komponenter, der anvender et andet ERP-system, er ikke omfattet af koncernens IT-revision og skal sikre, at generelle IT-kontroller relateret til automatiske kontroller, som er anvendt i revisionen, er blevet testet. Alternativt skal der foretages direkte fuldstændighed og nøjagtighed test af det data, som benyttes i revisionen.

Going concern

Der er flere afsluttende handlinger i koncernrevisionen, hvor alle selskaber i koncernen er omfattet på et overordnet niveau for koncernen. Til brug for at koncernrevisor kan konkludere, at koncernen kan fortsætte driften 12 måneder fra den dato revisionserklæringen underskrives (ISA 570), skal der udføres relevante analyser og handlinger. Komponentrevisor kan gøre brug af de handlinger, hvor deres komponent indgår, men det vil i de fleste tilfælde være nødvendigt for komponentrevisor at udføre egne handlinger på komponenten alene for at kunne erklære sig på tallene for komponenterne alene.

3.4 Besvigelser

I forbindelse med planlægning skal SSC-revisor udføre revisionshandlinger i henhold til at identificere besvigelser, hvilket også omfatter egne diskussioner med den lokale ledelse. De planlagte handlinger skal rapporteres i planlægningsmemoet.

Resultatet af arbejdet vedrørende besvigelser skal kommunikeres til koncernrevisor, og resultatet heraf skal ligeledes indgå i rapporteringen, i planlægningsmemoet og det afsluttende topmemo for revisionen.

3.5 Væsentlighedsniveau

Koncernrevisor har i planlægningsfasen fastsat et væsentlighedsniveau for hver komponent (afsnit 4.2.5), som skal anvendes i revisionen. Nedenfor er et eksempel opstillet for et par komponenter, og fastsættelsen er hentet fra afsnit 4.2.5:

Komponent	Væsentligheds-niveau	Væsentligheds-niveau ved udførsel	Threshold
Mantra HU	19.250 DKK	15.400 DKK	2.200 DKK
Mantra NO	33.000 DKK	26.400 DKK	2.200 DKK

Figur 5.4 – Oversigt over allokeret væsentlighedsniveau til komponenter (egen tilvirkning)

Væsentlighedsniveau vil normalt blive kommunikeret i komponentens lokale valuta.

Fastsættelse af lokale væsentlighedsniveauer

Komponentrevisorer, som skal udføre en fuld lovpligtig revision, skal fastsætte deres eget lokale væsentlighedsniveau.

De lokale væsentlighedsniveauer bør ikke overstige de fastsatte væsentlighedsniveauer, som er kommunikeret og allokeret fra koncernrevisor. Revisionen, der udføres til brug for koncernrevisionen, kan som udgangspunkt ikke udføres med et højere væsentlighedsniveau. Hvis komponentrevisor mener, at væsentlighedsniveauet skal være højere, skal der konsulteres med koncernrevisor og indhentes godkendelse før arbejdet udføres.

<u>Anvendelse af lokale væsentlighedsniveau vs. komponent væsentlighedsniveau</u>

Når SSC-revisor udfører revision af et område kan formålet både være til brug for koncernrevision og den lokale lovpligtige revision, og SSC-revisor vil derfor både få kommunikeret det lokale væsentlighedsniveau til brug for de lokale revisors revisionspåtegning, og et andet væsentlighedsniveau, der ofte er højere, til brug for koncernrevisors påtegning. Ved revision med to forskellige væsentlighedsniveauer kan der skabe udfordringer for SSC-revisor, fx hvis en

difference der er identificeret, er væsentligt at rapportere lokalt, da differencen beløbsmæssigt overstiger det lokale væsentlighedsniveau, men differencen overstiger ikke koncernens allokeret væsentlighedsniveau.

For at undgå SSC-revisor skal dokumentere dobbelt, og fordele deres arbejde op i koncernrevision og den lokale revision, kan man holde en forventningsafstemning med SSC-revisor, lokalrevisor og koncernrevisor i planlægningsfasen, om hvilket væsentlighedsniveau, der skal bruges, og hvilket arbejde der skal laves, så de lokale revisorer kan anvende samme arbejde, da arbejdet er udført til lokalt væsentlighedsniveau (Martin Pieper, 15:08-16:13). På koncernrevisionen vil det medføre en øget indbygget sikkerhed for koncernrevisor, når revisionen udføres til lokal væsentlighedsniveau og der udvælges flere stikprøver. Ved udførsel ud fra en traditionel ISA 600, så ville arbejdet være meget mindre, men så vil koncernrevisor ikke få den ekstra niveau af komfort for revisionen af komponenten, og der vil ikke blive skabt synergi hos kunden, fordi arbejdet skal udføres over to omgange, kunden skal besøges to gange mv. (Martin Pieper, 32:20-33:42).

Revurdering

De allokerede væsentlighedsniveauer er foreløbige, og koncernrevisor skal kommunikere ved årsafslutning for eventuelle opdateringer hertil.

3.6 Betydelige risici

Koncernrevisor skal på koncernniveau identificere betydelige risici, som SSC-revisor skal inddrage i deres egen risikovurderingsproces.

I dette afsnit vil de to foruddefinerede betydelige risici altid fremgå, og andre betydelige risici afhænger af arten og aktiviteten i koncernen. De to betydelige risici omfatter:

- Betydelig risiko for besvigelser forbundet med indregning af indtægter
- Betydelig risiko for væsentlige fejl i regnskabet, som følge af risikoen for ledelsens tilsidesættelse af kontroller

Eksempel på en foruddefineret betydelig risiko i instrukser:

BESVIGELSESRISIKO FORBUNDET MED INDREGNING AF INDTÆGTER	
Titel	Risiko for forekomsten af indtægter
Beskrivelse	ISA 240 omfatter at der er en foruddefineret betydelig risiko for besvigelser forbundet med indregning af indtægter. Ved identifikation og vurdering af risiciene for væsentlige fejlindformation skal revisor vurdere hvilke indtægtstyper, kategorier, transaktioner eller revisionsmål der giver anledning til betydelige risici.
Komponenter	Alle komponenter med eksterne indtægter
Revisionsmål	Forekomst
Planlagte revisionshandlinger	**Kontroller:** Test relevante kontroller som imødegår den defineret risiko. Test og vurder design og implementering af kontrollen, samt konkluder på evt. kontrollens operationel effektivitet. **Analyser:** Udfør relevante analyser til at opnå forståelse af indtægternes normale og forventede trend, og identificer afvigende observationer og beløb, samt indhent det nødvendige underliggende dokumentation. **Detailtest:** Indhent en specifikation af alle indtægter transaktioner for året og udfør detailrevision af udvalgte stikprøver.

Figur 5.5 – Eksempel på en betydelig risiko (egen tilvirkning)

Øvrige væsentlige risici kan fx være:

- Værdiansættelse af debitorer, varelageret, immaterielle og materielle anlægsaktiver mv.
- Fuldstændighed og værdiansættelse af skyldige poster med skøn, fx. leverandørbonus

Komponentrevisor kan i deres risikovurderingsproces identificere andre væsentlige risici, som skal kommunikeres til koncernrevisor, således at begge parter bliver enige om de revisionshandlinger, der skal udføres for at imødegå risikoen.

3.7 Løbende revision

Komponentrevisor skal udføre og afslutte løbende revision inden deadline (se deadlines i afsnit 9.1.4). Koncernrevisor kan forvente, at de specifikke handlinger til brug for rapportering af løbende revision til koncernrevisor samt rapportering til koncernledelsen for eventuelle væsentlige bemærkninger identificeret under den løbende revision. De typiske handlinger kan være følgende:

- Udføre hele planlægningen
- Udføre test af forretningsgange for en tilfældig transaktion
- Udføre test af kontroller, herunder design og implementering af kontroller samt eventuelt operationel effektivitet, hvis der er fastlagt en revisionsstrategi med kontroloverbevisning

Handlinger til løbende revision kan variere og afhænger af den planlagte revisionsstrategi. Inden rapportering til koncernrevisor skal alt udført arbejde ligeledes være reviewet af den ansvarlige partner.

3.8 Shared Service Center revision

Koncernrevisor har i forbindelse med risikovurderingen på koncernen identificeret betydelige risici, som skal udføres i henhold til de planlagte handlinger i afsnit 3.6.

I afsnit 3.3. fremgår den overordnede liste over de områder, som den centraliserede revision af SSC omfatter. I samarbejde mellem koncernrevisor, lokalrevisorer og SSC-revisor skal der udarbejdes en komplet oversigt over risici for væsentlige fejl.

<u>Et eksempel for Mantra Group:</u>

I **bilag 6** er der udarbejdet nogle eksempler på risici for Mantra DK.

3.9 Rapporteringspakke

Afsnit 3.9 skal indeholde en beskrivelse af, hvilken type rapporteringspakke inklusive noter og specifikationer, som skal leveres fra SSC-revisor samt i hvilken regnskabsramme.

Et eksempel for Mantra Group:

Koncernens interne rapporteringsinstrukser kræver, at SSC-revisor leverer en rapporteringspakke, inklusive noter og specifikationer udarbejdet i henhold til den anvendte regnskabsramme jf. Årsregnskabsloven og koncernens anvendte regnskabspraksis.

Rapporteringspakken skal udføres i lokal valuta og underskrives af den ansvarlige partner.

Det er vigtigt, at hele rapporteringspakken, inklusive noter og specifikationer, der leveres underskrevet, er revideret, medmindre andet er kommunikeret, da rapporteringspakken anvendes direkte til brug for afstemning til konsolideringen.

Nedenfor er et eksempel på en rapporteringspakke, som skal leveres i samme format, layout mv. Rapporteringspakken er blevet udleveret af koncernledelsen og bør være samme template som den lokale ledelse anvender i deres interne rapportering til koncernledelsen. Den lokale råbalance, som er blevet revideret af komponentrevisor, skal afstemmes til rapporteringspakken, inkl. bekræftelse af at kontiene i den lokale råbalance er opmappet korrekt i rapporteringspakken. Alle efterposteringer og reklassifikationer skal ligeledes være revideret. Noter og specifikationer skal revideres og afstemmes til revisionsdokumentationen.

3.10 Dokumentation og arbejdspapirer

Koncernrevisor kan have specifikke krav til hvordan SSC-revisor skal dokumentere deres arbejde, og kan i dette afsnit udarbejde og sende eksempler på templates SSC-revisor skal anvende i deres revision og dokumentation.

3.11 Øvrige

Der kan være flere relevante forholde, som skal kommunikeres til SSC-revisor, hvilket kan omfatte relevante handlinger og rapporteringer inden for:

- Nærtstående parter
- Skat
- Advokatbreve (forespørgsel omkring verserende sager mv.)
- Regnskabserklæring underskrevet fra den lokale ledelse for selskaberne
- Krav til kvalitetskontrol

5.1.4 Rapportering og kommunikation

4.1 Nøgledatoer

Tidsplan og nøgledatoer til brug for planlægning af komponentrevisors revision er oplistet. Ved ændringer til datoerne vil disse blive kommunikeret.

<u>Eksempel på en overordnet tidsplan:</u>

Aktivitet	Dato
Planlægning deadline	Ultimo juni 2020
Løbende revision deadline	Ultimo september 2020
Hardclose revision deadline	Ultimo november 2020
Komponentrevisors levering af underskrevet rapporteringspakke	22. januar 2021
Offentliggørelse af koncernregnskab og underskrift dato	26. februar 2021 (forventet)
Arkivering af dokumentation	26. marts 2021 (forventet)

Figur 5.6 – Oversigt en overordnet tidsplan for SSC-revision og koncernrevision (egen tilvirkning)

Eksempel på deadlines for leverancer:

Beskrivelse	Dato
Bekræftelse af uafhængighed	Hurtigst muligt – senest 3. august 2020
Løbende revision deadline	Ultimo september 2020
Hardclose revision deadline	Ultimo november 2020
Komponentrevisors levering af underskrevet rapporteringspakke	22. januar 2021
Offentliggørelse af koncernregnskab og underskrift dato	26. februar 2021 (forventet)
Arkivering af dokumentation	26. marts 2021 (forventet)

Figur 5.7 – Oversigt en overordnet tidsplan for SSC-revisors leverancer (egen tilvirkning)

4.2 Leverancer

Al forespørgsel, rapportering, dokumentation, kommunikation mv. skal foregå på det sprog, som koncernrevisor ønsker. Leverancen af rapporteringen bliver typisk sendt på mail eller sendt gennem en intern portal, som både koncernrevisor og komponentrevisor har adgang til.

Eksempel på nogle leverancer:

Beskrivelse	Bilag	Deadline
Planlægningsmemo	Bilag A	1. oktober 2020
Planlægningsmemo for væsentlige risici og områder	Bilag A1	1. oktober 2020
Opsummering af udført arbejde på væsentlige risici og områder	Bilag A2	1. oktober 2020
Opsummering af udført arbejde på øvrige risici og områder	Bilag A3	1. oktober 2020
Opsummering af fejl og svagheder i interne kontroller	Bilag B	22. januar 2021
Rapporteringspakke	Bilag C	22. januar 2021

Rettidig levering af rapportering til koncernrevisor er vigtigt for, at koncernrevisor kan overholde deadlines overfor ledelsen, og det er komponentrevisors ansvar at kommunikere til koncernrevisor, hvis de aftalte deadlines ikke kan overholdes.

6

KONKLUSION

6.1 KONKLUSION
6.2 PERSPEKTIVERING

Kapitel indhold:
Følgende kapitel har til formål at samle op på opgavens formål, og indeholder en opsummering af den udførte analyse, resultatet af analysen samt en opsummering på om problemformuleringen og de tilhørende underspørgsmål er blevet besvaret i opgaven.

6 Konklusion

6.1 Konklusion

Shared Service Center er i dag stadig et forholdsvis nyt begreb. SSC kan kort defineres som en afdeling, der supporterer og servicerer driftsmæssige aktiviteter for en virksomhed eller koncern for bl.a. af skabe synergier og optimere effektiviteten ved at etablere standardiserede procedurer, besparelse på lønomkostninger ved hjælp af anvendelse af billigere arbejdskraft mv.

I Danmark er brugen af SSC stadig et forholdsvis nyt anvendelsesområde, og man har ikke implementeret det som en del af sin strategi 100% endnu, hvilket kan hænge sammen med at danskere kan være mere forsigtige og skal se udviklingen an, og om man overhovedet kan stole på at sende opgaver ned til medarbejdere i Indien. Kulturen i Danmark har ikke været moden omkring anvendelse af SSC, sammenlignet med de store lande USA, Canada, som har gjort gavn af det i de sidste mange år.

Planlægning af en traditionel koncernrevision har mange ligheder med planlægning af en koncernrevision med et SSC, og de største forskelle er at en koncernrevision med SSC bliver mere omfattende på nogle områder, især i det første år, og på andre områder er der skabt synergier, som i stedet har medført er ressourcerne hertil er mindre. For koncernrevisor er det fx mere effektivt at dokumentere deres vurdering af én SSC-revisors kompetence mv., der udfører revisionen af områder for flere selskaber, i stedet for at gøre det på hver komponentrevisor/lokal revisor, der er underlagt revision til brug for koncernrevisionen.

Planlægning af en koncernrevision med SSC-revision bygger som udgangspunkt stadig ud fra ISA 600 og ED-600, som indeholder:

1) Indledende handlinger, herunder kunde- og opgave accept
2) Planlægning af revisionen, herunder fastsættelse af revisionsstrategi, udførsel af risikovurdering, planlægning af SSC-revisor og lokale revisors arbejde mv.
3) Udførsel af revisionen, herunder den løbende monitorering og dokumentation

4) Konklusion og afrapportering, herunder en opsummering på revisionen og rapportering til den øverste ledelse

Der er begrænsninger i den praktiske tilgang til selve udførslen af planlægningen, som skyldes at standarder generelt ikke bliver opdateret og udviklet med samme tempo, som den virkelige verden udvikler. Revisorer skal derfor kigge på alternative fortolkningsmuligheder bl.a. ved hjælp af deres erfaring og sparring med andre.

Planlægning af SSC-revisors arbejde har også mange ligheder med planlægning af en traditionel komponentrevisors arbejde. Instruksen er bygget efter samme udgangspunkt og består af følgende overordnet overskrifter:

1) Introduktion, indledning til koncernen og opgaven
2) Revisionsteam, introduktion til teamet med tilhørende kontaktoplysninger og forventningsafstemning af kommunikationen
3) Revisionsstrategi, selve arbejdet der skal udføres af SSC-revisor
4) Rapportering, hvad den endelige leverance til koncernrevisor omfatter til brug for koncernrevisionen

De revisionsmæssige overvejelser og problemstillinger der kan opstå, kan både opstå fra alle sider, både som koncernrevisor, SSC-revisor og komponentrevisor/lokalrevisor. Flere problemstillinger hænger sammen og en problemstilling hos SSC-revisor kan derfor medføre en tilhørende problemstilling hos den lokale revisor.

Til brug for at identificere de revisionsmæssige overvejelser og problemstillinger i en SSC-revision er der anvendt primære data fra interview med to erfarne revisorer med mange års erfaring indenfor koncernrevision.

De betydelige områder der bl.a. skal være fokus på i planlægningen af en SSC-revision omfatter følgende områder, som de to erfarne koncernrevisorer er stødt på:

Arbejds- og ansvarsfordeling
Der skal være en klar og detaljeret plan for: - hvem der udfører hvad i hele transaktionskæden for hvert enkelt betydeligt område - hvem der udfører hvad på øvrige revisionsområder - hvor ligger ansvaret for at revisionsbeviset er tilstrækkeligt Er planen for arbejds- og ansvarsfordelingen ikke fastlagt tidligt i planlægningsprocessen, så kan det forventes at processen bliver langt, uoverskueligt, og langt fra effektivt. Betydelige områder kan falde mellem to stole, fordi hver revisor ikke har været klar over hvad der ligger af ansvarsområder på deres bord.
Kommunikation og tidsplan
Der skal være en klar og detaljeret plan for: - hvad skal der kommunikeres (hvilken type dokumentation skal koncernrevisor modtage til brug for deres revisionspåtegning) - hvordan skal der kommunikeres (helt lavpraktisk) - hvornår skal der kommunikeres Er planen for kommunikationen ikke fastlagt tidligt i planlægningsprocessen, så kan det forventes at medføre tidsplanen skrider, koncernrevisor får ikke dokumenteret deres monitorering af SSC-revisor, kommunikationen er ikke optimalt og effektivt, der bruges meget tid på at sende dokumentationen frem og tilbage, fordi alle parter ikke har lavet en forventningsafstemning.
Revisionsstrategi og timing
Der skal udarbejdes en revisionsstrategi tidligt i planlægningsfasen, hvor alle parter, herunder koncernrevisor, SSC-revisor og lokal revisor er involveret, således der bliver forventningsafstemt og enige om hvilken revisionsstrategi de skal arbejde ud fra. For at vise kunden at det bliver mere effektivt for både koncernrevisor og kunden at have en SSC-revision tilgang, er det vigtigt at revisorerne laver en klar tidsplan, som viser resultaterne for kunden. Fx at kunden kan se resultatet af den optimale timing, således at de ikke skal levere på et område to gange, fordi koncernrevisionen og den lokale revision bliver udført på samme tidspunkt med en revisionsstrategi, som kan anvendes til begge revisioner.

Resultatet for en koncernrevision med SSC-revision bliver generelt kun bedre af at der ligger en detaljeret og skarp planlægning for de tre ovenstående betydelige områder, som alle parter er bekendt med, og prioriterer og har som mål at gøre deres bedste for at processen forløber som planlagt.

En koncernrevision der indeholder en SSC-revision medfører desuden at opgaven kan blive lidt mere kompliceret. Der er flere teams at koordinere med, og flere parter er involveret. Traditionelt indeholdt en koncernrevision et samarbejde mellem en koncernrevisor og en komponentrevisor, hvilket er udvidet til at indeholde en SSC-revisor også. I takt med inflationen og virksomheder udvider deres forretning forventes det at antallet af komponentrevisorer stiger.

De fleste virksomheder har stort set altid omkostningsbesparelse, som en del af deres fremtidige strategi, og anvendelsen af SSC er en af de vigtige og store parameter, som kan give en betydelig effekt på bundlinjen. Om 10 år vil det blive en helt normal ting at anvende SSC, og til den tid er både revisorer og kunderne mere erfaring i SSC og derved blevet mere professionelle omkring anvendelse af SSC.

6.2 Perspektivering

ISA 600 er gældende fra 15. december 2009 og 12 år efter bliver der fortsat diskuteret om den giver tilstrækkelig vejledning til at understøtte revisors vejledning til at udføre en koncernrevision, hvilket bl.a. har medført at ED-600 er udarbejdet.

I takt med stigning af etableringen af Shared Service Center på verdensplan vil antallet af implementering af centraliserede procedurer og arbejdsopgaver stige, hvilket lægger et pres på revisors tilgang til koncernrevision i dag.

Fremtidens koncernrevisorer der skal udføre en SSC-revision ifm. deres koncernrevision kan have gavn af de revisionsmæssige overvejelser og problemstillinger, der er identificeret, således de kan blive diskuteret tidligt i planlægningsfasen.

I takt med stigning af antallet af SSC-revisioner kan det også medføre at de interne kvalitetskontrol og revisortilsynets kvalitetskontrol får mere fokus på klassifikationen af et SSC-revisor, hvilke faktorer og parameter som medfører at man kan klassificere en revisor som SSC-revisor i stedet for som den almindelige traditionelle komponentrevisor – og om der er andre krav til en SSC-revisor vs. en komponentrevisor.

Teknologien udvikler sig hele tiden og digital audit er blevet det nye og moderne tilgang til revision, som mange af de store revisionshuse bruger til at markedsføre sig med. Digital audit omfatter ny teknologi til at levere revision i høj kvalitet, hvor revisor bl.a. får meget indsigt i kundens forretning vha. af digitale værktøjer og derved kan levere en mere skræddersyet service og rådgivning. I sammenhæng hertil kan det have betydning for en koncernrevision med SSC-revision, herunder hvilke fordele, muligheder og begrænsninger der er ved brug af digital audit, og hvordan er processen for koncernrevisor til at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis, når der er digital audit involveret.

7

LITTERATUR-LISTE

7 Litteraturliste

Internationale standarder for revision

ISA 210 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 210 AGREEING THE TERMS OF AUDIT ENGAGEMENTS

ISA 220 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 220 QUALITY CONTROL FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

ISA 240 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 240 THE AUDITOR'S RESPONSIBILITY TO CONSIDER FRAUD IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

ISA 260 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 260 COMMUNICATION WITH THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE

ISA 265 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 265 COMMUNICATING DEFICIENCIES IN INTERNAL CONTROL TO THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE AND MANAGEMENT

ISA 300 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 300 PLANNING AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

ISA 320 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 320 MATERIALITY IN PLANNING AND PERFORMINGAN AUDIT

ISA 315 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 315 IDENTIFYING AND ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT THROUGH UNDERSTANDING THE ENTITY AND ITS ENVIRONMENT

ISA 330 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 330 THE AUDITOR'S RESPONSES TO ASSESSED RISKS

ISA 450 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 450 EVALUATION OF MISSTATEMENTS IDENTIFIED DURING THE AUDIT

ISA 560 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 560 SUBSEQUENT EVENTS

ISA 570 – G5INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 570 GOING CONCERN

ISA 580 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 580 WRITTEN REPRESENTATIONS

ISA 600 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 600 SPECIAL CONSIDERATIONS—AUDITS OF GROUP FINANCIAL STATEMENTS (INCLUDING THE WORK OF COMPONENT AUDITORS)

ED-600 – Proposed International Standard on Auditing 600 (Revised) – October 2, 2020

ISA 700 – INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 700 (REVISED) FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS

Faglitteratur

Andersen, I. (5. udgave, 2. oplag 2014). Den Skinbarlige virkelighed, vidensproduktion i samfundsvidenskaberne. Frederiksberg C, Danmark: Samfundslitteratur

Helbjerg, G. (1. udgave 1997, 10 oplag 2012). Grøftegravning i metodisk perspektiv. Frederiksberg C, Danmark: Samfundslitteratur.

Internet sider

Erhvervsstyrelse (2020) – Om revision i en COVID 19-tid (Notat). Lokaliseret på: https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-om-revision-i-en-covid-19-tid

EY (2020) – Redegørelse for virksomhedsledelse jf. årsregnskabslovens § 107b. Lokaliseret på: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/da_dk/topics/assurance/pdf/ey-redegoerelse-for-virksomhedsledelse.pdf

Statista (2019) – Top locations of Shared Service Centers (SSC) by country 2019. Lokaliseret på: https://www.statista.com/statistics/788303/shared-services-centers-top-locations/

Udenrigsministeriet (2021) – Rejsevejledning Ungarn. Lokaliseret på: https://um.dk/da/rejse-og-ophold/rejse-til-udlandet/rejsevejledninger/ungarn/

Interview

Anders Lund, december 2020, **bilag 3**

Martin Pieper, december 2020, **bilag 4**

8

BILAG

8 Bilag

Bilag 1 – Interview guide

Emner	Interview spørgsmål	Svar
Introduktion og præsentation	Præsentation af kandidatafhandling: - Indledning - Problemformulering - Fokusområder (koncernrevision og SSC-instrukser) Præsentation af respondent - Faglig baggrund - Rolle og erfaring som revisor - Erfaring med koncernrevision og SSC	
Shared Service Center	1. Hvordan ser du trenden (omfanget af antallet af SSC-revisioner, udviklingen og modningen mv.) ift. koncernrevision med SSC i dag? 2. Ser du SSC som et vigtigt område koncernrevisorer bør få et kursus i – hvis ja, hvorfor?	
ISA 600 / Vejledning til SSC-revisioner	1. Hvad er din holdning til ISA 600 + ED ISA 600 ift. koncernrevision af SSC? 2. Er omfanget i ISA 600/ED ISA 600 tilstrækkelig til at vejlede koncernrevisorer, når de anvender en SSC-approach eller hvilke områder mangler den at indeholde?	

Koncernrevision, planlægning	1. Hvilke væsentlige forskelle er der mellem en almindelig koncernrevision og en koncernrevision med SSC? - Revisionsstrategi - Arbejdsfordeling - Instrukser (kontrol og substanstest) 2. Er der nogle særlige udfordringer eller revisionsmæssige overvejelser ifm. planlægning af en SSC-revision?	
Koncernrevision, udførsel	1. Er der en anden form for interaktion med komponentrevisor end ved en almindelig koncernrevision? - Mere overvågning? - Detail review af arbejdspapirer? 2. Dokumentationen af SSC-revision: - Særlige dokumentationskrav? - Kopi af arbejdspapirer? - Rapportering fra komponentrevisor (hvem bærer risikoen?) 3. Er der nogle særlige udfordringer ifm. udførsel af en SSC koncernrevision?	
Koncernrevision, afrapportering	1. Er der forskel i afrapportering til ledelsen ved en SSC koncernrevision? 2. Er der nogle særlige udfordringer ifm. afrapportering af en SSC koncernrevision? 3. Hvordan er din overordnet vurdering af miljøet hos SSC: - Kontrolmiljø? (effektivt?) - Kvalitet i dokumentation? - Overholdelse af lovgivning? (især moms, skat mv.) - Findings? - Kommunikationsevner? (nemt og ligetil at kommunikere med?)	

Andet	1. Har dine koncernrevisioner med SSC været til intern kvalitetskontrol eller kontrol fra Revisortilsynet, hvor de har givet feedback rettet mod SSC delen, som revisorer kan have gavn af? 2. Er der andre områder vi ikke har været inde på, som du mener er relevant til brug for analyse af særlige revisionsmæssige overvejelser eller udfordringer ifm. med en koncernrevision af SSC?	

Bilag 2 – Scoping

Resultatopgørelse	Mantra Group Koncern	Elimine-ringer	Mantra Group Moder	Mantra HU	Mantra NO	Mantra SE	Mantra DK	Mantra India	I scope	Residual balance
Nettoomsætning	1.550.000		0	0	400.000	350.000	800.000	0	1.550.000	0
Andre indtægter	0	-420.000	20.000	150.000	0	0	100.000	150.000		0
Vareforbrug	-550.000		0	0	-160.000	-140.000	-250.000	0	-550.000	0
Dækningsbidrag	**1.420.000**		**20.000**	**150.000**	**240.000**	**210.000**	**650.000**	**150.000**		
Personaleomkostninger	-505.000		0	-120.000	-25.000	-25.000	-215.000	-120.000	-455.000	-50.000
Andre eksterne omkostninger	-210.000		-5.000	-35.000	-5.000	-50.000	-80.000	-35.000	-130.000	-80.000
Finansielle indtægter	2.200		1.000	200	200	200	400	200		2.200
Finansielle omkostninger	-100.000	8.000	-100.000	-1.000	-1.000	-1.000	-4.000	-1.000	-100.000	0
Resultat før skat	**599.200**		**-84.000**	**-5.800**	**209.200**	**134.200**	**351.400**	**-5.800**		
Skat	-150.000		0	0	-46.000	-29.000	-75.000	0	-121.000	-29.000
Årets resultat	**449.200**		**-84.000**	**-5.800**	**163.200**	**105.200**	**276.400**	**-5.800**		
Aktiver										
Anlægsaktiver	2.500.000		1.000	20.000	1.000	1.000	27.000	2.450.000	2.450.000	50.000
Varelager	715.000		0	5.000	5.000	5.000	200.000	500.000	700.000	15.000
Kapitalandele	0	-115.000	115.000	0	0	0	0	0		0
Tilgodehavender fra salg	80.000		0	0	0	0	80.000	0	80.000	0
Tilgodehavender fra tilknyttede	0	-905.000	55.000	150.000	55.000	45.000	450.000	150.000		0
Andre tilgodehavender	29.000		1.000	1.000	1.000	1.000	15.000	10.000		29.000
Likvide beholdninger	820.000		350.000	150.000	10.000	10.000	150.000	150.000	800.000	20.000
I alt	**4.144.000**	**-1.020.000**	**522.000**	**326.000**	**72.000**	**62.000**	**922.000**	**3.260.000**		
Passiver										
Selskabskapital	520.000		400.000	20.000	20.000	20.000	40.000	20.000	520.000	0
Overført resultat	449.200		-84.000	-5.800	163.200	105.200	276.400	-5.800	449.200	0
Langfristet bankgæld	2.299.840		2.299.840	0	0	0	0	0	2.299.840	0
Kortfristet bankgæld	574.960		574.960	0	0	0	0	0	574.960	0
Gæld til tilknyttede	0	850.000	-850.000							0
Skyldig skat	150.000		0	0	46.000	29.000	75.000	0	150.000	0
Leverandørgæld	116.000		40.000	15.000	8.000	8.000	25.000	20.000	85.000	31.000
Anden gæld	34.000		5.000	5.000	2.000	2.000	10.000	10.000		34.000
I alt	**4.144.000**	**850.000**	**2.385.800**	**34.200**	**239.200**	**164.200**	**426.400**	**44.200**		

Bilag 3 – Interview med Anders Lund

Der henvises til vedhæftet lydfil.

Bilag 4 – Interview med Martin Pieper

Der henvises til vedhæftet lydfil.

Bilag 6 – Risikovurderingsoversigt

RISICI								
ID	Område	Titel	Beskrivelse	Revisionsmål	Risiko klassifikation (Betydelig/ Høj/Lav)	Risiko for besvigelser (Ja/Nej)	Kontrolrevision (D&I / D&I + OE)	Substansrevision (D&I + Substans/ D&I + OE + Substans/ Substans)
R_OMK_1	Andre eksterne omkostninger	Der er risiko for, at bogførte omkostninger ikke er forekommet.	Der er risiko for, at bogførte omkostninger ikke er forekommet, som følge af: - Fiktive fakturaer er bogført - Manuelle bogføringer af	Forekomst	Lav	Nej	D&I og OE	D&I + OE + Substans
R_OMK_2	Andre eksterne omkostninger	Der er risiko for, at bogførte omkostninger er registreret forkert.	Der er risiko for, at bogførte omkostninger er registreret forkert, som følge af: - Bogført med forkert fakturabeløb - Bogført på den forkerte konto - Forkert moms fratrukket	Nøjagtighed	Lav	Nej	D&I	D&I + Substans
R_LEV_1	Leverandørgæld	Der er risiko for, at leverandørgæld ikke er fuldstændig.	Der er risiko for, at leverandørgæld ikke er fuldstændig, som følge af: - Manglende bogføring af leverandørfakturaer vedr. regnskabsåret	Fuldstændighed	Høj	Nej	D&I	D&I + Substans
R_LEV_2	Leverandørgæld	Der er risiko for, at leverandørgæld ikke er fuldstændig.	Der er risiko for, at leverandørgæld ikke er fuldstændig, som følge af: - Manglende hensættelse af afholdte omkostninger, hvor faktura ikke er modtaget	Fuldstændighed	Høj	Nej	D&I	D&I + Substans

KONTROL								
ID	Titel	Kontrol beskrivelse	D&I (D&I/IA)	OE (OE/IA)	Automatisk (Automatisk/Manuelt)	Hyppighed	Kontroltest beskrivelse	Udføres af (SSC/Lokal)
K_OMK_1	Faktura godkendelse	Alle fakturaer skal verificeres og godkendes af to i forening, herunder 1. godkendelse af medarbejderen som omkostningen vedrører og 2. godkendelse af den nærmeste leder. Fakturaer bliver kun bogført såfremt der er sket godkendelse af to i forening i bogføringssystemet.	D&I	OE	Manuelt	Mere end dagligt	**D&I** Indhent en tilfældig faktura og foretag design test af kontrollen ud fra de obligatoriske faktorer vha. standard kontroltest template. **OE** 1) Beregn stikprøvestørrelsen ud fra fastsat risiko klassifikation 2) Udvælg stikprøver vha. revisionsværktøj 3) Indhent underliggende/ekstern faktura for de udvalgte stikprøver 4) Påse følgende: 4a: Faktura er godkendt én medarbejder 4b: Faktura er godkendt af medarbejders nærmeste leder 4c: Faktura har bogføringsdato efter godkendelsesdato	SSC
K_OMK_2	Faktura godkendelse	Alle fakturaer skal verificeres og godkendes af to i forening, herunder 1. godkendelse af medarbejderen som omkostningen vedrører og 2. godkendelse af den nærmeste leder. Fakturaer bliver kun bogført såfremt der er sket godkendelse af to i forening i bogføringssystemet.	D&I	IA	Manuelt	Mere end dagligt	**D&I** Indhent en tilfældig faktura og foretag design test af kontrollen ud fra de obligatoriske faktorer vha. standard kontroltest template.	SSC
K_LEV_1	Afstemning til eksterne kontoudtog	Kreditorlisten bliver i forbindelse med månedsluk sikret for fuldstændighed af controller teamet, herunder: - Afstemning af faste leverandører til eksterne kontoudtog - Gennemgang af varer/ydelser modtaget, hvor fakturaen ikke er modtaget - Bogføring af relevante hensættelser	D&I	IA	Manuelt	Måned-ligt	**D&I** Udvælg en tilfældig måned og foretag design test af kontrollen ud fra de obligatoriske faktorer vha. standard kontroltest template.	SSC

Substans			
ID	**Beskrivelse**	**Type**	**Udføres af**
S_OMK_1	1) Udvælg stikprøver ud fra fastsat revisionsstrategi 2) Indhent underliggende/ekstern faktura for de udvalgte stikprøver 3) Udfør bilagsrevision	Substans	SSC
S_OMK_2	1) Udvælg stikprøver ud fra fastsat revisionsstrategi 2) Indhent underliggende/ekstern faktura for de udvalgte stikprøver 3) Udfør bilagsrevision OBS! Samme stikprøver fra ID S_OMK_1 kan anvendes.	Substans	SSC
S_LEV_1	1) Udvælg stikprøver ud fra fastsat revisionsstrategi 2) Indhent ekstern kontoudtog eller bekræftelse fra leverandør for de udvalgte stikprøver 3) Udfør afstemning til selskabets registrering 4) Evt. differencer undersøges nærmere og dokumenteres.	Substans	SSC
S_LEV_2	1) Opnå forståelse af perioden for selskabets betalingsperiode 2) Udvælg stikprøver ud fra fastsat revisionsstrategi (stikprøve periode og antal) 3) Indhent efterfølgende betalinger for den givne periode og underliggende faktura for de udvalgte stikprøver 4) Kontroller for korrekt periodisering, at faktura vedrører det korrekte regnskabsår 5) Såfremt fakturaen ikke var modtaget på balancedagen, kontrolleres der for korrekt hensættelse 6) Evt. afvigelser undersøges nærmere og dokumenteres	Substans	SSC

Bilag 7 – Eksempel på rapporteringspakke

Resultatopgørelse	Primo	Efter-posteringer	Reklass	Ultimo
Nettoomsætning	250.000	-10.000		240.000
Andre indtægter	1.000			1.000
Vareforbrug	-50.000	10.000		-40.000
Dækningsbidrag	**201.000**			**201.000**
Personaleomkostninger	-50.000			-50.000
Andre eksterne omkostninger	-35.000			-35.000
Finansielle indtægter	500		500	1.000
Finansielle omkostninger	-500		-500	-1.000
Resultat før skat	**116.000**			**116.000**
Skat	0			0
Årets resultat	**116.000**			**116.000**
Aktiver				
Anlægsaktiver	30.000			30.000
Varelager	2.000			2.000
Kapitalandele	0			0
Tilgodehavender fra salg	40.000		-2.000	38.000
Tilgodehavender fra tilknyttede	100.000		20.000	120.000
Andre tilgodehavender	1.000			1.000
Likvid beholdninger	8.000			8.000
Aktier i alt	**181.000**			**181.000**
Passiver				
Selskabskapital	10.000			10.000
Overført resultat	116.000			116.000
Langfristet bankgæld	0			0
Kortfristet bankgæld	0			0
Gæld til tilknyttede	40.000		-20.000	20.000
Skyldig skat	0			0
Leverandørgæld	10.000		2.000	12.000
Anden gæld	5.000			5.000
Passiver i alt	**181.000**			**181.000**
Kontrol	0	0	0	0