

A man with dark hair, wearing a white dress shirt and a blue tie with white polka dots, is shown in profile from the chest up. He is looking out a window with vertical blinds. The background is slightly blurred, showing another person in a white shirt and tie. The overall scene is brightly lit, suggesting an office environment.

Samfundsudviklingens påvirkning på revisionsgrundlaget

Et speciale med fokus på revisors forudsætninger for revision, når en virksomhed anvender shared service centre

KANDIDATSPECIALE
23. DECEMBER 2016

MIKKEL P. ANDERSEN & NIKLAS R. FILIPSEN



AALBORG UNIVERSITET
STUDENTERRAPPORT

Institut for Økonomi og Ledelse

Fibigerstræde 2

9220, Aalborg Øst

Telefon: +45 99 40 92 20

iv@business.aau.dk

www.business.aau.dk

Titel: Samfundsudviklingens påvirkning på revisionsgrundlaget

Semester: 4

Semester tema: Kandidatspeciale

Projektperiode: Efterår 2016

ECTS: 30

Vejleder: Peter Thor Kellmer

Fagområde: Revision

Studium: Cand. Merc. Aud.

Mikkel Papendick Andersen - Studienr.: 20111584

Niklas Rosenmaier Filipsen - Studienr.: 20111573

Antal printet eksemplarer: 2 stk.

Sideantal: 138 normalsider

Bilag: 133 sider

Ved underskrivelse af dette dokument, bekræfter de underskrevne, at alle parter har deltaget på lige fod i udarbejdelsen af dette kandidatspeciale, og at de underskrevne er ansvarlige for alt indhold i specialet. Ydermere bekræfter de underskrevne, at intet i følgende speciale er plagiat.



INDHOLDSFORTEGNELSE

1	EXECUTIVE SUMMARY	4
2	ACKNOWLEDGEMENT	7
3	INDLEDNING	8
	3.1 PROBLEMFELT	9
	3.2 PROBLEMFOMULERING	9
	3.3 AFGRÆNSNING	10
	3.4 STRUKTUR	12
4	METODE	13
	4.1 VIDENSKABELIGT STANDPUNKT	13
	4.2 METODISKE TILGANG	14
	4.3 VALG AF TEORI OG EMPIRI	14
	4.4 DATAINDSAMLING	16
	4.5 METODISKE OVERVEJELSER	18
5	UNDERSØGELSE AF UDVIKLING I BRUGEN AF SHARED SERVICE CENTRE HERUNDER GRUNDLAGET FOR REVISION	20
	5.1 UDVIKLING I ANVENDELSEN AF SHARED SERVICE CENTRE	20
	5.2 UDVIKLING I DANSKE LOVGRUNDLAG FOR REVISION	20
	5.3 UDVIKLING I DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION	21
6	SHARED SERVICE CENTRE	23
	6.1 GENERELT	23
	6.2 HVAD ER ET SHARED SERVICE CENTER?	23
	6.3 BAGGRUND FOR ETABLERING AF SHARED SERVICE CENTER	24
	6.4 OPTIMERINGSMULIGHEDER VED ET SHARED SERVICE CENTER	24
	6.5 FORRETNINGSMÆSSIGE UDFORDRINGER VED ETABLERING AF ET SHARED SERVICE CENTER	25
	6.6 SAMMENDRAG AF IDENTIFICEREDE RISICI	27

7	DET DANSKE LOVGRUNDLAG FOR REVISION	29
	7.1 GENERELT	29
	7.2 SAMMENDRAG AF IDENTIFICEREDE FORHOLD	30
8	ANALYSE AF DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION	31
	8.1 GENERELT	31
	8.2 REGULEREDE ORGANER OG FORHOLD	32
	8.3 DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION - PLANLÆGNING OG UDFØRELSE	32
	8.4 DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION - REVISION AF SÆRLIG KARAKTERSTIKA	44
	8.5 SAMMENDRAG AF IDENTIFICEREDE RISICI OG ØVRIGT INDHOLD I STANDARDERNE	50
9	ANALYSE AF SPØRGESKEMAER TIL STATS-AUTORISEREDE REVISORER	51
	9.1 GENERELT	51
	9.2 SPØRGESKEMAERNES OPBYGNING OG INDHOLD	51
	9.3 RESULTATER AF SPØRGESKEMAUNDERSØGELSE	54
	9.4 OPFØLGNING PÅ DOKUMENTATIONS- OG OPBEVARINGSPLIGT VED ANVENDELSE AF ANDRE REVISORERS UDFØRTE ARBEJDE	65
	9.5 SAMMENDRAG AF RESULTATER AF SPØRGESKEMAUNDERSØGELSE	66
10	ANALYSE AF INTERVIEW MED REPRÆSENTANTER FRA FAGLIGE AFDELINGER I ANERKENDTE REVISIONSVIRKSOMHEDER	68
	10.1 INDHOLD- OG STRUKTURUDFORMNING	61
	10.2 RESULTATER AF INTERVIEWUNDERSØGELSE	62
11	INTERVIEW AF ERHVERVSSTYRELSEN & TILSYNSMYNDIGHED	77
	11.1 INDHOLD- OG STRUKTURUDFORMNING	77
	11.2 RESULTATER AF INTERVIEWUNDERSØGELSE	79
12	ANALYSE AF INTERVIEW AF INTERNATIONAL AUDITING & ASSURANCE STANDARD BOARD	84
	12.1 INDHOLD- OG STRUKTURUDFORMNING	84
	12.2 RESULTATER AF INTERVIEWUNDERSØGELSE	85
13	VURDERING AF TILSTRÆKKELIGHED OG HENSIGTSMÆSSIGHED AF GRUNDLAGET FOR REVISION	87
	13.1 TILSTRÆKKELIGHED	87
	13.2 HENSIGTSMÆSSIGHED	89
14	LØSNINGSFORSLAG	92
	14.1 DET DANSKE LOVGRUNDLAG	92
	14.2 DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION	93
15	KONKLUSION	109
16	PERSPEKTIVERING	112
17	DEFINITIONSLISTE	114
18	LITTERATURLISTE	118
19	FIGUR- OG TABELLISTE	120
20	BILAGSLISTE	121



1. EXECUTIVE SUMMARY

This thesis relies on the progressing development in World-society caused by globalisation, and further how this development affects legislation and regulations governing the work of auditors. The thesis has been prepared as part of the author's studies to graduate as MSc in Business Economics and Auditing from Aalborg University.

The thesis concentrates on how entities outsource different processes to shared service centres and the impact hereof on the audit. The usage of shared service centres is currently a focus area for both the IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) and different oversight bodies. The IAASB issued a discussion paper around the end of 2015 concerning, among other things, increasing complexity of group structures and usage of shared service centres, to which stakeholders had until the end of May 2016 to respond. For the time being, the responses are being analysed, and representatives from the IAASB expects a final response from the IAASB at the beginning of 2018 at the earliest. Furthermore, the Danish Business Authority (Erhvervsstyrelsen) has interviewed all Big-4 companies in Denmark to gain an understanding of how common the usage of shared service centres is.

The problem statement for the thesis focuses on whether auditors have an adequate and reliable basis for concluding on audits where entities presenting financial statements in Denmark are using shared service centres for one or more processes such as bookkeeping, etc. In addition to the problem statement, the relevant findings are evaluated to ensure updated legislation and regulations to support the auditors in their work.

How entities use shared service centres and how trends have been in usage have been analysed and interpreted judged on the basis of relevance in audits by using survey findings from PwC and Deloitte from 2012 and 2015, respectively, and by using literature on how finance organisations have developed in the past and are expected to develop going forward. These analyses and interpretations are taken into account in relation to analysing current international standards and Danish legislation.

To determine how the trends in the usage of shared service centres are affecting the auditor's work and further how auditors view governing relevant legislation and regulations, different parties have been called in to evaluate on this. The involvement has been based on the *separation of powers* defined as legislative, executive and judicial powers. The parties called in were state authorised public accountants from Big-4 companies in Denmark, representatives of the Department of Professional Practice at Beierholm & all Big-4 companies in Denmark, representative of the Danish oversight body (Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder), representative of the Danish Business Authority and representative of the IAASB.

A number of 56 state authorised public accountants have been surveyed among other things on how they perceive current International Standards on Auditing as well as Danish legislation on documentation of audit evidence obtained with assistance from other auditors. The outcome of the survey shows that more than 70% of the participants surveyed is of the opinion that the current standards do not provide sufficient guidance on how to perform an audit with the involvement of a shared service centre. In relation to the considerations

made by auditors when performing such an audit, most auditors refer to ISA 402 – *Service organisations* and ISA 600 – *Audit of group financial statements*. On the same note,, the answers relating to the adequacy of governing standards on this topic, s around one fourth states that the contents of the current standards are adequate when it comes to identifying risks relating to the involvement of shared service centres.

Based on the analyses and interpretation of how the shared service centres' involvement affects the audit compared to the current auditor's basis (current standards and legislations) and the findings from the survey, interviews have been held with representatives from the Departments of Professional Practice. The focus of the interviews concentrated on the representatives' experience with shared service centre involvement and relating challenges posed by this topic in the internal guidelines of each company and finally how they individually anticipate the future of audits in general and further which actions that could support the auditors. All representatives reflect on the current increasing usage of shared service centres, which brings several aspects into play, as shared service centre involvement is very different from time to time. Especially they highlight the risks arising from the competences of people employed in shared service centres judged in relation to Danish national legislation, and further whether the communication between the entity and the shared service centre is sufficient in terms of content and conducted in a timely manner. They all see a potential for proper reaction from standard-setting bodies to support auditors in their work. It is not important whether it involves general revise of several current standards or the implementation a new one as long as the reaction is timely and in line with societal development.

On the same basis and with the reflections by representatives of the Departments of Professional Practice, an interview was held with the oversight body in Denmark leading to a discussion of the focus area and the general view of the quality of audit evidence and documentation as a whole. *The oversight body* had more or less the same reflections on the standards as the representatives of the Departments of Professional Practice, though focusing on ISA 220 – *Quality control* and ISA 230 – *Audit documentation*, which in general are the most common standards when reporting on findings of auditor's work. The representatives highlight the importance of considering the correct elements during the planning phase and risk assessment as well as securing sufficient documentation of the evidence obtained and the considerations made. This is an area where the representatives overall are of the opinion there is room for improvement among auditors.

In addition, the interviews of representatives of the legislature - both the IAASB and the Danish Business Authority- covered the different procedures from the two bodies on how the current standards and legislation are revised, and how the bodies keep pace with the rapid development in society.

The IAASB has strict procedures, which include official discussions with stakeholders and issue of exposure drafts in open forums. The IAASB focuses on revisions made and the expected consequences of these. In addition, the IAASB focuses on transparency during the process. They are currently discussing the answers received from the first discussion paper in relation to implementing reactions on the development of more complex group structures, including shared service centre involvement. In general, the discussion paper reflects more or less the issues analysed in survey as well as the actioned interviews with focus on the risk assessment in ISA 315 – *Identification and assessment of risks* and on reactions by using ISA 600 – *Group audits*.

The Danish Business Authority states that the process of implementing revisions or new phrases in current legislation are highly affected by the work performed by the EU, which is behind the recent revision of the primary Act governing the work of auditors (the Danish Auditors Act). If it interpretations are needed, the body sends out public announcements mostly in the form of memos. Reflecting on current legislation on the filing of documentation, the representatives conclude that no rules are laid down on work performed by other auditors other than for the purpose of group audits, and further that the ultimate responsibility in assessing whether this approach can be used has to be a decision made by the signing auditor.

Assessing the different identified problems, a suggestion of how to address these problems has been made in the end of the thesis. For the purpose of aligning the standards to societal development, a decision tree has been made focusing on considerations being made in the risk assessment and how to draw analogy to the current standards in both assessing the risk and addressing these with different actions. The solution with a

decision tree as supportive guidance has been made due to the rapid societal development, and thereby a need for supporting guidance to auditors. Maintaining this focus on the rapid development, suggestions to the contents of a memo from the Danish Business Authority has been made. Overall, both solutions focus on supporting the auditors in their work and guiding them in the direction of which considerations to take, which in the end should ensure continuity in audits and enhance the quality of the performed work.

Reflecting on this, these solutions could already be outdated tomorrow – but does the current framework of the auditor's work match the rapid development?

In respect of involvement from international parties, there is enclosed a translated version of following documents, which together with this executive summary and acknowledgement bring a summarising overview of the most important chapters for this (from an international point of view) thesis:

- ▶ Problem statement
- ▶ Supporting questions and supplementary matters
- ▶ Practical paper
- ▶ Conclusion



2. ACKNOWLEDGEMENT

Som led i nærværende speciale skal der indledningsvist lyde en stor tak til involverede Deloitte, PwC, Beierholm, KPMG, EY, IFAC, IAASB og Erhvervsstyrelsen for at stille ressourcer til rådighed i løbet af processen omkring specialet og give os muligheden for at indhente den fornødne indsigt og data til brug for specialets undersøgelse.

Særligt skal der lyde en stor tak til vejleder, Peter Thor Kellmer, som ud over løbende teoretisk sparringspartner også har bidraget med formidling af praktisk erfaring med afsæt i sit nuværende virke som partner og statsautoriseret revisor hos Beierholm. Der skal endvidere lyde en stor tak til statsautoriserede revisorer og repræsentanter for den dømmende magt og faglige afdelinger hos ovennævnte revisionsvirksomheder, herunder partner og statsaut. revisor, Stine Grothen fra Deloitte, partner og statsaut. revisor Ole Tjørnelund Thomsen fra PwC, statsaut. revisor Henrik Nordentoft fra Beierholm, partner og statsaut. revisor Jon Beck fra KPMG og partner og statsaut. revisor Per Gunslev fra EY, som alle har medvirket i fagligt interview i relation til specialets undersøgelse. I forlængelse heraf skal der lyde en særlig tak til Stine Grothen, Jon Beck og Per Gunslev, som har ageret formidlere og bindeled i relation til specialets spørgeskemaundersøgelse.

Slutteligt skal der lyde en stor tak til Anders Baumbach for hans medvirken i interview som repræsentant for den dømmende magt ved Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og den lovgivende magt ved Erhvervsstyrelsen. I samme forbindelse vil vi gerne benytte lejligheden til at takke Megan Zietsman som repræsentant for det internationale lovgivende organ, IAASB, for sit medvirke i interview.

As part of this master thesis, we will initially like to thank Deloitte, PwC, Beierholm, KPMG, EY, IFAC, IAASB and the Danish Business Authority for their capacity and involvement during the process of this master thesis and for the opportunity to gather full insight into and information for the purpose of this master thesis'.

Especially we would like to thank our thesis supervisor, state authorised public accountant (hereafter s.a.p.a.) and partner, Peter Thor Kellmer from the accountancy firm, Beierholm, who additional to theoretical sparring has given a practical perspective to the thesis with the respect of his current profession. Furthermore, we would like to thank contributing state authorised public accountants and representatives of the judicial power and Departments of Professional Practice including partner and s.a.p.a. Stine Grothen from Deloitte, partner and s.a.p.a. Ole Tjørnelund Thomsen from PwC, s.a.p.a. Henrik Nordentoft from Beierholm, partner and s.a.p.a. Jon Beck from KPMG and partner and s.a.p.a. Per Gunslev from EY, who all have been interviewed in respect of this master thesis. Additionally, we are grateful and would to thank Stine Grothen, Jon Beck and Per Gunslev for providing contact to state authorised public accountants in their organizations in relation to the questionnaire survey. Finally, we would also like to acknowledge Anders Baumbach, who has taken part in an interview as representative of the judiciary power by the Danish oversight body) and the legislative power by the Danish Business Authority. In relation to this, we would like to take this opportunity to thank Megan Zietsman for attending an interview to fulfil the unwritten separation of powers as representative of the international legislative power by the IAASB.

Forfatterskabet/the authors

Mikkel P. Andersen

Niklas R. Filipson



3. INDLEDNING

"In Globalization 1.0, which began around 1492, the world went from size large to size medium. In Globalization 2.0, the era that introduced us to multinational companies, it went from size medium to size small. And then around 2000 came Globalization 3.0, in which the world went from being small to tiny" (The World Is Flat, Thomas L. Friedman). Thomas L. Friedman analyserer globaliseringens indvirkning i sin bog fra 2005. Thomas L. Friedman kortlægger på denne baggrund, at Verden er blevet transformeret til et mindre sted, hvor international og oversøisk samhandel er blevet dagligdag, og hvor interaktionen på tværs af landegrænserne har affødt forretningsmæssige muligheder.

Nærværende speciale tager sit afsæt i den globaliserede verden – omtalt 3.0 - og udnyttelsen af de afledte forretningsmæssige muligheder på tværs af landegrænser. Nærmere bestemt bearbejder specialet dannelsen af multinationale koncerner, hvor en centralisering af administrative processer har været en afledt effekt af de muligheder, som globaliseringen har ført med sig. Årsagerne til centraliseringen kan være mange, men vil have omdrejningspunkt omkring såvel omkostnings- som procesoptimering. Den organisatoriske centralisering benævnes ofte som et *shared service center*, og begrebet blev født i forbindelse med den øgede globalisering omkring årtusindeskiftet.

I mens globaliseringen har bredt sig over den internationale scene som en steppebrand, har der været flere samfundsinteresser, der har haft svært ved at følge med udviklingen. Herunder kan bl.a. nævnes såvel nationale som multinationale love og øvrige regulativer, som med den hastige udvikling har været svære at tilpasse og regulere. Dette har bl.a. medført nogle "huller" i samfundets love og regulativer – eller nærmere bestemt nogle fortolkningsmuligheder, der har gjort det muligt at udnytte mulighederne for etableringsfrihed og strukturering af førnævnte multinationale koncerner på tværs af love og regulativer og endda i større eller mindre omfang tage del i skattespekulation. Scenarierne omkring skattekorruption har medført, at der de senere år er blevet vedtaget nye love, der har haft til formål at lukke huller i lovgivningen, som globaliseringen har haft hovedrollen i at skabe.

Med udgangspunkt i den hastige samfundsudvikling, og den fortsættende globalisering, kan der stilles spørgsmålstegn ved mange regulativer, som inden for nær fremtid - eller måske allerede - tangerer en forældelse. Ud fra et revisionssynspunkt, er det ligeledes interessant at undersøge, hvorvidt den øgede globalisering har haft – eller burde have haft indvirkning på love og regulativer relateret til revisors arbejde, herunder med henblik på at understøtte revisor til at udføre et arbejde, der opfylder samfundets (interessenternes) krav til en revision. Af samfundstendenser inden for forretningsdrift blev den administrative struktur i multinationale koncerner tidligere benævnt – herunder centraliseringen af administrative enheder; under én fællesnævner *shared service centre*. En struktur, som kan have indvirkning på revisors arbejde ved planlægningen og udførelsen af en revision med henblik på at minimere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau i henhold til *International Standards on Auditing* (i det efterfølgende benævnt "standarderne").

Ud over de kvalitative elementer af revisionen, herunder sikring af, at revisor minimerer revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, er det ligeledes interessant at se nærmere på revisors processer i en revision, hvor et shared service center er indsat som supporterende og centraliseret funktion, herunder mulighederne for en optimering af stadier i revisionsprocessen (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 0) med henblik på at optimere den samlede revision.

3.1 PROBLEMFELT

Med baggrund i den hastige samfundsudvikling og en risiko for manglende reaktion i form af tilpasning af regulerende forhold, er det således forfatterskabets tese, at lignende tendenser, kan være gældende i forhold til understøttelse af revisors arbejde. Således findes det interessant at se nærmere på de seneste tendenser af udvikling i samfundet i forhold til det revisionsgrundlag, som revisor understøttes af. I relation hertil vil det ligeledes være interessant at se på den hastige udvikling, og den praktiske mulighed i at regulere i revisionsgrundlaget i takt med udviklingsstadierne.

Tesen vurderes af forfatterskabet at spænde over flere konkrete samfundsudfordringer, hvor der således i dette speciale udvælges ét af disse til nærmere belysning. Specialet vil således fokusere på udviklingen i anvendelse af shared service centre samt de konkrete regulerende forhold, der er relevante for håndteringen heraf i revisionsøjemed.

3.2 PROBLEMFÖRMULERING

På baggrund af ovenstående problemfelt defineres den konkrete problemformulering:

Er revisors grundlag for at udføre en revision af et dansk årsregnskab tilstrækkeligt og hensigtsmæssigt i tilfælde hvor et udenlandsk shared service center er involveret?

Der henvises desuden til bilag 1 for engelsk oversættelse

UNDERSPÖRGSMÅL OG UDDYBENDE FORHOLD

Hvad er et shared service center, og hvordan påvirker involveringen heraf en revision?

I specialet anvendes begrebet 'revision' som værende revisionen af et lokalt, dansk årsregnskab, hvor et shared service center er involveret

Hvordan har udviklingen for involvering af shared service centre været?

I specialet anvendes begrebet "shared service centre" som værende en organisation, der er lokaliseret i et andet land end Danmark.

Hvordan har udviklingen af grundlaget for revisors arbejde i forhold til shared service centres involvering været?

Ved grundlag forstås de internationale standarder for revision samt revisorloven og øvrige krav i dansk lovgivning

Hvad omfatter det nuværende grundlag, der kan henføres til understøttelse af revisors arbejde, når et shared service center er involveret?

Ved involvering forstås, at shared service centret forestår én eller flere supporterende aktiviteter, herunder bogføring, regnskabsafklæggelse m.v.

Hvordan opfatter den udøvende magt (statsautoriserede revisorer) tilstrækkelighed og hensigtsmæssighed i revisionsgrundlaget ved involvering af shared service centre?

Ved tilstrækkelighed forstås i et omfang, hvor revisor kan fortolke nuværende revisionsgrundlag og afdække identificerede risici ved revisionen.

Hvordan opfatter den dømmende magt (faglige afdelinger) tilstrækkelighed og hensigtsmæssighed i revisionsgrundlaget ved involvering af shared service centre?

Ved hensigtsmæssighed forstås i et omfang, hvor revisor kan fortolke grundlaget for revision på en effektiv måde. Herudover menes der, at grundlaget sikrer en begrænset fortolkning og kontinuerlig anvendelse.

Oplever den dømmende magt (Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder) problematikker ved tilsyn af revisors udførte arbejde, når et shared service center er involveret?

Hvordan forholder den lovgivende magt ved IAASB sig til udviklingen i virksomheders brug af shared service centre i forhold til at understøtte revisor med tilstrækkeligt og hensigtsmæssigt grundlag for revision?

Hvordan forholder den lovgivende magt ved Erhvervsstyrelsen sig til udviklingen i virksomheders brug af shared service centre i forhold til at understøtte revisor med tilstrækkeligt og hensigtsmæssigt grundlag for udformning og opbevaring af dokumentation af udført arbejde?

Hvordan kan eventuelle uhensigtsmæssigheder og utilstrækkeligheder i revisors grundlag for udførelse af en revision, når et shared service center er involveret, afhjælpes?

Der henvises desuden til bilag 1 for engelsk oversættelse

3.3 AFGRÆNSNING

Nærværende afsnit har til hensigt at afgrænse specialet, således indholdet tilsikrer at besvare den præsenterede problemformulering.

Specialets udformning og beskrivelser af shared service centre har ikke til hensigt at vurdere forretningsmæssige fordele, ulemper, og faldgruber m.v., men er særligt fokuseret mod elementer af relevans for vurderingen af revisionsrisici (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17), som involveringen af et shared service center medfører.

Specialet omfatter en gennemgang af de internationale standarder for revision og Revisorloven, og vil ikke omfatte nærmere gennemgang af særlove (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17) i såvel Danmark som involverede lande. Særlove vil kunne forekomme præsenteret i specialet, men vil blive forelagt som den ramme særloven dækker over og ikke blive nærmere gennemgået i nærværende speciale.

Gennemgangen af de internationale standarder for revision vil blive skaleret i forhold til analyseformål, og vil forud for gennemgangen blive præsenteret med rationale for valg af pågældende standarder. Generelt er Standarderne afgrænset til at omfatte dele af revisionens planlægning, risikovurdering og udførelse af en revision, når et shared service center er indsat. Af afgrænsede standarder kan bl.a. nævnes ISA 320 omkring væsentlighed ved planlægning og udførsel af en revision samt erklæringsstandarderne ISA 700, ISA 705 og ISA 706 samt ISRE 2400, ISRE 2410, ISAE 3000, ISAE 3400, ISAE 3402 (type 1 + 2), ISAE 3420, ISRS 4400, ISRS 4410 omfattende erklæringsstandarder for review og andre opgaver. Standarder, som vil kunne forekomme relevant i forhold til emnet, men med afsæt i problemformuleringen, er afgrænset i nærværende speciales indhold.

Specialet er afgrænset fra koncerninterne transaktioner, som bl.a. omfatter håndteringen af viderefakturering af koncerninterne ydelser.

ISQC 1 – *International Standard on Quality Control* vil være afgrænset i nærværende speciale, men er en væsentlig forudsætning for revisors arbejde, herunder sikringen af kvaliteten af det udførte arbejde. Med afsæt i specialets problemfelt, er den interne kontrol ikke videre bearbejdet, men vil forekomme præsenteret som ramme for revisionsvirksomhedernes interne kontrol- og kvalitetsmiljø.

Med afsæt i afgrænsede erklæringsstandarder, er specialet ligeledes afgrænset fra at behandle ansvarspådragelse, herunder revisors ansvar ved revisionspåtegning på årsregnskabet. Dette værende relevant i relation til nærværende emne, når der anvendes arbejde (revisionsbevis) udført af andre revisorer.

Specialet har omdrejningspunkt omkring en dansk juridisk enhed, hvor et lokalt årsregnskab skal revideres, og afgrænses således fra at behandle revisionen af tilsvarende juridiske enheder i andre lande end Danmark. I tillæg hertil omfatter specialet ikke arbejdet som shared service center revisor, men omfatter således kun arbejdet som revisor for den juridiske enhed i Danmark, som skal bistås i relation til at påtegne et lokalt dansk årsregnskab med en revisionspåtegning.

Der vil kunne forekomme omtale og gennemgang af kommunikationen imellem den lokale revisor for den juridiske enhed i Danmark og revisor for shared service-enheden. Indholdet af kommunikationen vil blive afgrænset fra at indeholde gennemgang af tredjepartserklæringer, herunder erklæring ved konklusion på udførte arbejder for aftalte arbejdshandlinger i henhold til fremsendte instrukser. Denne type erklæring vil blive anvendt i specialet som rammen for afrapporteringen på instruks fra én revisor til en anden.

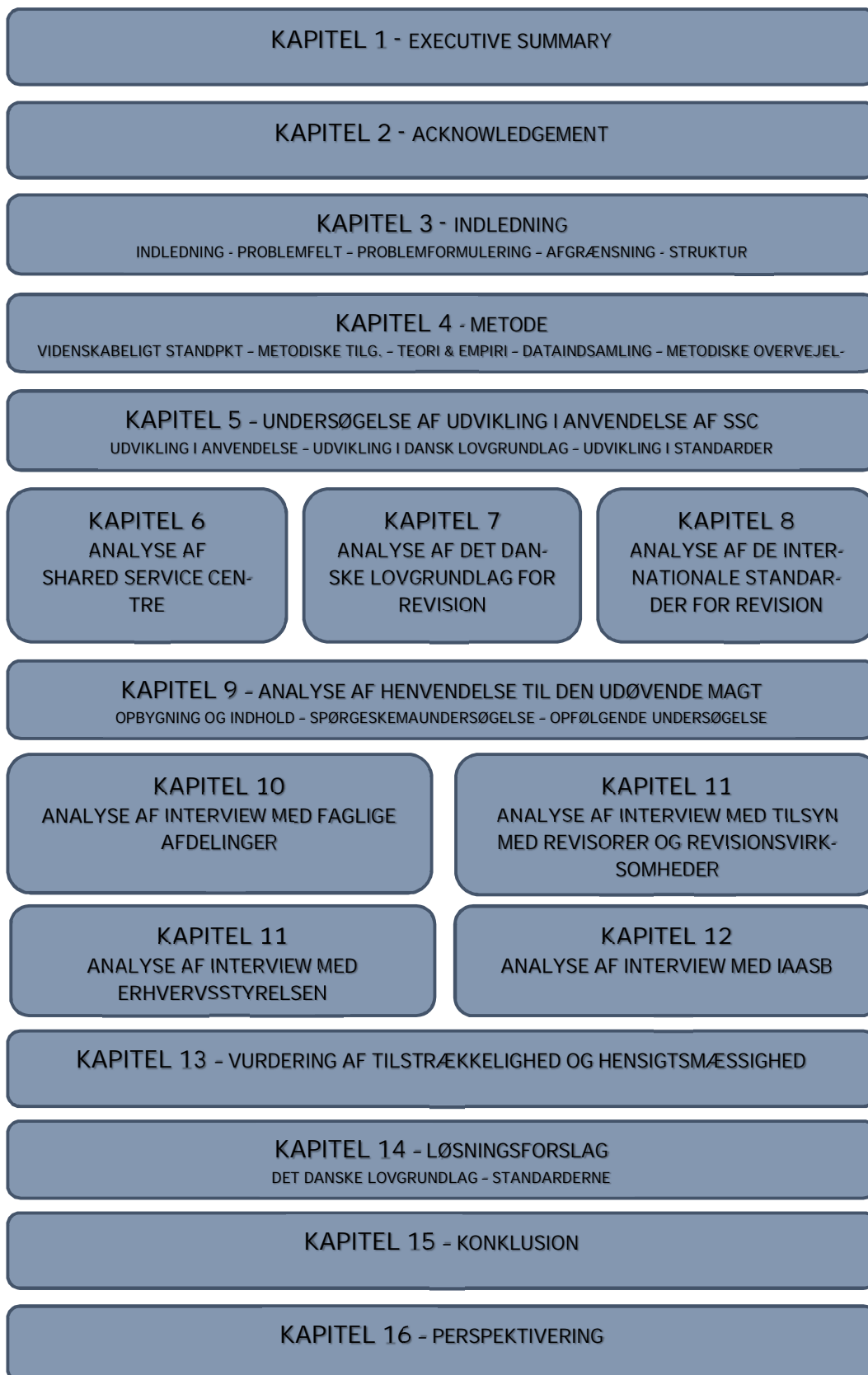
Anvendte personer i undersøgelsesøjemed, herunder interview med revisionsmagtens 3-delning har til hensigt at identificere risikoelementer, mangler samt struktur i det nuværende regulativ og har ikke til hensigt at identificere firmapolitikker.

Indhentningen af data til de empiriske analyser er afsluttet den 2. december 2016, hvorfor specialet vil være afgrænset fra eventuelle senere offentliggjorte letters, udtalelser fra IFAC/IAASB eller tilsvarende med relevans for specialets problemformulering, men vil blive understøttet af foretagne interviews med parter fra relevante instanser. Indhentelse af data fra spørgeskemaundersøgelse er afsluttet den 6. november 2016, og vil i specialet således ikke tage hensyn til ændrede holdninger eller besvarelser fra respondenter fra denne dato.

Specialets omtale af effektivitet og varetagelse af revision, hvor et shared service center er involveret, vil ikke indeholde nærmere gennemgang af fordelingen af revisionshonorar, herunder særligt i forbindelse med involveringen af anden revisor i udførslen af revisionsarbejdet.

3.4 STRUKTUR

Dispositionen for nærværende speciale kan i det væsentligste skitseres i henhold til nedenstående:





4. METODE

Hensigten med nærværende kapitel er at beskrive de videnskabelige og metodiske overvejelser, der er valgt i forbindelse med udarbejdelse af dette speciale. Den viden, der er opnået, er sket via gennemgang af andre udarbejdede analyser, en gennemgang af dataindsamling samt udførelse af empiriske analyser samt analyser med henblik på analogi af udvalgt revisionsteori i forhold til den opnåede indsigt. Denne tilgang har givet et grundlag, der afspejler den egentlige aktuelle virkelighed, hvilket dog forudsætter, at der foretages nødvendige overvejelser og valg af den anvendte metode til at opnå og forstå viden.

4.1 VIDENSKABELIGT STANDPUNKT

Specialets udformning vil tage udgangspunkt i kritisk realisme som videnskabsteoretisk position. Grundtænkerne bag kritisk realisme er, at det er virkeligheden, der forsøges forklaret eller forstået, hvilket afspejles i genstandsfeltets realistiske ontologi. Dette gøres ved at forsøge at skabe indblik i de dybereliggende strukturer og kausale love, der gør, at virkelighedsobjekter udspiller sig, som de gør (*Fuglsang Lars & Bitsch Olsen Poul*, 2012:145). Ved forståelse af virkelighedsobjekter, er det relevant for dette speciale at opnå den forståelse, at virkeligheden består af en samlet virkelighed, hvoraf noget kan observeres direkte, men hvor andet kun kan forstås ved anvendelse af dyberegående teoretiske analyser af genstandsfeltet.

Ved kritisk realisme skelnes der mellem den intransitive dimension, som værende den reelle virkelighed, og den transitive dimension, som værende menneskers handlinger og ageren for at forstå denne virkelighed. Det intransitive kan opdeles på tre niveauer bestående af et niveau ved observation som værende det empiriske niveau, det aktuelle niveau, som værende det, hvor der søges yderligere forståelse end det konkret observerede samt det virkelige niveau som værende det, hvor underliggende mekanismer forstås. Den transitive del vedrører epistemologien og herunder teori, data, analyseteknikker m.v., som alt er tilgængeligt på det givne tidspunkt for specialets udarbejdelse. Den intransitive vedrører således ontologien (*Archer, Margaret et al.*, 1998: 33-35).

Der dannes ud fra genstandsfeltets ontologi en diskussion om, hvordan denne viden forventes at kunne tilegnes i form af en epistemologisk diskussion, hvorefter der på baggrund af det kan forventes at udarbejdes en hypotese (*Fuglsang Lars & Bitsch Olsen Poul*, 2012:148-149). Videndannelsen tager udgangspunkt i allerede eksisterende viden, og derved er specialet epistemologisk knyttet til forståelse af viden som et produkt, der er historisk betinget under de forhold, der findes ved specialets fremførelse.

Specialet tager udgangspunkt i det ontologiske genstandsfelt omkring shared service centres involvering på den finansielle rapportering, hvor der ud fra analyser forsøges at opnå forståelse for først og fremmest begrebet om shared service centre samt derefter en forståelse af revisionsteoriens område, der påvirkes af denne involvering. På baggrund af de foretagne analyser, der kan forekomme ved teoretiske analyser eller empirisk undersøgelse, kan der dannes en betinget konklusion på området.

4.2 METODISK TILGANG

Som nævnt ovenfor tager specialet udgangspunkt i forståelsen af shared service centres involvering på den finansielle rapportering. Baggrunden for at tilføje yderligere hertil er efterfølgende at indsamle forskellig empiri og øvrige observationer. På baggrund af de indhentede data vil det forsøges at drage generalisering af håndtering af shared service centres ved en revision af et dansk årsregnskab.

På baggrund af det udarbejdes dette speciale ud fra en induktiv tilgang, hvor det, der identificeres, forsøges at ledes over i noget generelt. Tilgangen til udarbejdelse af introduktion til spørgeskemaundersøgelse samt indhold af interviewguide er dog ikke sket med en induktiv tilgang. Der vil inden konstruering af spørgeskemaerne og interviewguiderne foretages en teoretisk analyse af de nuværende regnskabsstandarder og revisorloven med henblik på at opnå bedre besvarelser. Ud fra denne tilgang kan det derfor diskuteres, hvorvidt specialet er 100 % induktiv i metodetilgang, hvilket det dog betragtes som i sin helhed (*Maaløe, Erik, 2002:21*).

Endvidere vil der tages en normativ tilgang på baggrund af udarbejdede analyser, hvor der forsøges at udarbejde et løsningsforslag baseret på de endelige analyser. Løsningsforslaget vil tage udgangspunkt i en analogisk vurdering af det nuværende gældende grundlag for revision.

4.3 VALG AF TEORI OG EMPIRI

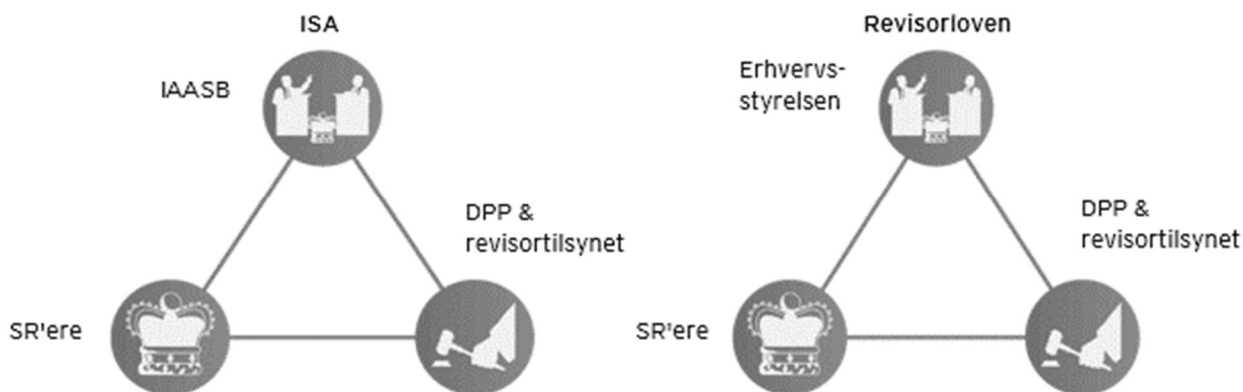
Udgangspunktet for udvælgelsen af de forskellige respondenter samt den anvendte teori er foretaget i forhold til den egentlige problemformulering, således at der kan foretages en diskussion af det relevante indhold samt på baggrund deraf kan dannes en vurdering af et eventuelt løsningsforslag og en konklusion. Problemfeltet kan opdeles i de to elementer, der ønskes undersøgt i form af Standardernes hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed samt revisorlovens omtale om udnyttelse og opbevaring af dokumentation i forhold til anvendelse af arbejde udført af andre revisorer.

TEORI

Der er forsøgt at danne sig en generel viden inden for shared service centre for derved at kunne gennemgå det revisionsteoretiske fundament i form af Standarderne og de i Danmark øvrige regulerende elementer i form af revisorloven og selskabsloven. Ved gennemgangen heraf er der medtaget teori og regulerende forhold, der vurderes at have relevans ud fra en analogisk betragtning. Dette er gjort ved observation via det empiriske niveau ud fra den første af de tre intransitive niveauer.

EMPIRI

Med udgangspunkt i, at specialets emnebehandling centraliseres om aktuelle regulerende forhold, der vil blive forsøgt diskuteret set i forhold til den samfundsmæssige udvikling, er der valgt at inddrage kilder i forhold til de to nævnte problemfelter ud fra opbygningen af magtens tredeling, herunder en udøvende, en dømmende og en lovgivende magt. For begge elementer kan de statsautoriserede revisorer blive betragtet som den udøvende magt. De statsautoriserede revisors rolle i forhold til aflæggelse af danske årsregnskaber er at afgive en påtegning ud fra de gældende standarder og gældende lovgivning. Den dømmende magt vurderes at kunne fordeles mellem to parter. De faglige afdelinger (herefter DPP – department of professional practices) fra de forskellige revisionsfirmaer kan betragtes som en del af den dømmende magt, da det er disse, der afgør for de enkelte firmaer, hvordan loven skal fortolkes. Det er dog ikke de faglige afdelinger, der dømmer en eventuel overtrædelse af gældende standarder og love, så derved kan de faglige afdelinger kun betragtes som en "intern" part af den dømmende magt. Ud fra den betragtning vurderes den "eksterne" part af den dømmende magt at være Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder, hvis opgave er at foretage kontrol om, hvorvidt revisorerne lever op til kravene i lovgivningen (*Erhvervsstyrelsen, 2016*). Erhvervsstyrelsen er en styrelse under Erhvervs- og Vækstministeriet, der styres af Erhvervs og vækstminister Troels Lund Poulsen. På denne vis betragtes Erhvervsstyrelsen som den lovgivende magt set i forhold til de regulerende forhold om revisorloven. IAASB, som regulerer Standarderne, vurderes at have funktionen som den lovgivende magt inden for disse regulerende forhold.



Figur 1 - Revisionsbranchens magtdeling - egen tilvirkning

PRIMÆR DATA

Primær data består af "af-andre-ikke bearbejdede data", der er anvendt i specialets analyse og udformning. Af den udvalgte teori og empiri er de anvendte spørgeskemaer og interviewguides primær data. Disse er konstrueret af forfatterskabet og har derfor ikke haft bearbejdelse af andre. Af den baggrund kan følgende indhold betragtes som primær data:

DATAINDSAMLINGSMETODE	KILDE
1. Spørgeskema	Diverse statsautoriserede revisorer
2. Uddybende spørgsmål til spørgeskema	Udvalgte statsautoriserede revisorer
3. Interview	Faglige afdelinger hos Big 4 og Beierholm repræsenteret af <ul style="list-style-type: none"> - Henrik Nordentoft, Beierholm - Stine Grothen, Deloitte - Per Gunslev, EY - Jon Beck, KPMG - Ole Tjørnelund
4. Interview	Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder repræsenteret af Anders Baumbach, chefkonsulent
5. Interview	IAASB repræsenteret Megan Zietsman, IAASB member
6. Interview	Erhvervsstyrelsen repræsenteret af Anders Baumbach, chefkonsulent

Tabel 1 - Involverede parter – egen tilvirkning

SEKUNDÆR DATA

Sekundær data består af data, der i sin form er bearbejdet af andre parter end forfatterskabet. Sekundær data inddeles i primær litteratur og sekundær litteratur, hvor førstnævnte kan være offentliggørelse af ny viden, og sidstnævnte kan være oversigtskabende viden baseret på primær litteratur.

PRIMÆR LITTERATUR

Af primær litteratur er der i specialet anvendt regulerende forhold, der har indflydelse på emnefeltet herunder:

- ▶ Internationale standarder for revision
- ▶ Revisorloven
- ▶ Erklæringsbekendtgørelsen
- ▶ Selskabsloven.

SEKUNDÆR LITTERATUR

Der er endvidere foretaget analyse af litteratur nævnt under afsnittet *dokumentanalyse* samt anvendt diverse litteratur for metodiske overvejelser i indeværende afsnit. Den sekundære litteratur er vurderet i forhold til emnefeltet.

4.4 DATAINDSAMLING

SPØRGESKEMAUNDERSØGELSE

Spørgeskemaer anvendes som metode for at indhente data, der skal være med til at danne grundlag for at diskutere, hvorvidt de nuværende Standarder samt revisorloven (ved omtale af revisorloven er det følgende udgave LBK nr. 1167 af 09/09-2016) er henholdsvis *tilstrækkelige* og *hensigtsmæssige* ved at assistere ved revisors arbejde i forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske shared service centre som hel eller delvis leverandør af supporterende ydelser i form af bogføring, HR administration eller tilsvarende.

Databearbejdelse er sket ved gennemgang af de besvarede spørgeskema via input fra SurveyXact, hvor alle besvarede spørgeskemaer er indtastet (uagtet responsform). Spørgeskemaundersøgelsen opererer delvist på det første og det andet intransitive niveau alt, da der både stilles spørgsmål, der handler den umiddelbare oplevelse af revisors fortolkningsgrundlag (Standarderne og revisorloven) samt af generelle erfaringer, hvilket kan betragtes som en observation. Dertil stilles der spørgsmål for opnåelse af en bredere forståelse af både fortolkningsgrundlaget på baggrund af de gjorte erfaringer, hvilket hører hjemme under det aktuelle niveau.

OVERVEJELSER OM UDDELING AF SPØRGESKEMAET

Spørgeskemaet til revisorerne er stilet til statsautoriserede revisorer, der er ansat hos et af Big 4-selskaberne (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17), eller hos et af de fem største revisionsvirksomheder målt på omsætning (BDO og Beierholm) (*Berlingske, 2015*). Udvælgelsen er foretaget for at ramme en population, hvor det forventes, at nogle har direkte erfaringer med det virksomhedssetup, som er beskrevet ovenfor, ud fra formodningen om, at Big 4-selskaberne samt BDO og Beierholm alle har en kundekreds, der består af kunder med internationalt islæt. På baggrund af udvælgelse af populationen, menes det ikke at være en repræsentativ population for alle revisorer, hvorfor der ikke kan konkluderes endeligt på de modtagne resultater. På trods af, at der ikke er opnået en repræsentativ del af populationen, er der udsendt til den del af revisorer, der forventes at have et indgående kendskab til emnet, hvorfor der lægges vægt på antallet af besvarelser. Herudover menes det, at de forespurgte alle repræsenterer en faggruppe med et vist kendskab til emnet, hvorfor der desuden lægges vægt på den kvalitative del af besvarelsen.

Der er foretaget analyse af besvarelsen pr. 6. november 2016. På dette tidspunkt har det været muligt at fremsende spørgeskemaer til statsautoriserede revisorer hos Deloitte, EY og KPMG bestående af i alt 375 statsautoriserede revisorer. En repræsentant fra Beierholm har vurderet, at deres gruppe af statsautoriserede revisorer ikke har en relevans i at besvare spørgeskemaet ud fra en betragtning af de opgaver, der vurderes at være hos Beierholm. Det har ikke været muligt at udsende hos PwC, da det ikke var muligt at opnå en godkendelse af distributionen af spørgeskemaet internt, og endvidere ønskede BDO ikke at medvirke i spe- cialet.

OVERVEJELSER VED SPØRGESKEMAETS UDARBEJDELSE

Spørgeskemaerne vil blive anvendt i en empirisk analyse. For at øge svarraten er spørgeskemaet udarbejdet med mulighed for besvarelse ved flere metoder, herunder et elektronisk format i form af en internetbaseret løsning (SurveyXact), mulighed for at besvare spørgeskemaet, der er indarbejdet i en e-mail samt mulighed for at udfylde i udskrevet format og indgive ved fremsendelse eller fysisk indlevering.

Spørgeskemaet indeholder begreber som *hensigtsmæssig* og *tilstrækkelighed* set i forhold til gældende revisionsstandarder og gældende lovgivning. For at mindske forskellige muligheder for fortolkninger af disse begreber, er der lavet et afsnit som introduktion til spørgeskemaet. I introduktionsafsnittet er der ligeledes beskrevet samt lagt op til i spørgeskemaets udformning, at besvarelsen kan ske under fortrolighed både i form af navn samt ansættelsesforhold. Muligheden for fortrolighed begrænser forholdet om at foretage politisk korrekte besvarelser. Der er dog en risiko for, at ikke alle respondenter læser det udarbejdede introduktionsark, hvilket kan medføre tvetydighed i spørgeskemabesvarelserne ud fra respondenternes egne fortolkninger af tilstrækkelighed og hensigtsmæssighed.

Spørgeskemaets indhold består henholdsvis af lukkede og halvåbne spørgsmål. Lukkede spørgsmål er med til at øge pålideligheden, da det undlader at respondenter kan foretage besvarelser, der kan tolkes på anden vis end ved eventuelle anførte svarmuligheder. Fremgangsmåden afspejler den anvendte realistiske ontologi, hvor verden, er som den observeres og derved fortolkes via svar på lukkede spørgsmål. Samtidig kan den dog fortolkes differentieret ud fra de halvåbne spørgsmål ud fra en konstruktivistisk epistemologi. På denne måde søges der indblik i de kausale love.

Ud fra spørgeskemaets indhold vurderes det, at respondenter kræves at have stor fagkyndighed inden for revisioner, hvor shared service centre er anvendt som supporterende enhed. For at øge den kvalitative del af besvarelserne er der stillet en række halvåbne spørgsmål, der er udarbejdet ud fra de elementer fra Standarderne og revisorloven, der er fundet relevante. På samme vis er der ved visse spørgsmålene givet muligheden for at besvare "andet" og foretage uddybninger hertil.

Spørgeskemaets udarbejdelse er sket efter forfatterskabets gennemgang af de teoretiske elementer, der er anvendt i dette speciale for derved at forsøge at højne den kvalitative del af de halvåbne spørgsmål og dermed den generelle kvalitative del af besvarelserne.

INTERVIEWUNDERSØGELSE

De interview, der foretages, er semikonstruerede interview, hvor der forinden interviewet er udarbejdet interviewguides, der skal danne en grundlæggende struktur for interviewet. Interviewguiden udarbejdes med den hensigt at skabe en ensartethed for foretagne interview af forskellige parter, der har samme rolle i specialet ud fra magtens tredeling, som er beskrevet i tidligere afsnit.

Interviewguiden er udsendt som minimum en uge inden det foretagne interview, hvilket giver respondenter til interviewet mulighed for at danne sig en holdning til interviewets indhold, inden dette foretages. Dette kan være med til at forøge kvaliteten af besvarelserne i interviewet, da respondenter således kan have opnået en ellers ikke havende indsigt. Det kan dog også medføre, at respondenter, som repræsenterer enten en lovgivende institution, en revisionsvirksomhed m.v., kan forberede sig på at give politisk korrekte svar. Alle planlagte interview tager udgangspunkt i specialets problemformulering, og der stilles spørgsmål for at opnå en forståelse af respondenterens holdning til det givne emne. Da alle respondenter repræsenterer deres arbejdsgiver, kan der være risiko for, at der kommer fordrejet virkelighed i nogle svar for ikke at få arbejdsgiveren til at fremstå negativt.

Alle interview vil blive memoreret og bragt i fuld længde i bilag. Indskrivningen af referaterne fremsendes til alle respondenter. På denne måde har respondenter mulighed for at gøre opmærksom på fejlцитering, eller gøre opmærksom på, hvis en ordlyd, der er skabt under interviewet, ikke giver det korrekte billede af den egentlige holdning.

Interviewguidernes udarbejdelse er sket efter forfatterskabets gennemgang af de teoretiske elementer, der er anvendt i dette speciale for derved at forsøge at højne relevansen og kvaliteten af indholdet i interviewguiderne.

Interview-undersøgelser bevæger sig så både på det andet og tredje niveau i forhold til de intransitive niveauer. Ud fra det observerede opnås der en bredere forståelse igennem alle interview, hvorledes der dog også stilles spørgsmål og fortolkes i forhold til de underliggende mekanismer, der viser de strukturelle sammenhænge, hvilket er på det tredje intransitive niveau.

DOKUMENTANALYSE

Dokumentanalyserne består af analyser af sekundær data i form af regulerende forhold, herunder Standarderne, revisorloven, erklæringsbekendtgørelsen og selskabsloven. Dette er gjort for at få indsigt i de gældende forhold omkring emnet. Ud over dette anvendes der også dokumentanalyse på *Future Trends in Finance Shared Service Organisations*, *Deloitte 2015 Global shared service survey* og *Finance Bundling and Finance Transformation – Shared Services Next Level* for at få et indblik i de aktuelle forhold, der gør sig gældende hos shared service centre. Alternativet til denne analyse består i dataindsamling ved for eksempel spørgeskemaer eller interview. Disse vil dog vurderes ressourcekrævende i forhold til en analyse af den anvendte kilde.

Dokumentanalyserne bevæger sig på alle tre intransitive niveauer. Der observeres generelt set ud fra de foretagne analyser af shared service centre, hvilke giver en forståelse af de umiddelbare oplevelser. Dette sættes dog i perspektiv i forhold til revisors regulerende fortolkningsgrundlag, hvorved der opnås en yderligere observeret forståelse, dog tillægges der dybdegående risikoanalyse, der viser underliggende mekanismer, der påvirkes i revisionsteorien.

4.5 METODISKE OVERVEJELSER

Specialet anvender en metodisk triangulation, hvilket kan defineres som at anvende flere forskellige metoder for dataindsamling og/eller bearbejdelse (*Carter et al., 2014:545-547*). I specialet ses dette ved dataindsamling i form af kvalitativ og kvantitativ data, nærmere bestemt spørgeskemaundersøgelse af de statsautoriserede revisorer og de foretagne interview af respondenter benævnt i tidligere afsnit. Endvidere foretages der triangulation ved bearbejdelsen af de kvalitative indsamlede data i form af analyse af egne foretagne interview samt dokumentanalyse af undersøgelsen om shared service centrene.

Trianguleringerne er anvendt dels for at opnå den af forfatterskabet vurderede nødvendige viden til at kunne drage en konklusion samt det faktum, at der ved trianguleringen sikres et mere robust og helhedsbetonet billede af shared service centre, da tilgangene kompenserer for hinandens metodiske svagheder, og på den baggrund forbedres specialets reliabilitet og validitet.

Trianguleringen medfører dermed, at der fås et indblik i den del af observationsisbjerg, der vises i figur 1, der ligger under vandets overflade i form af strukturer og kausale love. Dette gør, at det er muligt at skabe et bedre billede af de fænomener, der observeres i relation til Standarderne og revisorloven. Det er dog ved et videnskabeligt standpunkt i form af kritisk realisme ikke muligt at nå et fuldstændigt billede af den gældende virkelighed, dog skaber trianguleringen en mulighed for at opnå et bedre billede af virkeligheden.

VALIDITET, RELIABILITET OG GENERALISERBARHED

Validitet drejer sig om, hvorvidt den anvendte metode ligeledes er den, der anvendes (*Kvale og Brinkmann, 2009*). Validiteten styrkes af, at udarbejdelsen af spørgeskemaundersøgelsen samt interviewguiden er sket efter udførelsen af den teoretiske dokumentanalyse af de nuværende Standarder samt revisorloven. Herudover styrkes validiteten af, at der er foretaget en kvantitativ undersøgelse.

Reliabilitet vedrører, hvor pålidelig de foretagne undersøgelser er, samt om disse kan genudføres. Det foretagne vurderes at have en høj reliabilitet på baggrund af transparent metodisk afsnit og anvendelse af kvalitative data, der ligeledes præsenteres transparent i bilag.

Generaliserbarhed handler om, hvorvidt de givne resultater fra én undersøgelse kan overføres til en anden (Kvale og Brinkmann, 2009). I det udarbejdede speciale er der således udarbejdet et teori- og metodeafsnit for at vise en gennemsigtighed, der således kan fortolkes i forhold til de udarbejdede analyser og vurderinger. På baggrund heraf samt omtale af involvering fra fagpersonerne oplistet i tabel 1, vurderes det, at der er en høj analytisk generaliserbarhed, hvis samme metodiske tilgang blev anvendt for øvrige hastigt udviklede forhold.

5. UDVIKLINGEN I BRUGEN AF SSC SAMT GRUNDLAGET FOR REVISION

For at opnå et overblik over tendenserne af de forskellige elementer, der har indvirkning på revisorers arbejde, er der i nærværende kapitel undersøgt, hvordan de regulerende forhold samt anvendelsen af shared service centre historisk har udviklet sig.

5.1 UDVIKLING I ANVENDELSEN AF SHARED SERVICE CENTRE

Som omtalt i specialets indledning, har anvendelsen af shared service centre været under en markant udvikling inden for en forholdsvis kort årrække, og specialister spår, at omfanget kun bliver større i fremtiden (*Helbing, Frank et al., 2012*).

Revisions- og rådgivningsvirksomheden, Deloitte, har siden 1999 taget pulsen på den organisatoriske rotation, herunder etableringen af Shared Service enheder på tværs af landegrænser. I den seneste undersøgelse fra 2015 noteres der følgende: *"In fact, survey respondents reported that SSCs with more than three functions have increased by more than 40 percent over the last two years, based on a total of more than 1,000 SSCs across all respondents. Additionally, 71 percent of respondents are looking to increase the number of functions within their SSCs in the future."*

Uddrag af undersøgelsen foretaget i 2015 er af den uafhængige revisions- og rådgivningsenhed, Deloitte, i relation til undersøgelsen sammenholdt med tilsvarende undersøgelse i 2013, og slutteligt sammenholdt med udviklingen fra 1999. Deloitte påpeger i undersøgelsen; *"There is an increase in growth of SS/GBS organizations because its benefits as a delivery model have been tested over time"*. Med et par af konklusionerne fra undersøgelsen præsenteret, kan det udledes, at der dels har været en stigning i antallet af shared service centre siden 1999, og dels anvendes der flere og flere shared service centre til at varetage flere supporterende funktioner. For nærmere indblik i undersøgelsen for 2015, henvises der desuden til bilag 3 og 4, hvor et uddrag af undersøgelsen er inkluderet (*Deloitte, 2015*).

Væsentligt er det ligeledes at bemærke, at brugen af shared service centre foregår i størstedelen af verden på tværs af brancher, funktioner og diverse koncernstrukturer. Dette betyder ligeledes, at håndteringen af de udliciterede supporterende funktioner revisionsmæssigt omfatter en relativ bred kreds af revisorer.

5.2 UDVIKLING I DANSKE LOVGRUNDLAG FOR REVISION

Som det beskrives i senere afsnit er det Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (*LBK nr. 1167 af 09/09-2016*) bedre kendt som revisorloven samt bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer (*BEK nr. 736 af 17/06-2016*) også kendt som erklæringsbekendtgørelsen, der er med til at sætte rammerne for danske revisorers arbejde i forbindelse med afgivelse af erklæring samt sætte rammer for driften af en revisionsvirksomhed. Erklæringsbekendtgørelsen blev indført i 2008 som en nærmere fastlæggelse af etik, tilrettelæggelse, og udførelse af revisionsopgaver og revisors afgivelse af revisionspåtegninger

(revisorloven § 16, stk. 4). Siden indførelsen er erklæringsbekendtgørelsen blevet ændret to gange. Første gang var i 2013, hvor begrebet om udvidet gennemgang blev indført og igen i 2016, hvor der er sket strukturændring af revisors erklæring samt udvidelse heraf i form af, at den skal indeholde beskrivelse om *forhold i regnskabet*.

Revisorloven er ældre end erklæringsbekendtgørelsen, og tager sit udspring i det der tidligere hed bekendtgørelse af lov om statsautoriserede revisorer fra 1967. Siden da har der været større revisioner af loven, og i den forbindelse har der de seneste 10 år været flere ændringer til det, vi i dag kender som revisorloven. Der er dog ikke foretaget ændringer til revisorlovens § 16 i den nyeste version af revisorloven, men der er således indsat følgende i § 23, stk. 2 og stk. 3:

§ 23, stk. 2: Ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal arbejdspapirerne tillige dokumentere den gennemgang og vurdering, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen. Arbejdspapirerne skal tillige dokumentere disse revisorerers samtykke til videregivelse af relevant dokumentation vedrørende revisionsarbejdet under udførelsen af koncernrevisionen.

§ 23, stk. 3: Er revisor forhindret i at gennemgå og vurdere det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen, jf. stk. 2, 1. pkt., skal revisor træffe passende foranstaltninger og underrette Erhvervsstyrelsen herom.

Således er der ikke i den danske lovgivning foretaget ændringer, der tager højde for den udvikling, der har været i brugen af shared service centre.

5.3 UDVIKLING I DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION

De internationale standarder for revision er udarbejdet og udstukket af den globale organisation, IFAC (International Federation of Accountants). IFAC varetager såvel revisionsbranchens interesser som den offentlige interesse for en stærk økonomi. IFAC er repræsenteret af mere end 175 medlemmer fra mere end 130 lande. Med det store geografiske repræsentantskab repræsenterer medlemmerne næsten 3 millioner revisorer på tværs af forskellige brancher (IFAC, 2016).

IFAC har udarbejdet en strategiplan frem mod 2018, som tilstræber at identificere muligheder og risici for revisionsbranchen og tilmed analyserer på udviklingen i trends. IFAC beskriver selv deres kerneformål som følger:

"IFAC's Strategic Plan, Charting the Future of the Global Profession, identifies opportunities and risks for the profession within the context of the current and anticipated environment, while highlighting the unique position and economic benefits of IFAC's activities, as well as IFAC's planned activities in response to macro trends with significant implications for the profession."

Med et mål om bl.a. at understøtte revisionserhvervet i identifikationen af risici, har IFAC tilkendegivet at ville undersøge macro trends, som har en signifikant indvirkning på revisors arbejde. De seneste års udgivelser af "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", som bl.a. indeholder de internationale standarder for revision, gennemgår jævnligt, cirka én gang om året en revision. For at komme nærmere de foretagne korrektioner, er de seneste års udvikling gennemgået i relation til undersøgelsen. Nærmere bestemt er de seneste 4 års ændringer til de internationale standarder for revision gennemgået.

- 2015 Standarderne er reviderede med nye og reviderede revisionspåtegninger samt ændringer til standarder for revisors håndtering af going concern, noteoplysninger og andre oplysninger i relation til årsrapporten (*IFAC, 2015*).
- 2014 Revideret ISAE 3000 erklæring, definitionsændringer for professional standards, mindre korrektioner til definitioner i ISA 260 (Communication with those charged with governance) (*IFAC, 2014*).
- 2013 Revideret ISA 240 (The Auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements) med opdaterede definitioner, samt mindre korrektioner til ISA 260, 265, 300, 315, 402, 500, 550, 600 – primært som følge af mindre ændringer til definitionsspørgsmål relateret til ISA 610 (*IFAC, 2013*).
- 2012 Ændringer til ISA 315, ISA 610, ISAE 3410, ISAE 3420 og ISRS 4410. Ændringer i definitioner, som var forholdsvist begrænsede (*IFAC, 2012*).

Ved gennemgangen af udviklingen i Standarderne de seneste år bemærkes det, at det er forholdsvis beskedne korrektioner og tillæg til standarderne, som er blevet foretaget, herunder definitioner og forklaringssementer. Taget de seneste års samfundsudvikling i betragtning, herunder bl.a. udviklingen i anvendelsen af shared service centre, kan det give anledning til at sætte spørgsmålstegn ved, om de eksisterende standarder for revision er dækkende for omstændighederne, og herunder understøttelse af revisor, når revisionen involverer virksomheder, som anvender shared service centre til supporterende aktiviteter.

Således er der ikke i standarderne foretaget ændringer de senere år, der tager højde for den udvikling, der har været i brugen af shared service centre.



6. SHARED SERVICE CENTRE

I tilknytning til specialets områdeskalering og bearbejdelse af revisors håndtering af en revision, hvor et shared service center er inkluderet som helt eller delvist supporterende enhed i administrationen, vil shared service-organet blive gennemgået i nærværende kapitel med henblik på definition, arbejdsopgaver og risikoelementer til brug for analysen af indvirkninger på revisors arbejder i forbindelse med afgivelsen af en revisionspåtegning på et lokalt årsregnskab.

6.1 HVAD ER ET SHARED SERVICE CENTER?

I februar 2013 blev bogen "Finance Bundling and Finance Transformation – Shared Services Next Level" udgivet. Bogens forfatterskab, som dels består af professor i strategisk ledelse Frank Keuper og den daværende ledende figur, Kai-Eberhard Lueg, for shared service organet implementeret i den internationale virksomhed, Siemens. Forfatterskabet har sin bopæl i Tyskland, og komplementerer hinanden i form af et såvel teoretisk som praktisk fundament. Bogens udformning tager sit afsæt i den teoretiske automatisering og organisationsforståelse, og er suppleret ved den praktiske implementering af et shared service center i Siemens AG's koncernstruktur. Bogens indhold er tilmed indeholdt i interview med specialister, herunder konsulenter fra revisionsbranchen og interne roller i Siemens AG's organisation med henblik på identifikation af såvel muligheder som faldgruber ved implementeringen af et shared service center. Bogen fremtræder objektivt i den teoretiske og praktiske formidling, men vil kunne indeholde en grad af subjektivitet fra de interne parter i Siemens AG. Graden af subjektivitet vil blive behandlet i forbindelse med redegørelserne i de efterfølgende afsnit, og bearbejdet i de senere analyser af konsekvenserne i revisionsøjemed. De efterfølgende afsnit omhandlende shared service centre vil tage sit afsæt i, men ikke begrænse sig til, en række af de perspektiver, som er indeholdt og bearbejdet i bogen. Væsentligt er det at bemærke, at Siemens AG implementerede et internt shared service center som følge af en global koncernstruktur med en stor volume af transaktioner, der gjorde det attraktivt, at drage synergier ved en centralisering (Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:6).

6.2 HVAD ER ET SHARED SERVICE CENTER?

Begrebet shared service center dækker over en bred vifte af arbejdsopgaver – som i sin afskygning oftest håndterer administrative opgaver centralt med henblik på synergieffekter og optimeringsmuligheder.

Et shared service center er bl.a. etableret med henblik på at centralisere administrative opgaver, og lave en helt eller delvis flytning af administrative – og oftest supporterende aktiviteter til den daglige drift. Af administrative opgaver, som ofte ses overført til shared service centre ved etableringen, kan bl.a. nævnes:

- ▶ Bogføring
- ▶ It-administration
- ▶ HR og lønforhold
- ▶ Indkøb og kreditorer
- ▶ Kundeservice
- ▶ Industrispecifikke områder
- ▶ Lovmæssige foranstaltninger, herunder afgifter, skatter og dertilhørende indberetninger
- ▶ Salg, marketing og debitorer
- ▶ Perioderapportering til ledelsen
- ▶ Interne udligninger og faktureringer

En væsentlig forudsætning og et succeskriterie for arbejdet med ovenstående aktiviteter i en centraliseret funktion som et shared service center er, ligger hos den løbende kommunikation og feedback i mellem centeret og de øvrige led i virksomhedens værdikæde. I bilag 2 fremgår undersøgelsen foretaget af den uafhængige revisions- og rådgivningsenhed, Deloitte, i 2015. Af undersøgelsen fremgår det hvilke supporterende opgaver, der oftest bliver udført af shared service centeret. Heriblandt kan bl.a. nævnes finansielle opgaver i form af bogføring m.v., men også it-administrationen, herunder datahåndtering og ikke mindst HR og lønforhold er nogle af de opgaver, som oftest ses overført til det supporterende organ. Der er mange parametre, som skal tages i betragtning uagtet om der er tale om HR og lønforhold eller tilgodehavender, som skal rykkes for betaling, og som løbende kan ændre sig. Med afsæt heri, kan det ligeledes bemærkes, at forholdet mellem et shared service center og den øvrige værdikæde ikke opbygges fra dag ét, hvor centeret etableres. Der vil skulle oparbejdes en vis tiltro til centeret, ligesom medarbejderne hos shared service centeret skal have opbygget en erfaring, der gør transaktionerne til rutine, og herved drage synergier og oparbejde kompetencer som centralfunktion (*Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:6-8*).

6.3 BAGGRUND FOR ETABLERING AF SHARED SERVICE CENTER

Etableringen af et shared service center er en naturlig konsekvens af de omtalte samfundsmæssige faktorer, herunder virksomheders konkurrenceevne og den mulige datahåndtering på tværs af landegrænser. Den fysiske tilstedeværelse af administrative opgaver er ikke længere en nødvendighed, omkostningsbesparelser i det administrative led af organisationen er sat i fokus, og administrative automatiseringer er blevet en forudsætning for bevarelse af konkurrencedygtighed.

Baggrunden for etablering af et shared service center kan være mange, men væsentlige parametre i etableringshenseende kan bl.a. nævnes:

- ▶ Faldende konkurrenceevne
- ▶ Konservative processer og ønsket om en fremtidssikring i administrationen
- ▶ Tunge lovmæssige reguleringer, som kræver ekstra bevågenhed, og hvor kerneforretningen ikke ønskes påvirket
- ▶ Kapacitetsmangel og ønsker til udvikling af virksomhedens kerneområde
- ▶ Manglende intern monitorering af processer og finansielle data
- ▶ Prioritering af administrative guidelines og etablerede forretningsgange.

Faktorer som dels er påvirket af samfundets udvikling, de konkurrencemæssige udfordringer og ikke mindst udviklingen af den interne organisationsstruktur (*Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:6-8*).

I det efterfølgende afsnit vil optimeringsmulighederne bl.a. som følge af ovenstående udfordringer blive gennemgået.

6.4 OPTIMERINGSMULIGHEDER VED ET SHARED SERVICE CENTER

Optimeringsmulighederne kan være store ved etableringen af et shared service center, men afhænger meget af den forhenværende struktur og ikke mindst graden af modernisering og eksisterende intelligente løsninger

etableret decentralt. Som kort omtalt i afsnittet ovenfor er der mange rationaler for etableringen af et shared service center. Mulighederne for såvel kort- som langsigtet optimering i administrationen er til stede, og nedenfor er et udpluk af disse beskrevet:

- ▶ Omkostningsbesparelser (automatisering)
- ▶ Kapacitetsudnyttelse og frigørelse af ressourcer
- ▶ Systematisk forbedring af administrativ kvalitet
- ▶ Økonomisk transparens ved brugen af administrative ydelser (*Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:8-13*).

Ovenstående mulige forbedringer i organisationen er præsenteret uddybende i bilag 4, hvortil henvises.

6.5 FORRETNINGSMÆSSIGE UDFORDRINGER VED ETABLERING AF ET SHARED SERVICE CENTER

Med optimeringsmulighederne ved etableringen af et shared service center følger i dette afsnit en gennemgang af nogle af de udfordringer, som etableringen kan medføre, og ikke mindst de interesser, der skal tages højde for under driften af et shared service center.

Af forretningsmæssige udfordringer ved etableringen af et shared service center listes:

- ▶ Lovmæssige reguleringer
- ▶ Graden af individuelle behov hos "kunden"
- ▶ Kompetencer i medarbejderstaben
- ▶ Prissætningen af serviceydelser
- ▶ Modstridende interesser
- ▶ Ethiske standarder og integritet i organisationen (*Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:13-17*).

I det nedenstående vil udfordringerne blive gennemgået med henblik på identifikation af revisionsrisici til den videre bearbejdning.

6.5.1 LOVMÆSSIGE REGULERINGER

Ligesom shared service centeret kan være etableret med henblik på at flytte administrationen af lovmæssige reguleringer, kan de lovmæssige reguleringer også optræde som en udfordring. Med lokale lovreguleringer på bl.a. skatte- og afgiftsområdet, er det afgørende, at medarbejderne hos shared service centeret er bevidste omkring disse reguleringer, og løbende holder sig trit med, at disse overholdes. Dette kan imødekommes ved en kontinuerlig løbende dialog med driftsenheden i det pågældende land, men er også forudsætningen for, at overholdelsen sker.

Hertil kommer, at medarbejderstaben i et shared service center ikke nødvendigvis har den fornødne indsigt til at behandle transaktioner i overensstemmelse med lokal lov. Disse forhold kan medføre en række forretningsmæssige risici, som bør tages i betragtning ved etableringen af et shared service center, herunder valg af den geografiske placering af centeret.

Ligeledes kan de lovmæssige reguleringer være udslagsgivende for favorabelheden ved den geografiske placering af shared service centeret. Herunder skal det bl.a. vurderes, om ansættelsesvilkår i det land, som overvejes anvendt, er hensigtsmæssige med hensyn til opsigelser m.v. Herudover skal forholdet omkring skattebetaling i landet vurderes. Skatteopkrævning i det pågældende land vil kunne reducere fordelene og den forventede omkostningsbesparelse, som var hensigten med centeret (*Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:13-17*).

6.5.2 GRADEN AF INDIVIDUELLE BEHOV HOS "KUNDEN"

Ved varetagelsen af decentrale funktioner vil der kunne forekomme arbejde med mange individuelle systemer, herunder kan bl.a. nævnes ét eller flere systemer til at håndtere registrering af salg, ét eller flere systemer til håndtering af løn m.v. Behovet for håndteringen af de enkelte systemer kan gøre det komplekst for én medarbejder i shared service centeret at behandle alle systemer, hvorved dette kan skabe en mindre grad af synergi på tværs af de supporterende aktiviteter. Antallet af systemer og medarbejdernes håndtering heraf kan ud over effektiviteten også medføre en større risiko for fejl ved håndteringen af transaktioner. Afhængig af kompleksiteten af de pågældende platforme vil en certificering eller uddannelse muligvis kunne forekomme nødvendig for de pågældende medarbejdere – og dette minimerer mulighederne for fleksibilitet på tværs af organisationen hos shared service centeret.

Det bemærkes, at jo større skare af virksomheder, som shared service centeret betjener, jo større behov er der for en udvidet medarbejderkreds, og dette vil kunne afsmitte en større fleksibilitet på tværs af organisationen i shared service centeret (Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:13-17).

6.5.3 KOMPETENCER I MEDARBEJDERSTABEN

Med centraliseringen af de administrative funktioner til varetagelse af supporterende aktiviteter forekommer der mange serviceydelser, som vil blive håndteret manuelt af medarbejderstaben. På denne baggrund er det en væsentlig faktor, at de pågældende medarbejdere besidder de rette kompetencer til varetagelse af de ønskede aktiviteter. Om end der oftest vil være tale om rutinetransaktioner, som centraliseres, vil der herske et risikoelement ved, at medarbejderne ikke besidder de rette kompetencer til opgaven. Dette kan bl.a. forekomme ved, at der ikke bliver taget den fornødne kritiske stillingtagen til f.eks. lokale lovreguleringer, herunder eventuelle afgiftsforanstaltninger. Endvidere vil risikoen kunne forekomme i form af en sprogbarriere, som medfører, at transaktioner i forbindelse med bogføring ikke bliver registreret på rette vis og herved bl.a. kan øge risikoen for præsentationsfejl i en eventuel rapportering – såvel intern som eksternt.

Ønsket om at videreudvikle administrationen og lave fremtidssikrede løsninger vil også afhænge af kompetencerne i staben, idet innovation og udvikling ofte ses forekommet på baggrund af medarbejdernes input. For at tilsikre, at ønsket om videreudvikling bliver realiseret, vil der ofte blive indsat en ledelse til håndteringen af forretningsudviklingen centralt i shared service organet. Dog er det ofte i detailniveauet, at eventuelle optimeringsmuligheder bliver identificeret, og det er således væsentligt, at staben har de fornødne kompetencer til at identificere disse muligheder og adresserer disse over for ledelsen (Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:13-17).

6.5.4 PRISSÆTNINGEN AF SERVICEYDELSER

Der vil ofte være et ønske fra ejerkredsen om, at shared service centeret skal kunne afregne sine omkostninger, men ikke være profitskabende. Dette ønske kan ofte skabe uoverensstemmelse med lovgivningen i mange lande, hvor armslængde vilkår er udrullet på nærtstående parter, hvilket betyder, at prissætningen af de interne serviceydelser kan være i søgelyset for skattemyndighederne. Denne udfordring skal søges løst med nogle faste rammer for prissætningen. I den forbindelse anvendes der ofte en "cost-plus" model, hvor omkostninger bliver tillagt et mark-up for den værdiskabende aktivitet. Herudover er der de interne interesser virksomhederne i mellem, som der også skal tages højde for (Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:13-17).

6.5.5 MODSTRIDENDE INTERESSER

Ved etableringen af et shared service center vil der være forskellige interesser, som skal varetages af shared service centeret. Interessen kan tredeles som følger;

1. Interessen fra kunden (den juridiske enhed, som anvender shared service centeret), som er interesseret i modtagelse af forskellige serviceydelser ofte defineret i en *Service Level Agreement* og i overensstemmelse med nogle på forhånd fastsatte KPI'er med henblik på at sikre effektivitet, kvalitet, levering i rette tid og omkostningsbesparelser.
2. Interessen fra koncernens Corporate Finance afdeling (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17) omkring den konsoliderede effekt af Shared Service funktionen, herunder interessen i, at der er veletablerede forretningsgange, som optimerer outputtet såvel centralt som decentralt.
3. Interessen fra shared service centerets organisation, som ønsker at bevise, at de ønskede forandringer realiseres, og at eksistensgrundlaget for shared service centeret er til stede. Ligeledes vil der være en individuel medarbejderinteresse i faglig udvikling, som er en nødvendighed for medarbejdertilfredshed, og herved det arbejde, der bliver udført i dagligdagen.

Det er således vigtigt i implementeringsøjemed, at der tages højde for alle interesser, og at forventningsafstemningen sker allerede inden serviceringen påbegyndes, således at der ikke opstår interessekonflikt. Som et led heri ses det ofte, at der indsættes ressourcer fra den tidligere decentrale administrative funktion i opstartsfasen for at sikre, at alle interesser fra kunden imødeses. I opstartsfasen kan det forekomme vanskeligt at opretholde det hidtidige serviceniveau som følge af nye ressourcer til varetagelse af aktiviteterne. Alligevel viser undersøgelser, at kundens forventninger til kvalitet og omkostningsreduktion er højere end når administrationen varetages decentralt.

Slutteligt skal det bemærkes, at selvom Corporate Finance-afdelingen, som bl.a. er indsat til at varetage ejerens forvaltning af koncernen, også kan være underlagt særskilte ejeres interesser, som skal imødeses. Disse interesser kan bl.a. foreligge i den overordnede strategiplan, og aktiviteten i shared service centeret bør ikke være modstridende hermed (*Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:13-17*).

6.5.6 ETISKE STANDARDER OG INTEGRITET I ORGANISATIONEN

Ved etableringen af en shared service-funktion, har ejerne ofte gjort op med, at det ikke er afgørende, om medarbejderne sidder i København eller Litauen, men har alligevel en forventning om, at uagtet hvor enheden placeres, så efterleves etiske standarder og lokale lovreguleringer i overensstemmelse med koncernens praksis herfor. Det betyder ligeledes, at ledelsen ofte har det overordnede ansvar for at tilsikre, at etiske standarder overholdes og lokale love bliver efterlevet og gennemsyret i hele organisationen i shared service centeret. Dette er forudsætningen for, at der sikres en kultur af medarbejdere med høj integritet (*Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013:13-17*).

6.6 SAMMENDRAG AF IDENTIFICEREDE RISICI

I forbindelse med undersøgelsen af indholdet af et shared service center, herunder gennemgang af generelle karakteristika for shared service centre samt definition af de sædvanlige opgaver, som den supporterende enhed varetager, har det været muligt at udtrække en række elementer, som revisionsmæssigt kan have en indflydelse i relation til at adressere den risici, som er forbundet med driften af et shared service center og dennes involvering i det lokale årsregnskab i Danmark.

Herved kan følgende risikofyldte områder udledes af analyserne i relation til en revision, hvor et shared service center er indsat:

- ▶ Overholdelse af lokale lovreguleringer
- ▶ Kompetencer blandt organisationen i shared service centeret
- ▶ Etiske standarder og integritet hos organisationen i shared service centeret
- ▶ Kommunikation imellem organisationen hos shared service center, den lokale ledelse og revisor.

Identificerede forhold vil blive viderebragt til de videre analyser, herunder medtaget i den videre undersøgelse og analyse i forbindelse med spørgeskemaundersøgelse og interview af magtens tredeling.



7. DET DANSKE LOVGRUNDLAG FOR REVISION

For at identificere hvilke elementer, der har indvirkning på revisorers arbejde, er der i nærværende kapitel gennemgået nogle af de mest centrale regulerende elementer indeholdt i revisorloven og i de internationale standarder for revision. For at give et kort indblik heri, er det generelle grundlag for en revisorpåtegning gennemgået, og ikke mindst, hvem der har mulighed for at regulere dette grundlag.

7.1 REGULERENDE ORGANER OG FORHOLD

Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer (*BEK nr. 736 af 17/06-2016*) (herefter kaldt erklæringsbekendtgørelsen) blev vedtaget den 17. juni 2016 efter udstedelse af bekendtgørelsen af Victor Kjær, vicedirektør fra Erhvervsministeriet. Erklæringsbekendtgørelsen erstatter den nuværende bekendtgørelse, der gælder for erklæringer, der afgives på regnskaber efter den 15. december 2016 (*erklæringsbekendtgørelsen, § 21, stk. 2*). Erklæringsbekendtgørelsen er gældende for danske revisorers afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Ud over erklæringsbekendtgørelsen, er det revisorloven, der regulerer danske revisorers afgivelse af erklæringer (*Erhvervsstyrelsen, 2016*), hvor den seneste forfatning heraf er gældende efter ændring den 8. juni 2016. Ifølge erklæringsbekendtgørelsen skal en revisorerklæring indeholde et afsnit om grundlag for konklusionen af revisionen, hvori det skal inkluderes, hvilke revisionsstandarder, der er anvendt i forbindelse med revisionen samt om, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (erklæringsbekendtgørelsen, § 5, stk. 4).

7.1.1 REVISORLOVEN OG ERKLÆRINGSBEKENDTGØRELSEN

En revisionspåtegning er i årsregnskabet det, der definerer revisors arbejde vedrørende det pågældende årsregnskab, og det er i revisionspåtegningen, at revisors erklæring fremføres. Der skal i revisors erklæring fremgå en endelig konklusion samt grundlaget for denne konklusion (erklæringsbekendtgørelsen, § 5).

Revisors arbejde i forbindelse med afgivelse af revisionspåtegningen skal udføres i henhold til princippet om god revisionssskik og i henhold til de internationale standarder for revision. God revisionssskik indebærer, at revisor skal udvise den fornødne nøjagtighed og hurtighed, der er mulig. Herudover skal revisor i forbindelse med arbejdet udvise professionel skepsis i forbindelse med planlægningen af revisionens udførelse og i forbindelse med vurdering af skønsrelateret poster (*revisorloven § 16*). Revisionen skal udføres af personer med fornødne professionelle kompetencer og med tilstrækkelig omhu, og det er således vigtigt, at revisor er i stand til at vurdere dette inden opgaven udføres. Grundlaget for revisors arbejde skal dokumenteres ved udarbejdelse af arbejds papirer, og disse skal opbevares i op til 5 år fra den dato, hvor revisionserklæringen

underskrives (*revisorloven § 23*). I tilfælde, hvor revisionspåtegningen dækker såvel for regnskabet for modervirksomheden som for koncernregnskabet, skal arbejdsrapporter således også dokumentere det grundlag, som revisor har anvendt for at udarbejde konklusionen herpå. Grundlaget for afgivelse af konklusion på koncernregnskabet kan bestå af arbejde udført af andre revisorer, og i disse tilfælde skal den revisor, der afgiver revisionspåtegningen dokumentere gennemgangen og vurderingerne, der er foretaget af de øvrige revisorer, der er involveret. Herudover skal revisor modtage et samtykke fra de øvrige revisorer, at de videregiver relevant dokumentation for revisionsarbejdet ved forespørgsel herpå (*revisorloven § 23, stk. 2*). Under visse omstændigheder, der er baseret på bl.a. udleveringspligt, kan det forekomme, at revisor er nødsaget til at modtage alt dokumentation, der er udfærdiget af øvrige revisorer i relation til opnåelsen af tilstrækkelig og egnet revisionsbevis (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17) for komponentenheder (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17) til koncernregnskabet (*revisorloven § 23, stk. 4*).

Den nuværende revisorlovs bestemmelser er implementeret som følge af EU-direktivet 2014/56/EU af den 14. april 2014, hvor det i artikel 27 står anført, at den opbevarede dokumentation af koncernrevisor skal gøre det muligt for myndighederne at foretage en gennemgang af koncernrevisors arbejde og vurdere konklusionen herpå. For at sikre, at det er muligt at opnå yderligere dokumentation i forbindelse med et tilsyn eller øvrige situationer, skal koncernrevisor indhente samtykke fra anden revisor om videregivelse af relevant dokumentation. Endvidere er det i artikel 47 defineret, at der imellem EU-medlemsstater kan tillades overførsel af arbejdsrapporter til den kompetente myndighed, der udfører undersøgelses- og/eller kontrolformål.

7.2 SAMMENDRAG AF IDENTIFICEREDE FORHOLD

Det danske revisionsgrundlag består af indhold i revisorloven og i erklæringsbekendtgørelsen. Der er i dette lovgrundlag ikke forhold, der direkte relaterer sig til revisionen, hvor shared service centre er involveret og herved understøtter revisor.

De regulerende forhold, der nævnes til opbevaring af andre revisorers udførte arbejde relaterer sig til koncernrevisioner, hvor der er tale om et forhold som revisor for henholdsvis moder- og datterselskaber. Endvidere er der indhold om, hvordan underskrivende revisor skal forholde sig til revisionsdokumentationens omfang og styrke, når revisionsbeviset er oparbejdet af anden revisor.

Herved kan følgende risikofyldte områder udledes af analyserne i relation til det danske lovgrundlag for revision, når et shared service center er indsat:

- ▶ Uklare retningslinjer ved brugen anden revisors arbejder, herunder
 - § Opbevaring af revisionsdokumentation
 - § Tilstrækkelighed af rapportering



8. ANALYSE AF DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION






For at identificere hvilke elementer, der har indvirkning på revisorers arbejde, er der i nærværende kapitel gennemgået nogle af de mest centrale regulerende elementer indeholdt i de internationale standarder for revision. Disse forhold vil blive sat i forhold til de foregående afsnit vedrørende identificerede risici i relation til revisionen, når et eller flere shared service centre er etableret til at varetage supporterende administrative aktiviteter.

8.1 GENERELT

I de efterfølgende afsnit vil de nutidige internationale revisionstandarder blive analyseret og sat i forhold til de foregående afsnit vedrørende identificerede risici i relation til revisionen, når et eller flere shared service centre er etableret til at varetage supporterende administrative aktiviteter.

Analysen vil i første ombæring tage sit afsæt i udvalgte standarder for revision, og i den forbindelse revisions påvirkning, når et shared service-organ er implementeret. Med henblik på udvælgelse og analyse af den revisionsrisiko, som opstår i relation til implementeringen af shared service centre, er de standarder, som forventes påvirket, blevet præsenteret i et spørgeskema til den udøvende magt (se omtale af magtens tredeling inden for revision i kapitel 4). Undersøgelsen har ud over identifikationen af mulige udfordringer i relation til standarderne også givet den udøvende magt mulighed for at respondere med deres holdninger og standpunkter i forhold til en revision af omtalte karakter. I tillæg hertil er respondenterne givet muligheden for at forelægge forbedringspunkter og i den forbindelse drage paralleller til øvrige standarder, hvor særlige karakteristika i revisionen er beskrevet.

Anden del af analysen vil tage sit afsæt i de identificerede standarder, og herefter gennemgå de øgede risici, som opstår i relation til revisionen, når et shared service center implementeres. Dette på baggrund af empiri opnået i forbindelse med omtalte spørgeskemaundersøgelse og den viden, som er præsenteret i kapitel 6 vedrørende shared service centre. I hvert afsnit vil den analyserede standard blive fulgt op af en opstilling af relevante afsnit, som generelt vil blive påvirket af indsættelsen af et shared service-organ til supporterende aktiviteter. Indvirkningen på revisionen vil blive kommenteret og efterfølgende kategoriseret efter en skala fra 1 - 5, hvor 1 er et udtryk for, at indvirkningen på revisionsrisikoen, herunder risikoen for, at revisor udtrykker en forkert revisionskonklusion, når regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, er begrænset og hvor 5 er en indikator på, at forholdet har en væsentlig indflydelse på revisionsrisikoen og bør tages i betragtning i planlægningen og udførelsen af revisionen, når et shared service center er indsat. Kategoriseringen er etableret med henblik på at støtte de videre analyser i specialet, som nærværende gennemgang og analyse af standarderne bl.a. danner grundlag for. Kategoriseringen er baseret på model på efterfølgende side.

	Begrænset indflydelse på revisionsrisikoen
	Mindre indflydelse på revisionsrisikoen
	Moderat indflydelse på revisionsrisikoen
	Betydelig indflydelse på revisionsrisikoen
	Væsentlig indflydelse på revisionsrisikoen

Analysen vil blive afsluttet med en gennemgang af øvrige standarder, som også er medtaget i spørgeskemaundersøgelsen, og disse vil være genstande for mulige paralleliseringer til at imødesee nogle af de udfordringer, som affødes, når et shared service center er indeholdt som en supporterende funktion.

8.2 REGULERENDE ORGANER OG FORHOLD

Af standarder inden for revision, har de internationale standarder for revision været gældende siden april 2011, hvor EU ligeledes godkendte den danske oversættelse heraf. De internationale revisionsstandarder, på engelsk *International Standards on Auditing*, udstedes af *International Federation of Accountants* (IFAC), hvor de danske revisorer er repræsenteret af FSR (foreningen af statsautoriserede revisorer, brancheorganisation). Det er *The International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), der varetager fremsættelsen af nye standarder eller opdatering af hidtidige standarder. IAASB er et uafhængigt organ, der har til hensigt at støtte offentligheden ved at fremsætte internationale standarder for bl.a. revision.

8.3 DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION – PLANLÆGNING OG UDFØRELSE


Der er i den efterfølgende gennemgang og analyse af de nuværende standarder for revision kun gengivet udpluk af de afsnit, som findes relevante i standarderne, ligesom ikke alle standarder er genstande for nærværende analyse. Filtreringen og udvælgelsen af angivne standarder er håndteret med afsæt i en gennemgang af indhold og en vurdering af relevans for specialets hovedtema og problemfelt. De internationale standarder for revision er indeholdt i bilag 6 med anførelse af rationale for beslutning om indhold i specialets analyse.

For de anvendte standarder, der er valgt at blive medtaget, er der indledningsvist foretaget en overordnet gennemgang og redegørelse for de forhold, der er relevante for den pågældende standard. Dette har således dannet grundlag for vurderingen af revisionsrisikoen. Denne redegørelse er opstillet i bilag 5 og indeholder såvel definitionen af standardens begreb, formålet med standarden og kravene til revisor i den pågældende del af revisionsprocessen.

Den graduerede identificerede revisionsrisiko ved indsættelsen af shared service center til varetagelse af dele af administrationen efter nedenstående analyse fremgår af bilag 7, hvortil der henvises.


8.3.1 ISA 200 – *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing (ISA 200, 2009)*

I relation til den uafhængige revisors overordnede mål, kan de oplistede afsnit på næste side fra standarden uddrages, som værende særligt påvirket, eller særligt bør tages i betragtning ved en revision af en dansk juridisk enhed, som anvender et shared service center som supporterende enhed:

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 200	REVISIONSRISIKO
15.	<i>"The auditor shall plan and perform an audit with professional skepticism recognizing that circumstances may exist that cause the financial statements to be materially misstated."</i>	
16.	<i>"The auditor shall exercise professional judgement in planning and performing an audit of financial statements."</i>	


Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

Med forskriften om, at den uafhængige revisor skal tage de fornødne foranstaltninger til at identificere væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, kan revisor ikke lade sig begrænse til det skrevne i Standarderne, men skal også basere sin revision på erfaring og ikke mindst anvende professionel skepsis ved vurderingen af risiciene forbundet med etableringen af et shared service center som supporterende enhed. Den professionelle skepsis – og nedenfor omtalte professionelle dømmekraft kan betragtes som revisors sjette sans, fordi disse støttes men ikke tillæres af standarder for revision. Med afsæt heri tilskrives standarden således, at revisor under revisionen skal anvende professionel skepsis såvel i forbindelse med planlægningen som udførelsen af revisionen. Med afsæt i et SSC indsat som supporterende enhed, vil dette naturligt betyde, at revisor skal tage kritisk stillingtagen til de administrative opgaver, som varetages af enheden, og ikke mindst vurdere, om organisationen har de rette kompetencer til at varetage ansvarsområderne påvirkende det lokale årsregnskab.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 200	REVISIONSRISIKO
18.	<i>"The auditor shall comply with all ISAs relevant to the audit. An ISA is relevant to the audit when the ISA is in effect and the circumstances addressed by the ISA exist."</i>	

Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

Med en standard, der tilskrives, at alle Standarderne skal tages i betragtning i forbindelse med en revision, er det vigtigt, at standarderne er strukturerede således, at revisor kan tage alle standarderne i betragtning afhængig af formen og karakteristika ved revisionen. Såfremt revisor ikke på hensigtsmæssig vis kan identificere relevante afsnit i standarderne, er der risiko for, at ikke alle relevante forhold bliver bragt til overfladen. Ligeledes vil det kunne medføre, at den konklusion som drages ikke nødvendigvis ville være draget af en anden revisor.


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 200	REVISIONSRISIKO
19.	<i>"The auditor shall have an understanding of the entire text of an ISA, including its application and other explanatory material, to understand its objectives and to apply its requirements properly."</i>	
21.	<i>"To achieve the overall objectives of the auditor, the auditor shall use the objectives stated in relevant ISAs in planning and performing the audit, having regard to the interrelationships among the ISAs.."</i>	

Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

I forlængelse af afsnit 18 vil revisor skulle sætte sig ind i såvel foreliggende standarder som supplerende materiale, herunder vejledninger m.v. Atter er det af afgørende betydning, at revisor let tilgængeligt kan identificere hvilke standarder, der er relevante i henseender, hvor et shared service center er indsat, således at revisor har udgangspunkt for at kunne drage den rette konklusion. Ud over at anvende standarderne enkeltvis, er revisor ligeledes forpligtet til at skabe korrelation imellem én eller flere standarder; dette kan bl.a. være imellem ISA 315 for vurdering af risici for væsentlig fejlinformation og ISA 320 ved planlægning af væsentlighed i revisionen. Betragtningerne i forbindelse med planlægningen af væsentlighed vil ofte hidrøre fra revisors vurdering af risici for væsentlig fejl information omtalt i ISA 315.

8.3.2 ISA 230 – *Audit Documentation (ISA 230, 2009)*

I relation til kravene for revisionsdokumentation ved revisionen af en dansk juridisk enhed, som anvender et shared service center som supporterende enhed, kan særligt bemærkes de krav, som standarden stiller til formen og opbevaringen af dokumentationen. I opstillingen nedenfor er standardens udgangspunkt indsat og elementerne kommenteret i relation til indvirkningen på revisionen, såfremt et shared service-organ er indsat til supporterende aktiviteter i koncernen.


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 230	REVISIONSRISIKO
9.	<i>"In documenting the nature, timing and extent of audit procedures performed, the auditor shall record:</i>	
14.	<i>(a) The identifying characteristics of the specific items or matters tested;</i> <i>(b) Who performed the audit work and the date such work was completed; and</i> <i>(c) Who reviewed the audit work performed and the date and extent of such review."</i>	
	<i>"The auditor shall assemble the audit documentation in an audit file and complete the administrative process of assembling the final audit file on a timely basis after the date of the auditor's report."</i>	

Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

I sin udformning pointerer standarden væsentligheden af at notere i dokumentationen, hvem der har udført det pågældende revisionsarbejde og ikke mindst, hvem der har forestået review af arbejdspapirer. Dette krav fra standardens side kan blive påvirket, såfremt visse regnskabsposter i relation til den funktion, der bliver håndteret på en anden geografisk placering; hvad enten det er det primære revisionsteam, som selv forestår revisionen eller hvis der anvendes et sekundært revisionsteam. I alle henseender vil det skulle fremgå af revisionsdokumentationen, hvem der har udført det pågældende stykke arbejde i relation til revisionen. Standarden kræver således af det primære revisionsteam, at dokumentationen, som ligger til grund for konklusionen, bliver samlet i et revisionsarkiv, og at dette gøres rettidigt. Opfyldelsen af dette kræver således, at al revisionsdokumentation samles lokalt i forlængelse af afgivelse af erklæring på regnskabet.

8.3.3 ISA 250 – *Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements (ISA 250, 2009)*


Et af risikoelementerne, som blev fremhævet i forbindelse med gennemgangen af et tilknyttet shared service center, var bl.a. de love og reguleringer, som fulgte med – dels med hensyn til driften i det pågældende land, og dels shared service centerets overholdelse af love og reguleringer for den juridiske enhed i Danmark, som der aflægges regnskab for. Love og øvrige reguleringer er temaet i ISA 250, og i forbindelse med gennemgangen af standarden, er der nedenfor opsummeret nogle af de afsnit fra standarden, som særligt forventes påvirket, ved implementeringen af et shared service-organ til varetagelse af supporterende aktiviteter.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 250	REVISIONSRISIKO
2.	<p><i>“The effect on financial statements of laws and regulations varies considerably. Those laws and regulations to which an entity is subject constitute the legal and regulatory framework... Non-compliance with laws and regulations may result in fines, litigation or other consequences for the entity that may have a material effect on the financial statements.”</i></p>	

Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center


Med standardens afsnit 2, gøres revisor opmærksom på risikoen for, at manglende overholdelse af love og øvrige reguleringer kan resultere i væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, og der bør derfor indlægges særskilte foranstaltninger i relation til identifikation heraf i revisionen.

Med etableringen af et shared service center til varetagelse af supporterende aktiviteter, som f.eks. bogføring, indberetninger og medarbejderforhold, er det således vigtigt, at revisor undersøger forretningsgangene for disse funktioner, således at der i såvel planlægningen som i udførelsen af revisionen er mulighed for at identificere eventuel manglende overholdelse af dansk lovgivning for afgifter (i forbindelse med bogføringen), og dansk lovgivning for ansættelser; dette værende såvel i forbindelse med tiltrædelse som ved fratrædelse, hvor der kan være nogle særlige forhold forbundet med at have ansatte. Disse forhold kan medføre væsentlig fejlinformation i regnskabet, hvis ikke de er håndteret på rette vis af shared service centeret. Forkert afgiftshåndtering kan medføre en regulering af tidligere indberetninger, og herved medføre en forpligtelse for selskabet, de aflægger regnskab for i Danmark – en forpligtelse der kan have væsentlig indflydelse på regnskabsbrugers syn på regnskabet. En forkert kontrakhåndtering ved en medarbejder vil ligeledes kunne afføde en forpligtelse eventuelt i form af en fratrædelsesgodtgørelse, som ikke er indarbejdet i regnskabet.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 250	REVISIONSRISIKO
12.	<p><i>“As part of obtaining an understanding of the entity and its environment in accordance with ISA 315, the auditor shall obtain a general understanding of:</i></p> <p><i>(a) The legal and regulatory framework applicable to the entity and the industry or sector in which the entity operates; and</i></p> <p><i>(b) How the entity is complying with that framework.”</i></p>	
21.	<p><i>“The auditor shall evaluate the implications of non-compliance in relation to other aspects of the audit, including the auditor’s risk assessment and the reliability of written representations, and take appropriate action.”</i></p>	


Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center


I relation til afsnit 2 ovenfor, er revisor forpligtet til at sætte sig ind i den lovgivning og øvrig regulering, som virksomheden er underlagt og herved vurdere eventuelle risici i relation til revisionen. Dette kan betyde yderligere arbejde for revisor for at sikre, at alle forhold er afdækket i relation til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for overholdelse af love og øvrige reguleringer. Ved identifikation af manglende overholdelse af love og øvrige reguleringer hidrørende fra den supporterende enhed hos shared service centeret, vil dette afsmitte en naturlig revurdering af enhedens håndtering af andre elementer i relation til revisionen.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 250	REVISIONSRISIKO
13.	<i>"The auditor shall obtain sufficient appropriate audit evidence regarding compliance with the provisions of those laws and regulations generally recognized to have a direct effect on the determination of material amounts and disclosures in the financial statements."</i>	
14.	<i>"The auditor shall perform the following audit procedures to help identify instances of non-compliance with other laws and regulations that may have a material effect on the financial statements:</i>	
16.	<p data-bbox="384 533 1098 629"><i>(a) Inquiring of management and, where appropriate, those charged with governance, as to whether the entity is in compliance with such laws and regulations; and</i></p> <p data-bbox="384 629 1098 696"><i>(b) Inspecting correspondence, if any, with the relevant licensing or regulatory authorities."</i></p> <p data-bbox="336 730 1098 891"><i>"The auditor shall request management and, where appropriate, those charged with governance, to provide written representations that all known instances of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations whose effects should be considered when preparing financial statements have been disclosed to the auditor."</i></p>	
<p data-bbox="204 902 991 931">Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center</p> <p data-bbox="204 936 1430 1064">Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis tilknyttet vurderingen af virksomhedens overholdelse af love og øvrige reguleringer, som normalt kan forventes at have væsentlig indvirkning på regnskabet. Med henblik på identifikation af overholdelse af love og øvrige reguleringer skal der fremsættes forespørgsel til den daglige ledelse, ligesom der skal inspiceres korrespondance med relevante myndigheder m.v.</p> <p data-bbox="204 1099 1430 1422">I relation til implementeringen af et shared service-organ, er opgaver som f.eks. bogføring, indberetninger, HR-forhold eller tilsvarende ofte overført til den supporterende enhed. Dette vil kunne betyde, at den daglige ledelse ikke på samme vis som tidligere har en føling med kravene til overholdelse af love og øvrige reguleringer i relation til disse områder. Dette kan øge risikoen for, at den daglige ledelse besvarer forespørgslen uden at have den fornødne indsigt, og herved opstår der risiko for utilsigtet fejlinformation i årsregnskabet. Korrespondancen med relevante myndigheder vil skulle indhentes fra controllerfunktion (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 0) eller direkte hos shared service-organet – og i den forbindelse vil der kunne opstå risiko for, at fuldstændigheden af det forelagte bevis ikke er til stede. Hvis mange af risikoelementerne ved overholdelse af love og øvrige reguleringer varetages hos shared service centeret, er der risiko for, at ledelsen ikke er bekendt med alle forhold af relevans for revisionen.</p>		

8.3.4 ISA 300 – Planning an audit of financial statements (ISA 300, 2009)

Ud fra gennemgangen af revisionsplanlægningen ved revision af en dansk, juridisk enhed, som anvender et shared service center som supporterende enhed i koncernen, kan særligt bemærkes de forhold om revisors vurdering af involvering af både ressourcer på revisionsteamet samt eksterne parter i form af specialister eller komponentrevisorer (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17). Hertil kommer ligeledes de kompetencer de forskellige parter bestrider samt opgavens karakteristika i forhold til regulerende elementer og lovgivningen samt tid og sted for udførelsen af revisionen. I opstillingen nedenfor er standardens udgangspunkt indsat og elementerne kommenteret i relation til revisionens påvirkning, såfremt et shared service organ er indsat til supporterende aktiviteter i koncernen, hvor disse forhold er set i relation til ISA 300's formål om at planlægge revisionen på en sådan måde, at den udføres effektivt.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 300	REVISIONSRISIKO
2.	<i>"Helping the auditor to devote appropriate attention to important areas of the audit"</i>	
8.	<i>"Identifying characteristics of the engagement that define its scope"</i>	
<p>Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center</p> <p>I relation til at identificere de karakteristika, der definerer revisionsopgavens omfang og forståelse heraf, gælder det således for revisor at forstå, hvilke regulerende elementer samt lovgivninger, der gør sig gældende for virksomhedens aflæggelse af et regnskab og dermed påvirker revisors arbejde. På samme vis skal revisor opnå en forståelse af, hvordan virksomheden overholder disse. I relation til shared service centre er dette et punkt, der kan blive påvirket, da det pludselig er medarbejdere, der er ansat i et andet land, der skal sørge for at regulerende elementer overholdes. For nærmere omtale heraf, henvises der til omtale under gennemgang af ISA 250. Således skal revisor ligeledes vurdere kompetencerne hos medarbejderne i shared service centeret i relation til, at overholder reglerne i forbindelse med regnskabsaflæggelse.</p> <p>Herudover kan indsættelse af et shared service center betragtes som en serviceorganisation, og uagtet om ejerskabet af den regnskabsaflæggende enhed er ens med shared service centeret, kan det sidstnævnte betragtes som en organisation, der udfører administrative opgaver for enheden, hvilket af natur kan sidestilles med at have involveret en serviceorganisation.</p>		


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 300	REVISIONSRISIKO
2.	<i>"Assisting in the selection of engagement team members with appropriate levels of capabilities and competence to respond to anticipated risks, and the proper assignment of work to them."</i>	
2.	<i>"Assisting, where applicable, in coordination of work done by auditors of components and experts."</i>	
8.	<i>"Consider the factors that, in the auditor's professional judgment, are significant in directing the engagement team's efforts"</i>	
<p>Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center</p> <p>Ved en revision, hvor der er involveret et shared service center, skal opgaveteamets erfaringer og kompetencer vurderes i høj grad i forhold til kompleksiteten, der bringes i opgaven ved bl.a. den løbende kommunikation med ansatte hos shared service centeret. Der kan herved være nogle sprogmæssige og kulturelle barrierer, der skal overvejes. Hvis det besluttes at anvende dele eller hele det lokale revisionsteam, der forestår en egentlig revision af shared service centeret, skal disse vurderes i forhold til deres kompetencer, som nu skal bruges i den revision, der udføres for den danske lokale enhed. Revisionsstrategien skal således ud over at være med til at fastlægge opgaveteamets involvering, også omfatte involvering af øvrige parter for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Da shared service centeret er involveret kan det være aktuelt – som også nævnt ovenfor – at anvende lokale revisorer eller eksperter. Uanset involvering skal det i overvejende grad også overvejes, hvordan de involverede skal instrueres til opgaven.</p>		

8.3.5 ISA 315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through understanding the Entity and its Environment (ISA 315, 2009)

Ud fra gennemgangen af revisionsplanlægningen ved revisionen af en dansk, juridisk enhed, som anvender et shared service center som supporterende enhed, kan særligt bemærkes revisors opnåelse af forståelse for kommunikationen imellem shared service centeret og den daglige ledelse, der er involveret i den løbende drift. Dette bl.a. for at identificere, hvorvidt virksomhedens daglige ledelse har tilstrækkeligt grundlag for at overvåge kontroller og monitorere den daglige drift ved gennemgang af perioderapportering, men ligeledes for at


vurdere, om der sker en passende kommunikation fra personer involveret i driften til organisationen bag shared service centeret.

Herudover er der i lighed med revisionsplanlægningen også vigtigheden af forståelsen af regulerende elementer; både begrebsrammer, lovgivninger og øvrige reguleringer, der kan påvirke virksomhedens eksterne rapportering.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
6.	<p><i>"The risk assessment procedures shall include the following:</i></p> <p>(a) <i>Inquiries of management, and of others within the entity who in the auditor's judgment may have information that is likely to assist in identifying risks of material misstatement due to fraud or error.</i></p> <p>(c) <i>Observation and inspection."</i></p>	
13.	<p><i>"When obtaining an understanding of controls that are relevant to the audit, the auditor shall evaluate the design of those controls and determine whether they have been implemented, by performing procedures in addition to inquiry of the entity's personnel."</i></p>	


Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

Ifølge ISA 315 skal revisor opnå forståelse for virksomheden ved at foretage forespørgsler til den daglige ledelse samt øvrige relevante medarbejdere m.v. samt udføre observationer samt inspektioner i relation til at kunne vurdere forståelsen opnået ved forespørgslerne. Hvis et shared service center er involveret, kræver dette således, at der rettes kommunikation med et sådant samt overvejes, hvordan risikovurderingshandlingerne kan udføres på passende vis. Ligeledes skal materiale til brug for revisionsbeviset vurderes på baggrund af forståelsen for organisationen nedfældet i shared service centeret.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
11.	<p><i>"The auditor shall obtain an understanding of the following:</i></p> <p>(a) <i>Relevant industry, regulatory, and other external factors including the applicable financial reporting framework."</i></p>	


Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

Den forståelse revisor skal opnå om regulerende elementer og lovgivninger er på samme vis som identificeret i ISA 300 og beskrevet ovenfor. Herudover skal revisor dog opnå forståelse for de øvrige regulerende elementer, der påvirker virksomheden. I forhold til øvrige regulerende elementer og øvrig lovgivning, er det således vigtigt, at revisor forholder sig til, hvordan medarbejdere hos shared service centeret har kendskab hertil og kan efterleve de særlovgivninger, der måtte være som følge af nationallovgivning, herunder f.eks. momsforhold, lønforhold eller øvrige regelsæt krævet af bl.a. selskabsloven.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
11.	<i>"The nature of the entity, including: (i) its operations;"</i>	
11.	<i>"The measurement and review of the entity's financial performance.*"</i>	
14.	<i>"The auditor shall obtain an understanding of the control environment. As part of obtaining this understanding, the auditor shall evaluate whether: Management, with the oversight of those charged with governance, has created and maintained a culture of honesty and ethical behaviour"</i>	


Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

Forståelse af virksomheden og dennes drift er vigtig for revisors risikovurderingsproces i forhold til vurdering, hvorvidt de risici, der forekommer i driften ligeledes overvejes i forbindelse med regnskabsudarbejdelsen. Ved involvering fra et shared service center i udlandet, hvor den egentlige drift sker i dagligdagen, kan det forekomme, at der ikke er en kommunikation imellem involverede parter, således at driften og de relaterede risici ikke afspejler sig i regnskabsaflæggelsen. Geografisk adskillelse, kultur- og sprogbarrierer og/eller at der ikke er gensidig forståelse imellem involverede parter kan besværliggøre kommunikation, førelse af opsyn i forhold til den daglige ledelses oparbejdelse af etik, moral og kultur omkring interne kontroller samt løbende opsyn med virksomhedens finansielle drift.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
15.	<i>"The auditor shall obtain an understanding of whether the entity has a process for risk assessment"</i>	


Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center


På samme vis som en virksomhed kan have en risikovurderingsproces, kan der i et shared service center implementeres en sådan proces, der skal identificere risici for væsentlig fejlinformation. Hvis et shared service center således håndterer flere virksomheders regnskabsprocesser, kan en risikovurderingsproces blive et større omfang at vurdere. Ligeledes er det vigtigt, at risikovurderingsprocessen er vurderet i et omfang, der er relevant for det lokale regnskab, og ikke blot er en risikovurderingsproces, der vil opfange risici for fejlinformation til brug for et konsolideret regnskab, hvor væsentlighedsniveauet kan være markant større end ved aflæggelse af virksomhedens lokale årsregnskab.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
18. 27. 29.	<p><i>“The auditor shall obtain an understanding of the information system, including the related business processes, relevant to financial reporting, including the following areas:</i></p> <p><i>(a) The procedures, within both information technology (IT) and manual systems, by which those transactions are initiated, recorded, processed, corrected as necessary, transferred to the general ledger and reported in the financial statements”</i></p> <p><i>“As part of the risk assessment as described in paragraph 25, the auditor shall determine whether any of the risks identified are, in the auditor’s judgment, a significant risk. In exercising this judgment, the auditor shall exclude the effects of identified controls related to the risk.”</i></p> <p><i>“If the auditor has determined that a significant risk exists, the auditor shall obtain an understanding of the entity’s controls, including control activities, relevant to that risk.”</i></p>	
<p>Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center Revisor skal opnå forståelse for de processer, der er relevante i forhold til den finansielle rapportering, der i høj grad håndteres af shared service centeret. På samme vis skal der opnås forståelse for de eventuelle kontroller, der relaterer sig til eventuelle identificerede risici. På denne vis skal revisor sikre sig tilstrækkelig kommunikation med shared service centeret for at sikre forståelse for disse elementer.</p>		

8.3.6 ISA 330 – *The auditor’s procedures in response to assessed risks (ISA 330, 2009)*


Ud fra gennemgangen af standarden vurderes det, at vigtigheden af tidspunktet for de forskellige handlinger er afgørende. Dette kan således blive mere besværligt i forbindelse med revision, hvor shared service centre er involveret, da der er geografisk afstand m.v., som kan få indvirkning på hensigtsmæssigheden af timingen. På samme vis skal det sikres, at uforudsigeligheden om valgte stikprøver fastholdes, hvorfor en planlagt inspektion kan minimere uforudsigeligheden.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 330	REVISIONSRISIKO
11.	<i>"The auditor shall test controls for the particular time, or throughout the period, for which the auditor intends to rely on those controls, subject to paragraphs 12 and 15 below, in order to provide an appropriate basis for the auditor's intended reliance."</i>	
22.	<i>"If substantive procedures are performed at an interim date, the auditor shall cover the remaining period by performing: (a) substantive procedures, combined with tests of controls for the intervening period; or (b) if the auditor determines that it is sufficient, further substantive procedures only, that provide a reasonable basis for extending the audit conclusions from the interim date to the period end."</i>	
<p>Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center</p> <p>Ifølge ISA 330 skal revisor vurdere timingen af de udførte handlinger til afdækning af identificerede risici. Dette kan besværliggøres af geografisk adskillelse, kultur- og sprogbarrierer og/eller, at der ikke er gensidig forståelse imellem involverede parter i forhold til at få det fornødne kommunikeret.</p>		

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 330	REVISIONSRISIKO
28	The auditor shall include in the audit documentation: (a) The overall responses to address the assessed risks of material misstatement at the financial statement level, and the nature, timing and extent of the further audit procedures performed; (b) The linkage of those procedures with the assessed risks at the assertion level; and (c) The results of the audit procedures, including the conclusions where these are not otherwise clear.	
<p>Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center</p> <p>Ifølge ISA 330 skal det af revisor sikres, at der er et klart link imellem de identificerede og de handlinger, der vurderes at skulle udføres for at adressere disse.</p>		


8.3.7 ISA 500 – Audit Evidence (ISA 500, 2009)

Ved implementeringen af et shared service center til varetagelse af supporterende funktioner, vil det ligeledes kunne forekomme, at det er dette organ, som assisterer revisor ved udformningen og indhentelse af tilstrækkelig og egnet revisionsbevis med henblik på at opnå grundlag for konklusion på revisionen. I ISA 500 er kravene til revisionsbeviset gjort op, ligesom der i vejledningen til standarden er givet grundlag for revisor for at tage de rette foranstaltninger for at opnå beviset. I det nedenstående er et udpluk af de afsnit i standarden, som særligt vurderes at blive påvirket ved implementeringen af et shared service center som supporterende enhed i relation til revisionen.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 500	REVISIONSRISIKO
A2	<p><i>“Most of the auditor’s work in forming the auditor’s opinion consists of obtaining and evaluating audit evidence. Audit procedures to obtain audit evidence can include inspection, observation, confirmation, recalculation, reperformance, and analytical procedures, often in some combination, in addition to inquiry. Although inquiry may provide important audit evidence, and may even produce evidence of a misstatement, inquiry alone ordinarily does not provide sufficient audit evidence of the absence of a material misstatement at the assertion level, nor of the operating effectiveness of controls.”</i></p>	
A29	<p><i>“Tests of controls are designed to evaluate the operating effectiveness of controls in preventing, or detecting and correcting, material misstatements at the assertion level. Designing tests of controls to obtain relevant audit evidence includes identifying conditions (characteristics or attributes) that indicate performance of a control, and deviation conditions which indicate departures from adequate performance. The presence or absence of those conditions can then be tested by the auditor.”</i></p>	


Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

Med etableringen af et shared service center og disses varetagelse af dele af den administrative funktion i virksomheden, vil det kunne forekomme, at det også er organisationen hos SSC, der skal være behjælpelig med produktionen og indhentelsen af det ønskede revisionsbevis fra revisor. Såfremt det primære revisionsteam i Danmark ikke vurderer det nødvendigt at betræde den fysiske lokation af shared service centeret, vil der kunne forekomme en række begrænsninger i indhentelsen af revisionsbevis i henhold til standarden, herunder vil der kunne opstå begrænsninger i forhold til observation og genduførelse. Afhængig af graden af udliciteringen af administrative funktioner til shared service centeret, vil der ofte være mange kontrolfunktioner hos shared service centeret, som vil kunne forekomme relevant for revisor i relation til revisionen. Gennemgangen af opbygningen af shared service centre, vil der ofte være etableret controller-funktioner lokalt i Danmark til at sikre, at shared service funktionen behandler områder på rette vis, og disse kontroller vil kunne testes lokalt, men det vil også kunne forekomme relevant, at teste kontroller lokalt hos shared service centeret, og dette kan betyde, at revisor skal have lokale revisorer for enten shared service centeret eller interne revisorer i det internationale revisionsfirma til at varetage dele af denne revision.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 500	REVISIONSRISIKO
8.	<p><i>If information to be used as audit evidence has been prepared using the work of a management's expert, the auditor shall, to the extent necessary, having regard to the significance of that expert's work for the auditor's purposes:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>(a) Evaluate the competence, capabilities and objectivity of that expert;</i> <i>(b) Obtain an understanding of the work of that expert; and</i> <i>(c) Evaluate the appropriateness of that expert's work as audit evidence for the relevant assertion</i> 	

Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

Med afsæt i standardens indhold og ikke mindst identificeret forhold i forbindelse med analysen af indholdet af shared service centre, herunder at der ofte er indsat eksterne konsulenter eller tilsvarende udpeget af ledelsen til at drive dele af shared service centeret, vil det kunne forekomme, at information til brug for revisionsbeviset vil blive oparbejdet af en ledelsesudpeget ekspert. I lighed med øvrige risici, vil den geografiske placering have en indvirkning på dels kommunikationen og dels fremgangsmåden i revisionen, såfremt den ledelsesudpegede ekspert varetager dele af administrationen – dette værende såvel bogholderiassistance som regnskabsassistance. I den forbindelse er det atter vigtigt, at de stillede spørgsmål i standarden bliver bearbejdet forud for anvendelsen af information m.v.


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 500	REVISIONSRISIKO
9.	<p><i>“When using information produced by the entity, the auditor shall evaluate whether the information is sufficiently reliable for the auditor's purposes, including, as necessary in the circumstances:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>(a) Obtaining audit evidence about the accuracy and completeness of the information; and</i> <i>(b) Evaluating whether the information is sufficiently precise and detailed for the auditor's purposes.”</i> 	


Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center

Med et shared service center til produktionen af visse dele af revisors revisionsbevis, er det på samme vis som lokalt relevant at vurdere pålideligheden af det forelagte materiale. Ligeledes skal nøjagtigheden og fuldstændigheden af den forelagte information vurderes i relation til bevisets egnethed og tilstrækkelighed. I den forbindelse er det væsentligt at vurdere såvel kompetencerne hos shared service centeret i relation til at producere den ønskede information, ligesom integriteten igen bør overvejes, når det kommer til pålideligheden af det forelagte materiale. Nogle iboende begrænsninger kan være svære at vurdere for det lokale revisionsteam. Vurderingerne kan støttes af lokale revisorer, som bl.a. udfører test af kontroller, og gennemgår forretningsgange, som kan minimere risikoen for fejlinformation i det materiale, som planlægges anvendt som revisionsbevis.

8.3.8 ISA 550 – Related Parties (ISA 550, 2009)

Et shared service center er ofte indsat til at varetage administrative funktioner på tværs af en koncernstruktur. På denne vis vil shared service organet ofte optræde som en nærtstående part i tilknytning til den reviderede virksomhed, hvorved foranstaltningerne til risikoidentifikation i denne standard vil optræde relevant i relation til revisionen.

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 550	REVISIONSRISIKO
6.	<i>“Owing to the inherent limitations of an audit, there is an unavoidable risk that some material misstatements of the financial statements may not be detected, even though the audit is properly planned and performed in accordance with the ISAs... Related party relationships may present a greater opportunity for collusion, concealment or manipulation by management.”</i>	
<p>Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center</p> <p>I relation til identifikationen af risikoelementer i relation til revisionen, når en nærtstående part i form af et shared service center er indsat, er det væsentligt at tage i betragtning, at forholdet er etableret som følge af en fællesejet struktur. Med afsæt i identificerede forretningsmæssige risici ved etableringen af et shared service center, vil de mange interesser, som er forbundet med shared service centeret kunne medføre risici for ledelsens ønske om tilsløring af transaktioner.</p>		

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 550	REVISIONSRISIKO
14.	<i>“The auditor shall inquire of management and others within the entity, and perform other risk assessment procedures considered appropriate, to obtain an understanding of the controls, if any, that management has established to: (a) Identify, account for, and disclose related party relationships and transactions in accordance with the applicable financial reporting framework; (b) Authorize and approve significant transactions and arrangements with related parties; and (c) Authorize and approve significant transactions and arrangements outside the normal course of business.”</i>	
<p>Indvirkning på revisionen ved indsættelse af shared service center</p> <p>Med den iboende begrænsning i relation til identifikationen af nærtstående parter og transaktioner med disse, vil etableringen af et shared service center ofte medføre en række transaktioner, bl.a. i form af faktureringen for supporterende ydelser som bør i forhold til transfer pricing.</p>		

8.4 DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION – REVISION MED SÆRLIG KARAKTERISTIKA

Med et udpluk af nutidens revisionsstandarder gennemgået, vil der i det følgende kapitel blive gennemgået yderligere 4 standarder, som i sin form håndterer håndteringen af planlægningen og udførelsen af en revision, når særlige karakteristika er gjort gældende. Gennemgangen har til hensigt at afføde fremgangsmåder, som med fordel analogt kan anvendes ved revisionen af juridiske danske enheder, som anvender shared service centre som supporterende enheder, hvor øvrige standarder ikke er tilstrækkelige. Særligt vil standarderne blive gennemgået med afsæt i udnyttelsen af andres arbejde, herunder hvilke foranstaltninger den lokale revisor til den juridiske enhed i Danmark bør tage i den forbindelse.

Til analysen vil standarderne; *ISA 402 – Service Organizations*, *ISA 600 – Audit of Group Financial Statements*, *ISA 610 – Using the work of internal auditors* og *ISA 620 – Using the work of an auditor’s expert* blive gennemgået og reflekteret med afsæt i kapitlets formål gennemgået ovenfor.

8.4.1 *ISA 402 – Audit considerations relating to entities using service organizations (ISA 402, 2009)*

Standarden er udarbejdet til brug for revisorer, der skal afgive erklæring på et regnskab, hvor regnskabsaf-læggeren anvender en serviceorganisation til at levere en række ydelser. Disse ydelser sættes i perspektiv til *ISA 315* og *ISA 330*, der er gennemgået tidligere, og hvordan revisor forholder sig til disse, når en serviceorganisation er involveret (*ISA 402 1, 2009*).

Standardens omfang defineres ved at være relevant, hvis de ydelser, der er leveret af en serviceorganisation, relaterer sig til kontroller i fasen for regnskabsaflæggelse, herunder hvis ydelserne påvirker den regnskabsaflæggendes informationssystem. Det kan specificeres at være relevant, hvis ydelserne som minimum påvirker én af følgende faktorer (*ISA 402 3, 2009*):

- ▶ Grupper af transaktioner relaterende til virksomhedens aktivitet, der er af betydeligt omfang
- ▶ Procedurer (både it-baserede og manuelle), der udmunder sig i påvirkning af bogholderi og/eller regnskab
- ▶ Procedurer for den egentlige bogføring (både it-baserede og manuelle), der påvirker bogholderi/regnskab
- ▶ Øvrige procedurer, der kan påvirke det aflæggende regnskab
- ▶ Elementer, der påvirker den regnskabsmæssige proces, herunder regnskabsmæssige skøn
- ▶ Procedurer, der omfatter ikke-rutinemæssige transaktioner og øvrige usædvanlige forhold.

Indholdet af standarden bør anvendes af revisorer ud fra en betragtning om arten og betydeligheden af de ydelser der leveres af serviceorganisationen, således at det understøtter relevansen for revisionen. Der er foretaget en yderligere redegørelse af standardens indhold i bilag 5.

ANVENDELSE AF STANDARDENS INDHOLD

Et shared service center kan sidestilles med en serviceorganisation. Derfor er der stor relevans af gennemgang af standarden, som ses i bilag 8 vedrørende serviceorganisationen, når det skal tages i betragtning, hvordan det spiller ind i forhold til en revision, hvor shared service centre er anvendt til supporterende aktiviteter.

Dermed skal revisor for en regnskabsaflæggende enhed, hvor et shared service center er involveret opnå relevant forståelse for betydningen af shared service centeret i form af hvilke ydelser, der leveres. Denne forståelse skal sættes over for en vurdering af eventuelle risici, der følger med involveringen af shared service centeret. De identificerede risici skal afdækkes, og som nævnt i afsnittet ovenfor, kan dette gøres på forskellige måder, hvoriblandt det kan være ved fysisk besøg hos shared service centeret og udførelse af handlinger, involvering af en støttende revisor til udførelse af konkrete handlinger eller indhentelse af en type 2-erklæring.

8.4.2 ISA 600 – *Special considerations – audits of group financial statements (including the work of component auditors)* (ISA 600, 2009)

Standarden er udarbejdet til brug for revisorer, der skal afgive erklæring på et koncernregnskab og herudover særligt med fokus på de koncerner, hvori der er involveret komponentenheder, der revideres af andre revisorer (herefter benævnt "komponentrevisor"), og hvor revisor, der afgiver erklæring på koncernregnskabet, påtænker at udnytte arbejdet udført af komponentrevisor. Herudover kan standardens indhold ligeledes anvendes, hvis det er relevant at inddrage en støttende revisor i arbejde, der ikke relaterer sig til afgivelse af erklæring om revision af et koncernregnskab (*ISA 600 2, 2009*). Standarden kan være med til at understøtte koncernrevisor i at opfylde kravene, der er i relation til ISA 220, der handler om at kvalitetssikre det grundlag, der er for afgivelsen af erklæringen i forhold til at leve op til faglige standarder samt øvrige lovkrav. Standardens indhold er stadigvæk gældende på trods af koncernrevisor anvender det revisionsbevis, der har dannet grundlag for en eventuel revisionskonklusion på lokalt aflagt regnskab for en komponent (*ISA 600 6, 2009*). Herudover indeholder standarden forhold omkring, hvordan koncernrevisor skal forholde sig til bl.a.:

- ▶ Vurdering af involveret komponentrevisors kompetencer (*ISA 600 3, 2009*)
- ▶ Tilsyn med komponentrevisor (*ISA 600 6, 2009*).

Foruden ovennævnte omtale af indholdet i standarden er der foretaget nærmere redegørelse af standardens omfang i bilag 5.

ANVENDELSE AF STANDARDENS INDHOLD

Hvis revisionsopgaven har karakteristika med et shared service center indsat, og dette forhold skal sammenholdes med indholdet fra ISA 600, vil der være en række ligheder af de overvejelser, der skal gøres af den revisor, der skal påtegne et lokalt, dansk årsregnskab, hvor et shared service center er involveret (i dette afsnit omtalt som revisoren). Revisoren kan sammenlignes med koncernrevisor i denne standard, og hvor komponentrevisor fra standarden kan sidestilles med en lokal revisor, der kan udføre handlinger ved det involverede shared service center. Indledningsvist i standarden defineres det ligeledes, at den kan være dækkende for andre forhold end koncernrevisioner i forhold til at involvere øvrige revisorer.

Revisoren skal være særligt opmærksom på tilgængeligheden i forhold til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, da dette forhold kan afvige fra en normal revision. Der kan være visse omstændigheder, hvor shared service centeret ikke er forpligtet til at levere de givne oplysninger, hvilket vil være forhold der i så fald skal overvejes i forhold til ISA 705. Ved et forhold, hvor den regnskabsaflæggende enhed har valgt at involvere et shared service center, anses det dog for værende en teoretisk problemstilling (*ISA 600 A12-A15, 2009*).

Det er revisorerne opgave at få udarbejdet en revisionsstrategi og -plan i henhold til det tidligere beskrevne. Det vil være på dette tidspunkt, at revisoren overvejer mulighederne for involvering af øvrige parter end det normale opgaveteam (*ISA 600 A22, 2009*). Denne fase efterfølges af risikovurderingsfasen, der ligeledes er tidligere beskrevet i specialet, hvor forholdene omkring shared service centre har indflydelse. Efter at der er taget beslutning om eventuel involvering af støttende revisor, skal de relevante risici, der er identificeret, kommunikerer på passende vis, til den støttende revisor. Dette kan sammenlignes med forholdet, hvor koncernrevisor kommunikerer til komponentrevisor, og kan omfatte vidensdeling omkring interne kontroller, forretningsrisici, risici for væsentlig fejlinformationer, metoder for skønsmæssige ansættelser, besvigelser m.v. (*ISA 600 A28-A29, 2009*).

Ved involvering af en støttende revisor er det nødvendigt at opnå en forståelse af denne. Dette kan omfatte forhold omkring metode for:

- ▶ Udførelse af arbejdet
- ▶ Kvalitetsstyring
- ▶ Overvågning af opgaver.

Herudover skal den støttende revisor overvejes i forhold til det tilsyn, der måtte føres hermed samt hvilke lovgivninger, der gælder og hvilke uddannelser, der er bag de involverede parter. Foruden dette skal faktorer som etik og kompetencer ligeledes vurderes. Den støttende revisor skal således være uafhængig i alle aspekter og have fornødne kompetencer i forhold til forståelse af revisionsstandarder, relevant branchekendskab med videre (*ISA 600 A37-A38, 2009*).

Ud fra de identificerede risici skal der planlægges passende handlinger, der skal afdække disse. For at sikre en effektiv revisionsproces, hvor der er involveret flere parter og herunder en støttende revisor, er kommunikationen en nøgleparameter, der skal fungere begge veje. Derfor er det vigtigt, at revisoren udarbejder rettidig og klar kommunikation til den støttende revisor. Denne skal indeholde krav til de udførte handlinger, herunder hvilke regulerende rammer, der gælder, hvilke risici, der er identificeret, det relevante væsentlighedsniveau, der er vurderet samt tidsplan for rapportering, og krav til formalia i forhold til rapportering. Dertil skal der fra støttende revisor ligeledes være god kommunikation til revisoren, hvis der identificeres yderligere problemstillinger og eventuelt give adgang til relevant revisionsdokumentation (*ISA 600 A57-A59, 2009*).

De handlinger, der skal udføres af støttende revisor, skal vurderes ud fra identifikationen af betydelige risici for væsentlig fejlinformation, forståelse af interne kontroller og ikke mindste forståelsen af den støttende revisor. De handlinger, hvortil der enten kan gives en overordnet instruktion i forhold til krav om rapportering

af sikkerhed, alternativt eller som et tillæg, kan der fra revisoren instrueres, at den støttende revisor udfører specifikke handlinger, på specifikke poster (ISA 600 A48-A49).

Revisorens involvering i arbejdet udført af støttende revisor kan vurderes at afhænge af samme forhold som fordelingen af handlinger, som er nævnt indledningsvist. Involveringen kan som beskrevet i gennemgangen af koncernrevisors involvering i komponentrevisors arbejde være omfattet af drøftelser med støttende revisor om forretningsrisici, risici for væsentlig fejlinformation eller en gennemgang af dokumentation for områder med betydelig risiko for væsentlig fejlinformation. Herudover kan det være involvering gennem:

- ▶ Møder med shared service centerets ledelse eller med støttende revisor for at forstå håndteringen af bestemte områder
- ▶ Udformning af handlinger, som støttende revisor skal udføre
- ▶ Gennemgang af andre relevante dele af dokumentationen end den ovennævnte (ISA 600 A54-A55, 2009).

Når det udførte arbejde fra støttende revisor er modtaget og gennemgået, skal revisor således vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Når dette vurderes, skal den forståelse, der er opnået omkring støttende revisors politikker om udarbejdelse, tilsyn og kvalitetssikring, tages i betragtning (ISA 600 A61-A62, 2009).

Da standarden tilskrives at kunne udnyttes ved involvering af øvrige revisorer, også ved andre opgaver end revision af koncernregnskaber, kan det vurderes, at det er dokumentationskrav i samme omfang som nævnt i forrige afsnit, der skal være gældende ved analog anvendelse af ISA 600 (ISA 600 A50, 2009).

8.4.3 ISA 610 – Using the work of internal auditors (ISA 610, 2013)

Indholdet af denne standard er implementeret med henblik på at vejlede den uafhængige revisor til at kunne anvende den interne revisionsfunktionens arbejde (ISA 610 1, 2013). Standarden vejleder således den eksterne revisor til at ændre arten, dens tidsmæssige placering eller reducere omfanget af revisionshandling, som ville været udført direkte af den eksterne på baggrund af intern revisors funktion. I forbindelse hermed er den eksterne revisor forpligtet til at tage sig følgende foranstaltninger i henhold til standarden:

1. Fastlægge, om de interne revisionsfunktioner eller de interne revisorerers arbejde eller de interne direkte assistance kan anvendes, og i givet fald på hvilke områder og i hvilket omfang.
2. Fastlægge, om arbejdet udført af intern revisor er fyldestgørende i forhold til revisions formål, hvis den interne revisionsfunktionens arbejde anvendes
3. Lede, føre tilsyn med og gennemgå de interne revisorerers direkte assistance, såfremt denne assistance anvendes af den eksterne revisor (ISA 610 13, 2013).

Der er foretaget en dybere redegørelse af standardens indhold i bilag 5.

ANVENDELSE AF STANDARDENS INDHOLD

Omend indholdet i standarden er fokuseret omkring brugen af intern revisionsfunktionens arbejde, er der mange elementer i standarden, som med stor relevans kunne anvendes af ekstern revisor i revisionen af virksomheder, som anvender shared service centre som supporterende enheder. Dette i tilfælde, hvor det vil være hensigtsmæssigt at inddrage den pågældende revisor (i det efterfølgende benævnt "støttende revisor") for Shared Service enheden til at varetage elementer af revisionen.

I forbindelse med de indledende overvejelser ved brugen af støttende revisor, er objektivitet og uafhængighed væsentlige parametre. Objektiviteten og uafhængigheden vil ofte være etableret imellem shared service centeret og deres lokale revisor, men afhængig af den geografiske placering og den underlagte regulering af den

supporterende enhed, er kravene til revisors objektivitet, uafhængighed og ikke mindst integritet ikke nødvendigvis den samme som i Danmark, og det vil derfor være af høj præference for revisionen i Danmark at vurdere disse forhold, før det overvejes at gøre brug af støttende revisors arbejde i forbindelse med revisionskonklusionen. Afhængig af om den støttende revisor driver erhverv lokalt eller er en del af en større revisionskoncern (eksempelvis "Big 4"), er det ligeledes relevant at vurdere *kompetenceniveauet* hos den støttende revisor. Kompetenceniveauet vil kunne afvige i stor grad, og vil bl.a. kunne betyde afpassede revisionshandlinger efter omstændighederne eller i sidste ende fravalg af støttende revisor i udførelse af revisionen, såfremt primært revisionsteam vurderer, at udførte arbejde ikke vil understøtte konklusioner i revisionen. I forlængelse af kompetenceniveauet er den støttende revisors interne kvalitetsstyring også af høj vigtighed, når der udliciteres dele af revisionsarbejdet, således den støttende revisors arbejde understøtter den kvalitet, som det primære revisionsteam kræver (*ISA 610 A15, 2013*).

Når revisoren for den juridiske enhed i Danmark har planlagt revisionen, og har besluttet at inddrage støttende revisor i arbejdet, skal de planlagte aktiviteter kommunikeres og koordineres med den støttende revisor – dette i overensstemmelse med brugen af intern revisionsfunktion (*ISA 610 A21, 2013*).

De praktiske handlinger, som vil kunne udstykkes til den støttende revisor, vil kunne sidestilles med de handlinger, som ofte ses udført af intern revisionsfunktion. Det vil i mange henseender kunne effektivisere og tilføre egnet revisionsbevis til revisors konklusion på revisionen af den juridiske enhed i Danmark, hvis den støttende revisor varetager revisionselementer i relation til shared service centeret. Særligt kunne følgende handlinger være relevante:

Test af kontrollers funktionalitet for at nedbringe den samlede revisionsrisiko og minimere substanshandlinger (revisionshandlinger efter regnskabsårets udløb).

Substanshandlinger, der indebærer begrænset vurdering for at undgå transport og optimere ressourceanvendelsen i forbindelse med revisionen.

Sporing af transaktioner gennem det informationssystem, der er relevant for regnskabsafleggelsen, idet den støttende revisor ofte alligevel er sat ind i forretningsgange og systemerne anvendt af shared service centeret. Herved kan der drages synergier på baggrund af viden oparbejdet hos shared service-enheden.

Kontrol af overholdelsen af krav i henhold til regulering vil være hensigtsmæssigt at lade den støttende revisor varetage; dette af forskellige årsager. Dels med afsæt i tidligere gennemgået ISA 250, som bl.a. vejleder revisor i identifikationen og håndteringen af love og reguleringer. I den forbindelse blev det fastslået, at identifikationen af overholdelse af love og reguleringer ofte kan være vanskelig – og dette forhold er ikke mindre betydeligt, når en enhed med en anden geografisk placering skal tage stilling til danske afgifter, lønforhold eller tilsvarende. Det vil i den forbindelse kunne være hensigtsmæssigt at udstykke en guidance til støttende revisor med forhold, de særligt bør være opmærksomme på i relation til revisionen og herved er der mulighed for identifikation heraf, som følge af deres kendskab til forretningsgange og kendskab til ledelsen generelt hos shared service centeret. Lokale lovreguleringer kan være betydeligt nemmere at identificere for den støttende revisor som led i deres erhverv og geografiske placering i det pågældende land (*ISA 610 A16, 2013*).

For at understøtte eneansvaret på revisionskonklusionen, bør revisoren for den juridiske enhed i Danmark udforme og udføre revisionshandlinger, der skal understøtte og fastlægge, hvorvidt den støttende revisors arbejde er fyldestgørende til revisionens formål og i den forbindelse vurdere, om det udførte arbejde er planlagt, udført, gennemgået og dokumenteret på passende. I tillæg hertil bør revisor vurdere, om tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis er opnået hos den støttende revisionsfunktion, således at passende konklusioner kan drages. Med ansvaret for revisionsbeviset og ikke mindst revisionsdokumentationen, skal der udformes handlinger, der tilsikrer, at dragne konklusioner af den støttende revisor er passende efter omstændighederne og ikke mindst om dokumentationen herfor er konsistente med resultaterne af det udførte arbejde (*ISA 610 A23, 2013*).

Med afsæt i den danske regulering for tavshedspligt, uafhængighed etc., vil det kunne forekomme hensigtsmæssigt at indhente skriftligt samtykke fra den støttende revisor på disse forhold, ligesom det vil være relevant at bede om samtykke på, at uagtet at der opstår uoverensstemmelser eller tilsvarende imellem aktiviteter for den juridiske enhed i Danmark og den juridiske enhed under shared service centeret, så vil disse forhold blive kommunikeret i løbet af revisionen (*ISA 610 A33, 2013*).

Med henblik på at efterleve standardens krav, og ikke mindst revisorlovens krav til effektiv revision, vil vejledningens indhold omkring koordinering imellem intern og ekstern revisor kunne være hensigtsmæssigt at drage i spil ved kommunikationen og koordineringen med den støttende revisor. Herunder vil det være hensigtsmæssigt, at der løbende finder drøftelser sted imellem støttende revisor og revisor for den juridiske enhed i Danmark, ligesom det er vigtigt, at eventuelle identificerede betydelige forhold i relation til revisionen – både identificeret af den støttende revisor, men også af den lokale revisor i Danmark finder sted løbende under revisionen, således at der er mulighed for at vurdere indvirkningen, og tage disse forhold i betragtning i løbet af revisionen (*ISA 610 A25, 2013*).

8.4.4 ISA 620 – *Using the work of an auditor's expert (ISA 620, 2009)*

Indholdet af denne standard omhandler revisors ansvar vedrørende brugen af en persons eller en organisations arbejde på et andet ekspertiseområde end regnskab eller revision i forbindelse med revisors opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (*ISA 620 1, 2009*). Væsentligt er det at pointere, at revisor har det fulde ansvar for den udtrykte revisionskonklusion, og at dette ansvarsforhold ikke bliver ændret ved brugen af revisorudpeget ekspert (*ISA 620 3, 2009*).

Målet med standarden er defineret ved ”..Determining whether to use the work of an auditor's expert; and if using the work of an auditor's expert, to determine whether that work is adequate for the auditor's purposes” (*ISA 620 5, 2009*). Der vil blive gennemgået de krav og foranstaltninger revisor bør gøre sig, hvis der anvendes en revisorudpeget ekspert. Der henvises hertil til bilag 5.

ANVENDELSE AF STANDARDENS INDHOLD

Indholdet af standarden, er som omtalt, indsat med henblik på at støtte revisor i forbindelse med brugen af revisorudpeget ekspert. Standarden indeholder dog en række elementer, som i tilknytning til revisors eventuelle udnyttelse af andre arbejder, kan findes hensigtsmæssigt at drage parallel til. Dette kunne f.eks. være tilfældet, hvis revisor skal revidere en juridisk enhed i Danmark med supporterende shared service center i udlandet. Omend det er assistance fra et eksternt revisionsfirma eller det er internt inden for samme revisionsorganisation, er der nogle foranstaltninger, der bør tages ved brugen af andres arbejde. Det kan ligeledes være tilfælde, hvor Shared Service enheden har egen lokal revisor, og den pågældende revisor har indvilget i at påtage sig nogle revisions handlinger i relation til revisionen af den juridiske enhed i Danmark. Uanset tilfældet, vil der blive anvendt arbejde udført af andre end det primære revisionsteam, og der bør således gøres nogle overvejelser for at sikre såvel et tilstrækkeligt som egnet revisionsbevis passende for revisionens formål.

I lighed med *ISA 610*, tager standarden afsæt i personen, som påtænkes at udføre arbejdet, og i den forbindelse bør det overvejes, hvorvidt personen har de nødvendige kompetencer, færdigheder og objektivitet til revisionens formål. Kompetencer og færdigheder skal særligt overvejes inden det afgøres, om der ønskes anvendt arbejde udført af andre end det primære revisionsteam, men det skal også overvejes, når revisions handlinger udformes til at gennemgå støttende revisors arbejde. Af hensyn til objektiviteten – og ikke mindst uafhængigheden, er dette nogle foranstaltninger, som ikke må overvejes nedprioriteret henset til såvel lov som forhold til den juridiske enhed i Danmark (*ISA 620 A9, 2009*).

Revisor bør overveje de områder, som videregives til den støttende revisor, herunder sætte sig ind i risikoen for væsentlig fejlinformation, betydeligheden af det arbejde, som den støttende revisor bliver pålagt og ikke

mindst tidligere erfaring med den støttende revisor. Dette kan bl.a. være erfaringer i forbindelse med koncernrevisionen i henhold til ISA 600, hvor den pågældende revisor har kunnet agere komponentrevisor eller tilsvarende. Disse forhold bør tages i betragtning for at sikre, at tunge risikoelementer – med stor betydning for regnskabet; ikke nødvendigvis bliver overdraget til den støttende revisor, og herved er ude af hænderne på det primære revisionssteam i store dele af revisionsperioden (ISA 620 A8-A10, 2009).

Med et defineret krav om indgåelse af skriftlig aftale med revisorudpeget ekspert, vil indholdet i denne skriftlige aftale med fordel kunne videreføres i tilfælde, hvor arbejde udføres af støttende revisor. Herunder bør forhold omkring art, forhold og omfang af handlinger defineres i en sådan aftale, ligesom roller og ansvar bør defineres før aftalens indgåelse. I forbindelse med oparbejdelsen af revisionsbevis og at sikre fundamentet for tilstrækkelig revisionsdokumentation, bør aftalen ligeledes indeholde formen af den ønskede rapportering, som den støttende revisor skal afgive. Afslutningsvis bør den skriftlige aftale sikre, at den støttende revisor overholder kravene om fortrolighed – dette især, hvis den støttende revisor også er revisor for shared service centeret, hvor der kan være nogle modstridende interesser på baggrund af den viden, som oparbejdes ved assistancen (ISA 620 A11, 2009).

Med afsæt i det rapporterede fra den støttende revisor, bør revisoren for den juridiske enhed i Danmark forstå gennemgang og vurdere det foretagne arbejde, herunder relevansen og rimeligheden af de observationer eller konklusioner, som er draget samt disses konsistens med andet revisionsbevis. Om dette indlægges som særskilte revisionshandling er ikke afgørende, men bør indeholdes i revisionen fra det primære revisionssteam, således at det forelagte revisionsbevis – og dokumentationsmateriale opfylder kvalitetskravene til revisionen. Såfremt den forelagte rapportering, jf. afsnit ovenfor, ikke vurderes tilstrækkelig – eller egnet, bør det indlægges i aftalen med den støttende revisor, at handlinger kan påkræves udvidet. Alternativt er det primære revisionssteam nødt til at udforme handlinger, der supplerer og/eller kompenserer for de mangler, der er i det forelagte revisionsdokumentation (ISA 620 A12-A13, 2009).

8.5 SAMMENDRAG AF IDENTIFICEREDE RISICI OG ØVRIGT INDHOLD I STANDARDERNE

Som helhed består de nuværende Standarder ikke af konkrete forhold, der relaterer sig direkte til, hvordan revisor skal forholde sig til revisionen, hvis et shared service center er involveret. I relation til de karakteristika, der præger en involvering af et shared service center, der er identificeret i tidligere afsnit, kan der dog i de nuværende revisionsstandarder findes forhold, der indirekte kan relatere sig til håndtering af sådanne forhold.

Specificeret ud på revisionsplanlægningsfasen, herunder risikovurderingshandling og fasen for adressering heraf, er der identificeret forhold, hvortil der kan drages analogiske betragtninger. For planlægningsfasen kan det relateres til, hvordan revisor skal forholde sig i planlægningsfasen ud fra ISA 300, og det at forstå virksomheden og de risici, der relaterer sig til virksomhedens struktur og opbygning. Dette findes i ISA 315, hvortil der også skal opnås forståelse for, hvordan virksomheden eller i shared service centeret sikrer sig overholdelse af diverse relevante lovgivninger ifølge ISA 250. I relation til de identificerede risici kan der også drages parallel til, hvordan disse skal planlægges adresseret, hvor der ud over ISA 330 også kan anvendes elementer af ISA 402 og ISA 600 ved betragtninger af shared service centeret som en service organisation eller ved brug af anden revisors arbejde.

De to sidstnævnte standarder indeholder forhold, der kan anvendes til udførelse af revisionen, ligesom der kan gøres brug af den interne revisions arbejde eller revisorudvalgte eksperter som nævnt i henholdsvis ISA 610 og ISA 620.

De identificerede forhold vil blive anvendt i videre undersøgelse ved spørgeskemaundersøgelse samt interview.



9. ANALYSE AF SPØRGESKEMAER TIL STATSATORISERED E REVISORER

For at identificere hvilke erfaringer de statsautoriserede revisorer har gjort sig i forhold til hensigtsmæssighed som tilstrækkelighed i de internationale standarder for revision og den danske revisorlov, er der i nærværende kapitel gennemgået besvarede spørgeskemaer. Spørgeskemaerne tager sit afsæt i identificerede risici i forbindelse med analyserne af indholdet af shared service centre, herunder hvilke opgaver der varetages, og ikke mindst hvordan centrene er strukturerede internt.

9.1 GENERELT

Spørgsmålene i spørgeskemaundersøgelsen er formuleret med afsæt i den anførte population/målgruppe, hvorved spørgsmålene for andre kan henstå ubesvarlige. Den faglige og erhvervsmæssige erfaring, som spørgeskemaet forudsætter er sat som en væsentlig forudsætning ved udformningen, og desuden anført i *introduktion til spørgeskema*, således respondenterne har haft for øje for, at spørgsmålene vil fremstå revisionstekniske og herved kræve en ekspertise, som den statsautoriserede revisoreksamen i Danmark kræver.

Med henblik på at verificere relevansen, og ikke mindst kvalificeringen af anførte spørgsmål i spørgeskemaet, er der udarbejdet en kort gennemgang af spørgsmålene med fokus på *baggrund* og *forventninger til besvarelser*. Gennemgangen findes i bilag 13, hvortil der henvises.

9.2 SPØRGESKEMAERNES OPBYGNING OG INDHOLD

Med henvisning til specialets kapitel 4, hvor metodeovervejelser er gennemgået, vil nærværende kapitel tage sit afsæt i udsendte spørgeskemaer og kortlægge baggrund for de stillede spørgsmål. Respondenterne karakter og baggrund er ligeledes gennemgået i specialets metodeafsnit, men vil i nærværende kapitel blive uddybet med afsæt i udsendte spørgeskemaer og den foretagne afgrænsning i forhold til populationen af respondenter.

9.2.1 SPØRGESKEMAETS UDFORMNING

INTRODUKTION TIL SPØRGESKEMA

Formålet med spørgeskemaundersøgelsen er at danne et analysegrundlag til at belyse såvel tilstrækkeligheden som hensigtsmæssigheden af nuværende standarder for revision, når et shared service center er indsat som en supporterende enhed til en juridiske enhed i Danmark, der skal revideres. Spørgeskemaet er indledt med en særskilt 1-sides *Introduktion til spørgeskema*, som giver respondenterne et

udgangspunkt for at få en indsigt i spørgeskemaundersøgelsen. *Introduktion til spørgeskema* er opbygget med følgende afsnitsinddeling:

1. Indledning
2. Formål med spørgeskemaundersøgelse
3. Opbygning af spørgeskema
4. Fortrolighed
5. Aflevering
6. Kontakt.

Det indledende afsnit i vejledningen er udarbejdet for at give respondenterne et indblik i afgrænsningen af populationen, herunder respondenternes baggrund for besvarelse. Dette mhp. at sikre den rette skalering af besvarelser i forhold til nedenstående omtale af population og respondenter.

Vejledningens andet afsnit; *formål med spørgeskemaundersøgelse* er indsat med henblik på at give respondenterne en indsigt i spørgsmålenes udformning, herunder baggrund og formål med de stillede spørgsmål i spørgeskemaet. I afsnittet er der lagt vægt på specialets udformning, herunder gennemgangen af de internationale standarder for revision samt den lokale lovregulering for revision i Danmark; *revisorloven* med henblik på identifikation af eventuelle utilstrækkeligheder og uhensigtsmæssigheder (struktur) ved henholdsvis standarderne og den lokale lovregulering, når revisor skal bistå med revisionen af en juridisk enhed i Danmark, hvor dele af organisationen er lagt ud til et shared service center. I afsnittet er der udformet en definering af spørgeskemaets anvendelse af begreberne *tilstrækkelighed* og *hensigtsmæssighed*, som er af væsentlig karakter i den videre analyse af besvarelserne.

Vejledningens tredje afsnit; *opbygning af spørgeskema* er indeholdt med en beskrivelse af spørgeskemaets opbygning med henblik på at give respondenterne en indsigt i de forskellige metodikker for besvarelse, ligesom afsnittet skal klæde respondenterne på til at afgive kvalificerede besvarelser igennem undersøgelsen ved dels at præsentere respondenterne for 'multiple-choice' funktionen og ikke mindst muligheden for at præge den efterfølgende analyse ved at afgive kvalificerede forbedringsforslag m.v. Der er for respondenterne indlagt tre muligheder for besvarelser af spørgeskemaet; 1) besvarelse via e-mail form 2) Besvarelse via online løsning, herunder tilknyttet tredjepartsleverandør ('SurveyXact'), besvarelse via vedhæftet PDF-version af spørgeskema. Mulighederne for besvarelse er indlagt med henblik på at højne svarprocenten, og ikke begrænse respondenterne på baggrund af teknik eller tilsvarende.

Vejledningens fjerde afsnit lægger vægt på muligheden for fortrolighed ved besvarelsen af spørgeskemaet; og lægger vægt på, at hensigten med spørgeskemaets udformning ikke har til hensigt at klarlægge firmapolitikker eller interne firmaholdninger til revisionen af denne karakter, men i stedet afgive et grundlag for at vurdere den individuelle vurdering af henholdsvis tilstrækkelighed og hensigtsmæssighed af de nuværende standarder for revision, når den juridiske enhed, der revideres, har et shared service organ tilknyttet.

Det femte afsnit i vejledningen har til hensigt af supplere metodikken ved aflevering og belyser mulighederne for fysisk indlevering til forfatterskabets nationale firmaadresser.

Det sjette og sidste afsnit i vejledningen giver respondenterne mulighed for at rette kontakt til forfatterskabet ved spørgsmål i forbindelse med besvarelsen, ligesom muligheden for rekvirering af resultater fra undersøgelsen kommunikerer til respondenterne.

Introduktion til spørgeskema er indlagt som et særskilt dokument, som er udsendt i samme mail, som spørgeskemaet med henblik på at give respondenterne muligheden, men ikke forpligtet dem til at gennemlæse vejledningen forud for besvarelsen af spørgeskemaet. Vejledningen er vedlagt i bilag 8, hvortil der henvises.

SPØRGESKEMA

Som omtalt i ovenstående afsnit vedrørende medsendte vejledning til spørgeskemaundersøgelsen, er spørgeskemaet udformet i 3 formater; henholdsvis en mulighed for besvarelse pr. e-mail, en mulighed for besvarelse via onlineløsningen; 'SurveyXact' og slutteligt ved udskrift af PDF-version og indlevering af håndskreven ver-

sion. Mulighederne for besvarelser har været et resultat af respondenternes forventelige forskellige baggrunde, herunder tekniske kompetencer og præferencer for besvarelser. Med en forventning om, at branchen på visse parametre kan være konservativt prægede er de tre besvarelsesmuligheder et udtryk for et ønske om at minimere risikoen for manglende besvarelser fra respondenter. Alle besvarelser, uagtet om der er besvaret efter den ene eller anden metodik, er indlagt i analyseværktøj udarbejdet af SurveyXact med afsæt i den videre analyse i specialet. Der henvises til bilag 10 til 12 for de 3 udsendte spørgeskemaer.

Med afsæt i ønsket om et optimalt vurderingsgrundlag på baggrund af undersøgelsen, har angrebsvinklen i forhold til svarraten været nøje overvejet. I forlængelse heraf har der med afsæt i afsnit 9.2.2, været rettet henvendelse til repræsentanter for faglige afdelinger i udvalgte revisionsvirksomheder, som i samarbejde med forfatterskabet har taget medansvar for udsendelsen af spørgeskemaer til de statsautoriserede revisorer i organisationen. Ved denne fremgangsmåde har det været hensigten at skabe en større forpligtelse for besvarelse, som følge af den faglige afdelings medansvar. De pågældende medansvarlige repræsentanter for faglige afdelinger er omtalt i kapitel 10, hvor disse ligeledes har medvirket i et dybdegående interview til brug for den videre analyse.

9.2.2 POPULATION OG RESPONDENTER

Som beskrevet omkring undersøgelsens metodik, vil nærværende afsnit beskrive populationen og efterfølgende respondenter, som har medvirket i spørgeskemaundersøgelsen.

Som omtalt i kapitel ovenfor, har spørgeskemaerne været stilet til Big 4-selskaberne samt BDO og Beierholm på baggrund af vurderet relevans. Ved udsendelsen af spørgeskemaer har der af hensyn til svarraten været rettet henvendelse til repræsentanter fra faglige afdelinger i de pågældende revisionsvirksomheder. Det har ved henvendelse været muligt at udsende spørgeskemaer til statsautoriserede revisorer i organisationerne hos henholdsvis KPMG, Deloitte og EY. I udsendelsesøjemed opstod der begrænsninger hos de øvrige revisionsvirksomheder, men henset til formålet med spørgeskemaundersøgelsen, er grundlaget af statsautoriserede revisorer hos de 3 involverede parter relevante henset til det internationale netværk, som revisionsvirksomhederne er en del af, og ikke mindst den brede vifte af virksomheder, som revideres. Efter aftale er der udsendt spørgeskemaer til i alt 375 statsautoriserede revisorer fordelt som følger:

REVISIONSVIRKSOMHED	POPULATION
KPMG	26
Deloitte	161
EY	188
I ALT	375

Tabel 2 - Population af spørgeskemaundersøgelse - egen tilvirkning

Af den samlede population på 375 potentielle respondenter (population), er spørgeskemaundersøgelsen indstillet den 6. november 2016, hvoraf 56 respondenter har medvirket i undersøgelsen. Besvarelserne svarer til en svarprocent på 15. De udsendte spørgeskemaer vurderes repræsentative som følge af, at størrelsen af virksomheder, hvor et shared service center ofte er indsat som supporterende central funktion, i høj grad vurderes at være revideret og varetaget af Big 4-revisionsvirksomheder, hvilket giver grundlag for at diskutere og danne et grundlag for en konklusion på baggrund af undersøgelsen. Undersøgelsen skal være udgangspunkt for den videre analyse og klarlægge såvel praktiske som teoretiske refleksioner fra respondenterne. Henset til respondenternes karakteristika vurderes svarprocenten på 15 som tilfredsstillende, og vil underlægges den videre analyse i afsnit 9.3.

9.2.3 SPØRGESKEMAETS SPØRGSMÅL OG UDFORMNING

Spørgsmål udformet til brug for belysningen af såvel hensigtsmæssighed som tilstrækkelighed i de internationale standarder for revision og den danske revisorlov tager sit afsæt i specialets indledende analyser af såvel standarderne som den lokale lovregulering i Danmark, ligesom spørgeskemaet tager sit afsæt i identificerede

risici i forbindelse med analyserne af indholdet af shared service centre, herunder hvilke opgaver der varetages, og ikke mindst hvordan centrene er strukturerede internt. Med baggrundsanalysen som katalysator for udformningen af spørgsmålene til brug for spørgeskemaerne, er spørgeskemaets formål omkring relevans opnået.

Spørgsmålene er formuleret med afsæt i den anførte population/målgruppe, hvorved spørgsmålene for andre kan henstå ubesvarlige. Den faglige og erhvervsmæssige erfaring, som spørgeskemaet forudsætter er sat som en væsentlig forudsætning ved udformningen, og desuden anført i *introduktion til spørgeskema*, således at respondenterne har haft for øje for, at spørgsmålene vil fremstå revisionstekniske og herved kræve en ekspertise, som den statsautoriserede revisoreksamen i Danmark kræver.

Med henblik på at verificere relevansen, og ikke mindst kvalificeringen af anførte spørgsmål i spørgeskemaet er der udarbejdet en kort gennemgang af spørgsmålene med fokus på *baggrund og forventninger til besvarelser*. Denne gennemgang ses i bilag 14.

9.3 RESULTATER AF SPØRGESKEMAUNDERSØGELSE

I nærværende afsnit vil udfaldet af udsendt spørgeskemaundersøgelse blive præsenteret. Datasæt fra alle spørgsmål vil blive præsenteret i særskilte afsnit indeholdt datasæt fra undersøgelsen benævnt *besvarelser* og efterfølgende analyse benævnt *analyse af besvarelser*.

SPØRGSMÅL 1

SPØRGSMÅL

"Har du aktuelle eller tidligere kundesager, hvor pågældende virksomhed eller koncern har etableret et eller flere udenlandske shared service centre til at varetage administrative/supporterende opgaver på tværs af organisationen?"

BESVARELSER

	Respondenter	Procent
JA	40	71,4 %
NEJ	16	28,6 %
I ALT	56	100,0 %

Tabel 3 - Spørgsmål 1 - datasæt - egen tilvirkning

ANALYSE AF BESVARELSER

På baggrund af 56 respondenter til spørgeskemaet har 71,4 % af disse været involveret i kundesager, hvor den pågældende virksomhed eller koncern har etableret et eller flere shared service centre. Med afsæt heri vurderes de pågældende respondenter at have en vis indsigt i en revision karakteriseret ved at være en dansk juridisk enhed, som anvender shared service centre til dele af administrationen. Med afsæt i de fremsatte forventninger til den procentuelle fordeling, indfries disse ved, at mere end halvdelen af respondenterne har været involveret i denne type revision. Det vurderes tilmed, at den høje procentuelle andel af respondenterne, som har erfaring med denne type revision er et udtryk for, at virksomheders strukturering med et shared service center ikke hører til tilfældighederne, men at dette vil kunne optræde for mange revisorer i Danmark – nu og i fremtiden.

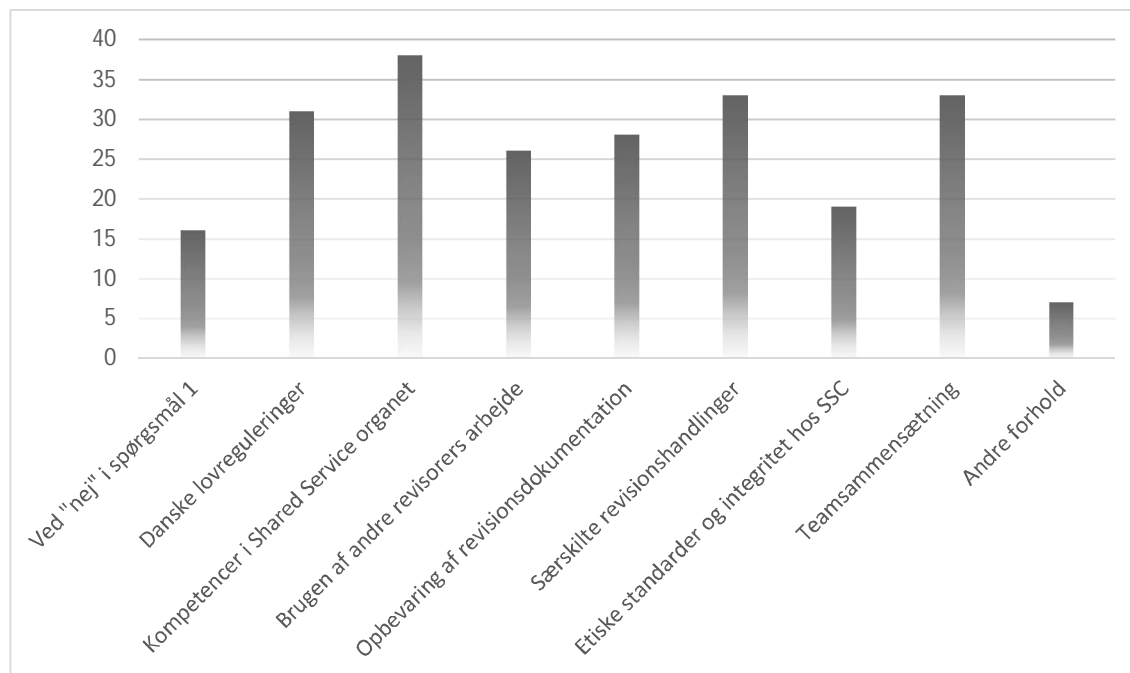
På baggrund af besvarelserne i spørgsmål 1 vurderes de efterfølgende besvarelser at være overvejet med en forholdsvis stor praktisk indsigt, ud over den teoretiske viden inden for de internationale standarder for revision og revisorloven, som kan forventes af respondenter med den statsautoriserede revisoreksamen.

SPØRGSMÅL 1a

SPØRGSMÅL

"I forbindelse med revisionen af pågældende virksomhed(er); har du gjort dig særlige tanker ved vurderingen af ét eller flere af følgende forhold i relation til revisionen, når virksomheden anvender et shared service center som administrativt organ? (Vælg gerne flere svar)"

BESVARELSER



Tabel 4 - Spørgsmål 1a - datasæt - egen tilvirkning

ANALYSE AF BESVARELSER

Som præsenteret i datasættet ovenfor er der 40 respondenter, som har erfaring med revision af danske juridiske enheder, som har et eller flere shared service centre indsat. På denne baggrund er der 40 mulige besvarelser ved hvert af de listede forhold, hvoraf det forhold, som færrest respondenter tager i betragtning ved revisionen af den danske juridiske enhed, er *etske standarder og integritet hos SSC*. Et forhold, som bl.a. blev identificeret som et af risikoelementerne ved etableringen af en Shared Service enhed, som følge af anden kultur, ledelse m.v. og ligeledes et forhold, som i de internationale standarder for revision er påkrævet at tage i betragtning under revisionen. 47,5 % af den samlede respondentpopulation på 40 personer har svaret, at dette forhold bør tages i betragtning, når den danske virksomhed anvender et shared service center som administrativt organ. Dette er en forholdsvis lav andel henset til den identificerede revisionsrisiko forbundet hermed, og kan dels være et udtryk for manglende beskrivelse af dette forhold i standarderne, men kan også være et udtryk for, at forholdet ikke er blevet identificeret ved revisionen som følge af struktureringen af de mange standarder, som skal tages i betragtning.

Med afsæt i den opsatte forventning om en besvarelsesprocent på 80 på de listede forhold, falder forholdet omkring brugen af andre revisorers arbejde og opbevaring af revisionsdokumentation uden for forventningsintervallet med henholdsvis 65 % og 70 %. Brugen af andre revisorers arbejde vil kun være aktuelt, såfremt denne fremgangsmåde anvendes, når et shared service center er involveret, men henset til den forholdsvis store andel af respondenter, der tager dette forhold i betragtning, vil det ofte være en fremgangsmåde, som anvendes i revisionsøjemed. Forholdet omkring opbevaringen af revisionsdokumentationen bliver også taget i betragtning af 70 % af respondenterne, og kan være et udtryk for, at det *skal* tages i betragtning i henhold til revisorloven, men det kan også være et udtryk for, at forholdet tages særligt i betragtning, fordi

der ikke er særlig lovregulering for opbevaringen af dokumentation udførte af andre revisorer – som kunne være tilfældet i mange revisioner, hvor et shared service center er involveret.

Øvrige forhold bekræftes i spørgeskemaundersøgelsen at være relevante forhold, som bør tages i betragtning, når et shared service center er involveret. I forlængelse af undersøgelsen har en række af respondenterne forelagt en række øvrige forhold, som bør iagttages, når den juridiske enhed er struktureret med et shared service center til supporterende aktiviteter. Heriblandt nævnes bl.a. følgende forhold (uddrag af væsentlige forhold):

- ▶ Fordeling af fee (honorar) imellem lokalt og centralt revisionsteam
- ▶ Forståelse af ansvarsroller internt i organisationen, herunder ansvar hos lokal virksomhed og shared service center med henblik på risikoafdækning
- ▶ Arbejdsdeling ved anvendelse af SSC revisor, herunder instruks med væsentlighedsniveau
- ▶ Kommunikation imellem SSC revisor og lokal revisor.

Det første af de nævnte 4 forhold er af høj relevans for revisionsvirksomhederne for at kunne udføre arbejdet, og i øvrigt muliggøre det for anvendte revisor hos shared service centeret at udføre et arbejde inden for givne rammer. Forhold omkring fordeling af revisionshonorar i denne henseende er med henvisning til afsnit 3.3 omkring afgrænsning ikke indeholdt i nærværende speciale. Væsentligt er forhold nummer 2 omhandlende den interne organisation, herunder ansvarsområder, som allerede i planlægningsstadiet i revisionen bør overvejes for at tilsikre en effektiv revision og ikke mindst afdække risikoområder ved bl.a. *særskilte arbejds-handlinger*, som er indeholdt i liste med forhold. Det tredje af fire nævnte forhold berører væsentlighedsbetragtningen, som også vil være gældende, hvis der bl.a. sendes instruks ud til shared service centerets revisor; dette i henhold til ISA 320 omkring væsentlighed ved planlægning og udførelse af revision. Væsentlighed er et vigtigt indhold af arbejds handlinger, uanset om dette er lokalt eller aftalte arbejds handlinger for shared service centerets revisor. Indhold af ISA 320 og brugen heraf ved involvering af assisterende revisor er afgrænset i nærværende speciale. Slutteligt er kommunikationen imellem shared service centerets revisor og lokal revisor anført som et væsentligt parameter ved revisionen af virksomheder, der har involvering af shared service center. Særligt kan det bemærkes, at alle 4 elementer vedrører brugen af andre revisorers arbejde, og derfor kan gå under kategorien anført i listen.

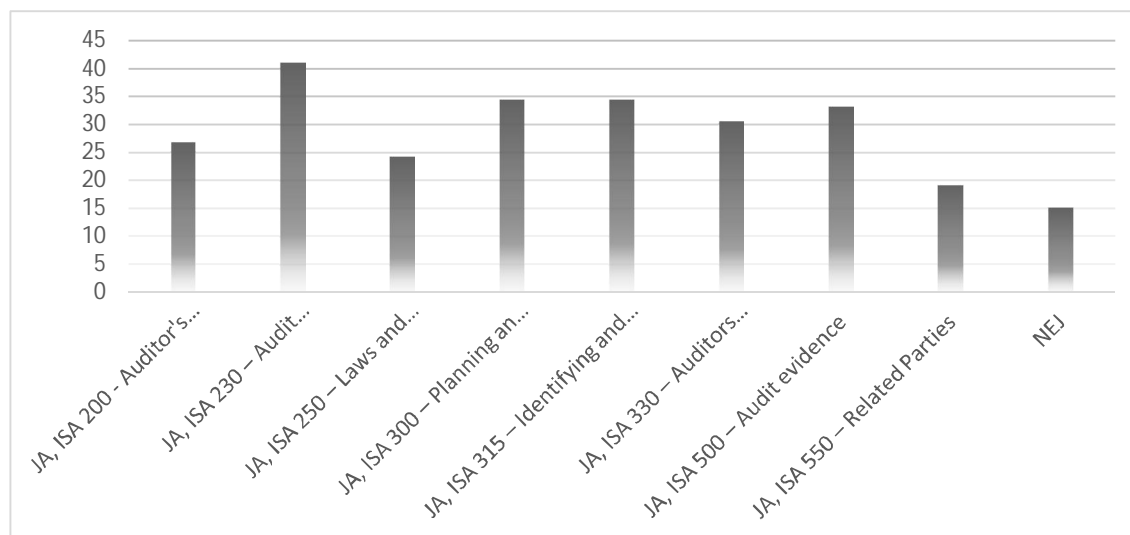
Der kan på baggrund af analysen udledes, at forholdene listet for respondenterne er væsentlige forhold, som alle bør tages i betragtning i forbindelse med revisionen af en dansk virksomhed, hvor et shared service center er involveret – omfatningen af de berørte forhold afhænger naturligvis af shared service centerets involveringsgrad, men vil skulle klarlægges i forbindelse med planlægningen af revisionen.

SPØRGSMÅL 2

SPØRGSMÅL

"Med afsæt i de nævnte forhold i spørgsmål 1a i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske shared service centre til supporterende aktiviteter, mener du da, at følgende internationale standarder for revision (ISA) er tilstrækkeligt dækkende til at identificere disse i forbindelse med planlægning og udførelse af revisionen? (Vælg gerne flere svar)".

BESVARELSER



Tabel 5 - Spørgsmål 2 - datasæt - egen tilvirkning

ANALYSE AF BESVARELSER

Med en forventning om at 2/3 af respondenterne finder de internationale standarder for revision tilstrækkelige, er der i nærværende analyse forestået gennemgang af de registrerede besvarelser. Heraf fremgår det, at 15 ud af 56 respondenterne ikke finder de internationale standarder for revision tilstrækkelige. Dette betyder ligeledes, at ISA 200, ISA 250, ISA 300, ISA 330, ISA 500 og ISA 550 falder uden for forventningsintervallet på 66,67 %. På denne baggrund er der i analysen særligt lagt vægt på de 27 %, som har besvaret spørgsmålet med "NEJ", og i tillæg hertil har kommenteret årsagerne hertil. Af væsentlige betragtninger for utilstrækkeligheden kan bl.a. nævnes:

- ▶ De internationale standarder for revision er ikke skræddersyede situationer, hvor shared service centre er involverede i administrationen
- ▶ Der er "huller" i de internationale standarder for revision - visse af standarderne klarlægger fint forhold, der skal tages i betragtning, mens andre er mangelfulde
- ▶ Der anvises i standarderne hvilken dokumentation der skal foreligge og i hvor omfattende grad denne dokumentation skal foreligge lokalt i Danmark
- ▶ Standarderne tager for lidt hensyn til samarbejde imellem flere revisorer
- ▶ Standarderne klarlægger ikke med hvilket indhold en instruks til SSC revisor skal forelægge, ligesom standarderne ikke guider revisor til at identificere og adressere risici i forbindelse hermed.

I besvarelserne var der desuden indeholdt flere kommentarer, som med reference til spørgsmål 3, bliver relevante i forbindelse med vurderingen af hensigtsmæssighed. Med ovenstående kommentarer i betragtning, er der klare holdninger til de nuværende standarder for revision, hvor det ved første kommentar bl.a. bemærkes, at standarderne ikke er skræddersyede situationer, hvor shared service centre er involverede. Dette postulat bliver desuden støttet af anden kommentar, der bemærker, at de nuværende standarder indeholder "huller"

i relation til revisioner af denne karakter. Den tredje af anførte kommentarer sætter spørgsmålstegn ved indholdet af revisionsdokumentationen og opbevaringen af denne. Henset til beskrivelserne i ISA 230 og ISA 500 er der særligt i vejledninger og forklarende materiale indeholdt beskrivelser af bevisets format, men beskriver ikke en eventuel instruks og eventuel modtagelse af erklæring fra tredjeparts revisor til bekræftelse af udførte arbejdshandlinger. Med hensyn til opbevaringen af dokumentationen støttes denne kommentar af det danske lovregulativ; revisorloven, hvor der er indskrevet lokal bestemmelse for opbevaringen af revisionsdokumentationen. Med henvisning til spørgsmål 4, vil dette element blive nærmere gennemgået, men forholdet omkring opbevaring af revisionsdokumentation, som kunne være udformet af tredjeparts revisor, er ikke nærmere beskrevet i såvel de internationale standarder for revision som revisorloven.

Den fjerde og femte kommentar fra respondenterne sætter spørgsmålstegn ved samarbejdet imellem central revisor i Danmark og udenlandsk revisor for shared service centeret, herunder manglerne i standarder for kommunikation og udformning af instruks til tredjepartsrevisor. Forhold som også i spørgsmål 1a er fundet relevant i tilfælde, hvor et shared service center er involveret.

Med afsæt i forestået analyse af spørgsmål 2 finder mere end 70 % af respondenterne de internationale standarder for revision tilstrækkelige, mens de sidste 27 % klarlægger stærke argumenter, som anført ovenfor, for utilstrækkeligheder i relation til standarderne. Forholdene, der bevirker utilstrækkeligheden, vil blive bragt videre i specialets vurdering af henholdsvis tilstrækkelighed og hensigtsmæssighed af de nuværende standarder for revision.

SPØRGSMÅL 3

SPØRGSMÅL

"Mener du, at de internationale standarder for revision, benævnt i spørgsmål 2 er hensigtsmæssige i forhold til strukturering og identifikation med henblik på at forstå en passende risikovurdering og efterfølgende udføre en revision af danske virksomheder, som anvender udenlandske shared service centre til supporterende aktiviteter?"

BESVARELSER

	Respondenter	Procent
JA	16	28,6 %
NEJ	40	71,4 %
I ALT	56	100,0 %

Tabel 6 - Spørgsmål 3 - datasæt - egen tilvirkning

ANALYSE AF BESVARELSER

I spørgsmål 3 har gruppen af respondenter taget stilling til hensigtsmæssigheden af de gældende internationale standarder for revision, når et shared service center er indsat. Hensigtsmæssigheden vurderes af størstedelen af respondenterne, nærmere bestemt 71,3 %, ikke at være hensigtsmæssige. Med hensigtsmæssige forstås om standarderne giver revisor de bedste betingelser for at udføre en effektiv revision bl.a. ved, at der findes overskuelige standarder eller faste rammer for udnyttelse af allerede udført arbejde. Med mere end halvdelen af respondenterne, som finder standarderne uhensigtsmæssige, vil det være relevant at se på tilknyttede kommentarer i relation til besvarelsene;

- ▶ *"Du skal lede i mange forskellige standarder, ja faktisk dem I nævner. Kunne være rart med en standard ala ISA 600."*
- ▶ *"Ingen specifik guidance om angrebsvinkel ved SSC."*
- ▶ *"Der bør være særskilt ISA vedrørende SSC"*
- ▶ *"Måske burde der være en standard som er målrettet situationen ala 3402"*
- ▶ *"Bør samles i én standard, da SSC bliver mere og mere udbredt"*
- ▶ *"Det kunne være hensigtsmæssigt med en samlet standard eller vejledning vedrørende centralisering af revisioner på tværs af flere juridiske enheder og på tværs af landegrænser m.v."*
- ▶ *"I forhold til revisionen af lokale regnskaber i de enheder, der anvender SSC, er standarderne ikke fleksible nok ift. den dokumentation, som skal laves lokalt"*
- ▶ *"Ikke alle standarder er tilpasset den globalisering, vi ser i virksomhederne, og tager ikke i alle henseender hensyn til, at mange større koncerner i dag anvender SSC"*
- ▶ *"Nej, der mangler specifik guidance vedrørende udførelsen af revisionen"*
- ▶ *"Tiden er løbet lidt fra de eksisterende standarder på dette område, men overordnet så dækker de jo, men det kunne være rart at have det samlet. Samtidig er det nogle åbne spørgsmål - hvor meget skal man involvere sig m.v."*
- ▶ *"Der bør være mere guidance i relation til, hvordan risici ved SSC adresseres, herunder revision på tværs af processer, krav til test af kontroller, vurdering af kontrol miljø på tværs"*
- ▶ *"Udenlandske SSC må antages at skulle revideres af netværksfirma i pågældende land. Dvs. der bør være mange af overvejelserne som ved koncernrevision alt inklusiv, ligesom der er en effekt af, at det udenlandske SSC skal have detaljeret viden om lovgivning f.eks. bogføringsloven i DK, lokale skatteregler i f.eks. DK, lokale regler om lønforhold, hvor der skal ske et andet samarbejde imellem komponentrevisor og koncernrevisor, idet lokal netværksfirma ikke kan vurdere, om det udenlandske SSC har disse kompetencer. Der bliver derfor en ureguleret sammenblanding af arbejdsopgaver, og man kan vel tvivle på, om koncernrevisor kan revidere dette meningsfuldt uden at rejse ud til det udenlandske SSC."*

Med afsæt i de listede kommentarer er der en bred enighed blandt de respondenter, som ikke finder de nuværende standarder hensigtsmæssige, at der mangler støtte ved revisionen af danske virksomheder, hvor et shared service center er indsat som supporterende enhed; uagtet om dette er en ny standard, guidance eller tilsvarende. Særligt bemærkes et ønske til samling af de forhold, som bør tages i betragtning, når revisionen er karakteriseret med et eller flere SSC indsat. Én af kommentarerne bevæger sig ligeledes i retning af en supporterende standard, som læner sig op af en 3402-erklæring omkring aftalte arbejdshandlinger, som også ses anvendt ved eksterne serviceorganisationer. Der vil i det efterfølgende spørgsmål; spørgsmål 3a bl.a. blive gennemgået mulige paralleller til at imødesee de identificerede risici med henblik på analogi fra allerede etablerede standarder.

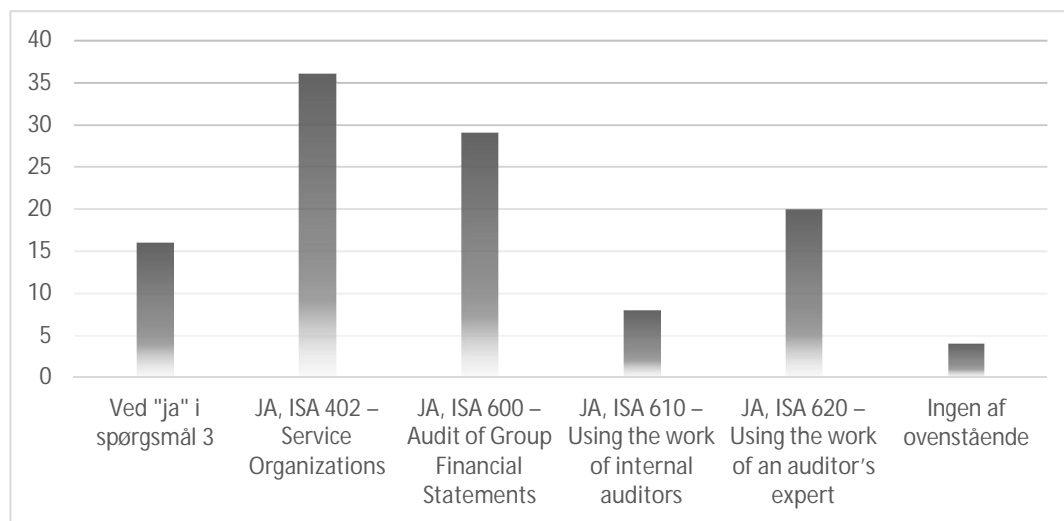
Henset til den store andel af respondenter, som ikke finder de nuværende standarder hensigtsmæssige, og den efterfølgende kommentering, udledes der af besvarelsene, at hensigtsmæssigheden kan støtte visse revisorer i gennemførelsen af denne type revision, såfremt en ny standard, guidance eller tilsvarende samlede de betragtninger, som bør tages, når revisionen er struktureret med et shared service center inkluderet. Et forhold som vil blive viderebragt i specialets vurdering af hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed af nuværende internationale standarder for revision.

SPØRGSMÅL 3a

SPØRGSMÅL

"Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision ikke er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender shared service centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vurder da om der vil kunne drages parallel til én eller flere af følgende standarder ved udformningen af en standard eller guidance til varetagelse af revisionen, hvor et shared service center er inkluderet i administrationen?"

BESVARELSER



Tabel 7 - Spørgsmål 3a - datasæt - egen tilvirkning

ANALYSE AF BESVARELSER

Med afsæt i besvarelse af spørgsmål 3a, opsummeret i Tabel 7, finder respondenterne særligt ISA 402 og ISA 600 relevante som mulige paralleller til at imødesæ nogle af de nævnte risici og herved højne hensigtsmæssigheden af de nuværende internationale standarder for revision. 90 % af respondenterne, som ikke fandt Standarderne hensigtsmæssige mener, at der kan drages analogier til revisionen af en ekstern serviceorganisation. 73 % finder standardernes håndtering af koncerner, jf. ISA 600, relevant med henblik på at imødesæ de identificerede risici. Standarden for anvendelsen af intern revisions arbejde, er kun anført af få respondenter, som relevant til dragelse af analogi, mens 50 % af respondenterne finder ISA 620 omkring brugen af revisorudpeget eksperts arbejde som en løsningsmulighed.

Tolkningen af modtagne svar kan være mange, men henset til tidligere anførsler fra respondenter omkring manglende guidance for udsendelse af instruks til tredjeparts revisor, anvendelsen af udført arbejde fra tredjeparts revisor, kommunikation med tredjeparts revisor, vurderes ISA 600 at håndtere mange af disse elementer i relation til koncernrevisionen. Henset til tidligere anførsler fra respondenter omkring planlægning og risikoidentifikation kan ISA 402 støtte dette, ligesom denne standard kan støtte dokumentationen af tredjeparts revisors erklæring omkring udførte arbejder.

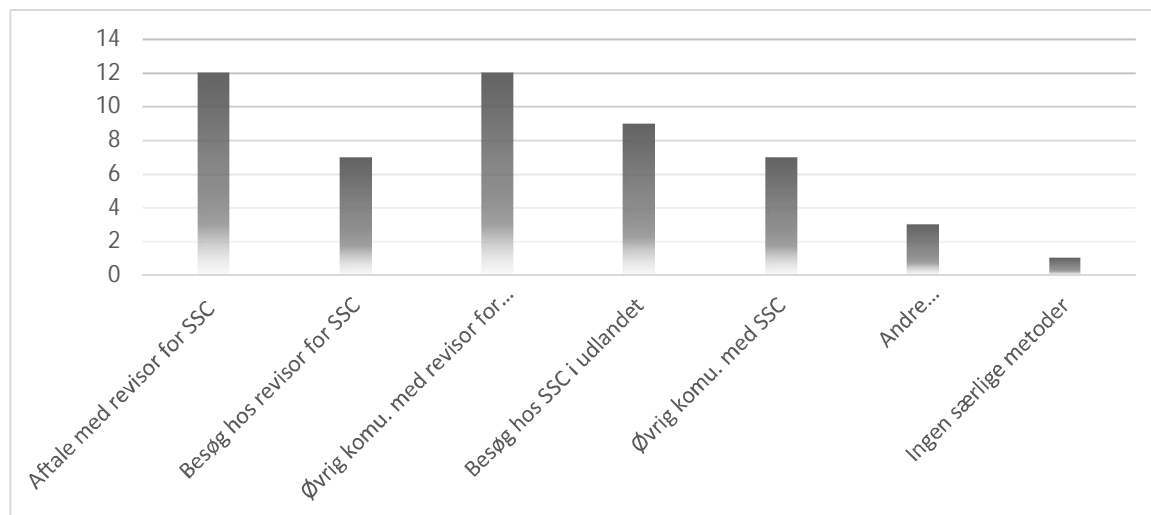
Besvarelserne og den heraf udledte analyse vil blive videreført i specialets videre vurdering af behov for yderligere støtte til danske revisorer i tilfælde med shared service centre indsat – og særligt ISA 402 og ISA 600 vil blive videreført som relevante elementer til at imødesæ nogle af de identificerede risici, som en revision af denne karakter er indeholdt med.

SPØRGSMÅL 3b

SPØRGSMÅL

"Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender shared service centre i udlandet til supporterende aktiviteter, oplys gerne om specielle foranstaltninger/metoder, der tages/anvendes (Vælg gerne flere svar):"

BESVARELSER



Tabel 8 - Spørgsmål 3b - datasæt - egen tilvirkning

ANALYSE AF BESVARELSER

Nærværende spørgsmål er adresseret til respondenter, som finder standarderne hensigtsmæssige, for at identificere fremgangsmåderne, når revisionen af et dansk årsregnskab finder sted, og hvor et shared service center er indsat som supporterende enhed. Med 16 respondenter, som finder de internationale standarder for revision hensigtsmæssige, er det en forholdsvis lav andel af besvarelser på det pågældende spørgsmål. Top 3 af handlinger udført af de respondenter, der finder standarderne hensigtsmæssige er; 1) Aftale med revisor for shared service enheden 2) Øvrig kommunikation med revisor for shared service center 3) Besøg hos shared service center i udlandet.

Handlinger som bl.a. bliver udfordret af øvrige respondenter i forhold til struktureringen heraf i standarderne. Årsagen til at de 16 respondenter finder standarderne hensigtsmæssige og i øvrigt foretager sig planlagte handlinger som anført ovenfor, kan bl.a. skyldes interne guidances i revisionsvirksomheder, som er nærmere gennemgået i kapitel Error! Reference source not found. i forbindelse med foreståede interviews af repræsentanter fra faglige afdelinger i danske revisionsvirksomheder. Disse guidances kan bl.a. understøtte den udøvende magt til at indgå aftale med revisor for shared service center eller bistå øvrig kommunikation med tredjeparts revisor, og er således ikke et udtryk for, at standarderne er hensigtsmæssige, men nærmere et udtryk for, at en eller flere repræsentanter fra den dømmende magt (faglige afdelinger) har indlagt interne retningslinjer, der tilsikrer kontinuitet i måden, hvorpå de reviderer virksomheder med dette karakteristika.

Besvarelserne i spørgsmål 3b og den heraf udledte analyse vil blive videreført i kapitel 0, hvor vurdering af behov for yderligere støtte til danske revisorer i tilfælde med shared service centre indsat vil blive videreført. Herunder vil det ligeledes blive vurderet, hvorvidt det er hensigtsmæssigt, at der udformes interne guidances i de store revisionsvirksomheder til at understøtte de statsautoriserede revisorer, når revisionen er karakteriseret ved at have et shared service center indsat som supporterende enhed.

SPØRGSMÅL 4

SPØRGSMÅL

"I relation til de identificerede særlige forhold i spørgsmål 1a i forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske centre til supporterende aktiviteter, er følgende uddrag af revisorloven i så fald tilstrækkeligt dækkende og hensigtsmæssig for revisor i såvel risikovurderingen som i forbindelse med udførsel af revisionen?"

BESVARELSER

	Respondenter	Procent
JA, RL § 16, stk. 2: "Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet.."	45	80,4 %
JA, RL § 23, stk. 1: "Revisorer og revisionsvirksomheder skal for enhver opgave efter § 1, stk. 2, udarbejde arbejds papirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse. Arbejds papirerne og genparter af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører."	45	80,4 %
NEJ	11	19,6 %
I ALT	56	100,0 %

Tabel 9 - Spørgsmål 4 - datasæt - egen tilvirkning

ANALYSE AF BESVARELSER

Som det fremgår af datagrundlaget ovenfor, er cirka 80 % af respondenterne enige om, at revisorloven er såvel tilstrækkelig som hensigtsmæssig for revisor. Væsentligt kan det derfor være at se på de 11 respondenter, som ikke finder loven tilstrækkelig, herunder disses kommentering af manglerne i lovens forskrifter. Respondenterne bemærker følgende:

- ▶ "Igen de dokumentationsmæssige udfordringer - for ofte bliver det mindst dobbeltarbejde pga. uhen-sigtsmæssige dokumentationskrav"
- ▶ "En del af udfordringen består i kultur mæssige forskelle mellem landene. Dette kan ikke nødvendigvis reguleres i revisorlovgivningen, men vil kræve en global ensretning. Dette vil dog blive vanskeligt også henset til honorarforskelle og arbejdsmetoder i de enkelte lande."
- ▶ "Det er ikke specifikt nok ift. SSC - bør være særskilt omtalt i revisorloven"
- ▶ "For brede. For at kunne trække krav frem til SSC revisor, skal det være mere specifikt."
- ▶ "Den grundlæggende regulering i RL kan anvendes til udfyldelse af udfordringerne ved anvendelse af SSC i udlandet, men dette fordrer en individuel tolkning hos den enkelte revisor/firmabestemt. Dette er formentlig håndteret hos større revisionshuse, men udgør formentlig en risiko for mindre huse. Den manglende udfyldelse af standarder/lovgivning kan derfor være en risiko for standen."

Af de specifikke kommentarer kan bl.a. udledes forholdet omkring de dokumentationsmæssige udfordringer i relation til opbevaringen af revisionsdokumentation. En udfordring, som ikke er adresseret og håndteret på passende vis i revisorloven, når der anvendes arbejde udført af tredjepartsrevisor i udlandet. Hertil kommer en kommentering af at en lokal lovregulering ikke vurderes tilstrækkelig, idet der er tale om en global effekt af de øgede involveringer af shared service centre. Det tredje og fjerde kommentarspor støtter den manglende

specificering af håndteringen af revisioner, hvor et shared service center er indsat – uagtet om denne præcisering skal ske i revisorloven eller i revisorloven er ikke defineret af kommentarerne, men støtter uhensigtsmæssigheden ved de nuværende standarder og regulativer.

SPØRGSMÅL 4a

SPØRGSMÅL

"Såfremt det vurderes, at Revisorloven ikke er tilstrækkelig og hensigtsmæssig ved revisionen af danske virksomheder, som anvender shared service centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vil revisorlovens afsnit for revision af koncerner, herunder brugen af andre revisorers arbejde, da kunne anvendes som relevant inspiration?"

BESVARELSER

	Respondenter	Procent
Revisorloven vurderes hensigtsmæssig og tilstrækkelig	45	80,4 %
Ja, RL § 23, stk. 2. "Ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal arbejdspapirerne tillige dokumentere den gennemgang og vurdering, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen.."	6	10,7 %
Ja, RL § 23, stk. 3. "Er revisor forhindret i at gennemgå og vurdere det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen, skal revisor træffe passende foranstaltninger og underrette Erhvervsstyrelsen herom."	6	10,7 %
Ja, RL § 23, stk. 4. "Hvis revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, skal revisor eller revisionsvirksomheden opbevare et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdspapirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheden af betydning for revisionen af koncernregnskabet."	8	14,3 %
Ja, RL § 23, stk. 5. "Hvis revisor eller revisionsvirksomheden er forhindret i at modtage dokumentationen efter stk. 4, skal arbejdspapirerne dokumentere disse hindringer."	3	5,4 %
Ingen af ovenstående	3	5,4 %
I ALT	56	100,0 %

Tabel 10 - Spørgsmål 4a - datasæt - egen tilvirkning

ANALYSE AF BESVARELSER

Med henblik på at udnytte nogle af de definerede handlemåder ved koncernrevision, har de 11 respondenter, som ikke fandt revisorloven tilstrækkelig og hensigtsmæssig vurderet indholdet af disse i forhold til at imødesæ utilstrækkeligheden og uhensigtsmæssigheden ved revisorloven. De 11 respondenter finder særligt RL § 23, stk. 4, relevant omkring delingen af revisionsarbejdet imellem revisorer, herunder kravene til opbevaringen af dokumentationen, som ligger til grund for konklusioner i revisionen. Såfremt shared service centeret ikke er hjemmehørende i et EU-land, et EØS-land eller andet land, som ikke har indgået aftale med EU, vil dokumentationen af væsentlig karakter for den samlede revisionspåtegning skulle foreligge lokalt dokumenteret i Danmark.

Hovedbudskabet af de få besvarelser må være, at ensartede retningslinjer for opbevaringskravene, når en tredjeparts revisor involveres, vil kunne gøre håndteringen og håndhævelsen af loven mere strømlinet og hensigtsmæssig. Et element, som bør tages i betragtning, såfremt udviklingen bliver, at der forekommer flere og flere samarbejder, revisorer imellem – på tværs af landegrænserne.

9.4 OPFØLGNING PÅ DOKUMENTATIONS- OG OPBEVARINGSPLIGT VED ANVENDELSE AF ANDRE REVISORERS UDFØRTE ARBEJDE

Med afsæt i behandlede besvarelser fra specialets spørgeskemaundersøgelse, blev der bemærket nogle konkrete udfordringer i relation til revisorlovens forskrifter omkring håndtering og opbevaring af revisionsdokumentation – særligt i tilfælde, hvor arbejde i relation til revision er udført af anden revisor. Af hovedbudskaber fra spørgeskemaundersøgelsen i relation til opbevaring og håndtering af revisionsdokumentation i henhold til revisorloven kan bl.a. nævnes, at visse af respondenterne fandt dokumentationskravene u hensigtsmæssige og ofte kan medføre et dobbeltarbejde, hvor dokumentationen både foreligger i Danmark og hos shared service centerets revisor i udlandet. Hertil kommer, at den situation med et shared service center involveret ikke specifikt er benævnt i revisorloven, hvilket kan medføre en fri fortolkning, og herved er revisor overladt til at følge revisorlovens § 23, stk. 1 med individuelle modifikationer, fordi loven ikke har gjort op med situationen direkte.

Med henblik på at imødesee de identificerede farezoner i relation til det nuværende regulativ, er der rettet henvendelse til det udøvende organ ved statsautoriserede revisorer, som i relation til spørgeskemaundersøgelsen har tilkendegivet, at ville stille op til uddybende spørgsmål. Der er i den forbindelse udsendt følgende opfølgende spørgsmål med henblik på at komme tættere på de faktuelle identificerede udfordringer:

- ▶ "Hvordan tolker du lovens forskrifter (§ 23) i forhold til at lade dele af arbejdsdokumentationen blive opbevaret hos shared service centerets revisor efter afgivne erklæring? – Det vil sige i tilfælde, hvor revisor for den danske virksomhed ikke kræver alt arbejdsdokumentation fremsendt som grundlag for konklusion for udført arbejde."
- ▶ "Vurderer du, at lovens forskrifter til opbevaring af dokumentation for koncernrevisioner, utvetydigt også kan anvendes for stand-alone revisioner med shared service centre involveret, og hvor revisor for SSC er blevet bedt udføre handlinger i relation til revisionen? Eller mener du, at disse bør præciseres; alternativt tillægges med indhold til at støtte revisor i vurderingen af opbevaringspligten for arbejde, der danner grundlag for konklusion på det lokale årsregnskab i Danmark?"

Baggrundsinformation og øvrige elementer i indhentelsen af besvarelser fra opfølgende respondenter fremgår af bilag 15, hvortil der henvises.

Undersøgelsen har ikke til hensigt at identificere firmaholdninger- og/eller politikker, men har til hensigt at adressere samt be-/afkræfte udfordringer identificeret i relation til opbevaring og dokumentation af revisionsdokumentation. På denne baggrund vil respondenter i den opfølgende undersøgelse ikke fremgå med firmanavn, men vil blive præsenteret enkeltvis i bilag 16 med unavngivet respondent. På denne vis vil budskaber fra de enkelte respondenter blive præsenteret og være genstand for nedenstående videre analyse.

9.4.1 ANALYSE AF SVAR FRA RESPONDENTER

Respondenterne er indledningsvist blevet forespurgt omkring tolkningen af nærværende revisorlov, nærmere specifikt lovens § 23, stk. 1, når revisor for den danske virksomhed, som revideres, ikke kræver alt arbejdsdokumentationen fremsendt som grundlag for konklusion. Af respondenternes svar, kan det bl.a. udledes, at forvirringen er stor omkring, hvorvidt hele eller dele af dokumentationen skal opbevares hos den erklæringsgivende revisor. Med undtagelse af respondent 1 og 6 (ud af 8 respondenter), mener de øvrige respondenter, at forvirringen giver anledning til fri fortolkning, og herved kan medføre en ikke-ensrettet håndtering og opbevaring af revisionsdokumentationen. Dog er respondenterne samtidigt enige om, at en eventuel præcisering af og/eller vejledning til loven vil skulle struktureres på en måde, hvorved det er hensigtsmæssigt for revisor,

og herved tage samfundsudviklingen i betragtning, herunder bl.a. muligheden for at rekvirere materiale på tværs af landegrænser.

De to respondenter, som finder de nuværende forskrifter tilstrækkelige, underbygger holdningerne med, at det ikke vil være hensigtsmæssigt med en præcisering, når den teknologiske udvikling er i hastig fart, hvorved der vil opstå andre situationer, som vil skulle kræves reguleret med samme baggrund. Ydermere udtales der, at loven præciserer, at dokumentationen skal kunne rekvireres i en 5-årig periode, hvorved det er op til revisor selv at sikre, at dokumentationen kan indhentes i en 5-årig periode, såfremt dette er opbevaret ved anden revisor.

Med henblik på at skabe en løsning samt ensretning af opbevaringen, ytrer respondenterne mulighed for at anvende lovens forskrifter for koncernrevisioner, hvor arbejde for komponentenhed opbevares hos komponentrevisor, analogt. Det vil sige at der blot skal indgås aftale med anden revisor omkring fyldestgørende og ubegrænset adgang til revisionsdokumentationen; alternativt andre passende foranstaltninger til sikring af, at dokumentationen foreligger i de 5 år, som loven foreskriver.

Med henvisning til interview med Anders Baumbach fra Erhvervsstyrelsen og som repræsentant for den lovgivende magt i Danmark i afsnit 24, vurderer han, at loven omkring opbevaring, er opbygget på et grundlag, hvor brugen af shared service centre ikke var udbredte, og han tilslutter sig således, at en ajourføring alternativt notits eller tilsvarende med en præcisering af håndteringen af revisionsdokumentation, når anden revisor er involveret i relation til den lokale revision, vil kunne være hensigtsmæssig for at undgå forvirring og samtidig sikre en ensrettet handlemåde for opbevaringen.

En notits, guidance eller tilsvarende vil være hensigtsmæssig på den korte bane, og håndteringen i Danmark vil med afsæt i respondenternes svar kunne minimere revisors tolkning af loven i situationer, hvor anden revisor er involveret forud for lokal påtegning. Der kan dog stille spørgsmålstejn ved, om opbevaringspligten burde udbredes internationalt. Ligeledes kommenteret af respondent nr. 5, således grænseovergangen ikke giver anledning til at vurdere, hvorvidt opbevaringen sker forsvarligt – og eventuelt komme i nærheden af, at en særskilt erklæring for opbevaringen ikke længere bliver nødvendig. Dette vil i givet fald være en længere proces, og ikke en kortsigtet løsning, men kunne være en fremtidig løsningsmulighed – om muligt udstukket som et EU-direktiv eller tilsvarende, som et resultat af den øgede internationalisering og samarbejde på tværs af landegrænserne.

9.5 SAMMENDRAG AF RESULTATER AF SPØRGESKEMAUNDERSØGELSE

I forbindelse med analysen af resultater af spørgeskemaundersøgelse udsendt til den udøvende magt, herunder analyse af generelle holdninger, stillingtagen og forhold til en revision, hvor et shared service center er involveret, har det været muligt at udtrække en række elementer, som bekræfter den øgede revisionsrisici identificeret i tidligere undersøgelser, samt tilføje yderligere viden og risici til adressering, når et shared service center er involveret. Fækkede risikofyldte områder udledes af analyserne i relation til revisionsgrundlaget, når et shared service center er indsat:

- ▶ Kompetencer blandt organisationen i shared service centeret
- ▶ Estiske standarder og integritet hos organisationen i shared service centeret
- ▶ Kommunikation imellem organisationen hos shared service centeret, den lokale ledelse og revisor
- ▶ Revisionsteamets sammensætning, herunder involveringsgrad af underskrivende revisor m.v.
- ▶ Omfang af revisionshandling for bundet med indsættelsen af shared centre, herunder væsentlighedsbetragtning ved adressering af revisionsrisici
- ▶ Brugen af anden revisors arbejde, herunder
 - § Samarbejde i mellem revisor og shared service centerets revisor
 - § Opbevaring af revisionsdokumentation

- § Instruktion af ønskede udførte arbejder
- § Tilstrækkelighed af rapportering fra anden revisor

Identificerede forhold vil blive viderebragt til de videre analyser, herunder medtaget i den videre undersøgelse og analyse i forbindelse med spørgeskemaundersøgelse og interview af magtens tredeling.



10. ANALYSE AF INTERVIEW AF REPRÆSENTANTER FRA FAGLIGE AFDELINGER I ANERKENDTE REVISIONSVIRKSOMHEDER

Med reference til specialets metodeafsnit, tager nærværende kapitel udgangspunkt i foretagne interviews af repræsentanter fra de anerkendte revisionsenheders faglige afdelinger (også benævnt DPP; "Department of Professional Practice"). For at identificere hvilke erfaringer de faglige afdelinger har samt hvorvidt der i helhed er implementeret interne guidelines, der kan understøtte revisorer ifm. udførelse af revisionen. Interviews tager sit afsæt i identificerede risici i forbindelse med analyserne af indholdet i shared service centre samt modtagne besvarelser fra statsautoriserede revisorer i forbindelse med forestået spørgeskemaundersøgelse.

10.1 INDHOLD- OG STRUKTURUDFORMNING

INTERVIEWGUIDE

Der er i relation til interviewet udformet en interviewguide med henblik på såvel at guide interviewer (specialets forfatterskab) som at supportere og give respondent muligheden for at afgive dybdegående og ikke snævre besvarelser omhandlende specialets hovedemne.

Den anvendte interviewguide er udformet efter samme fremgangsmåde til alle respondenter med henblik på at give respondenterne de samme forudsætninger for besvarelser, men samtidig for at give et sammenligningsgrundlag til brug for specialets videre analyse. Alle interview med respondenter vil blive indledt med en briefing og præsentation af specialets indhold, herunder formål med interview og ikke mindst anvendelsen heraf. Forud for interview er alle respondenter orienteret omkring mødets indhold med henblik på at lade respondenterne kunne forberede sig hertil, og højne kvaliteten af besvarelser til brug for specialets udformning. Interviewguiden er udformet på en sådan vis, at såvel respondent som repræsentant besvarer på vegne af den fagprofessionelle del af revisionsvirksomheden.

Interviewguiden vil ud over spørgsmål supplere interviewer med relevante emner, som i tilfælde af en højere grad af monolog, kan være medvirkende til at give respondenten mulighed for at drage holdninger til særlige forhold, som er identificeret af forfatterskabet under specialets udformning.

Interviewguiden vil være opdelt i 5 interviewtrin:

1. Briefing og præsentation
2. Generelle erfaringer og eventuelt identificerede udfordringer
3. Interne guidances
4. Generelle forbedringsforslag
5. Samfundsudvikling i fremtiden.

Det første trin indledes med en briefing og præsentation af specialets hovedemne og tematiseringen af det efterfølgende interview. Det andet trin i interviewguiden vil blive fokuseret omkring respondentens egne erfaringer og i den forbindelse eventuelle identificerede udfordringer, som med fordel vil kunne viderebygge analyserede risici forbundet med revisionen af virksomheder, der anvender shared service centre som supporterende enheder. Det tredje trin i interviewprocessen indeholder revisionsvirksomhedens interne politikker og eventuelt formelle guidances til at revidere pågældende virksomheder. Med afsæt i de 4 største revisionsvirksomheder i verden er det internationale præg forventet gennemsyret i forretningen, og i den forbindelse er der en forventning om, at respondenterne og ikke mindst revisorerne i organisationen er assisteret af interne guidances i revisionsprocessen – også i tilfælde hvor kunden har et shared service center tilknyttet. Det fjerde trin i interviewprocessen berører respondentens personlige holdninger til eventuelle forbedringer i de standarder og love, som revideres efter, når et shared service center er indsat som supporterende enhed. Det sidste og femte trin er udformet som et perspektiverende element i interviewprocessen, hvor respondenterne får muligheden for at identificere og berøre øvrige samfundstendenser, som kan give anledning til en revision og/eller et supplement til nuværende standarder og love bearbejdet i nærværende speciale.

De valgte respondenter repræsenterer den population, som er ønsket i forhold til opnå en kvalitativ og konkluderende besvarelse. Der henvises til metodeafsnit for nærmere gennemgang af udvælgelseskriterier.

10.2 RESULTATER AF INTERVIEWUNDERSØGELSE

10.2.1 TRIN 1: BRIEFING OG PRÆSENTATION

Præsentation af respondenter

De udvalgte respondenter består af Stine Grothen fra Deloitte, Henrik Nordentoft fra Beierholm, Per Gunslev fra EY, Jon Beck fra KPMG og Ole Tjørnelund fra PwC. Alle respondenter er statsautoriserede revisorer, og alle har i en eller anden udstrækning relation til faglig afdeling i deres respektive revisionsvirksomheder eller et vist ansvar for den revisionsfaglige retning i virksomhederne.

Stine Grothen er partner i Deloitte og har været ansat hos Deloitte siden 1. januar 2016. Før dette var hun ansat hos PwC. Stine agerer i sin dagligdag som revisor og er involveret i faglig sparring med medarbejdere. Herudover har Stine været en del af den nu lukkede Revisorkommission samt været involveret i uddannelses- og eksamensforløbet for statsautoriserede revisorer. Som en del af Revisorkommissionen har Stine været involveret i rådgivning til Erhvervsstyrelsen omkring diverse lovregulerende forhold, herunder implementering af EU-lovgivning i dansk lov.

Henrik Nordentoft arbejder primært som faglig person i Beierholm og beskæftiger sig derudover med intern uddannelse og opdatering af faglige emner med hovedvægt på revision. Henrik har tidligere beskæftiget sig primært med revisioner og har fortid i KPMG.

Per Gunslev, Jon Beck og Ole Tjørnelund er partnere i henholdsvis EY, KPMG og PwC og arbejder som revisorer. De er herudover alle ledende skikkelser for de faglige afdelinger i forhold til revisionsfaglige emner i alle 3 revisionsvirksomheder.

10.2.2 TRIN 2: GENERELLE ERFARINGER OG EVENTUELT IDENTIFICEREDE UDFORDRINGER

Respondenters egne erfaringer

Alle respondenterne fra Big 4-virksomhederne har i et eller andet omfang draget erfaringer med rådgivning af implementering af et shared service center og/eller revision af virksomheder, hvor processer er outsourcet til et shared service center.

Stine understreger vigtigheden af implementering af fornødne processer og kontroller, der skal sikre korrekt bogføring og øvrige regnskabsrelaterende elementer ved oprettelse af et shared service center. Herudover fremhæves vigtigheden af faste rutiner for, hvordan og hvor tit, der skal kommunikeres imellem shared service centeret og de øvrige enheder, hvor aktiviteterne udføres.

Angående revisionsopgaver er det svært at konkretisere de typiske opgaver, hvor shared service centre er involveret, da det tit er forskelligt struktureret i forhold til bl.a. hvilke processer, der håndteres, hvordan kommunikation og kultur er, og om shared service centeret er under selve koncernledelsen og/eller er at finde i et eller flere andre lande. Dog har alle respondenterne fra Big 4-virksomhederne haft erfaringer med revisioner, hvor der er shared service center i udlandet, hvis revisor er inden for det samme revisionsnetværk, og der i de tilfælde samtidig har været dansk revisionspligt. I disse typer af opgaver er deres erfaring, at der enten er kommunikation direkte med shared service centeret eller med shared service centerets revisor. Alle respondenterne er af den opfattelse, at situationer, hvor shared service centre involveres, og der sker anvendelse af udenlandske netværksrevisorer til udførelse af handlinger i den relation, kan sidestilles med situationer ved koncernrevisioner. Dette gør sig gældende for flere fremgangsmåder, hvoriblandt kommunikationen mellem shared service centerets revisor og den lokale revisor, der skal afgive revisionspåtegning på f.eks. et dansk årsregnskab, kan drages i parallel til forholdet mellem koncernrevisor og komponentrevisor. Herudover menes der også, at metoden for at gennemgå arbejde, der er udført af anden revisor kan anvendes i lighed med den fremgangsmåde, der anvendes ved en koncernrevision, ligesom forholdet om nødvendigheden af gennemgang og involvering af revisor for shared service centeret kan vurderes i overensstemmelse med vurderingen af betydelige og ikke-betydelige komponenter ud fra omfanget af transaktioner, vigtigheden af processer med videre. Forhold som omtales og bearbejdes i henhold til ISA 600.

Per har ud over den nævnte type af involvering fra et shared service center haft erfaringer med revisioner af virksomheder fra den finansielle sektor. I en konkret sag var der implementeret et shared service center, der håndterede administrative processer for forskellige juridiske enheder rundt omkring i verden. Revisionstilgangen for dette arbejde var i det konkrete tilfælde at udnytte, at der i den givne koncern eksisterede en intern revision, der forestod dybdegående arbejde vedrørende opbygningen af shared service centeret lige såvel som at teste dets kontroller.

Ifølge Jon, viser tendenser endvidere, at der i stigende grad bliver anvendt en anden model for involvering af shared service centre. Nærmere bestemt centraliseres nogle opgaver hos eksterne specialister. Jon giver eksemplet med, at der for store internationale koncerner er problemer med at få en effektiv og gnidningsfri regnskabsaflæggelsesproces i forhold til de regnskaber, hvor der er lokal regnskabspligt. Det ses, at der i stigende grad er tendens til centralisering af administrative processer for alle koncernselskaber, og koncernen involverer f.eks. et internationalt revisionshus til at bistå med udarbejdelsen af lokale regnskaber. Derved kan revisionshuset drage nytte af kompetencer på tværs af landegrænser og opbygge en effektiv proces, som i sidste ende er billigere for koncernen end selv at skulle administrere dette.

Ole mener, at der i flere henseender er blev stillet spørgsmålstejn ved, hvordan udlevering af revisionsdokumentation på tværs af landegrænser samt opbevaring heraf er blevet stillet fra revisorer. Ole mener dog ikke, at der kan være betragtelig forskel på, hvorvidt der for eksempel anvendes en revisor lokaliseret i en anden by i Danmark, end hvis der eksempelvis anvendes revisor fra samme netværksfirma i Malmø. Der er dog visse uklarheder omkring opbevaring af dokumentationen i forhold til revisorlovens § 23, stadfæster Ole.

Aktualiteten af emnet om shared service centre

Alle respondenterne er af den opfattelse, at antallet af shared service centre er af stigende karakter. De mener, at det er noget, der er opstået i forbindelse med den øgede globalisering, og har alle holdningen, at det at centralisere processer for at effektivisere – også på tværs af landegrænser – er noget, der er kommet for at blive. Stine og Henrik mener endvidere, at det ikke er en utænkelig situation, at der i fremtiden også bliver lavet en model for at centralisere processer på samme vis for mindre virksomheder, der samtidig er uafhængige hinanden imellem.

KPMG har indvirket i en undersøgelse foretaget af Erhvervsstyrelsen og på den baggrund fortæller Jon, at de ud fra deres kundelister har registreret 55 kunder ud af samlet 1.300-1.400 kunder, der i overvejende og betydelig grad har involvering af et shared service center.

Hverken Stine, Per eller Ole har et konkret antal af kunder, der er involveret. Stine har dog en fornemmelse af, at det er noget, der stødes ind i forholdsvist tit, og hvis der ud fra en betragtning om kun at kigge på de

større kunder (alt over regnskabsklasse B), så er hendes gæt, at forholdet ligger på 10 % af kunderne, der i en eller anden grad er involveret med et shared service center som supporterende enhed.

Henrik fortæller, at det er meget begrænset omfang, at deres kunder har involverede shared service centre, og dette fordi, at deres primære kundesegment er mindre kunder. Ud fra kommunikation med de personer, der sædvanligvis er involveret i internationale koncerner, mener Henrik, at der maksimalt er en håndfuld, som han har kendskab til, hvor kunder er under indflydelse af et shared service center.

Respondenters opfattelse af nuværende standarder

Ud fra det kendskab de enkelte respondenter har, samt de diskussioner, der har været i løbet af de foretagne interview, har respondenternes overordnede holdning til de nuværende standarder været, at det er muligt at lave en passende revisionsstrategi, som tager højde for de øgede risici og forhold, der er påvirket af shared service centres involvering, ud fra de nuværende standarder. Dermed mener alle involverede faglige personer, at de nuværende standarder i sin helhed er dækkende, og respondenterne fra Big 4 mener, at de yderligere får en vis guidance til at gøre sig relevante overvejelser fra interne revisionsmanualer og/eller revisionsværktøjer. Det kommenteres dog af både Stine og Per, at deres opfattelse af revisors brug af interne revisionsmanualer og/eller revisionsværktøjer ikke tvinger revisorer til at vurdere, hvilke revisionsstandarder den pågældende guidance, der anvendes, tager udgangspunkt i, og dermed nødvendigvis ikke har overblikket over, hvilken del af det understøttende regulativ, der anvendes.

Alle respondenterne har den holdning, at de revisionsstandarder, der er relevante at inddrage ved en revision afhænger af hvilken afart af shared service center involvering, der er tale om. Af specifikke standarder mener alle, at det i overvejende grad er følgende internationale revisionsstandarder, der er særligt relevante og bør overvejes i situationer med shared service center involvering:

- ▶ ISA 300 - *Planning an audit of financial statements*
- ▶ ISA 315 - *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through understanding the Entity and its Environment*
- ▶ ISA 402 - *Audit considerations relating to entities using service organisations*
- ▶ ISA 600 - *Special considerations – audits of group financial statements (including the work of component auditors)*.

Respondenters overvejelser om strukturelle forhold samt risikovurdering

Alle respondenterne er af den opfattelse, at der allerede i planlægningsstadiet af en revisionsopgave, er elementer der skal overvejes i relation til shared service center involvering og som med overvejende sandsynlighed påvirker, hvordan revisionsprocessen planlægges udført.

Vurdering af forhold internt i virksomhed

Alle Big 4-respondenter mener, at et altafgørende parameter for revisor er at opnå forståelse af, hvordan den strukturelle opbygning af virksomheden er, og hvordan forholdet mellem virksomheden og shared service centeret fungerer. Til forskel for en opgave, hvor der ikke er involveret et shared service center, påpeges det af Per, at det er vigtigt at opnå forståelse af hvilken revisor, der er for shared service centeret for at overveje de forskellige muligheder for fastlæggelse af revisionsstrategien. For alle betragtninger og overvejelser, der gøres, mener respondenterne, at der skal foretages en vurdering af naturen af ydelserne leveret af shared service centeret og væsentlighed i forhold til omfanget af finanstransaktioner, der relaterer sig til ydelserne – for at vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation i relation til afgivelsen af den lokale revisionspåtegning.

I relation til at opnå forståelse af opbygningen lægges der særligt vægt på at forstå kommunikationsprocessen, der måtte være imellem shared service centeret og den juridiske enhed, hvor driftsaktiviteten ligger.

Stine understreger, at vigtigheden for eksempel kan omfatte, hvordan virksomheden kommunikerer de forhold, der gør sig gældende i den daglige aktivitet. Dette gør sig eksempelvis gældende i forhold til faktureringsprocessen, hvor der skal overleveres specifikke informationer, hvis shared service centeret varetager denne administrative proces. Dette er især vigtigt i forbindelse med årsafslutningen at overveje disse forhold for at vurdere risikoen for fejlinformation på omsætningsperiodisering ved skæringsdato. Henrik påpeger endvidere, at det ved forhold omkring ikke-rutinemæssige transaktioner også er afgørende for revisor at opnå forståelse for, hvilken håndtering der sker af shared service centeret – dette værende såvel transaktioner i relation til estimater som til enkeltstående ikke-tilbagevendende transaktioner.

I lige så høj grad gælder det dog kommunikationen fra shared service centeret til den lokale juridiske enhed med driftsaktiviteten, og dermed til de personer, der er tæt på aktiviteten af virksomheder. Per fortæller, at det i praksis opleves, at der er få personer ansat i det danske juridiske selskab, og dem der er ansat, er ansat på baggrund af øvrige kompetencer end dem, der er nødvendige for at sikre tilstrækkelig kommunikation mellem shared service centeret og den lokale aktivitet, hvor en af faldgruberne hertil bliver, at der ikke nødvendigvis er den fornødne kvalitetssikring af korrekt regnskabsføring. Dette vil f.eks. betyde, at der ikke forekommer kritisk stillingtagen til et eventuelt udarbejdet månedsregnskab, der fremsendes af shared service centeret til den lokale aktivitet. Dette som følge af manglende kompetencer til analytisk at gennemgå, om månedsregnskabet er som forventet med aktiviteten i betragtning.

Af øvrige forhold er alle respondenter enige om, at det er vigtigt for revisor at forstå, at de aktiviteter som udføres hos shared service centeret og som for nogle vil betragtes som basale, ikke nødvendigvis er basale for det administrative personale hos shared service centeret beliggende i udlandet. Ud fra interviewet med respondenterne er det forhold såsom lovreguleringer, sprog og kultur, der kan medvirke til nogle risikoelementer, og hvor revisor er nødt til at være opmærksom. Det er således vigtigt at forstå, hvordan personer hos shared service centeret forholder sig som minimum til de tre parametre i forhold til håndtering af den juridiske enhed i Danmark. Af eksempler nævnes vigtigheden af at forstå lovreguleringer i Danmark, der er anderledes end dem, der gør sig gældende i det pågældende land, hvor shared service centeret er lokaliseret. De lovregulerende forhold, der kan være relevante at vurdere i forbindelse med en revision, er bl.a. beskatnings-, løn- og momsforhold, ligesom det omfatter selskabslovens regler for at drive et selskab. Jon og Per mener dog, at der i praksis er fokus på dette område, da de i de fleste situationer ser, at de forhold med særlig kompleksitet i forhold til særlovregulerende elementer, ikke håndteres af shared service centeret – i stedet er disse insourcet tilbage til Danmark, hvor det enten varetages af ansatte i virksomheden eller øvrige fagpersoner/specialister. Af situationer, hvor der kan være komplikationer, der opstår som følge af sprogbarrierer, kan nævnes forhold omkring kommunikationen med skattemyndigheder eller ved aflæsning af bilag, der er skrevet på lokalt sprog.

Det understreges endvidere af samtlige respondenter, at forhold omkring de personer, der er involveret i processer, der direkte eller indirekte har indvirkning på regnskabsprocessen, skal vurderes i forhold til kompetencer og integritet. Den proces at opnå forståelse for kompetencer og integritet hos medarbejdere i shared service centre menes af alle respondenter at være mere kompliceret end at opnå den normale forståelse. Jon og Stine forholder sig endvidere til, at processen om at opnå forståelse eller som det mindste metoden at dokumentere den forståelse, der så er opnået, er et af de steder, hvor revisorer i dag ikke gør tilstrækkeligt eller dokumenterer det på tilstrækkelig vis.

De forhold, som respondenterne mener skal vurderes i forhold til shared service centerets medarbejdere, menes ligeledes at være nødvendige at overveje i forhold til shared service centerets revisor – hvis der vælges at drages nytte af disses udførte arbejde. Således mener alle respondenterne, at mulighed for kommunikation mellem revisor i Danmark samt shared service centres revisor skal overvejes, ligesom vurdering af kompetencer og integritet hos shared service centerets revisor skal forestås samt vurdere, hvordan shared service revisor vælger at forholde sig til gældende regulativ.

Kommunikationsovervejelser menes at skulle dreje sig om, hvordan den danske revisor først og fremmest instruerer shared service centerets revisor og herudover hvordan rapporteringen retur forventes sammensat, herunder formen af afrapportering af de fundne forhold og/eller fremsendelse af hele revisionsdokumentationen. Som nævnt i tidligere afsnit, mener alle respondenterne, at de overvejelser, der skal gøres i forhold til

kommunikation revisorerne imellem kan sidestilles med kommunikationen mellem komponent- og koncernrevisor ved revision af koncernregnskabet. I forhold til at opnå forståelse af shared service centerets revisors kompetencer og integritet, har alle Big 4-revisorer den overbevisning, at det primært er netværksrevisorer, der anvendes i disse typer opgaver. På samme vis menes det også, at der kan drages analog sammenligning til en koncernrevision efter ISA 600. Per og Jon understreger, at der i de få konkrete situationer, de har kendskab til, hvor shared service centeret anvender anden revisor end den danske lokale enhed som minimum modtages en Type 2-erklæring, der beskriver de testede kontroller samt effektiviteten heraf. Hvis de regulerende forhold, der har indirekte eller direkte påvirkning på at regnskabsaflæggelsen er udført af specialister eller insourcet tilbage til udførelse af virksomheden i Danmark, da mener alle Big 4-respondenter, at det i praksis ses, at den danske revisor selv forestår revisionshandlinger til afdækning heraf. Alternativt mener de alle, at det er et punkt, der skal overvejes og adresseres i revisionsplanlægningen, herunder hvordan handlinger til sikring af lovgulerende forhold bør sammensættes.

Respondenters overvejelser om dokumentation

Ved de konkrete eksempler, Big 4-respondenterne fortæller om, mener de, at arten af dokumentationen og de overvejelser der gøres, afhænger af hvilken måde revisionsplanlægningen gribes an på, og hvordan øvrige parter involveres i arbejdet. De understreger, at hvis revisionen udføres på normal vis med udelukkende involvering af personer fra det primære revisionsteam, så vil dokumentationsmetoden i det store hele ikke ændre sig i strukturel forstand.

Der kan forekomme situationer – som også beskrevet tidligere – hvor der anvendes arbejde udført af en anden revisor. Dokumentationsmetoden for anvendelse af anden revisors arbejde, der ikke er en såkaldt netværksrevisor, beskrives af Jon som anført ovenfor, som typisk ved anvendelse af type 2-erklæring.

Af øvrige metoder for dokumentation påpeger samtlige respondenter, som tidligere anført, at der er mulighed for at inddrage anden revisor, der oftest er i samme international revisionsnetværk med pågældende revisor. Hvis dette er tilfældet, fortæller Big 4-respondenterne, at der i praksis ses to forskellige muligheder blive anvendt:

- 1) Revisor af regnskabsaflæggende enhed modtager al revisionsmateriale, som anden revisor har anvendt i revisionen af handlinger vedrørende shared service centeret.
- 2) Revisor af regnskabsaflæggende enhed modtager en rapportering af anden revisor.

Respondenterne mener, at hvis der er tale om første situation, skal den anden revisor betragtes som et hvert andet teammedlem. Det arbejde, der modtages, skal gennemgås ud fra, at det var et teammedlem, der havde udført de givne procedurer. Ved denne metode tager revisor for en regnskabsaflæggende ejerskab for revisionsdokumentationen, og det vil være en del af det samlede revisionsbevis.

Ved situation 2 gennemgår revisor denne rapportering, som var det en rapport fra komponentrevisor, der skulle anvendes i koncernrevisionen. Stine påpeger, at metodikken for gennemgangen af den rapportering, der modtages i praksis gøres i forhold til hvilke risici, der vurderes at være på de forskellige områder. Stine understreger, at det afhænger af, hvordan kommunikationen mellem regnskabsaflæggende revisor og anden revisor er aftalt, og hvordan den udføres.

Alle Big 4-respondenter har den holdning, at det er opnåelse af forståelse af virksomheden og risikovurdering, hvor revisor enten er for dårlig til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis eller er for dårlig til at dokumentere det.

Derudover er holdningen, at det foretrækkes at modtage hele dokumentationen, især hvis der ses fra et perspektiv om opnåelse af revisionsbevis. Det understreges, at det så heller ikke er de forhold om revisorlovens bestemmelser om dokumentationsudlevering, der gør sig gældende.

Respondenters overvejelser om effektivitet (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17)

I forhold til at opnå en mere effektiv revision, er der bred enighed blandt respondenterne om, hvilke parametre, der skal overvejes.

Det første parameter, der skal være med til at sikre den optimale revision og derigennem mere effektivitet, er at gøre de fornødne overvejelser om, hvordan revisionen skal struktureres. Dette kræver indsigt fra forskellige parter, og Stine understreger derfor vigtigheden af kommunikation mellem shared service centeret og den juridiske enhed, og i mindst lige så høj grad mellem revisor for shared service centeret og revisor for den juridiske enhed. Jon anfører, at det er vigtigt, at der sker intern kommunikation også for at sikre kvaliteten af arbejdet, da det kan være svært for shared service centerets revisor at vurdere, om de interne kontroller er afdækkende for de risici, der er forskellige i de juridiske enheder imellem, som shared service centeret administrerer. Derved skal lokal revisor have indflydelse på hvilke kontroller der udføres. I forhold til kommunikationsprocessen mellem shared service centeret og den juridiske enhed, mener Stine, at det med fordel kunne dokumenteres i et internt notat. Er dette tilfældet, bør det anvendes af revisor og bør være med til at højne effektiviteten af revisionen.

De mener, at et andet af de elementer, der bør overvejes, når der skal udføres en effektiv revision, er arbejdsdelingen mellem de to revisorer. Det menes, at det således skal overvejes, at hvis der er handlinger, der udføres af shared service centeret, som gælder en række forskellige juridiske enheder på tværs, kan det være en fordel, at centralisere dette arbejde hos shared service centerets revisor. På baggrund af det udførte arbejde kan der gives en rapportering eller den egentlige dokumentation. Det skal dog sikres, at det udførte arbejde skalleres i passende grad, så det kun er det nødvendige arbejde, der udføres af den enkelte revisor. Hvis der er yderligere handlinger, der skal udføres af shared service centerets revisor for at opnå bevis for det lokale årsregnskab, kan der blive aftalt specifikke arbejdshandlinger, der skal udføres for den pågældende juridiske enhed. Dertil menes det, at der i de fleste situationer skal udføres handlinger af det lokale revisionshold for at opnå bevis for forhold, der relaterer sig til særlovgivningen i det pågældende land.

10.2.3 TRIN 3: INTERNE GUIDANCES

Virksomheders interne håndtering

Alle Big 4-respondenter fortæller, at de respektive revisionshuse har udarbejdet særskilte afsnit om håndtering af revisioner af shared service centre i interne revisionsmanualer eller lignende. Uden at nævne specifikke forhold fra de interne manualer fortælles det, at indholdet af disse guidelines inkluderer forhold omkring forståelse af opbygningen af shared service centeret, den interne kontrol og foretage risikovurdering på baggrund af det. Endvidere nævnes det af alle Big 4-respondenterne, at deres revisionsværktøjer er opbygget med mulighed for at tilvælge, at den regnskabsafslæggende enhed gør brug af en serviceorganisation, hvilket medfører yderligere handlinger, der skal foretages. Henrik fortæller dog, at der ikke i deres interne revisionsmanualer eller revisionsværktøjer er indbygget guidance til håndteringen af virksomheder, der anvender shared service centre.

10.2.4 TRIN 4: GENERELLE FORBEDRINGSFORSLAG

Ud fra de foretagne interview mener alle, at der i en eller anden udstrækning er behov for tiltag, der kan afdække de risici, der kan forekomme ved revision af en virksomhed, der anvender udenlandske shared service centre til supporterende aktiviteter. Det understreges dog, at de mener, at de nuværende standarder – ud fra en overordnet betragtning og betragtet i sin helhed – danner de nødvendige rammer for revisor, således at der kan foretages en revision af nødvendig kvalitet. Jon understreger dog, at han ser nødvendigheden i mere konkrete forhold, der kan hjælpe revisor med at forholde sig til stikprøvestørrelser. Af eksempler herpå, nævner Jon, at der ikke er klarhed i de nuværende standarder, hvorvidt det er muligt for revisor at foretage test af en kontrol med en given stikprøvestørrelse, hvor kontrollen – i så fald alle forhold i al væsentlighed er ens – anvendes for flere forskellige juridiske enheder, der håndteres i et shared service center af det samme personale, og gøre det ud fra, at se det som en samlet population.

Med reference til det tidligere omtalte i afsnittet om deres opfattelse af de nuværende standarder samt respondenternes vurdering, at der er forskellige standarder, der skal tages i betragtning alt efter hvilke ydelser shared service centeret leverer, mener samtlige respondenter, at den udvikling, der har været og yderligere

forventes i fremtiden, gør, at standarderne ikke adresserer forholdene omkring shared service centrene på den mest hensigtsmæssige måde. Endvidere er holdningen fra respondenterne, at de mener, at det vil blive et så væsentligt parameter, at standarderne som minimum skal indeholde forhold om shared service centre i fremtiden. Dette kunne f.eks. være ved ændring af en nuværende standard eller udarbejdelse af en ny. Jon fortæller, at han hælder mest til, at det adopteres i de nuværende standarder og med hovedudgangspunkt i ISA 402 samt tilpasning i ISA 315, hvor risikovurderingshandlinger omkring shared service centres involvering skal indarbejdes og i ISA 600, hvor det skal inkluderes, hvordan det er muligt at drage nytte af shared service centres revisors arbejde. Til trods for alle respondenternes overordnede holdning om, der skal ske en eller anden form for tilpasning af de nuværende standarder, mener de alle også, at den nuværende hastige udvikling af brugen af shared service centre gør, at der er behov for reaktion hurtigere, end de forventer IAASB og IFAC kan få udarbejdet en sådan.

Ud fra forfatterskabets præsentation om muligheden for udarbejdelse af en guidance fra IFAC's side, der skal være med til at instruere revisor i, hvordan de nuværende standarder skal anvendes, betragtede alle respondenter, at dette var en metode, der kunne understøtte problemerne, der var på nuværende tidspunkt. Respondenterne er alle enige i, at de nuværende standarder som overordnet parameter kan anvendes til at lave en revision af et shared service center, hvorfor en guidance med udgangspunkt i disse vil kunne være med til at adressere problemerne i forhold til at anvende standarderne på en hensigtsmæssig måde samtidig med det tidsmæssige perspektiv ved implementering af en guidance også - af respondenterne - forventes at være kortere end implementering af en ny standard eller tilpasning af de eksisterende. Stine foreslår endvidere, at hvis det skal ses fra et dansk perspektiv, at en mulighed er, at FSR som brancheorganisation kan udarbejde og udsende en dansk guidance til brug for danske revisorer.

Ved alle interview blev således følgende muligheder diskuteret:

- ▶ Udarbejdelse af ny standard
- ▶ Tilpasning af eksisterende standarder
- ▶ Udarbejdelse af en guidance om brugen af nuværende standarder.

I relation til interviewene blev der forespurgt til fælles parameter, der var relevante uagtet hvilke af ovennævnte muligheder, der skulle effektueres. Alle nævner, at de vigtigste forhold, der skal adresseres, er forholdene omkring, hvordan risikovurderingshandlingerne bør være, samt hvordan der kan drages nytte af en anden revisors arbejde. Forfatterskabet præsenterede muligheden for udarbejdelse af et beslutningstræ som indhold, hvilket alle respondenter udtrykte enighed om var en struktur, der vil kunne være med til at hjælpe revisor med korrekt fortolkning af standarderne samt være et operationelt værktøj, der kunne anvendes til dokumentation af de gjorte overvejelser fra revisors side.

10.2.5 TRIN 5: SAMFUNDSUDVIKLING I FREMTIDEN

Revisionsaspekter

Stine mener, at globaliseringen kommer til at påvirke måden at anskue tingene på i endnu højere grad, og revisorer skal være omstillingsparate, således at især kommunikationen på tværs af landegrænser imellem revisorer bliver forbedret og kommer til at forløbe mere gnidningsfrit end nu. Det kan også være på dokumentationsfronten, der kommer til at ske ændringer, hvor lydfiler og/eller videokonferencer pludselig bliver en del af dokumentationen fremfor skrevne referater.

Jon spør en mere centraliseret tilgang til revisioner i fremtiden – i hvert fald dem af større karakter, men ligeledes vil der være en del af de interne kontroller, der udføres af designede systemer, defineret af ham som *robotics*. Endvidere bliver der en strømning omkring begrebet om *information produced by entity*, hvor der i øjeblikket diskuteres de forhold, hvornår der skal udføres nogle handlinger for at sikre validiteten af den dokumentation, der gives til revisor. Herudover kommer dataanalyser til at få et indpas, og herunder mener Jon at vide, at der er dannet et projekt hos standardsætterne om, hvordan dette kan bruges i fremtiden.

Rapporteringsaspekter

Alle respondenter mener, at digitaliseringen har betydning for fremtiden i forhold til rapportering, hvor der i Danmark eksisterer XBRL-indberetning (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17) af alle årsrapporter. Alle respondenter har den overbevisning, at fremtiden vil byde på en mere direkte måde at rapportere til omverdenen på via dataupload og dermed af i hyppigere og om muligt en anderledes grad. De mener, at det højst sandsynlig vil være med til at stille nye krav til den revision, der skal udføres, som for eksempel kan blive tilgange, som er mere kontrol- og it-baserede.



11. INTERVIEW AF ERHVERVSSTYRELSEN OG TILSYN FOR REVISORER OG REVISIONSVIRKSOMHEDER

For at identificere hvilke erfaringer tilsynsmyndigheden har samt hvordan den lovgivende magt forholder sig til den samfundsmæssige udvikling i forhold til regulering af det danske revisionsgrundlag, er der i nærværende kapitel gennemgået foretagne interview af Anders Baumbach repræsenterende tilsynsmyndigheden og Erhvervsstyrelsen. Interviewet tager sit afsæt i identificerede risici i forbindelse med analyserne af indholdet af shared service centre, modtagne besvarelser fra statsautoriserede revisorer samt interview af repræsentanter fra faglige afdelinger.

11.1 INDHOLD- OG STRUKTURUDFORMNING

Med reference til specialets metodeafsnit, tager nærværende kapitel udgangspunkt i foretagne interview af repræsentant for Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og Erhvervsstyrelsen ved Anders Baumbach. Nærmere indsigt i respondents baggrund følger af de efterfølgende afsnit. Den valgte respondent repræsenterer populationen af henholdsvis Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og Erhvervsstyrelsen, og vurderes at give en kvalitativ besvarelse til den videre bearbejdning.

Formålet med nærværende interview er at analysere på holdninger og informationer fra henholdsvis det dømmende organ ved Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og det lovgivende organ ved Erhvervsstyrelsen. Interviewet har taget sit afsæt i en foruddefineret interviewguide, som er blevet fremsendt til respondent forud for interviewet. I det efterfølgende vil der blive forestået en gennemgang af defineret interviewguide, processen omkring udarbejdelsen og afslutningsvis en analyse af resultater fra interview.

INTERVIEWGUIDE

Der er udformet en interviewguide med henblik på at guide såvel interviewer (specialets forfatterskab) som at supportere og give respondent mulighed for at afgive dybdegående og ikke snævre besvarelser omhandlende specialets hovedemne. Interviewguiden er udarbejdet med afsæt i respondents faglige- og erhvervmæssige baggrund og vil således kunne give anledning til anden besvarelse med anden baggrund.

Forestået interview vil blive indledt med en briefing og præsentation af specialets indhold, herunder formål med interview og ikke mindst anvendelsen heraf. Forud for interviewet er respondenter orienteret omkring mødets indhold, herunder ved såvel skriftlig korrespondance som verbale drøftelser med henblik på at lade respondenterne kunne forberede sig på emnet, og højne kvaliteten af besvarelser til brug for specialets udformning. Interviewguiden er udformet på en sådan vis, at såvel respondent som repræsentant besvarer på vegne af henholdsvis Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og Erhvervsstyrelsen.

Interviewguiden til interviewer vil ud over præsenterede spørgsmål for respondent også indeholde supplerende indhold i form af identificerede forhold under specialets udformning, som i tilfælde af monolog

kan være medvirkende til at lade respondent drage holdninger til udvalgte områder med relevans for undersøgelsen.

Interviewguiden vil være opdelt i 7 interviewtrin:

1. Briefing og præsentation
2. Generelt om Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder arbejde
3. Vurdering af revision, når et shared service center er indsat
4. Forbedringsforslag til understøtte revisor
5. Generelt om Erhvervsstyrelsens arbejde
6. Erhvervsstyrelsens fokus på dokumentationspligt
7. Forbedringsforslag til at understøtte revisor.

Det første trin indledes med en briefing og præsentation af specialets hovedemne og tematisering af det efterfølgende interview. Trin 2 til 4 tager sit omdrejningspunkt med respondents rolle som repræsentant for Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder, mens trin 5 til 7 tager sit afsæt i respondents rolle som repræsentant for Erhvervsstyrelsen. For fuldkommen interviewguide henvises der til bilag 23.

I trin 2 bliver respondent forespurgt til tilsynets arbejde, herunder hvordan arbejdet er struktureret. Dette med henblik på at vurdere i hvor høj grad tilsynet er i stand til at identificere problemstillinger i relation til involveringsgraden af shared service centre, ligesom det har til hensigt at identificere, hvorvidt tilsynet identificerer øvrige samfundstendenser, og herved har mulighed for at anvende denne viden til efterfølgende at understøtte revisor. I samme trin vil respondent blive forespurgt til vurderingsgrundlaget i relation til kvalitetskontrollen, og ikke mindst i hvor hyppig grad, der sker kontrol af revisionsvirksomhederne og disses revisionskunder. Elementer som skal være medvirkende til at underbygge vurderingen af det dømmende organs måde at identificere og vurdere problematikker i relation til revisionen.

I trin 3 drages der dialog omkring identificerede udfordringer i forbindelse med specialets udformning, herunder med hvilke metodikker en revision udføres, når et shared service center er indsat, samt hvilke faldgruber et setup af denne karakter kan medføre. Slutteligt i dette trin bliver respondent forespurgt til oplevelsen af revisionsvirksomhedernes evner til at dokumentere overvejelser draget i forbindelse med revisionen, herunder eksempelvis ved brugen af anden revisors arbejde, men i samme forbindelse også dokumentationen af foretagne overvejelser i relation til risikovurderingen, når et shared service center er indsat.

I trin 4 bliver respondent forespurgt direkte til det kvalitative element i relation til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, når et shared service center er indsat som administrativ enhed. Spørgsmål er formuleret med henblik på at identificere, hvorvidt de nuværende standarder og det nationale lovgrundlag er tilstrækkeligt til at forestå en revision med det pågældende setup. I samme forbindelse bliver det dømmende organ forespurgt til behovet for en national (revisorloven) regulering til understøttelse af revisor, når en revision indebærer vurderingen af effekten fra et shared service center; dette med henblik på at få tilsynets syn på skillelinjen imellem Standarderne og revisorloven, samt ansvaret for understøttelsen af revisor i det daglige virke for at sikre en kontinuerlig høj kvalitet af revisionsarbejdet. Slutteligt vil trin 4 indeholde forespørgsel omkring tilsynets perspektiv omkring IAASB's fokus på kvalitet i revisionen sat over for revisorfokus på effektiviseringsmuligheder.

Trin 5 tager sit udgangspunkt i respondents repræsentantskab for Erhvervsstyrelsen og indledes med at forespørge til den generelle proces ved implementering af ændringer til den nationale lovgivning (revisorloven). Dette med henblik på at identificere processen omkring ændringer til nuværende forskrifter. 5. trin vil ligeledes sætte spørgsmålstejn ved, hvilket organ/myndighed, som har ansvaret for ajourføre gældende love og standarder, når der sker udvikling i samfundet. Spørgsmålet herom følges op af et ønske om indsigt i den lovgivende magts syn på udviklingen i brugen af shared service centre.

Trin 6 tager sit afsæt i dokumentationspligten i Danmark, herunder forsvarlig opbevaring og dokumentering af det udførte arbejde, som ligger til grund for konklusion og påtegning på årsregnskab. I den henseende udfordres respondent på den nuværende nationale regulering for opbevaringspligten, herunder med afsæt i udviklingen i brugen af shared service centre. Spørgsmålet er rettet med afsæt i forestået spørgeskemaundersøgelse, som bl.a. har forevist en vis anledning til fortolkning og usikkerhed omkring opbevaringspligten, når arbejde er udført af anden revisor som i tilfælde med shared service centre-involverede.

I trin 7 bliver respondent forespurgt til de nuværende standarder og reguleringer; herunder med henblik på at understøtte revisor i situationer, hvor et shared service center er indsat – dette værende i såvel risikovurderingsstadiet som ved brugen af andre revisors arbejde. Ligeledes bliver der sat generelt spørgsmålstejn ved den generelle samfundsudvikling, herunder den løbende understøttelse og sikring af kvalitativ revisorklæring.

11.2 RESULTATER AF INTERVIEWUNDERSØGELSE

11.2.1 TRIN 1: BRIEFING OG PRÆSENTATION

Præsentation af respondent

Den udvalgte respondent til forestået interview er Anders Baumbach – ansat hos Erhvervsstyrelsen og med praktisk virke for Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder. Anders har været ansat hos Erhvervsstyrelsen i et år på tidspunktet for interview. Til daglig har han sit virke i Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og sidder i en gruppe, der har til hensigt at føre tilsyn for Erhvervsstyrelsen. Anders har en baggrund som revisor med 10 års virke hos PwC, og i den forbindelse uddannet cand.merc.aud. og efterfølgende beskikket i 2013 som statsautoriseret revisor i Danmark. I sit virke som revisor sad Anders med en bred skare af såvel små som store virksomheder, hvorved han allerede på det tidspunkt oplevede forskellige udfordringer afhængig af størrelsen af forretningen.

På baggrund af Anders' baggrund som forhenværende generalistrevisor og nuværende virke som PIE (Post Interim Event) kontrollant hos Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder, vurderes han at have de rette kompetencer, og den fornødne indsigt til at kunne bidrage til repræsentantskabet for henholdsvis tilsynsorganet og Erhvervsstyrelsen i det videre interview.

11.2.2 TRIN 2: GENERELT OM TILSYNSMYNDIGHEDENS ARBEJDE

Strukturering af Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheders arbejde

Respondenten ligger processen for tilsynets arbejde på bordet i forbindelse med interviewet og forklarer bl.a., at de er underlagt fælles europæiske værktøjer i deres gennemgang af dels revisionsvirksomheder og dels deres revisionsarbejde. Der anvendes et fælles europæisk framework benævnt "CAIM – *Common Audit Inspection Methodology*". I frameworket er der indlagt en to-sidet agenda; hvor der på den ene side udføres tilsyn af revisionsvirksomhedens interne kontroller, herunder med afsæt i ISQC 1, og hvor der på den anden side foretås tilsyn af enkeltsager, herunder med afsæt i de internationale standarder for revision.

Dokumentationen af forestået tilsyn af enkeltsager opbevares i et fælles styringsværktøj benævnt "Pantana", som skaleres i forhold til relevante forhold til den konkrete sag. Afrapporteringen til revisionsvirksomheden sker via et system benævnt "Issue Tracker", som er opbygget som et management letter (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17), hvor observationer fra tilsynet adresseres med reference til standarder og øvrige love og kategoriseres efter en 4-trins skala efter, hvor alarmerende forholdet er. Summeringen af adresserede forhold vil blive afrapporteret med en samlet karaktergivning.

Anders ser gerne et fremadrettet fokus på en afrapportering, der har til hensigt at skabe opmærksomhed på identificerede udfordringer, men med hensigten at forbedre og styrke revisionsvirksomheden til at levere endnu højere kvalitetsrevision fremadrettet.

Revisionsdokumentation og revisors arbejde med SSC inddraget

Tilsynsmyndigheden ligger som udgangspunkt ikke vægt på, om alt dokumentation foreligger hos den lokale revisor (i Danmark), men ligger vægt på, at de centrale internationale standarder for revision overholdes, eksempelvis ISA 220 og 230. Særligt i relation til ISA 230 – *Audit documentation* er der ofte mangler, hvilket også understøtter interview med faglige afdelinger, der er bevidste omkring, at der ikke i alle situationer sker fyldestgørende dokumentation af overvejelser i relation til planlægningen af revisionen m.v.

Hyppigheden af tilsyn og antallet af revisionskunder til kontrol

Tilsynsmyndigheden har netop gennemgået ændringer i relation til hyppigheden af tilsyn, hvor de store revisionsvirksomheder (med mere end 22 underskrivende revisorer ansatte), vil gennemgå en årlig kontrol, men med færre stikprøver på enkeltsagsniveau end tidligere. Det vil sige, at der som minimum vil ske stikprøver på 15 enkeltsager, 3 børsnoterede virksomheder og én for hver 10. finansiel virksomhed (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17). Udvælgelsen af enkeltsager tager sit fokus på særligt konkurssager, koncernsager og sager fra den interne overvågning.

11.2.3 TRIN 3: VURDERING AF REVISION, NÅR ET SHARED SERVICE CENTER ER INDSAT

Metode for revision af danske årsregnskaber, hvor et shared service center er indsat

Anders bekræfter interviewer i, at håndteringen af shared service centre sker på forskellig vis – afhængig af det konkrete setup. I den forbindelse nævnes situationen, hvor et moderselskab (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17) revideres, og hvor et koncernregnskab aflægges – hvor kommunikationen med komponentenheder alligevel sker via instruks, og hvor shared service centeret optræder som dattervirksomhed. Her ved vil kommunikationen med komponentrevisor alligevel ske, og det vil i den forbindelse være nærliggende med et tillæg til instruks om forhold af relevans for det lokale årsregnskab, herunder shared service centerets håndtering af administrative opgaver.

I tilfælde hvor setup'et ikke er som ovenstående, påpeger Anders, at der ofte er to fremgangsmåder i relation til revisionen. Den ene situation hvor arbejdet ligges ud til revisor for shared service center, og hvor der blot modtages en erklæring med eventuel tilhørende memo. Den anden situation er, hvor arbejdet ligges ud til revisor for shared service centeret, men hvor al revisionsdokumentation for udført arbejde sendes til revisor for den lokale enhed i Danmark, som herefter samler og danner revisionsbeviset til brug for revisionsfilen.

Faldgruber i revisionen

Respondenten blev i forbindelse med interviewet præsenteret for hovedkonklusioner fra interview med faglige afdelinger fra de største revisionsvirksomheder i Danmark, herunder faktummet, at de store revisionsvirksomheder har udfærdiget interne metodologier for revisioner, hvor shared service centre er indsat som supporterende enheder. Dette forhold er ligeledes reflekteret i styrelsens undersøgelser, herunder at den manglende kontinuitet – og manglende fælles framework, kan medføre nogle faldgruber i relation til revisionen, herunder at de generelle forhold, som *skal* tages i betragtning, ikke bliver passende adresseret i revisionen. Anders pointerer i den forbindelse, at det er væsentligt, at de(n) underskrivende revisorer allerede ved påbegyndelsen af revisionen har adresseret de øgede risici, som er forbundet med revisionen, når et shared service center er indsat. Dette således at der i løbet af hele revisionsprocessen bliver taget de passende foranstaltninger, som shared service centeret medfører.

Respondenten sætter i øvrigt risikoen på spidsen og påpeger endvidere risikoen for, at manglende retningslinjer for håndteringen heraf i revisionsøjemed i sidste ende kan medføre en manglende tillid og troværdighed ved revisors erklæring og nævner i den forbindelse det hollandske erhvervsliv som et levende eksempel på en nation, der historisk ikke har haft tillid til revisors arbejde.

Anders bekræfter desuden identificerede udfordringer adresseret i specialet og ligger særligt vægt på partnerinvolveringen (og i den forbindelse teamsammensætningen), og påpeger desuden også udfordringerne relateret til den lokale ledelse og dennes forankring i shared service centeret, herunder om de er opmærksomme på de lokale regnskabsreguleringer.

Indhentelse af dele af eller fuldkommen revisionsdokumentation fra shared service centerets revisor

Selve tilsynet hos revisionsvirksomhederne vil ligge vægt på risikovurderingen i enkeltstagerne, og i den forbindelse også gennemgå, om revisor i den pågældende sag har fulgt sin egen risikovurdering i udførelsen af revisionen. Denne vurdering skal således også tage stilling til det pågældende setup med eventuelt et shared service center indsat. I den forbindelse skal det således vurderes, om indhentelsen af dele af revisionsdokumentationen er tilstrækkelig, eller om alle elementer af revisionsdokumentationen skal rekvireres til understøttelse af revisors erklæring.

11.2.4 TRIN 4: FORBEDRINGSFORSLAG TIL AT UNDERSTØTTE REVISOR

Muligheder for styrket revisionsbevis og revisionsdokumentation

Anders er påpasselig med at udtale sig om, hvordan et eventuelt forslag til at styrke revisionsbevis og revisionsdokumentation, kunne se ud, da der efter hans optik findes mange forskellige måder at håndtere det på – hvilket bl.a. er som følge af mange forskellige måder at anvende shared service centre på og arbejde udført af andre parter. Anders påpeger dog, at der er behov for forbedringer visse steder og herunder dokumentationen af de overvejelser, der gøres af revisor i risikovurderingsfasen og den måde, hvorpå det planlægges at afdække identificerede risici.

Eventuelle ændringer til nuværende standarder og/eller national lov

Anders finder de nuværende internationale standarder for revision som et godt udgangspunkt, men mener samtidig, at disse med fordel kunne gennemgå en revidering eller tilpasning til de udfordringer og risici, som involveringen af et shared service center medfører. I tillæg hertil tilføjer han desuden, at der vil skulle tages et bredt udsnit af standarderne i betragtning i forbindelse med planlægningen, ligesom ISA 600 og ISA 402 vil være nærliggende standarder at anvende i forbindelse med brugen af anden revisors arbejde.

I forlængelse heraf pointerer Anders mulighederne for at drage parallel til ISA 610 omkring vurderingen af intern revisors arbejde, når arbejde udføres af anden revisor. Tanken herom vil i så fald kunne omfatte en sammenfatning af én eller flere af de nævnte standarder.

Kvalitet kontra effektivitet

I løbet af interviewet bliver Anders stillet spørgsmål i relation til Erhvervsstyrelsens fokusering på kvalitet kontra revisorerens fokusering på effektivisering (og automatisering) i relation til revisionen. Anders mener, at disse aspekter går hånd i hånd, og at den forholdsvist nye revisorlov er et resultat heraf, hvor bl.a. revisionsprotokollen for *non-pie* (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17) virksomheder kan udelades. På denne baggrund er der et godt samspil imellem kvaliteten og effektiviteten, og dette samspil vurderer Anders også vil være i højsæde i fremtidens ajourføring af loven.

11.2.5 TRIN 5: GENERELT OM ERHVERVSSTYRELSENS ARBEJDE

Proces for ændringer til revisorloven

Identifikationsprocessen og efterfølgende bearbejdelse af samfundsmæssige udfordringer i relation til lovgivningen er ikke nedfældet som særskilt guideline for styrelsen, men kutymen er, at eventuel udbredelse undersøges, før der ligger ressourcer i at nedfælde reguleringer til den gældende lov alternativt aflede et notat eller

tilsvarende, som kan adressere den undersøgelse, som er foretaget af aktuelle problemstillinger. I relation til udbredelsen af shared service centre ytrer Anders en udfordring ved at lave et notat eller tilsvarende, som kan have en generalisering, som ikke gavner modtager (udførende revisorer) – på baggrund af de brede afskygninger af setup med shared service centre.

Ansvar for opdatering af standarder og love ved samfundets udvikling

Anders tilslutter sig, at samfundsudviklingen har krævet og vil kræve nogle ajourføringer med henblik på at imødekomme de affødte risici i relation til revisionen. Anders nævner desuden, at ændringer til revisorloven i 2016 kom som følge af et EU-direktiv, og med afsæt i processen omkring implementeringen af ny lov, vurderer han ikke, at snarlige ændringer vil ske til revisorloven. På denne baggrund vurderer han ligeledes, at ændringer i relation til understøttelse af revisor i mange henseender i forhold til samfundsudviklingen skal komme fra IFAC og herefter IAASB. Der påpeges i den forbindelse, at der er mange sideløbende projekter verserende, heriblandt følgevirkningerne af "Big Data" (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17). I interviewet blev der desuden drøftet det internationale aspekt, som tilslutter, at understøttelsen ikke kun bør rette sig til danske revisorer, men ligeså internationale revisorer.

Anders påpeger dog, at Erhvervsstyrelsen tidligere har udgivet notater, som har afdækket forskellige emner og udfordringer i relation til revisionen, og en midlertidig løsning for de danske revisorer kan således ikke afvises at være et notat omhandlende problematikken omkring shared service centre.

Udviklingen i brugen af shared service centre

Det bliver klarlagt i interviewets begyndelse, at udviklingen i virksomheders anvendelse af shared service centre er i en opadgående kurve. Dette underbygges bl.a. af nylig practice alert, som Erhvervsstyrelsen har modtaget fra IAASB på områder for henholdsvis Letterboxes (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17), shared service centre og Off-shoring af revisionsydelser (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17). Erhvervsstyrelsen har fået til opgave at identificere, i hvor høj grad disse elementer er udbredt på det danske marked. Med henvisning til transskriberingen af interview, har Erhvervsstyrelsen igangsat en undersøgelse blandt Big 4-revisionsvirksomheder, herunder ved spørgeskemaundersøgelser for at identificere udbredelsen, og ved interview af repræsentanter fra faglige afdelinger for at indgå dialog omkring omfanget, håndteringen af risici i forbindelse med revisionen m.v. Undersøgelsen forventes afsluttet i februar 2017, men Anders bekræfter, at udbredelsen og omfanget af brugen af shared service centre blandt danske virksomheder er i hastig udvikling. Han mener desuden, at samlingen af administrative kompetencer er en tendens, som også fremadrettet vil være i sigte i koncernregi.

11.2.6 TRIN 6: ERHVERVSSTYRELSENS FOKUS PÅ DOKUMENTATIONSPLIGT

Kontrol af dokumentations- og opbevaringspligten i Danmark

Respondenten bliver forelagt indholdet af revisorlovens § 23, herunder lovens forskrifter for indholdet af revisionsdokumentation, og ikke mindst revisors pligt til opbevaring, når der er tale om en *stand alone* (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17) enhed, og når der er tale om et koncernregnskab. I den forbindelse bekræfter Anders, at opbevaringspligten gradvist er overladt til fortolkning som følge af formuleringerne i loven. På tilsynsniveau vil kontrollen heraf være afhængig af det pågældende setup, men vil ofte ikke afføde en sanktion. Anders bekræfter, at lovens forskrifter og fortolkningen heraf godt kan begrænses ved en eventuel stærkere formulering ved brugen af andre revisorers arbejde – eksempelvis i tilfælde med shared service centre indsat.

Opbevaringspligt ved brugen af andre revisorers arbejde

Anders adresserer, at der ikke isoleret kan ses på dokumentationspligten i henhold til revisorloven i Danmark, der vil også skulle ske fyldestgørende overholdelse af såvel bogføringsloven som persondataloven m.v. Ses der bort fra øvrige særlovgivninger, bliver der under interviewet adresseret, at der ligges vægt på, at den dokumentation, som er nødvendig for at vurdere revisors erklæring, bliver samlet og arkiveret i det lokale arkiv (i Danmark). Respondent reflekterer og sammenholder situationen med en koncernrevision, hvor der skal ligge dækkende dokumentation for koncernregnskabet, og i den forbindelse vurderingen af, hvor megen dokumentation der kan ligge hos komponentrevisor og hvor megen der *skal* foreligge hos primær revisor (underskrivende revisor for koncernregnskabet).

Vigtigt er det således, at en uafhængig revisor er i stand til at gennemgå revisionsfilen og komme til samme konklusion, som den revisor, der tidligere forestod revisionen.

11.2.7 TRIN 7: FORBEDRINGSFORSLAG TIL AT UNDERSTØTTE REVISOR

Forbedringsmuligheder i revisionen

Anders blev forelagt drøftelser med blandt andre Megan Zietsman omkring de internationale standarder for revision, herunder detaljeringsgraden af standarderne. Anders bekræfter, at standarderne er normative og principorienterede, hvilket i tilfælde med et shared service center involveret, kunne afføde nogle problematikker, som ikke nødvendigvis er adresseret specifikt i standarderne, herunder en eventuel nødvendighed af større partnerinvolvering eller tilsvarende. Disse problematikker kunne støttes af practical guidances eller tilsvarende til revisor og bekræftes som en mulighed.

Erhvervsstyrelsens pligt til at understøtte revisor

Efter interview og analyser i relation til specialet bliver respondenterne forelagt muligheden for at indlægge de diskuterede forhold i Erhvervsstyrelsens *julebrev* (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17), og dermed adressere udfordringer i relation til revisionen. Anders ser dette som en god mulighed for at understøtte revisor og adresserer de løbende udfordringer, som samfundsudviklingen har. Opgaven kunne varetages af børspolitiet (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17) og herved have til hensigt, at styrke kvaliteten af revisors arbejde.

11.2.8 ØVRIGE FORHOLD OBSERVERET I FORBINDELSE MED INTERVIEW

I relation til forespørgslen hos Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder omkring tilsynets arbejde, herunder afrapporteringen af identificerede forhold, blev der tillige åbnet op for mulighederne for at *rate* revisionsvirksomhederne på baggrund af adresserede forhold i forbindelse med afrapporteringen. Drøftelserne blev taget med afsæt i tidligere interviews med repræsentanter fra faglige afdelinger. Ratingen vil skulle have til hensigt at offentliggøre – eller som minimum offentliggøre over for øvrige revisionsvirksomheder, hvilken rating øvrige revisionsvirksomheder har opnået efter udførelsen af revisionsarbejde. På denne måde kunne dette give et bedre vurderingsgrundlag af den pågældende revisor, som man vælger til at udføre arbejde i relation til revisionen af f.eks. et shared service center. Anders fra tilsynsmyndigheden påpeger, at denne tankegang er indledt og ikke utænkeligt, at den vil blive implementeret i fremtiden. I samme forbindelse påpeges det, at offentliggørelsen og den generelle gennemsigtighed er mere udbredt i udlandet end i Danmark, og derfor er det ikke utænkeligt, at fremgangsmåden vil blive anvendt analogt i Danmark.

I forbindelse med interviewet bliver samfundsudviklingen atter bragt på agendaen, og i den forbindelse udviklingen i datahåndtering, herunder "Big Data", og Anders påpeger, at udviklingen i brugen heraf allerede er sket hos de store revisionsvirksomheder, og han mener således, at der er nogle udfordringer i relation til revisionsbevisets styrke, når datagrundlaget er internt oparbejdet.



12. ANALYSE AF INTERVIEW AF INTERNATIONAL AUDITING & ASSURANCE STANDARD BOARD

For at identificere hvordan den lovgivende magt forholder sig til den samfundsmæssige udvikling i forhold til regulering af Standarderne, er der i nærværende kapitel gennemgået foretagne interview af Megan Zietsman repræsenterende IAASB. Interviewet tager sit afsæt i identificerede risici i forbindelse med analyserne af indholdet af shared service centre, modtagne besvarelser fra statsautoriserede revisorer samt interview af repræsentanter fra faglige afdelinger.

12.1 INDHOLD- OG STRUKTURUDFORMNING

Nærværende kapitel tager udgangspunkt i foretaget interview med repræsentant fra IAASB nærmere bestemt Megan Zietsman. Formålet med interviewet er at analysere på de holdninger og processer, der finder sted ved det lovgivende organ i form af IAASB for at kunne lavet en samlet vurdering af tilstrækkelighed og egnethed af revisionsbevis samt give et indblik i mulighed for løsningsforslag.

INTERVIEWGUIDE

Som anført i specialets metodeafsnit, er der udarbejdet en interviewguide for at sikre struktur i interviewet, samt for at give respondenterne mulighed for at gøre sig generelle overvejelser af interviewemnerne. Interviewguiden er udarbejdet med afsæt i respondentens faglige- og erhvervmæssige baggrund. På baggrund af at respondenterne er af anden nationalitet, blev interviewguide udarbejdet på engelsk, ligesom det foretagne interview foregik på engelsk. Som konsekvens er transskriberingen af interviewet, som ses i bilag 26, også udarbejdet på engelsk.

Interviewguiden vil være opdelt i 4 interviewtrin:

1. Briefing and presentation
2. The process of implementing new standards or revising existing
3. Discussing the current standards and our findings in other interviews
4. Considering the evolvement of society.

Indledningsvist påbegyndes interviewet med en kort præsentation af specialets forfatterskab og baggrunden for at kontakte respondenterne, hvortil en dybdegående præsentation af specialets hovedtemaer og angrebsvinkler skitseres. Hertil foretages en introduktion af respondenterne og dennes baggrund. Ud over dette kredser interviewet omkring at opnå forståelse for processen for at foretage en revision af eller udarbejde en ny standard, samt hvilke erfaringer, der har været i tidligere situationer. Hertil forsøges der at opnå forståelse for de fremtidige aspekter, der forventes at præge standardsætterne.

12.2 RESULTATER AF INTERVIEWUNDERSØGELSE

12.2.1 TRIN 1: BRIEFING AND PRESENTATION

Baseret på kommunikation med forskellige repræsentanter fra IFAC og IAASB blev det vurderet af disse, at Megan Zietsman ville være den mest relevante person for forfatterskabet at have som respondent. Megan er blandt de 18 udvalgte medlemmer af IAASB, og hun har været det i cirka 3 år. Hos IAASB har Megan fået ansvaret som leder af et IAASB-projekt om revurdering af nuværende standarder omkring bl.a. koncernrevision (ISA 600). Ud over sin rolle hos IAASB arbejder Megan til dagligt som partner i Deloitte and Touche i USA, hvor hun bl.a. er en del af deres afdeling kaldt GABT – *Global audit technical body* – som har det overordnede ansvar i Deloitte-netværket for at udarbejde og vedligeholde Deloitte-netværkets revisionsmetodologi (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel 17). Herudover arbejder Megan med overvågning af standarderne for PCAOB, som er standarderne for amerikanske børsnoterede kunder.

På baggrund af Megans virke hos IAASB og erfaring i revisionsbranchen vurderes det, at Megan har de fornødne kompetencer til at bidrage med synspunkter, der er relevante i forhold til den udarbejdede interviewguide og specialets emne.

12.2.2 TRIN 2: THE PROCESS OF IMPLEMENTING NEW STANDARDS OR REVISING EXISTING

Megan fortæller, at der er en veldefineret proces for, hvordan IAASB og involverede projektparter skal agere, når der enten skal foretages ændringer til en nuværende, gældende standard, eller der skal udarbejdes og implementeres en ny standard. Processen er skabt ud fra at skulle skabe transparens og åbenhed omkring arbejdet, således interesserede parter har mulighed for at følge den proces, der er løbende og således kan kommentere på det. Ved mere komplekse ændringer eller implementeringer inviteres interesserede parter til at komme med kommentarer og synspunkter om et aktuelt emne, og på denne måde kan IAASB således strukturere deres arbejde.

Processen for implementering af ny standard eller ændring af nuværende vurderes af Megan at tage i omfanget 3 – 5 år. Dette som følge af, at der skal være mulighed for kommentering fra offentlige interesserede parter såvel som de rådgivende organer, ligesom at IAASB-projektgrupper bruger tid på at diskutere det på løbende bestyrelsesmøder.

Baseret på den lange tid til at implementere ændringer eller nye standarder, blev Megan forespurgt, hvordan IAASB kunne forholde sig til den hastige udvikling i samfundet som følge af bl.a. teknologisk udvikling. Megan forholdte sig til, at det er svært for IAASB at forholde sig de problemer, der er i dag, og reagere på dem, da der med den nutidige samfundsudvikling sker/opstår nye problemer i morgen. På baggrund heraf er der overvejelser i IAASB, der skal revurdere det nuværende framework i et omfang, der gør, at det fungerer som generelle betragtninger i højere grad end i dag, og der således bør være praktiske guidance, der kan supplere frameworket ud fra de udviklinger, der sker i samfundet.

12.2.3 TRIN 3: DISCUSSING THE CURRENT STANDARDS AND OUR FINDINGS IN OTHER INTERVIEWS

Udvikling af brugen i shared service centre

Megan er af den overbevisning, at der er sket en hastig udvikling i brugen af shared service centre for virksomheder. Hun begrundet en øget teknologi som en af konsekvenserne for udviklingen. Megans holdning er, at denne udvikling gør det mere komplekst for revisor at forholde sig til de gældende forhold, og samtidig erkender hun, at der ikke i de nuværende standarder er fastlagt særligt specifikke forhold, der adresserer den udvikling, der har været. På baggrund af det, har IAASB således også netop udsendt et *comment letter* i forhold til den udvikling for at få information om, hvordan de forskellige parter rundt om i verden anskuede udviklingen og de nuværende rammer. Deadline for besvarelse af comment letter var i maj 2016, og Megan oplyser, at der er indmeldt 86 besvarelser, hvor det primære bidrag i forhold til shared service centre er, at der mangler udvikling i standarderne, der adresserer disse forhold. Megan oplyser dog, at der ikke nogle, der særligt forholder sig til løsningsforslag.

Metode for anvendelse af nuværende ISA

Efter Megans overbevisning er det i planlægningsfasen og særligt omkring risikovurderingen, der skal gøres de første overvejelser, hvis et shared service center er involveret. Megan nævner, at der i forhold til shared service centerets involvering bør identificeres nogle af de risici, der kan følge med det, at håndteringen foretages i et andet land, hvor kompetencer og kultur ikke nødvendigvis er ens i forhold til ved en normal revision. Megan mener, at der i høj grad bør foretages risikoorienterede revisioner, og således er dette vigtigt at overveje ligeledes ved involvering af shared service centre.

I forhold til at adressere de identificerede risici, mener Megan, at der ud fra de nuværende gældende standarder bør overvejes ISA 220 i forhold til teamsammensætning og den valgte partnerinvolvering og partnerreview, og endvidere mener hun, at der både er forhold i ISA 600 og ISA 402, der er direkte anvendelige. Megan bemærker dog, i lighed med det, der tidligere er fremført i specialet, at det afhænger af den type af involvering, der er fra shared service centeret. Megan gør sig de samme betragtninger omkring anvendelse af øvrige revisorers arbejde under ISA 600 og ISA 402, som der er tidligere anført af Big 4-respondenterne i tidligere analyserede interviews.

Mangler i Standarderne

Ifølge Megan og det indtryk hun har af de kommentarer, der er indgivet fra interesserede parter, er der en række forhold i standarderne, der bør konkretiseres i forhold til den samfundsudvikling, der har været. Ifølge Megan drejer det sig både om, at der bør præciseres forhold i de nuværende standarder, til hvordan revisor identificerer de risici, der er ved involvering af et shared service center, såvel som hvordan revisor forholder sig til reaktionen for at adressere de identificerede risici.

Yderligere mener Megan, at der er forhold omkring tilstrækkeligheden og egnetheden af den revisionsdokumentation, der opnås, der på sin vis bør præciseres i forhold til revisioner, hvor shared service centre er involveret. I relation til opbevaring af dokumentation, mener Megan, at der dog ikke skal indgå specifikke forhold om opbevaringsforhold andet end, at det skal være i en grad, der dokumenterer grundlaget for revisionspåtegningen. Af øvrige dokumentationsmæssige forhold, mener Megan, at der ikke er tilstrækkelig omtale af, hvordan stikprøver kan tages i forhold til substanshandling eller test af kontroller på tværs af juridiske enheder i et shared service center. Herudover nævner Megan også, at der kan være forhold, der bør overvejes i forhold til fastlæggelse af væsentlighedsniveauet på baggrund af det.

12.2.4 TRIN 4: CONSIDERING THE EVOLVEMENT OF SOCIETY

Megan fortæller, at der i stor stil i IAASB er fokus på fremtiden for således at være på forkant med problemstillinger, der skal kunne blive for revisorer i forhold til de aktuelle standarder. For tiden er der fokus på hvordan den teknologisk har været, og hvordan dette har haft indvirkninger på virksomheders opbygning men samtidig et fokus på, hvilke forventninger det har på indvirkning i fremtiden også. Hertil mener Megan, at det har haft stor indvirkning på hvordan koncerner og virksomheder strukturerer sig i dag, men ligeledes vil have det i fremtiden. Af øvrige elementer, hvor den teknologiske udvikling har haft indvirkning på revisors arbejder relaterer sig til dataanalyser, hvor Megan oplyser, at IAASB har indledt et projekt omkring *Data Analytics*, der skal være med til at sikre, at standarderne forholder sig de faktorer, der gør sig gældende for dette nye begreb. Tidshorizonten for dette er, at der forventes at komme en første udmelding omkring ønsket kommentering i marts 2017.



13. VURDERING AF TILSTRÆKKELIGHED OG HENSIGTSMÆSSIGHED AF GRUNDLAGET FOR REVISION

Nærværende kapitel har til hensigt at kortlægge specialets undersøgelser og analyser, herunder resultatet heraf med henblik på at vurdere henholdsvis tilstrækkeligheden og egnetheden af den nutidige ramme for revision, når en revision tager sit afsæt i et lokalt årsregnskab i Danmark, men hvor hele eller dele af administrationen er lagt ud til supporterende enheder, herunder *shared service centre*.

13.1 TILSTRÆKKELIGHED

Indledningsvist blev specialets anvendelse af begrebet *tilstrækkelighed* defineret som i et omfang, hvor revisor kan fortolke nuværende grundlag for en revision og afdække identificeret risici ved revisionen. Nedenstående diskussion af revisionsgrundlagets tilstrækkelighed vil være opdelt på henholdsvis de internationale standarder for revision og revisorloven.

International Standards on Auditing

På baggrund af specialets analyse af den nuværende standardramme for revision, kan rammen ansues fra mange perspektiver, og dette er blevet belyst igennem specialet ved involvering af repræsentantskab fra samfundets magtdeling for revision. Ved at sammensmelte de modtagne perspektiver og drage disse i spil i forhold til vurderingen af tilstrækkeligheden, er der en altoverskyggende holdning til, at de nuværende standarder er brede i en sådan forstand, at der er fortolkningsmuligheder indlagt i standarden, som gør det muligt at varetage en revision, hvor *shared service centre* er indsat som supporterende enheder. Dermed være sagt, at standarderne giver et generelt, men ikke specifikt grundlag for revisor til at understøtte en revision af dette format. På denne baggrund er der overladt mange uafklarede spørgsmål i standarderne, som ikke nødvendigvis bliver reflekteret af alle revisorer – men som i høj grad afhænger af den enkelte revisors professionelle erfaring og -dømmekraft i relation til risikovurderingen og adresseringen af risici i relation til den pågældende administrative opbygning.

Henset til den frie fortolkning og ikke mindst faktummet, at dette overlades til de enkelte revisorer at forestå i det konkrete tilfælde, vil der således være risiko for, at ikke alle risikoelementer adresseres i revisionen, om end standarderne tilskrives; "*The auditor shall plan and perform an audit with professional skepticism recognizing that circumstances may exist that cause the financial statements to be materially misstated.*" (ISA 200 15, 2009). Med baggrund i revisors ansvar for revisionspåtegningen, er det således dennes (eller flere underskrivere) ansvar for at imødesee de generelle bestemmelser i Standarderne, og herved sikre, at årsregnskabet ikke påtegnes uden modifikation, såfremt dette er indeholdt med væsentlig fejlinformation. Standarderne til afdækning af revisionens planlægning, herunder særligt ISA 200, 220, 230, 250, 300, 315, 330 og 500 er indeholdt med bestemmelser, som tilsikrer at afdække den generelle risikovurdering, som i vid udstrækning også kan henføres til vurderingen af risici, som *shared service centre* er indeholdt med, men giver ikke anledning

til at understøtte revisor med specifikke elementer, som generelt øger revisionsrisikoen; herunder eksempelvis afdækningen af lokal lovregulering (ISA 250), når et shared service center varetager dette fra et andet land. På denne baggrund er der en øget risiko for, at risikoelementer vil forblive uopdagede – og dette særligt relevant, hvis den pågældende revisor ikke har den professionelle erfaring med håndteringen af situationer, hvor organisationen bag virksomheden er struktureret med et eller flere shared service centre.

Understøttelsen af revisor er ét af hovedformålene ved standarderne med henblik på at støtte et pålideligt rapporteringsmateriale for dets interessenter, og i den forbindelse er det således afgørende, at revisor har et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere de risikoelementer, som den geografiske overførsel og centraliserede håndtering af administrative opgaver medfører. I tilknytning til foreståede analyser, blev der ud over planlægningen og risikovurderingen af revisionen, når et shared service center er indsat, også gennemgået revisionens udførelse, herunder etableringen og udførelsen af revisionshandlinger, der har til hensigt at afdække de identificerede risici. I den henseende er der en bred forståelse for den geografiske udfordring, som et shared service center ofte kan medføre. Ud over den geografiske udfordring er også elementer som samarbejdet med revisionskunden generelt bragt i spil af den udøvende magt, herunder forholdet omkring at rejse revisorer fra diverse lokale virksomheder til det pågældende shared service center – dette af hensyn til organisationen og arbejdet med shared service centeret ikke en optimal handle måde og tilgang til revisionen. På denne baggrund er det hyppigst anvendte, at dele af revisionsarbejdet blev lagt ud til revisor for shared service centeret, herunder udførelsen af særskilte arbejder til brug for den lokale revision.

Et af de karakteristika, der er identificeret ved anvendelse af et shared service center er, at der foretages de samme administrative processer for forskellige juridiske enheder. Den foretagne analyse af Standarderne viser dertil, at det ikke er konkretiseret, hvorvidt eventuelt implementerede kontroller for de administrative processer kan testes på tværs, uagtet at kontrollerne vedrører forskellige juridiske enheder. Dette faktum understøttes som en utilstrækkelighed af både de dømmende og lovgivende magter. Derfor bør der i kommende arbejder med Standarder overvejes, hvordan dette forhold kan adresseres.

Henset til den identificerede fremgangsmåde for dels fremsendelsen af instruks til revisor for shared service centeret, og dels vurderingen af det udførte arbejde, er der ikke en strømlining i måden at håndtere disse elementer på. Der er bred enighed om, at fremgangsmåden bliver støttet analogt af ISA 600 omkring koncernrevisioner. Dette bekræftes af såvel den udøvende, dømmende og lovgivende magt, men igen bliver der ikke pålagt overvejelse omkring eventuelle alternativer til fremgangsmåden i standarderne, ligesom ISA 600 er specifikt beskrevet for koncernrevisioner, og således vil påtegningen på det lokale årsregnskab ikke nødvendigvis støttes af alle elementer fra standarden; dette særligt i tilfælde, hvor shared service centeret er indsat som søsterselskab eller tilsvarende – det vil sige, hvor der ikke nødvendigvis afsendes instruks til komponentrevisor som led i en koncernrevision. Ydermere er det overladt til revisors fortolkning af standarderne, at vurdere det fremsendte rapporteringsgrundlag fra shared service center revisor, herunder vurdere, om grundlaget er tilstrækkeligt til at kunne basere revisionen herpå.

Med afsæt i udarbejdede analyser og ovenstående diskussion, vurderes det, at de internationale standarder for revision er tilstrækkelige som ramme. Dette til trods for utilstrækkeligheden i forhold til, at foretage test af kontroller på tværs af juridiske enheder, idet revisionen vurderes at kunne gennemføres foruden denne fremgangsmåde.

Revisorloven

Vurderingen af tilstrækkeligheden i relation til den danske lovregulering, herunder revisorloven, vil tage sit afsæt i forfatterskabets analyse af revisorloven, analyserede svar fra spørgeskemaundersøgelse og ikke mindst interview med henholdsvis den dømmende og lovgivende revisionsmagt. Analyse og vurdering har særligt haft omdrejningspunkt omkring at afdække risikoelementerne omkring brugen af anden revisors arbejde i relation til dels revisionsbeviset og dels af hensyn til opbevaringspligten af bagvedliggende dokumentation.

I henhold til revisorlovens § 23, stk. 1, skal der udarbejdes arbejdsrapporter, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring. I tillæg hertil skal dokumentationen opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelsen. Med denne regulering af loven, er der i lighed med de internationale standarder for revision givet en ramme, som til en vis grad er overladt til fortolkning ved at lade revisor selv vurdere, hvilket materiale der skal foreligge for at understøtte den afgivne erklæring. Dette forhold understøttes dog af de internationale standarder for revision, som tilsikrer, at tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis foreligger som dokumentation for den afgivne erklæring. Dette kan dog henføres til ovenstående diskussion omkring tilstrækkeligheden ved en revision, hvor et shared service center er indsat. Ved analyser af tilstrækkeligheden af nærværende regulering for opbevaring af dokumentation, er der en bred enighed fra såvel den udøvende, den dømmende og den lovgivende magt om, at loven er tilstrækkelig formuleret. Dog er der ved opfølgende kontakt til den udøvende magt, samt interview af den dømmende og lovgivende magt ligeledes en forståelse for fortolkningsmulighederne, som loven medvirker til – og denne fortolkningsmulighed giver ikke i alle henseender et tilstrækkeligt grundlag for revisor til at vurdere, hvilket materiale der som minimum skal foreligge – særligt i tilfælde, hvor dele af arbejdet ligger ud til revisor for shared service centeret. Dette forhold afdækkes i mange tilfælde ved analog anvendelse af lovens forskrifter for anvendelse af komponentrevisors arbejde – en metodik, som i overvejende grad bekræftes anvendt af den udøvende og dømmende magt. Den lovgivende magt erkender, at lovens forskrifter er overladt til fortolkningsfrihed, men mener desuden, at formuleringerne i revisorlovens § 23, stk. 1-6, er utilstrækkelighed i forhold til at drage analogi ved udførte arbejder i shared service centre regi, når det specifikt er angivet, at disse regler er gældende i tilfælde med koncernsammenhæng – men ikke nødvendigvis i tilfælde, hvor shared service centrene er søsterselskaber eller tilsvarende.

Med henblik på at understøtte revisor, og ikke overlade risikoen til de enkelte revisionshuse for en utilstrækkelig opbevaring, bør der foretages en konkretisering af lovens rammer, herunder en eventuelt ensretning for koncernrevision og shared service centre i tilfælde, hvor der anvendes arbejde fra øvrige revisorer, være at foretrække. Atter for at tilsikre kontinuiteten af anvendelsen af lovens forskrifter og minimere fortolkningsmulighederne inden for væsentlige områder.

På baggrund heraf findes revisorloven tilstrækkelig for revisor til at afdække såvel dokumentations- som opbevaringspligten, men giver i sine nuværende forskrifter fortolkningsmuligheder, som ikke sikrer en ensretning og øger risikoen for, at den fornødne dokumentation og opbevaring ikke foreligger. Denne risiko vil særligt kunne adresseres i situationer, hvor en ny revisor indsættes, og denne skal revidere primobalancen, og herved bl.a. vil kræve dokumentationen for primobalancen forelagt i henhold til revisorlovens § 18, stk. 2 – hvis den nyvalgte revisor i så fald ikke finder dokumentationen tilstrækkelig, og i øvrigt ikke kan fremskaffe grundlaget for anden revisors arbejde, vil det være op til det danske retssystem (domstolene) at afgøre, om dokumentationen er forelagt med rette bevis og opbevaret forsvarligt i henhold til loven. Dette scenarie vil i mange tilfælde kunne minimeres med en ensretning af loven.

13.2 HENSIGTSMÆSSIGHED

Indledningsvist blev specialets anvendelse af begrebet *hensigtsmæssighed* defineret som et omfang, hvor nuværende grundlag for revision er struktureret på en effektiv måde, som ligeledes sikrer et ensartet fortolkningsgrundlag for revisorer.

International Standards on Auditing

“The auditor shall comply with all ISAs relevant to the audit. An ISA is relevant to the audit when the ISA is in effect and the circumstances addressed by the ISA exist.” (ISA 200 18, 2009). Den indledende formulering i Standarderne, nærmere bestemt ISA 200, tilsikrer, at alle standarder bliver bragt i betragtning under udførelse af revisionen. Dette element kan medføre en ikke effektiv revision, når Standarderne er revisors udgangspunkt for hele revisionsprocessen, men den enkelte revisor skal således tage stilling til, hvilke afsnit, der er relevante i den enkelte revision. Ved specialets analyse af interview med særligt repræsentanter for faglige afdelinger hos anerkendte revisionsvirksomheder blev det gjort klart, at de største revisionshuse har

interne metodikker for struktureringen af revisionsprocessen i henhold til standarderne, og herigennem forsøger at sikre en hensigtsmæssig revision, hvor relevante perspektiver fra Standarderne forsøges bragt til refleksion. Ulempen er blot, at der ikke nødvendigvis er en ensretning af måden, hvorpå standarderne gribes an på. Grundlaget er derimod blot det samme. Denne refleksion kan bringes videre og overføres til et tilfælde, hvor et shared service center er indsat som supporterende enhed for den lokale virksomhed, hvor der skal aflægges årsregnskab og afgives revisionspåtegning. I et sådant tilfælde, vil der være delelementer af mange standarder, som skal understøtte revisor og herved tilsikre, at der opnås en passende risikovurdering, der afdækker risici i relation til revisionen og på passende vis støtter et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Standarderne som skal guide revisor i planlægnings- og risikovurderingsregi, når revisionen er karakteriseret med et shared service center indsat, vil således være mange og dette kan dels medvirke til en uhensigtsmæssig adressering af særlig forhold, som skal tages i betragtning, og dels medvirke til, at elementer i risikovurderingen ikke bliver identificeret på et passende stadie i revisionsprocessen – elementer som alle kan have konsekvenser for dels kvaliteten af revisionsbeviset (og i sidste ende revisionspåtegningen), og dels effektiviteten af den udførte revision. Ved interview af repræsentanter fra de lovgivende magter ved henholdsvis Erhvervsstyrelsen og IAASB, blev det anført fra begge parter, at effektiviteten er et vigtigt parameter, når nye love og standarder udstikkes, og derfor vil dette parameter også skulle tages i betragtning, når hensigtsmæssigheden af de gældende standarder vurderes.

Slutteligt vil udførelsen af revisionen, som tidligere anført, ofte ske ved involvering af anden revisor – en involvering i relation til et shared service center, som ikke direkte er skildret i Standarderne, hvordan skal håndteres. Størstedelen af forespurgte revisorer omfattet af den udøvende revisionsmagt benytter denne fremgangsmåde og drager analogi til ISA 600 for at anvende mulighederne for udsendelse af instruks og bearbejdelse af modtagne materiale i relation til revisionen. En metodik, som støttes af det dømmende organ i forhold til at udføre en revision af denne karakteristika og opnå et passende revisionsbevis. Men mulighederne for analogi til henholdsvis ISA 402, ISA 500, ISA 610 og ISA 620 er også til stede – og måske vigtigst af alt, vil elementerne af disse standarder i visse tilfælde kunne skabe en mere effektiv og hensigtsmæssig revision – afhængig af det pågældende setup i virksomheden. Disse overvejelser er ikke direkte overført til refleksion ved udførelse af revisionen, hvorved revisor er forpligtet til at drage alle standarder i betragtning, hvilket ofte medfører, at revisor læner sig op af kendte standarder fra tidligere revisioner i udførelsen.

På baggrund af forestået analyse af spørgeskemaundersøgelse af den udøvende magt savnes der i vid udstrækning en model, som ensretter og særligt giver en mere specifik vejledning i håndteringen af revisioner, hvor et shared service center er indsat. En vejledning, som i dag er indirekte indbygget i standarderne i dag, men som ikke er hensigtsmæssigt struktureret for revisor for at adressere og afdække revisionsrisiciene. Hertil kommer, at det dømmende organ ude i revisionsvirksomhederne er "nødsaget" til at indlægge interne retningslinjer for håndteringen af denne type revision, og herved vil der være en risiko for, at ikke alle elementer tages i betragtning og ikke mindst medføre en ikke ensartet tilgang til revisionen afhængig af, om det er PwC, KPMG, EY, Beierholm eller Deloitte, som udfører revisionen. Elementer som i sidste ende kan medføre en upålidelig påtegning i tilfælde, hvor shared service centeret behandler områder i relation til årsregnskabet, som kan bevirke væsentlig fejlinformation, og disse ikke adresseres på rette vis i revisionspåtegningen.

På denne baggrund findes de internationale standarder for revision ikke hensigtsmæssige, og der *skal* således foreligge en yderligere understøttelse til revisor for at kunne udføre en hensigtsmæssig revision, når et shared service center er indsat som supporterende administrativ enhed.

Revisorloven

Henset til beskrivelserne omkring tilstrækkeligheden af revisorloven, støtter vurderingen heraf også hensigtsmæssigheden ved revisorloven, når et shared service center er indsat. Som omtalt i vurderingsgrundlaget for revisorlovens tilstrækkelighed, er der uhensigtsmæssigheder i mulighederne for fortolkning, når der indgår revisionsbevis, som er udarbejdet og dokumenteret af anden revisor til brug for en lokal revisionspåtegning.

Uagtet om arbejdet kan henføres til en revision, hvor et shared service center er indsat eller ej, så giver lovens forskrifter for opbevaring af dokumentation for det udførte arbejde af anden revisor mulighed for fortolkning og herved øge risikoen for, at der opstår situationer, hvor opbevaringen ikke findes tilstrækkelig i relation til et tilsyn, indtræden af ny revisor eller tilsvarende.

Henset til omfanget af revisorloven, og dennes omtale af dels dokumentationskravet og dels opbevaringspligten, er loven struktureret på en hensigtsmæssig måde, men på baggrund af forskrifternes formuleringer, som ikke specifikt tager hensyn til arbejde udført af anden revisor, når der ikke er tale om en koncernrevision, er loven uhensigtsmæssig til at understøtte revisor.



14. LØSNINGSFORSLAG

På baggrund af de vurderinger af hensigtsmæssigheden og tilstrækkeligheden af revisionsgrundlaget, når et shared service center er involveret, vil der i dette kapitel blive præsenteret en række løsningsforslag, der skal være med til at sikre understøttelsen af revisor, når et shared service center er involveret i en eller flere af den reviderede virksomheds processer, og denne virksomhed skal aflægge en lokal årsrapport. Løsningsforslagene har hovedvægt på identificerede uhensigtsmæssigheder i Standarderne samt utilstrækkeligheder i revisorloven.

14.1 DET DANSKE LOVGRUNDLAG

Som anført fremgår der tvivl om, hvordan revisor skal forholde sig til mængden af dokumentation, der skal modtages og opbevares - både til det formål, at det skal kunne gennemgås af tilsynsmyndigheder og i passende vis skal overholde lovens forskrifter om overlevering af opgave til tiltrædende revisor. Endvidere nævnes det af Anders Baumbach, at der ved genanvendelse af dokumentation, ikke konsekvent bliver udfærdiget tilstrækkelige referencer, der således kan danne grundlag for den afgivne revisionspåtegning.

På baggrund af disse forhold kan følgende elementer overvejes tilpasset:

- ▶ Revisorlovens bestemmelser for anvendelse af dokumentation, oparbejdet af andre revisorer
- ▶ Revisorlovens bestemmelser for opbevaring af revisionsdokumentation, oparbejdet af andre revisorer
- ▶ Revisorlovens bestemmelser for udarbejdelse af arbejdsoplysninger, der anvendes til grundlag for mere end en revisionspåtegning

14.1.1 ANVENDELSE AF DOKUMENTATION, OPARBEJDET AF ANDRE REVISORER

En måde at komme revisors tvivl om tilstrækkelighed af gennemgang af arbejde til livs, kan være ved, at der udarbejdes et forklarende notat om, hvordan gennemgangen af arbejde, der er udført af revisor for shared service center, men som anvendes af revisor i forbindelse erklæring på anden særskilt juridisk enhed, som minimum skal dokumenteres. Essensen af notatet kan indeholde fortolkning af revisorlovens § 23, stk. 2, hvor det kan betragtes, at håndteringen af gennemgang af arbejde udført af andre revisorer vedrørende shared service centeret kan sidestilles med gennemgang af arbejde udført af andre revisorer i forbindelse med revision af koncernregnskab.

14.1.2 OPBEVARING AF REVISIONSDOKUMENTATION, OPARBEJDET AF ANDRE REVISORER

I forhold til måden at håndtere opbevaring af dokumentation, der er udført af andre revisor, kan der drages parallel til revisorlovens § 23, stk. 4., hvor det udførte arbejde for dattervirksomheder kan sidestilles med udført arbejde af anden revisor vedrørende shared service centeret. Med udgangspunkt i, at revisorlovens bestemmelser er udarbejdet på baggrund af et EU-direktiv, vil det således være nærtliggende, at der kom en udmelding fra Europa-parlamentet eller Rådet, der således kan danne rammerne for arbejdet på tværs af EU-fællesskabet. På denne måde kan arbejde anvendt af anden revisor for shared service centeret være ufravigeligt i forhold til det arbejde, der udføres for datterselskabsrevisor; både hvad angår gennemgang af arbejde og dokumentation for den afgivne erklæring såvel som indhentelse af samtykke fra anden revisor om udlevering af yderligere relevant dokumentation. En mulighed for en hurtigere implementering kan være at indeholde denne fortolkning i et notat udstedt af Erhvervsstyrelsen, der således kan danne retningslinjer til fortolkning af den danske lovgivning.

14.1.3 ARBEJDSPAPIRER DER ANVENDES SOM GRUNDLAG FOR MERE END ÉN REVISIONSPÅTEGNING

Med udgangspunkt i Anders Baumbachs' bemærkninger om, at der i kontrolsituationer ses mangel på dokumentation, reference eller øvrig sammenhæng, hvis arbejde udført og dokumenteret én gang danner grundlag for flere revisionspåtegninger, kan et løsningsforslag således være, at Erhvervsstyrelsen skal udsende et notat indeholdende fokus herpå og en guidance til en "*best practice-metode*". På denne måde kan revisors forståelse og udførelse af arbejde ensrettes i overensstemmelse med repræsentanter fra Erhvervsstyrelsens fortolkning af revisorlovens § 23 om dokumentation af grundlaget for den afgivne påtegning. Denne situation er således relevant, hvis en revisor har udført arbejde for et shared service center, og at dette arbejde anvendes af samme revisor for dokumentation af revisionspåtegningerne på forskellige juridiske enheder – lige så vel som det er aktuelt for en revision af et koncernregnskab med indeholdt konsolidering af dattervirksomheder.

14.2 DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION

For at løse problematikkerne med hensyn til den manglende tilstrækkelighed – og særligt hensigtsmæssighed, som anført tidligere i specialet, er det vurderet, at et beslutningstræ kan anvendes, uagtet at der udarbejdes en guidance til brug af nuværende standarder, en revision af de nuværende standarder eller implementering af en ny standard. Der vil i nærværende afsnit blive præsenteret et løsningsforslag hertil, som uafhængigt af fremgangsmåden for implementering, kan anvendes som en guidance til implementering. I afsnittet nedenfor vil der indledningsvist være en introduktion til løsningsforslaget efterfulgt af en nærmere beskrivelse af den nævnte guidance.

14.2.1 UTILSTRÆKKELIGHEDER OG UHENSIGTSMÆSSIGHEDER TIL UNDERSTØTTELSE AF REVISOR

Den præsenterede guidance (i det efterfølgende benævnt som *practical paper*) bør ikke anvendes som erstatning for anden eventuel risikovurderingsovervejelser, men den skal derimod anvendes som et supplement, der gør det muligt at foretage de nødvendige overvejelser hvad angår risikovurderinger samt overvejelser om adressering af identificerede risici. Det udarbejdede practical paper skal dermed være med til at sikre kontinuitet i planlægningsfasen, herunder risikovurderinger samt de overvejelser, som revisors gør sig for således at sikre adressering af identificerede risici, hvilket således skal være med til at øge kvaliteten af revisionen.

Nedenstående beslutningstræ har til hensigt at skitsere den relevante del af revisionsprocessen, der er omfattet af specialets indhold, hvilket omfatter processen fra revisionsplanlægningen til og med udførelse af revision. Strukturen er således opbygget efter en kronologisk rækkefølge som vurderet af forfatterskabet på baggrund af analyse af ISA'erne, og som ligeledes vurderes at være af væsentlig betydning for den udvalgte del af revisionsprocessen og/eller være væsentligt påvirket af shared service centerets involvering. Således er der både forhold, der bør overvejes inden i en begyndende fase og den afsluttende fase, som ikke er omfattet af dette beslutningstræ.

Derudover er beslutningstræet udarbejdet til brug for situationer, hvor shared service centre er involveret og omfatter kun de forhold, der er relevante i forhold til indvirkningen fra shared service centeret, og det kan ikke stå alene for en revision.

Udarbejdelse af beslutningstræet er med en normativ tilgang med udgangspunkt i at være en implementeringsmulighed for den lovgivende magt. Beslutningstræet er udarbejdet med en struktur, der skitserer en struktur, der sikrer, at revisor foretager de nødvendige overvejelser set i sammenhæng med tilhørende vejledning. I tilknytning til beslutningstræet og vejledningen er der udarbejdet en tabel, som kan ses i bilag 7 med direkte reference til de mest relevante afsnit af de inkluderede Standarder for således at henlede opmærksomheden på den mulige analogi samt mulighed for subjektiv fortolkning af relevante afsnit af revisionsstandarderne.

14.2.2 PRACTICAL PAPER

Opbygningen af beslutningstræet kan opdeles i to faser af revisionsprocessen, hvor førstnævnte er revisionsplanlægningsfasen, herunder særligt identificering af risici relaterende til involveringen af shared service centre. I denne fase skal det fra revisors side overvejes, om der er involvering af et shared service center og derved afgøres, om der skal anvendes det udarbejdede practical paper. Dette gøres ved et kontrolspørgsmål, hvor det tilskrives, at hvis der svares nej til involvering fra et shared service center, så skal denne guidance ikke anvendes. Hvis der er identificeret involvering fra et shared service center, skal det overvejes i hvilken grad involveringen sker som anført i beslutningstræet, og yderligere refereret i bilag 7 omfatter det anvendelse af ISA 200, ISA 300, ISA 315, ISA 250, ISA 500, ISA 330, ISA 220 samt ISA 230.

ISA 200 – *Overall objectives of the standards* er først og fremmest relevant med udgangspunkt i, at revisor først og fremmest skal forstå det fulde indhold af Standarderne og øvrigt uddybende indhold dertil for således at kunne anvende standarderne på den rigtige måde. Hertil skal revisor anvende det indhold af Standarderne, der er relevant for de omstændigheder, der gør sig gældende. Dette omfatter derved, at de Standarder der ligeledes skitseres i beslutningstræet, skal overvejes i forhold til anvendelse ud fra de forhold, der gør sig gældende i den givende situation med et shared service center involveret. Ved ISA 300 – *Planning an audit* skal revisor identificere, hvilke karakteristika, der gør sig gældende for revisionen, for på den måde at kunne have den fornødne opmærksomhed på det væsentlige område. Dette omfatter bl.a. involveringen af et shared service center, som skal adresseres på passende vis. Herudover skal det i revisionsplanlægningen vurderes i hvilket omfang, det er muligt at bruge arbejde udført af andre revisorer eller eksperter, ligesom det skal defineres hvilket team, der skal udføre revisionsopgaven. Omfanget af udnyttelse af arbejde udført af eksperter og andre revisorer kan direkte henføres til involveringen fra shared service centeret, og hvor teamets sammensætning og fordeling skal overvejes i forhold til involvering fra underskrivende revisor set i forhold til, at der kan være andre parter involveret i revisionsopgaven.

Ud fra omfanget af opgaven og de karakteristika, der gør sig gældende, skal der på baggrund af det foretages en risikovurdering ud fra ISA 315 – *Identifying and assessing risk* og yderligere ISA 250 – *Considerations of Laws and Regulations*. I henhold til standarderne skal risikovurderingshandling omfatte både forespørgsel hos ledelsen samt observationer og/eller inspektioner, og herudover skal der foretages forespørgsler til virksomhedens øvrige ansatte for at evaluere på kontrolmiljøet. Dette skal ligeledes for revisioner, hvor shared service centre er involveret, om ikke andet, at det kan være besværliggjort grundet manglende kendskab til finansielle forhold fra ledelsen, besværlighed i kommunikation med medarbejdere grundet andet sprog eller kultur eller distance fra revisor til lokationerne, hvor kontroller udføres. Under risikovurderingshandling er formålet at opnå forståelse for risici for følgende områder, der er relevant for virksomhed, hvor shared service centre er involveret:

- ▶ Industri, regulerende forhold og andre eksterne faktorer
- ▶ Den egentlig driftsaktivitet
- ▶ Kompetencer og etik hos ledelse og øvrige medarbejdere
- ▶ Målingen og gennemgangen af den finansielle rapporteringer
- ▶ Kontrolmiljøet

► It-systemet og den strukturelle opbygning.

Disse punkter skal overvejes i forhold til den indvirkning, som shared service centerets involvering medfører, herunder særligt ledelsens håndtering og implementerede kontroller, der skal afdække risici for væsentlige fejl, medarbejderne, der er involveret hos shared service centeret og disses kompetencer og kendskab til den egentlige driftsaktivitet samt kendskab til de regulerende forhold, der påvirker regnskabsaflæggelsen. Specifikt vedrørende regulerende forhold skal revisor sikre sig for at overholdelse de regulerende forhold, der kan medføre væsentlig fejlinformation i regnskabet, og i relation til shared service centre omfatter det bl.a. ledelsens og medarbejdernes sikring heraf, som kan kompliceres af udenlandske medarbejdere/ledelse sat op over for national særlovgivning såsom skat, moms, afgifter og øvrige selskabsregulerende forhold.

De udførte overvejelser, der gøres i planlægning- og risikovurderingsfasen skal dokumenteres på passende vis således, at revisors vurdering af shared service centerets indvirkning på revisionsplanen og -strategien kan forevises til en tilsynsmyndighed og sættes over for de udførte procedurer, der indgår i fasen for afdækning af identificerede risici. Vurderes det, at indvirkningen fra involveringen af shared service centeret i sin helhed ikke væsentlig påvirker revisionen og/eller virksomhedens regnskabsaflæggelsesproces, skal dette dokumenteres, og derfra skal der ikke foretages yderligere handlinger i relation til disse risici (forudsat øvrigt kendskab ikke opnås senere i revisionsprocessen). Den væsentlige indvirkning kan vurderes analogt i forhold til ISA 402 – *Service organisationer* eller ISA 600 – *Group audits*. Dokumentation af revisionsbeviset, der opnås for risikovurdering, skal følge ISA 500 – *Audit evidence* og det skal sikres i forhold til validitet og reliabilitet. Dette forhold kan blive påvirket, hvis ledelse eller medarbejdere fra shared service centeret eller virksomheden ikke grundet kulturforskelle har samme etiske regler som de, som vurderes at være under en "normal" revision. Når det er planlagt, hvordan revisionen skal udføres, skal underskrivende partner vurdere revisionsholdet, der planlægges anvendt, i forhold til om det samlet kan udføre revisionen. Dette skal vurderes løbende og i takt med, at det planlægges hvilke involverede parter, der skal være som vil være beskrevet nedenfor.

Vurderes det, at shared service centerets indvirkning at være af væsentlig karakter, hvor der således skal opnås revisionsbevis for processer eller andet, hvilket vurderes på baggrund af opgavens karakteristika og risikovurderingsfasen, skal revisor forholde sig til, hvordan de identificerede risici adresseres, og hvilke revisionshandlinger, der planlægges udført for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. I relationen til opnåelse af revisionsbeviset skal det overvejes, hvilken adgang der er til shared service centeret i forhold til besøg af det primære revisionsteam eller involvering af øvrige parter. Baseret på de empiriske analyser vurderes det af forfatterskabet, at være fem forskellige forhold, der gør sig gældende, hvis det ses i forhold til håndtering via de nuværende revisionsstandarder. Det omfatter følgende scenarier, der kan anvendes for afdækning af risici:

- Ved anvendelse af ledelsesudpegede eksperters udførte arbejde
- Ved anvendelse af anden revisors udførte arbejde
- Ved anvendelse af interne revisorers udførte arbejde
- Ved anvendelse af revisor udpegede eksperters udførte arbejde
- Ved betragtning af shared service centeret som service organisation.

Ved revisionsarbejde med de fem ovenstående scenarier drages der en direkte analogi til, hvordan forholdene skal håndteres baseret på de nuværende standarder.

Hvis revisor vælger at anvende en ledelsesudpeget ekspert, skal revisionsbeviset der anvendes, vurdere væsentligheden af det arbejde i forhold til revisors formål og derigennem vurdere kompetencerne, integriteten og objektiviteten fra eksperthen. Ligeledes skal revisor opnå forståelse for det arbejde, der er udført af eksperthen og slutteligt vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i forhold til de identificerede revisionsmål. Arbejde omkring ledelsesudpegede eksperter kan drages analogt i forhold til ISA 500 – *Audit evidence*, og tilfældet for anvendelse af ledelsesudpegede eksperter kan eksempelvis være et verdensomspændende revisionshus, hvortil ydelse for opstilling af lokale årsrapporter for alle datterselskaber outsources. På denne vis udfører revisionshuset en outsourcet ydelse, hvor det i betragtning kan sidestilles med et shared service center, men samtidig kan revisionshuset vurderes som ekspert grundet sit specialistkendskab.

Anvendelse af anden revisors udførte arbejde skal betragtes analogt i forhold til ISA 600 – *Group audits*, hvori det – som anført tidligere – tilskrives, at standarden kan anvendes ved brug af anden revisors udførte arbejde, uden arbejdet vedrører revision af et koncernregnskab. Af specifikke forhold skal det overvejes, hvilket kendskab anden revisor har til dels shared service centerets kontroller såvel som den regnskabsafledende enhed, og derved skal det sikres, at der er den fornødne kommunikation af det forskellige kendskab, der er anden revisor og primær revisor imellem. Kommunikationen fra revisor til anden revisor skal omfatte de forhold, der er relevante for anden revisor for at udføre det planlagte arbejde. Dette skal omfatte deling af information omkring kontrol miljø for virksomheden og shared service centeret, forretningsmæssige risici samt forhold om manglende overholdelse af lovgivningerne eller lignende forhold. Involveringen fra primær revisor skal være afgjort ud fra en risikovurderingsbetragtning, hvor der skal være dybere involvering desto mere risikofyldt involveringen fra shared service centeret medfører. På samme vis gældende for modtagelse og gennemgang af relevant revisionsbevis indhentet og opnået igennem dokumenterede handlinger af anden revisor, hvor det ifølge ISA 600 – *Group audit* defineres, at dette afhænger af en risikobetragtning. ISA 600 – *Group audits* vil være relevant at anvende, hvis der kan opnås revisionsbevis på en mere effektiv måde eller hvis bedre revisionsbevis som følge af involvering af en anden, lokal revisor.

Det tredje alternativ for afdækning af identificerede risici er ved, at revisor anvender arbejde, der er udført af intern revision. I den forbindelse skal revisor gøre brug af ISA 610 – *Using work of internal auditors*. Det udførte arbejde skal tages direkte fra standarden og sættes i kontekst med den egentlige situation, herunder den involvering, som den interne revision har på shared service centeret. Det er essentielt for revisor at vurdere kompetencerne, integriteten samt hvordan den interne revision før kvalitetskontrol med sit arbejde.

Det fjerde alternativ for afdækning af identificerede risici, der kan anvendes, er hvis der er involveret revisor udpeget af eksperter. Hvis dette er tilfældet, skal revisor anvende ISA 620 – *Using work of auditor's experts*. Dette kan finde sted, hvis der fra revisors sider vælges at anvende en ekspert i en given national lovgivning til at foretage en gennemgang af de implementerede forhold hos shared service centeret, og på denne vis opnået en form for revisionsbevis. Standarden kan anvendes direkte analogt i forhold til shared service centre.

Hvis ikke minimum én af de fire øvrige muligheder til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som anført umiddelbart ovenfor, skal ISA 402 – *Service organisations* anvendes. Standarden for serviceorganisationer skal anvendes direkte analogt ved en betragtning at shared service centeret i sig selv kan sidestilles med en serviceorganisation. Derved skal revisor, hvis ikke det er muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved revision af finansiel information opbevaret hos den regnskabsafledende enhed, opnå et revisionsbevis ved enten selv at udføre handlinger direkte for serviceorganisationen – her shared service centeret – eller få shared service centerets primære revisor til at udføre handlinger. Ved test af kontroller kan opnåelse af revisionsbevis ske ved enten selv at forestå test af kontroller hos shared service centeret eller ved indhentelse af en type 2-erklæring (forudsat denne har det nødvendige indhold) eller anvende shared service centerets primære revisor til at udføre handlinger (hvilket kan sidestilles med det arbejde beskrevet om ISA 600 – *Group audits*, hvis den nødvendige kommunikation kan anvendes.

Hvis opgavens karakteristika tillader anvendelse af flere end én af ovennævnte fem metoder for håndtering af shared service centerets involvering, skal revisoren for den regnskabsafledende enhed foretage overvejelser, hvordan det er muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på den mest hensigtsmæssige måde. Dette kan være ved at anvende en kombination af flere af de analoge betragtninger om anvendelse af standarderne, dog kan det også være ved anvendelse af udelukkende én af dem. Hvis det vurderes mest effektivt udelukkende at gøre betragtninger om, at shared service centeret er en serviceorganisation og eksempelvis modtager en type 2-erklæring, så skal de øvrige metoder ikke nødvendigvis anvendes, selvom det er muligt.

Efter valget af en af metoderne for afdækning af de identificerede risici skal det udførte arbejde vurderes i forhold til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og derefter dokumenteres. Ved vurderingen heraf skal den primære revisor overveje det af andre personer udarbejdede arbejde, og vurdere det på passende vis. Det skal overvejes af revisor, hvorvidt det at teste kontroller for et shared service center kan gøres ved at udvælge stikprøver på tværs af juridiske enheder. Én af forudsætningerne for at dette kan gøres er, at

kontrollen som helhed kan betragtes som én samlet, der blot udføres på tværs og har samme karakteristika, risici for fejl, involvering af medarbejdere m.v.

Slutteligt skal revisor vurdere sammenhængen imellem planlægningen, risikovurderingen og det efterfølgende revisionsbevis, samt tilsikre, at eventuelle adresserede forhold løbende i processen også adresseres i revisionens risikovurdering og efterfølgende er afdækket ved passende substans- eller test af kontrolhandlinger.

I det efterfølgende vil forslag til practical paper blive præsenteret på engelsk med afsæt i en forventet international anvendelse.

**GUIDE TO APPLY
INTERNATIONAL
STANDARDS ON
AUDITING
CONDUCTING AUDITS
FOR USER ENTITIES
INVOLVING SHARED
SERVES CENTRE(S)**

Volume 1 – Practical paper

First Edition

PRACTICAL PAPER
SPECIAL CONSIDERATIONS – HOW TO APPLY ISAs CONDUCTING AN AUDIT OF
FINANCIAL STATEMENTS AFFECTED BY THE INVOLVEMENT OF SHARED SERVICE CENTERS

CONTENTS

PREFACE

Scope of this practical paper 1

Objectives 2

Definitions 3

APPLICATION AND DESCRIPTIVE MATTERS

Decision tree 4

Descriptive matters 5

1. SCOPE OF THIS PRACTICAL PAPER

This practical paper provides non-authoritative guidance on applying ISAs. It is not to be a substitute for reading the ISAs but rather as a supplement intended to help practitioners understand and make the right considerations and applying the ISAs correctly. This practical paper should be applied when foreign shared service centre(s) is/are involved in any processes of the user entity.

2. OBJECTIVES

This practical paper deals with the user auditor's method for obtaining sufficient appropriate audit evidence when one or more shared service centre(s) is/are involved in processes for the user entity. This practical paper gives an overview of different considerations to take through-out the audit processes through a decision tree. Ultimately, it should help practitioners conduct high quality and cost-effective audits.

3. DEFINITIONS

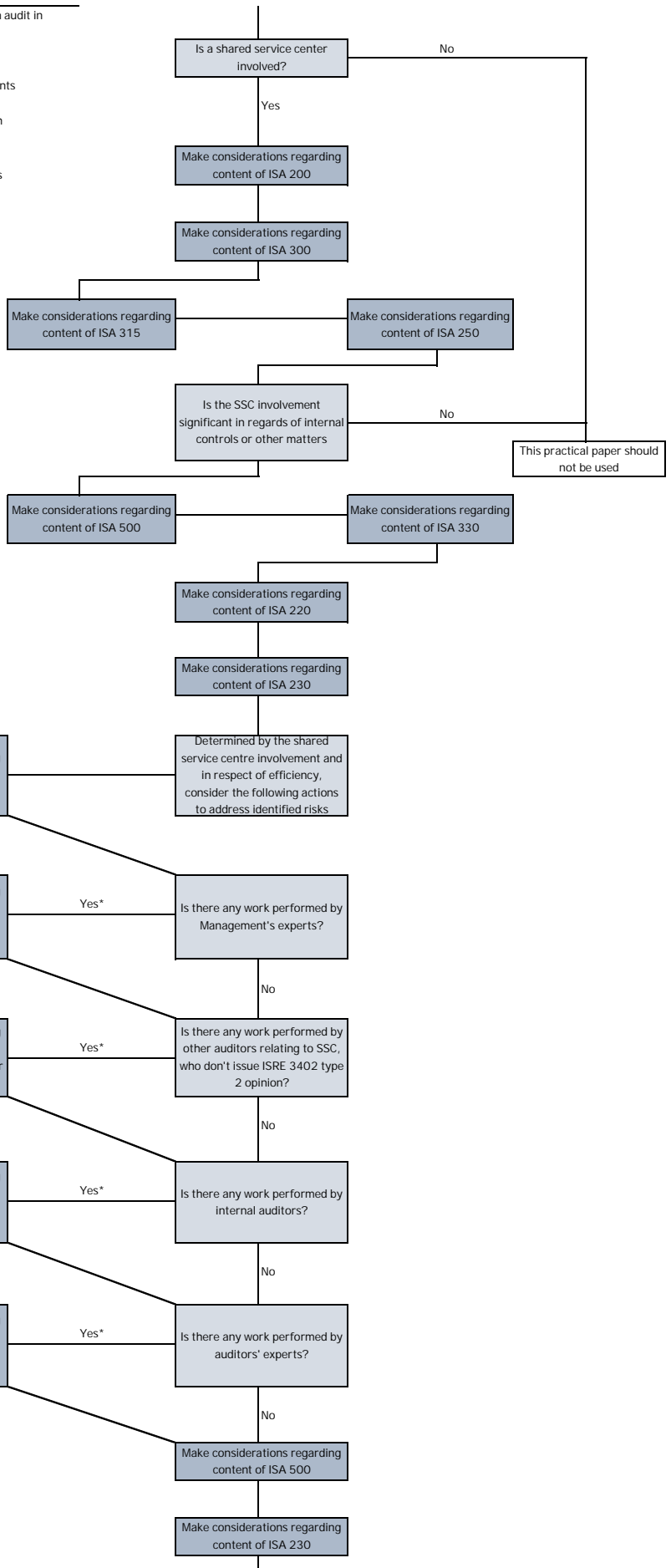
When using the term shared service centre(s) the following meanings can define this term:

- ▶ A service organization equalling description in ISA 402
- ▶ An organization established to maintain specific processes and procedures for several parties

4. DECISION TREE

Relevant standards

ISA 200	Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing
ISA 220	Quality control for an audit of financial statements
ISA 230	Audit documentation
ISA 250	Consideration of laws and regulations in an audit financial statements
ISA 300	Planning an audit of financial statements
ISA 315	Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment
ISA 330	The auditor's responses to assessed risks
ISA 402	Audit considerations relating to entities using service organizations
ISA 500	Audit evidence
ISA 600	Audit of group financial statements
ISA 610	Using the work of internal auditors
ISA 620	Using the work of an auditor's expert



* Yes = if different scenarios is possible the auditor may choose based on what is considered most efficient as long as sufficient and appropriate audit evidence is obtained

5. DESCRIPTIVE MATTERS

RISK ASSESMENT / PLANNING PHASE

ISA 200

Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing

In overall consider relevant content of Standards and choose which to use for purpose of identifying risk related to shared service centre setup and how to address this. Consider impact of shared service centre with focus on:

- ▶ Professional scepticism for the administrative processes managed by shared service centre(s)
 - ▶ Professional judgment in relation to assessing ethics, integrity and competences of the employees employed at the shared service centre(s)
 - ▶ How the involvement of shared service centre(s) apply to different Standards
-

ISA 300

Planning an audit of financial statements

In overall consider the content of ISA 300 and plan the audit of financial statements in respect of the involvement of shared service centre(s). Specific consider the following impact on the audit plan:

- ▶ Characteristics of the task and how the shared service centre affects this
- ▶ The nature, timing and extent of resources necessary to perform the audit
- ▶ The factors that the professional judgement are significant in directing engagement team's and other involved parties' efforts
- ▶ The capabilities and competences of the audit team to respond to anticipated risks as a result of the involvement of shared service centre(s)

The auditor shall focus on:

- ▶ Updating and changing the overall audit strategy as necessary during the course of the audit
 - ▶ Plan the nature, timing and extent of direction and supervision of engagement team and other involved parties which is applied in ISA 220
-

ISA 315

Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment

Obtain overall understanding of the involvement of the shared service centre and related control environment including entity's and shared service centre(s)' internal controls, and how it affects the risk for material misstatement in the financial statements, whether due to fraud or error. The procedures shall at least include the following:

- ▶ Inquiries of management, and of others within the entity or shared service centre(s) who in the auditor's judgment may have information that is likely to assist in identifying risks of material misstatement due to fraud or error.
- ▶ Observation and inspection of the user entity including shared service centre(s)
- ▶ Inspection of shared service centre(s)' structural chart, guidelines and other processes relevant for determining the risk for material misstatement in the financial statements

Performing the procedures, auditor shall have focus on understanding:

- ▶ Shared service centre(s)' involvement in operations and how review of entity's performance is applied
 - ▶ Shared service centre(s)' compliance with regulatory
 - ▶ Shared service centre(s)' involvement in control environment and evaluate on ethics and integrity
 - ▶ Shared service centre(s)' information system & business processes
 - ▶ Shared service centre(s)' employees including competences & communicative abilities
-

ISA 250

Consideration of laws and regulations in an audit financial statements

With reference to the paragraph of ISA 315 consider the impact of the shared service centre(s) involvement with respect of non-compliance with laws and regulations. Consider how relevant people in shared service centre(s) comply to law and regulations including:

- ▶ Applicable framework
- ▶ Tax, VAT and other national duties
- ▶ Industry or sector specific legislation

Perform following procedures in order to obtain understanding of the impact from shared service centre(s) involvement on compliance with laws and regulations:

- ▶ Inquiring of management and, where appropriate, those charged with governance, as to whether the entity is in compliance with laws and regulations
 - ▶ Finding it appropriate inquire written representation from the management of the shared service centre(s) as to whether the entity is in compliance with laws and regulations
 - ▶ Inspecting correspondence, if any, with the relevant licensing or regulatory authorities; and
 - ▶ Inspecting relevant guidelines and written processes on how to comply with laws and regulations
-

ISA 500

Audit evidence

Consider whether sufficient appropriate audit evidence is obtained for risk assessment procedures in relation to shared service centre(s)' involvement in the audit.

With reference to the significance of shared service centre(s)' involvement and the service provided by the shared service centre(s) make consideration of which type of audit procedures that shall be used (with reference to Paragraph A10 in ISA 500). Have focus on following potential limitations:

- ▶ The geographical distance
 - ▶ The language and cultural barrier
 - ▶ The organisation of the shared service centre(s) in general; considering capacity and the appropriateness of visiting shared service centre(s) physically
-

ISA 330

The auditor's responses to assessed risks

Based on the understanding of shared service centre(s)' involvement and identified risks as a whole, plan how to address the risks identified in a matter where procedures tested involve the shared service centre(s). In specific consider following factors:

- ▶ timing of procedures in respect of geographical distances and matters influencing the timing
 - ▶ how to address the identified risk by involving other relevant parties in respect of the shared service centre(s) structure including work performed by:
 - Management's experts
 - Auditor's experts
 - Internal auditors
 - Other auditors
 - ▶ how to address the identified risk by visiting the shared service centre(s) and performing procedures relating to processes yourself
-

ISA 220

Quality control for an audit of financial statements

The auditor shall ensure sufficient quality control procedures are performed. The engagement partner has the responsibility for the overall quality and shall:

- ▶ consider how to ensure that conducted procedures are in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements including ethical and independence requirements for all involved parties during the audit
 - ▶ consider how to assign the right personnel to the engagement to conduct the audit with respect to the risk assessment and planned procedures for addressing the identified risks
 - ▶ consider how to make supervision and direct the audit in appropriate circumstance when involving different parties
-

ISA 230

Audit documentation

With reference to the risk assessment and planning phase consideration and procedures performed in ISA 200, ISA 300, 315 and 250 make sure that the audit documentation reflects these considerations and procedures and make sure that the audit file is stored appropriate during the proces.

ADRESSING IDENTIFIED RISK

ISA 402

Audit considerations relating to entities using service organizations

(if the shared service centre(s) is/are considered a service organisation this should be applied)

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 402 Paragraph 12, it can be done by following ways:

- ▶ Obtaining type 1 og 2 reports
- ▶ Contacting the shared service centre(s) through the user entity and obtaining information/evidence
- ▶ Visiting the shared service centre(s) and performing necessary procedures
- ▶ Using other auditor to perform procedures that will provide the necessary information

The communications of auditor's requirements with other involved parties shall be on a timely basis. This communications shall set out the instructions and further describe the use to be make of the relevant work, the form and content of involved parties' communication and should include following:

- ▶ Reporting form of ethical behavoiur, entegrity, independence requirements and competences
- ▶ Scoping of work to be performed
- ▶ Timing of procedures
- ▶ Reporting findings
- ▶ Assembling and storing of audit documentation

When performing the procedures and responding to the risks, the other content of ISA 402 shall be applied.

ISA 500 *(If work performed by Management's experts is used)*

Audit evidence

(If work performed by Management's experts is used)

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 500 Paragraph 8, the auditor shall consider following in regards to work done by Management's experts:

- ▶ Evaluate the competences, capabilities and objectivity of that expert
- ▶ Obtain an understanding of the work performed by the expert; and
- ▶ Evaluate the appropriateness of that expert's work as audit evidence for the relevant assertion

Other considerations relating to using entity-produced documentation and documentation produced by Management's expert shall be considered in accordance to other content of ISA 500.

ISA 600 (If work performed by other auditor is used)

Audit of group financial statements

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 600 Paragraph 19, auditor shall consider following in regards to work done by other auditor:

- ▶ Whether the other auditor understands and comply with ethical and independence requirements
- ▶ The other auditor's professional competences
- ▶ Whether the team of user entity's auditors will be able to be involved in the work of the other auditor in the extent necessary to obtain sufficient and appropriate audit evidence
- ▶ Whether the other auditor operates in regulatory environment that actively oversees auditors.

The communications of auditor's requirements with other auditors shall be on a timely basis. This communications shall set out the instructions and further describe the use to be make of the relevant work, the form and content of other auditors' communication should include following:

- ▶ Reporting form of ethical behaviour, entegrity, independence requirements and competences
- ▶ Scoping of work to be performed
- ▶ Timing of procedures
- ▶ Reporting findings
- ▶ Assembling and storing of audit documentation

Other considerations relating to involvement of other auditors shall apply to the content of ISA 600.

ISA 610 (If work performed by internal auditors is used)

Using the work of internals auditors

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 610 Paragraph 23, auditor shall consider following in regards to work done by internal auditor:

- ▶ The work of the internal auditor has been properly planned, supervised reviewed and document
- ▶ Sufficient appropriate evidence has been obtained by internal auditors to draw reasonable conclusions; and
- ▶ Conclusions reached are appropriate in the circumstances and the reports prepared by the internal auditors are consistent with the results of the work performed.

Other considerations relating to involvement of other auditors shall apply to the content of ISA 610.

ISA 620 (If work performed by auditor's experts is used)

Using the work of an auditor's expert

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 620 Paragraph 8-9, auditor shall consider following in regards to work done by auditor's expert:

- ▶ The risks of material misstatement in the matter to which experts work relates
- ▶ The significance of the expert's work in context of the audit
- ▶ The auditor's knowledge of and experience with previous work performed by the expert
- ▶ Whether the expert is a subject to quality control
- ▶ Whether the expert has the necessary competence, capabilities, objectivity for the auditor's purpose include ethical and independence requirements

The communications of auditor's requirements with other auditors shall be on a timely basis. This communications shall set out the instructions and further describe the use to be make of the relevant work, the form and content of other auditors' communication should include following:

- ▶ Reporting form of ethical behaviour, entegrity, independence requirements and competences
- ▶ Scoping of work to be performed
- ▶ Timing of procedures
- ▶ Reporting findings

Assembling and storing of audit documentation Other considerations relating to involvement of auditor's experts shall apply to the content of ISA 620.

ISA 500

Audit evidence

Consider whether sufficient appropriate audit evidence is obtained for addressing identified risk in relation to shared service centre(s)' involvement in the audit by considering:

- ▶ whether further procedures need to be performed in order to obtain sufficient appropriate audit evidence
 - ▶ re-involvement of other involved parties in the phase of addressing identified risks.
-

ISA 230

Audit documentation

With reference to the adressed risks and procedures performed make sure that the audit documentation reflects these procedures and make sure that the audit file is stored appropriate during the proces.

Consider whether audit documentation is stored appropriate.

- ▶ Have focus whether obtained audit doucmentation is performed by the correct people in compared to the one planned.
 - ▶ Consider whether the audit documentation is assembled in correct way with respect to overall conclusion
 - ▶ Reevaluate the connection between audit planning phase, risk asseesment and the adressed identified risks in the audit documentation in respect of the audit conclusion
-



15. KONKLUSION

Den samfundsmæssige udvikling er præget af øget globalisering og teknologisk udvikling. Dette har haft betydning for den måde, der i dag overvejes at strukturere koncernopbygning, administrative processer og andre forhold, hvor fysisk adskillelse på tværs af landegrænser ikke længere er en barriere for at foretage bl.a. daglig kommunikation. Denne samfundsmæssige udvikling har medført, at der fra IAASB er et fokus på at vurdere, hvorvidt de nuværende internationale standarder for revision understøtter revisorer i deres arbejde. De har udsendt en såkaldt practice alert til forskellige organer rundt om i verden, herunder Erhvervsstyrelsen, og beder disse foretage interview og identificere de gældende forhold for disse nye forhold. IAASB mener, at forholdene medfører mere komplekse koncernstrukturer og herudover også stigende anvendelse af outsourcing af administrative processer til et shared service center.

Et shared service center kan forstås som et organ, hvor administrative opgaver centraliseres med henblik på at opnå f.eks. optimeringsmuligheder ved dragelse af synergieffekter, automatisering eller lignende. Ved anvendelse af et shared service center vil det således kunne forekomme, at den udenlandske organisation skal varetage processer, der relaterer sig til lokale særlove. Herudover vil den samme skare af medarbejderstaben sørge for, at administrationen af processer for forskellige virksomheder, hvilket sætter krav til kompetencer og integritet, der kan være forskellige fra land til land. Øvrige forhold, der risikeres besværliggjort er kommunikationen, grundet sprogbarrierer, fysisk adskillelse eller kulturelle forhold.

Revisors grundlag for at afgive en revisionspåtegning i Danmark består af forskellige lovgrundlag og begrebsrammer. Revisors arbejde skal udføres i henhold til de internationale standarder om revision og ud fra yderligere krav fra dansk lovgivning, der omfatter revisorloven. Både den danske lovgivning og de internationale standarder er underlagt løbende revisioner for at opretholde revisionsgrundlagets intakthed i forhold til bl.a. den samfundsmæssige udvikling og derved sikre, at revisor har de nødvendige redskaber for at udføre en revision. Således ses det, at der både i dansk lovgivning og i standarderne er indeholdt forhold omkring koncernrevision og udnyttelse af arbejde udført af anden revisor samt opbevaring heraf. Imidlertid har der dog ikke været revisioner af revisionsgrundlaget i et omfang, der relaterer sig til den udvikling, der har været i forhold til virksomheders anvendelse af shared service centre.

Revisionsgrundlaget består af både de internationale standarder for revision og revisorloven. De nuværende standarder indeholder elementer, der kan drages analogt til den indflydelse et shared service center kan have på udførelsen af en revision. I ISA 200 - *Overall objectives* anføres det, at der ved en revision skal tages alle relevante standarder i betragtning, og dermed er det af relevans at inddrage fra forskellige standarder. I henhold til udførelse af risikovurderingshandlinger kan der drages analogi til ISA 315 - *Identifying and assessing risks*, hvor der bl.a. fokuseres på forespørgsler til ledelse og øvrige medarbejdere samt observationer. Disse forhold bliver besværliggjort ved involvering af et shared service center i udlandet, ved netop førømtalte sprogbarrierer, fysiske barrierer samt kulturelle forskelle. I henhold til involvering af andre revisorer kan der udnyttes afsnit fra ISA 402 - *Service organisations* og ISA 600 - *Audit of group financial statements*, der

beskriver nærmere muligheder for opnåelse af forståelse og dokumentation af risici. Af risici i relation til revisionen, når et shared service center er indsat, kan særligt nævnes:

- ▶ Kompetencer hos shared service centerets ansatte, herunder fornødent kendskab til nationale særlove
- ▶ Kompetencer hos øvrige involverede parter, herunder andre revisorer, eksperter eller intern revision
- ▶ Kommunikationsproblemer for revisionsteamet i forhold til øvrige involverede parter, udenlandsk ledelse og/eller shared service centeret
- ▶ Opsætning af internt kontrolmiljø, herunder løbende opfølgning på finansielle forhold

For at adressere identificerede risici, kan der anvendes standarden for brug af andre revisorer (ISA 600), brug af ledelsesudvalgt ekspert (ISA 500), brug af intern revision (ISA 610), brug af revisorudpeget ekspert (ISA 620) samt gøre betragtningen, at shared service centeret kan sidestilles med en serviceorganisation og standarden hertil således kan anvendes analogt (ISA 402).

Spørgeskemaundersøgelse af statsautoriserede revisorer fra Big 4 viste en besvarelse fra flertallet af revisorerne, at de har den holdning, at de gældende standarder ikke er hensigtsmæssige ved udførelse af en revision, hvor et shared service center er involveret. Af uddybende bemærkninger til afkræftelsen, mener flertallet, at der skal anvendes for mange forskellige standarder for at målrette revisionen, hvilket ifølge besvarelser indikerer, at der er behov for en særskilt standard eller en vejledning til, hvordan revisioner skal udføres ved anvendelse af centraliserede revisionshold. Flertallet af adspurgte mener dog, at standarderne i det fulde omfang er tilstrækkelige til at udføre en revision, således at de som helhed gør det muligt at få den rigtige guidance til at identificere de nødvendige risici og herudover ligeledes at afdække disse. Af de statsautoriserede revisorer, der mener, at de nuværende standarder ikke er tilstrækkelige, begrundes dette bl.a. med, at der ikke er tilstrækkelig guidance i forhold til hvorvidt, der må testes kontroller på tværs af juridiske enheder og lave en samlet konklusion på den givne kontrol. 80 % af respondenterne besvarer endvidere, at de mener, at de nuværende standarder er både tilstrækkelige og hensigtsmæssige, når revisorloven tages i betragtning i forhold til opbevaring og gennemgang af dokumentation udført af andre revisorer.

De dømmende magter i form af repræsentanter fra faglige afdelinger samt repræsentant fra tilsynet betragter alle anvendelse af shared service centre som en faktor, der kommer til at præge fremtiden i endnu højere grad end nu. De faglige afdelingers generelle erfaringer er, at der anvendes flere og flere shared service centre end hidtil, og at der i overvejende grad er forskellige metoder for at håndtere disse revisioner, hvilket ikke udelukkende, men i høj grad er præget af de forskellige afarter, som involveringen af shared service centret ses i. Som følge af samfundsudviklingen har alle Big 4-virksomheder i løbet af det seneste årti implementeret afsnit i interne guidelines, der skal assistere revisor i håndteringen af involvering fra shared service centeret. Både repræsentanterne fra de faglige afdelinger samt repræsentanten fra tilsynet anser dokumentationen af risikovurdering og planlægningsfasen, som et af de steder, hvor der er mulighed for forbedring. Qua den løbende udvikling og de øgede teknologiske muligheder, anser begge dømmende magter det for relevant at overveje yderligere initiativer for at forbedre revisors grundlag for udførelse af revision. Det påpeges det samtidigt, at der historisk set er en implementeringstid over en længere årrække, hvorfor det menes, at der bør overvejes andre muligheder end implementering af ny standard.

De identificerede problemstillinger i form af i særdeleshed utilstrækkeligheden i revisorloven samt uhensigtsmæssighederne i standarderne vurderes at kunne afhjælpes ved tiltag fra de lovgivende magter i form af henholdsvis Erhvervsstyrelsen og IAASB.

Repræsentant fra Erhvervsstyrelsen erkender, at formuleringerne i revisorlovens § 23 om opbevaring af dokumentation fremskaffet af andre revisorer udelukkende relaterer sig til forholdet mellem koncern- og komponentrevisor, og det således på den baggrund ikke kan vurderes, hvorvidt dette kan anvendes ved en situation, hvor shared service centre er involveret, og der i den forbindelse udføres et arbejde, til brug for revisionen af et dansk årsregnskab. Repræsentanten mener, at det er op til den enkelte underskrivende revisor at vurdere det i den konkrete situation, og i sidste instans er det op til retssystemet at stadfæste. IAASB er

opmærksom på den hastige udvikling både hvad angår teknologi, men ligeledes de konsekvenser den teknologiske udvikling kan have af indflydelse på revisionen. Således vurderer IAASB løbende hvilke emner, der er mest relevante at forholde sig til, og der udarbejdes således projekthold, der forsøger at afhjælpe disse eventuelle problemer. Heriblandt er problematikken omkring den øgede brug af shared service centre, ligesom der er startet et projekt omkring anvendelse af *Big data*.

Utilstrækkeligheden i revisorloven bør afhjælpes ved at præcisere, hvordan revisor kan agere i forhold til gennemgang og opbevaring af arbejde udført af anden revisor. Da loven oftest reguleres som følge af EU-direktiver og et sådant direktiv er udarbejdet i 2014, vurderes det ikke realistisk, at der vedtages et EU-direktiv inden for en kort horisont. Af den årsag bør der fra Erhvervsstyrelsens side udarbejdes et memo, der afhjælper problemstillinger om uklarheder i lovgivningen. Dette bør gøres i dialog med EU-instanser for at sikre overensstemmelse i praksis på tværs af medlemslandene. Det vurderes af forfattereskabet at være hensigtsmæssigt at drage perspektiv til hvordan dokumentation håndteres ved koncernrevisioner.

Til afhjælpning af uhensigtsmæssighederne i Standarderne vurderes det, at der ligeledes bør foretages ændringer for at sikre, at de gældende standarder er up-to-date i forhold til samfundstendenserne. I relation til de nuværende standarder kan der som nævnt drages en vis analogi til de nuværende standarder i forhold til, hvordan risici relaterende til anvendelse af shared service centre skal identificeres samt adresseres. Det vurderes, at strukturen for anvendelsen af de forskellige elementer i Standarderne er kompleks at få overblikket over på en effektiv måde, hvorfor der på en vis måde bør dannes et overblik af relevante elementer/emner. Dette menes at blive gjort ved opbygningen af et beslutningstræ, der tager højde for de forskelligheder, der kan være ved de forskellige shared service centres involveringer. Strukturen for beslutningstræet tager udgangspunkt i de relevante standarder, hvor der kan drages analogi. Efter IAASB's vurdering er der en udsigt til tidligst at have endeligt materiale til håndtering af shared service centres involvering klar til vedtagelse i løbet af 2018. Med en forventning om en fortsat stigning i anvendelsen af shared service centre, bør der implementeres en guidance eller tilsvarende, der kan understøtte og afhjælpe de væsentligste uhensigtsmæssigheder i det nuværende revisionsgrundlag.



16. PERSPEKTIVERING

"In Globalization 1.0, which began around 1492, the world went from size large to size medium. In Globalization 2.0, the era that introduced us to multinational companies, it went from size medium to size small. And then around 2000 came Globalization 3.0, in which the world went from being small to tiny" (*The World Is Flat*, Thomas L. Friedman). Med gengivelsen af specialets indledning, er samfundsudviklingen atter sat på programmet. Igennem specialet har udviklingen i virksomheders brug af shared service centre til varetagelse af supporterende aktiviteter været omdrejningspunkt – og dette er blot ét element i de samfundstendenser, som der i løbet af de seneste år, har været et resultat af globaliseringen. Uden at spå om fremtidens tendenser, vil nærværende afsnit præsentere nogle af de samfundstendenser, som er under udbygning, og som ligeledes vil kunne få indvirkning på bl.a. revisors arbejde i fremtiden – elementer som vil kunne være genstande for en analogi til nærværende speciale med henblik på konflikt- og problemhåndtering.

Som led i specialets problemformulering, har omdrejningspunktet været revision og håndteringen af *shared service centre* i den henseende. Med et hurtigt udviklende samfund, og en teknologisk udvikling, der muliggør andre handle måder, er det vigtigt for særligt den lovgivende magt, at samfundet er støttet af en ajourført lovgivning, som lukker eventuelle åbnede huller som følge af samfundsudviklingen. I forbindelse med indhentelsen af empiri til vurderingen af specialets problemformulering, er bl.a. den lovgivende magt ved Erhvervsstyrelsen og IAASB, dømmende magt ved Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og faglige afdelinger i nogle af de største revisionshuse i Danmark blevet præsenteret for et spørgsmål, som har haft til hensigt at identificere nogle af de samfundstendenser, som er i udvikling og som kunne have en fremtidig indvirkning på revisors arbejde.

Med henvisning til bilag 19, hvor det af transskriberingen af interview med Jon Beck fra KPMG fremgår, at der opleves en stigende udvikling i brugen af datamængder i revisionen, herunder udvidede dataanalyser, som kan stå alene som substansrevisionshandlinger. Samfundsudviklingen omkring den øgede dataanvendelse i revisionen støttes op af interview med Per Gunslev fra EY og Ole Tjørnelund Thomsen fra PwC. Alle parter finder anvendelsen interessant i relation til automatisering, effektivisering og ikke mindst levering af mere kvalitativ revision – men er også bevidste omkring faldgruber og risikoelementer i relation til en revision med elementer af udnyttelse af datatilgængelighed. I tilknytning til denne udvikling er begrebet "big data", som diskuteres anvendt i revisioner af alle Big 4-virksomheder på et globalt plan. Ved big data kombineres netop den øgede datatilgængelighed og den teknologiske udvikling ved at kunne finde en sammenhæng mellem uafhængigt oparbejdede datamængder. Det omdiskuterede element er således, hvordan disse muligheder kan anvendes som led i revisioner, og i denne relation hvordan revisionsgrundlaget kan laves på en sådan vis, så de kan dække disse nye risici, der kan opstå ved anvendelse af disse datamængder og sammenhæng. Dette er ligeledes et fokusområde fra IAASB, fortæller Megan Zietsman.

Med afsæt i specialets konklusion, vil samfundsudviklingen atter udfordre tidsperspektivet i forhold til at understøtte revisorer i deres arbejde; resultatet kan være individuelle handle måder – fra revisionsvirksomhed til revisionsvirksomhed i form af revisionsnetværksorienterede guidances. Guidances som har til hensigt at understøtte revisor og forsøge at reducere risiciene forbundet med brugen af big data i revisionsøjemed, men

som ikke nødvendigvis skaber de samme forudsætninger for alle revisorer. Alternativet er at fortsætte revisionen efter gamle standarder, og ikke tage optimeringsmulighederne ved øgede datamængder i betragtning i forbindelse med revisionen – for at sikre, at grundlaget for konklusionen på revisorerklæring er i overensstemmelse med det identificerede. Anders Baumbach fra Erhvervsstyrelsen tilslutter sig den hastige udvikling, og tilslutter sig desuden mulighederne for løbende guidances, notits eller tilsvarende, som kan offentliggøres. Sådanne offentliggørelser vil støtte revisorer ved samfundsudviklinger med indvirkning på revisionen i den mellemliggende periode fra at IFAC/IAASB påbegynder arbejdet omkring en ajourføring, revision eller udstedelse af en ny standard til at imødekomme samfundstendenserne.

Med afsæt i specialets konklusion, vil samfundsudviklingen atter udfordre tidsperspektivet i forhold til at understøtte revisorer i deres arbejde; resultatet kan være individuelle handlemåder – fra revisionsvirksomhed til revisionsvirksomhed i form af netværksorienterede guidances. Guidances som har til hensigt at understøtte revisor og forsøge at reducere risiciene forbundet med brugen af big data i revisionsøjemed, men som ikke nødvendigvis skaber de samme forudsætninger for alle revisorer. Alternativet er at fortsætte revisionen efter gamle standarder, og ikke tage optimeringsmulighederne ved øgede datamængder i betragtning i forbindelse med revisionen – for at sikre, at grundlaget for konklusionen på revisorerklæring er i overensstemmelse med det identificerede. Anders Baumbach fra Erhvervsstyrelsen tilslutter sig den hastige udvikling, og tilslutter sig desuden mulighederne for løbende guidances, notits eller tilsvarende, som kan offentliggøres og støtte revisorer ved samfundsudviklinger med indvirkning på revisionen i den mellemliggende periode fra at IFAC/IAASB påbegynder arbejdet omkring en ajourføring, revision eller udstedelse af en ny standard til at imødekomme samfundstendenserne.

En anden samfundstendens, som er identificeret ved interview med blandt andre Stine Grothen fra Deloitte, er den fremtidige rapportering; herunder dels de kvalitative elementer i rapporteringen, men særligt hyppigheden af rapportering. Som et led i den øgede datatilgængelig og ikke mindst den generelle teknologiske udvikling, kan man forestille sig, at rapporteringen, som i dag finder sted årligt i forbindelse med regnskabsafslutningen – og kvartalsvis for børsnoterede virksomheder, vil blive hyppigere, og dette vil sætte nogle grundlæggende forudsætninger for revisors arbejde, og dertil om omverdenen kan kræve en fuldkommen revision ved en eventuel månedlig rapportering. En øget hyppighed, som kan være afledt af omverdenens forventninger, når dataene er tilgængelige – men hvor omverdenen samtidig ønsker, at de offentliggjorte løbende rapporteringer skal revideres. Hvorvidt dette er en tendens, som vil udvikle yderligere i fremtiden, er uvis, men vil betyde, at IFAC/IAASB/Erhvervsstyrelsen skal vurdere de faresignaler, som hyppigheden af revisionen, vil kunne medføre.

Som et tredje og afsluttende element i relation til fremtidsperspektivet kan nævnes revisors outsourcing af arbejde til eksempelvis et shared service center med henblik på effektivisering, kapacitetsudnyttelse og omkostningsbesparelse. Denne situation vil opstå i fremtiden og er med afsæt i afholdte interviews allerede påbegyndt indfaset ved nogle af de store revisionsvirksomheder. Hvorvidt det er outsourcing af revisionsarbejde med rutine- eller ikke-rutinemæssig karakter er det et element, som vil udfordre den nuværende ISQC 1.

Hvorvidt nævnte forhold er en revolution i relation til en revision er uvisse, men om ikke andet er der tale om samfundstendenser, som på den ene eller anden måde, forventes at ville påvirke revisors arbejde. Dette i lighed med revisionen, hvor et shared service center er indsat som supporterende enhed. Vigtigheden af den hastige samfundsudvikling er således, at revisorer bliver understøttet i deres arbejde, således at pålideligheden, vægtningen og kvalitetsstemplet af revisionspåtegningen fastholdes – dette af hensyn til samfundet og dets mange interessenter.



17. DEFINITIONSLISTE

B

Big Four

Big Four er en fælles betegnelse over de 4 største revisionsvirksomheder i verden, som leverer revisionsydelser for såvel private som offentlige virksomheder. Begrebet refereres til revisionsvirksomhederne Deloitte, PwC, EY og KPMG.

Big data

Big Data er en betegnelse for en stor - både struktureret og ikke struktureret - datamængde. Betegnelsen dækker i daglig tale såvel indsamling, opbevaring, analyse, processering og fortolkning af disse store datamængder.

Børspolitiet

Børspolitiet dækker over Erhvervsstyrelsens regnskabskontrol med børsnoterede selskaber (*Erhvervsstyrelsen, 2016*).

C

Controllerfunktion

Controllerfunktion anvendes som betegnelse for en funktion (bestående af fagpersoner), som varetager controlling-opgaver. Ved controlling-opgaver forstås udførelse, opsætning og opbygning af et kontrolmiljø, som minimerer såvel forretnings- som revisionsrisici. Controllerfunktionen kan både dække over stillinger som "financial controller", "business controller" etc.

Corporate Finance afdeling

Corporate Finance afdeling dækker over en funktion i en virksomhed (bestående af fagpersoner), som varetager opgaver som blandt andre finansierings- og kapitalfremskaffelse, strategiudvikling m.v. til gavn for virksomhedens ejere/aktionærer.

Den daglige ledelse

Med reference til selskabsloven er det direktionen, der foretager den daglige ledelse.

Den øverste ledelse

Med reference til selskabsloven er den øverste ledelse et tilsynsråd eller en bestyrelse. Hvis ikke dette eksisterer, er det direktionen, der er den øverste ledelse.

E

Effektivitet i revisionsøjemed

Ved effektivitet i revisionsøjemed forstås en revisionsvirksomheds evne til at skabe indtjening på baggrund af udført revisionsarbejde.

Egnethed	Med reference til ISA 500 er egnetheden målestok for revisionsbevisets kvalitet, herunder relevans og pålidelighed.
Erhvervsstyrelsens julebrev	Erhvervsstyrelsens julebrev dækker over Erhvervsstyrelsens udsendte orienteringsbrev til børsnoterede virksomheder om emner, som er fundet aktuelle bl.a. i forbindelse med styrelsens regnskabskontrol. Formålet med brevet er at orientere om nye regler, relevante afgørelser samt om muligheden for at forbedre kvaliteten af årsrapporterne. <i>Julebrevet</i> sættes i specialet i reference til en lignende rapportering til offentligheden i revisionsøjemed (<i>FSR, 2016</i>).
F Finansiell virksomhed	Ved finansielle virksomheder forstås pengeinstitutter, realkreditinstitutter, fondsmæglerselskaber, investeringsforvaltningsselskaber og forsikringselskaber (<i>Lov om finansiell virksomhed, 2015</i>).
I Intern revision	Brugen af intern revision i forbindelse med revisioner defineres i ISA 610 – <i>USING THE WORK OF INTERNAL AUDITORS</i> . Den interne revision er et organ i virksomheden, der bliver tildelt opgaver alt efter virksomheden, men der i det store hele skal være med til at sikre, at der er fyldestgørende interne kontrolprocedurer, der sikrer de fornødne kontrol- og sikringsforanstaltninger.
K Komponentenhed	En komponentenhed dækker over en virksomhed/et selskab, som indgår i en koncern, og som i den forbindelse indgår i det konsoliderede koncernregnskab, som aflægges af moderselskabet (<i>ISA 600, 2009</i>).
Komponentrevisor	Komponentrevisor anvendes som en betegnelse for en revisor, der på baggrund af forespørgsel fra koncernrevisor (revisor som udfører revision af koncernregnskab for modervirksomhed) udfører arbejde i relation til en komponentenhed, der indgår i de konsoliderede tal til brug for koncernregnskabet (<i>ISA 600, 2009</i>).
L Letterbox virksomhed	Letterbox begrebet i denne sammenhæng, dækker over en virksomhed, som etablerer sig i et land med en postadresse, mens aktiviteten drives i øvrige lande. Letterbox companies drives ofte med henblik på skatte-spekulation, og herved optræder letterboxes ofte i lande med en lav selskabsbeskatning (<i>Businessdictionary, 2016</i>).
M Management letter	Management letter optræder som én af mange måder til at kommunikere til den daglige ledelse i henhold til ISA 260 (<i>ISA 260, 2009</i>).
Moderselskab	Betegnelsen 'moderselskab' anvendes i sammenhænge, hvor et selskab har selskabsretlig bestemmende indflydelse over en anden virksomhed og herved er underlagt et 'datter-moderforhold' (<i>IAS 27, 2013</i>).

N Non-pie virksomhed	Betegnelsen non-pie udspringer sig af begrebet PIE, som er en forkortelse for "Public Interest Entity" (<i>IFAC, 2016</i>). Herved anvendes betegnelsen "non-pie virksomhed" for en virksomhed, som ikke er underlagt den brede offentligheds interesse.
O Off-shoring af revisionsydelser	Off-shoring i denne sammenhæng refererer til outsourcing af arbejde fra revisorer til et eventuelt internt shared service center og med dettes afledte effekter (<i>IFAC, 2016</i>).
P Primært revisionsteam	Ved primært revisionsteam forstås der det revisionsteam, som har det overordnede ansvar for revisionens udførelse og efterfølgende påtegning på regnskabet.
Pålidelighed	Med reference til ISA 500 skal der ved pålidelighed forstås, hvorvidt det præsenterede materiale grund for revisionsbevis har troværdighed og herved kan understøtte revisors konklusion.
R Relevans	Med reference til ISA 500 er relevans et udtryk for revisionsbevisets format i forhold til at afdække revisionsmål.
Revisionsbevis	Revisionsbevis er en mængde af materiale, der er oparbejdet af revisor i forbindelse med en revision. Revisionsbeviset skal danne grundlag for den konklusion, der afgives på en revisionspåtegning.
Revisionsmetodologi (methodology)	Metodologi kommer af det græske "Methodos" og er desuden ofte set anvendt med den amerikanske betegnelse "Methodology", og er en fællesbetegnelse for studiet af procedurer og formål inden for en given disciplin (<i>Gyldendal, Det Danske Leksikon</i>). Anvendt af bl.a. af Big 4 til at fortolke og anvende de internationale standarder for revision.
Revisionsmål	Med reference til ISA 315 - IDENTIFYING AND ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT THROUGH UNDERSTANDING THE ENTITY AND ITS ENVIRONMENT kan fejl i et regnskab opstå på assertion level, hvilket på dansk omtales revisionsmålsniveau. Det defineres i ISA 315 som værende den daglige ledelses udtalelser om regnskabet, som anvendes af revisor til at overveje de forskellige muligheder for fejlinformation. Revisionsmål kan deles op på transaktionsniveau, balanceniveau og præsentationsniveau.
Revisionsproces	Revisionsprocessen anvendes som begreb som en fællesbetegnelse for processen i en revision, herunder indeholdt planlægning af revisionen i medhør af ISA 300 m.fl., risikovurdering i medhør af ISA 315 og adressering af identificerede risici i medhør af ISA 330 samt udførelse af revisionen, herunder udformning af revisionshandling til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i medhør af ISA 500.

Revisionsrisiko	"Revisionsrisikoen" refererer til risikoen for, at et regnskab er påtegnet med en blank påtegning i henhold til ISA 700 af revisor, når regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation (<i>ISA 200, 2009</i>).
S	
Sekundært revisionsteam	Ved sekundært revisionsteam forstås der det revisionsteam, som på foranledning af det primære revisionsteam, udfører arbejder i relation til revisionen af den juridiske enhed.
Specialister	Brugen af revisorudvalgte eksterne specialisters arbejde ifm. revisioner defineres i ISA 610 - <i>USING THE WORK OF AN AUDITOR'S EXPERT</i> imens brugen af ledelsesudvalgte eksterne specialisters arbejde i forbindelse med revisioner defineres i ISA 500 - <i>AUDIT EVIDENCE</i> . En ekspert kan defineres som en person eller organisation, der har en ekspertise, som kan anvendes som en del af revisionen.
Substanshandlinger	Substanshandlinger er en del af udførelsen af en revision, hvorfra det forsøges at adressere nogle af de identificerede risici på revisionsmålsniveau. Substanshandlinger defineres i ISA 330 - <i>THE AUDITOR'S RESPONSES TO ASSESSED RISKS</i> . Substanshandlinger kan både fremkomme som Test of Details, som er revisionshandlinger, der direkte skal teste transaktioner, balanceposter eller oplysninger. Herudover findes substansanalytiske handlinger som nærmere defineres i ISA 520
Særlov	Begrebet "særlov" anvendes som en betegnelse for nationale love og reguleringer, som ikke er omfattet af revisorloven og de internationale standarder for revision.
Stand alone entity	"Stand alone entity" dækker over en virksomhed, som ikke er i tilknytning til øvrige virksomheder - det vil sige uden koncernforbundne karakteristika.
T	
Test af kontroller	Test af kontroller er en anden del af udførelsen af en revision, hvorfra der ligeledes forsøges at adressere nogle af de identificerede risici på revisionsmålsniveau. Test af kontroller defineres i ISA 330 - <i>THE AUDITOR'S RESPONSES TO ASSESSED RISKS</i> . Test af kontroller er revisionshandlinger, der er designet til at teste om en pågældende virksomheds interne kontroller fungerer effektivt og er med til at forebygge eller opdage og korrigere væsentlige fejl på revisionsmålsniveau.
Tilstrækkelighed	Med reference til ISA 500 er tilstrækkelighed målestok for mængden af revisionsbevis.
Type 2 erklæring	Type 2-erklæring refererer til de internationale standarder for assistance med engagementer - benævnt ISAE 3402 og er sammen med en type 1-erklæring under ISAE 3402 de mulige arbejder og efterfølgende rapporteringer for en service organisation (<i>ISAE 3402, 2011</i>).
X	
XBRL-Indberetning	XBRL-indberetning anvendes som begreb for det format, som danske virksomheder, er forpligtet til at indberette årsrapporter efter, til Erhvervsstyrelsen (<i>Erhvervsstyrelsen, 2016</i>).

A woman with long dark hair, wearing a white cardigan over a light blue top, is sitting at a round wooden table in a library. She is looking down at an open book on the table. The background is filled with tall wooden bookshelves packed with books of various colors.

18. LITTERATURLISTE

FAGLITTERATUR OG ARTIKLER

Berlingske. 1 år efter revisorkrigen. <http://www.business.dk/business-magasin/1-aar-efter-saadan-er-status-paa-den-store-revisor-krig>. 2015.

Carter, N., Bryant-Lukosius, D., Dicenso, A., Blythe, J., & Neville, A. *The use of triangulation in qualitative research.* 2015

De Vaus, D. *Design in Social Research.* 2001

Deloitte. *Global Shared Services Survey.* 2015

Fuglsang Lars & Bitsch Olsen, Poul. *Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne.* 2012.

Helbing, Frank, Rau, Thilo & Riedel, Alexander. *Future Trends in Finance Shared Services Organisations.* 2013.

IFAC. *About IFAC.* Retrieved from <http://www.ifac.org/about-ifac>. 2016.

–. *Consolidated table of Changes (standards).* <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Bridging%20Document-final.pdf>. 2012.

–. *Consolidated table of Changes (standards).* <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/2013%20Bridging%20Document-final.pdf>. 2013.

–. *Consolidated table of Changes (standards).* Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/2014-Handbook-Bridging-Dokument-final.pdf>. 2014.

–. *Consolidated table of Changes (standards).* Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance>. 2015.

Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard. *Finance Building and Finance Transformation - Sared Services Next Level.* 2013.

Kvale, Steinar & Brinkmann, Svend. *Det kvalitative forskningsinterview som håndværk 3. udgave.* 2015.

–.. *Interview - Introduktion til et håndværk.* 2009

Maaløe, E. *Casestudier af og om mennesker I organisationer.* 2002.

PricewaterhouseCoopers. *The Future of Global Business Service - Survey findings.* 2012.

INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION

IAASB. *ISA 200 – Overall objectives of the Independent auditor and the conduct of an audit in accordance with International Standards on Auditing*. 2009.

–. *ISA 230 – Audit documentation*. 2009.

–. *ISA 250 – Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements*. 2009.

–. *ISA 300 – Planning an audit of financial statements*. 2009.

–. *ISA 315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through understanding the Entity and its Environment*. 2009.

–. *ISA 330 – The auditor's procedures in response to assessed risks*. 2009.

–. *ISA 500 – Audit Evidence*. 2009.

–. *ISA 550 – Related parties*. 2009.

–. *ISA 402 – Audit considerations relating to entities using service organizations*. 2009.

–. *ISA 600 – Special considerations – audits of group financial statements (including the work of component auditors)*. 2009.

–. *ISA 610 – Using the work of internal auditors*. 2013.

–. *ISA 620 – Using the work of an auditor's expert*. 2009.

DANSKE LOVREGULERINGER

Erhvervs- og Vækstministeret – *Bekendtgørelse af lov om aktie- og anpartsselskaber - LBK nr 1089 af 14/09/2015 – selskabsloven*. 2015.

Erhvervs- og Vækstministeret – *Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder - LBK nr. 1167 af 09/09-2016 – revisorloven*. 2016.

Erhvervs- og Vækstministeret – *Bekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer - BEK nr. 736 af 17/06-2016 – erklæringsbekendtgørelsen*. 2016.



19. FIGUR- OG TABELLISTE

Figur 1	Revisionsbranchens magtdeling - egen tilvirkning
Figur 2	Number of employees in SSC - Deloitte, 2015
Figur 3	Primary industry sector - Deloitte, 2015
Figur 4	Respondents' Revenue Size - Deloitte, 2015
Figur 5	In which region of your organization's SSCs located? - Deloitte, 2015
Figur 6	How many SSCs does your organization have across all functions - Deloitte, 2015
Figur 7	Which functions are performed in your organization's SSCs? - Deloitte, 2015
Figur 8	Locations of Respondents' Operations - PWC, 2012
Figur 9	Respondents' Industries - PWC, 2012
Figur 10	Respondents' Revenue Size - PWC, 2012
Figur 11	Locations of Shared Services and Outsourcing Delivery Centers - PWC, 2012
Figur 12	Importance of Program Objectives Today - PWC, 2012
Figur 13	Use of Shared Service and Outsourcing Strategies by Function - PWC, 2012
Figur 14	Introduktion til spørgeskema - egen tilvirkning
Figur 15	Udsendelse af spørgeskemaer - egen tilvirkning
Figur 16	Spørgeskema: E-mail - Egen tilvirkning
Figur 17	Spørgeskema: SurveyXact - Egen tilvirkning
Figur 18	Spørgeskema: PDF - Egen tilvirkning
Figur 19	Opfølgende forespørgsel udøvende magt - revisorloven
Figur 20	Opfølgende forespørgsel udøvende magt - revisorloven - fortsættelse
Tabel 1	Involverede parter - egen tilvirkning
Tabel 2	Population af spørgeskemaundersøgelse - egen tilvirkning
Tabel 3	Spørgsmål 1 - datasæt - egen tilvirkning
Tabel 4	Spørgsmål 1a - datasæt - egen tilvirkning
Tabel 5	Spørgsmål 2 - datasæt - egen tilvirkning
Tabel 6	Spørgsmål 3 - datasæt - egen tilvirkning
Tabel 7	Spørgsmål 3a - datasæt - egen tilvirkning
Tabel 8	Spørgsmål 3b - datasæt - egen tilvirkning
Tabel 9	Spørgsmål 4 - datasæt - egen tilvirkning
Tabel 10	Spørgsmål 4a - datasæt - egen tilvirkning



20. BILAGSLISTE

Bilag 1	PROBLEM STATEMENT, SUPPORTINGS QUESTIONS, PRACTICAL PAPER & CONCLUSION
Bilag 2	GLOBAL SHARED SERVICES SURVEY, DELOITTE 2015
Bilag 3	THE FUTURE OF GLOBAL BUSINESS SERVICES, SURVEY FINDINGS
Bilag 4	OPTIMERINGSMULIGHEDER VED ETABLERING AF SHARED SERVICE CENTRE
Bilag 5	INDHOLD I DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION - PLANLÆGNING OG UDFØRELSE
Bilag 6	INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING
Bilag 7	GRADUERET IDENTIFICERET ØGET REVISIONSRISIKO
Bilag 8	INTRODUKTION TIL SPØRGESKEMA
Bilag 9	E-MAIL TIL POPULATION AF RESPONDENTER
Bilag 10	SPØRGESKEMA: E-MAIL
Bilag 11	SPØRGESKEMA: ONLINE LØSNING - SURVEYXACT
Bilag 12	SPØRGESKEMA: PDF
Bilag 13	SPØRGESKEMAETS SPØRGSMÅL UDFORMNING
Bilag 14	SPØRGESKEMAER - BESVARELSER - ANALYSEGRUNDLAG
Bilag 15	OPFØLGENDE UNDERSØGELSE AF REVISORLOVEN VED DEN UDØVENDE MAGT
Bilag 16	BESVARELSER PÅ OPFØLGENDE UNDERSØGELSE AF REVISORLOVEN
Bilag 17	INTERVIEWGUIDE FAGLIGE AFDELINGER
Bilag 18	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 8. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING BEIERHOLM
Bilag 19	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 8. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING KPMG
Bilag 20	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 8. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING DELOITTE
Bilag 21	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 9. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING EY
Bilag 22	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 17. NOVEMBER 2016 - FAGLIGE AFDELING PWC
Bilag 23	INTERVIEWGUIDE TILSYNSMYNDIGHED OG ERHVERVSSTYRELSEN
Bilag 24	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 25. NOVEMBER 2016 - ERHVERVSSTYRELSEN OG TILSYNET
Bilag 25	INTERVIEWGUIDE IAASB
Bilag 26	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 18. NOVEMBER 2016 - IAASB

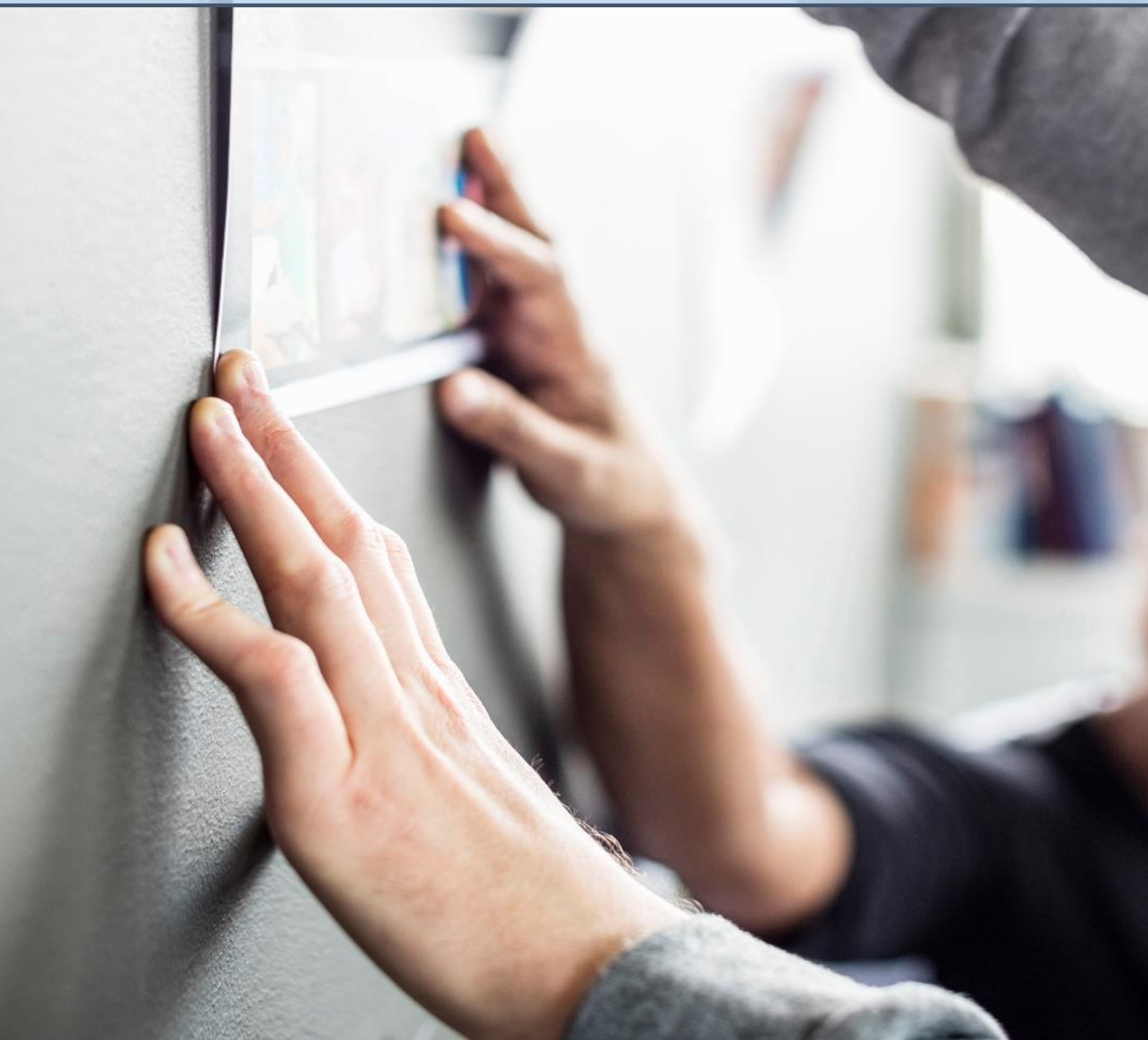


BILAGSHÆFTE TIL SPECIALE

*SAMFUNDSUDVIKLINGENS PÅVIRKNING PÅ
REVISIONSGRUNDLAGET*

KANDIDATSPECIALE
23. DECEMBER 2016

MIKKEL P. ANDERSEN & NIKLAS R. FILIPSEN



1	PROBLEM STATEMENT, SUPPORTINGS QUESTIONS, PRACTICAL PAPER & CONCLUSION
2	GLOBAL SHARED SERVICES SURVEY, DELOITTE 2015
3	THE FUTURE OF GLOBAL BUSINESS SERVICES, SURVEY FINDINGS
4	OPTIMERINGSMULIGHEDER VED ETABLERING AF SHARED SERVICE CENTRE
5	INDHOLD I DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION - PLANLÆGNING OG UDFØRELSE
6	INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING
7	GRADUERET IDENTIFICERET ØGET REVISIONSRISIKO
8	INTRODUKTION TIL SPØRGESKEMA
9	E-MAIL TIL POPULATION AF RESPONDENTER
10	SPØRGESKEMA: E-MAIL
11	SPØRGESKEMA: ONLINE LØSNING - SURVEYXACT
12	SPØRGESKEMA: PDF
13	SPØRGESKEMAETS SPØRGSMÅL UDFORMNING
14	SPØRGESKEMAER - BESVARELSER - ANALYSEGRUNDLAG
15	OPFØLGENDE UNDERSØGELSE AF REVISORLOVEN VED DEN UDØVENDE MAGT
16	BESVARELSER PÅ OPFØLGENDE UNDERSØGELSE AF REVISORLOVEN
17	INTERVIEWGUIDE FAGLIGE AFDELINGER
18	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 8. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING BEIERHOLM
19	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 8. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING KPMG
20	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 8. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING DELOITTE
21	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 9. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING EY
22	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 17. NOVEMBER 2016 - FAGLIGE AFDELING PWC
23	INTERVIEWGUIDE TILSYNSMYNDIGHED OG ERHVERVSSTYRELSEN
24	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 25. NOVEMBER 2016 - ERHVERVSSTYRELSEN OG TILSYNET
25	INTERVIEWGUIDE IAASB
26	TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 18. NOVEMBER 2016 - IAASB

BILAG 1 - PROBLEM STATEMENT, SUPPORTING QUESTIONS, PRACTICAL PAPER & CONCLUSION - TRANSLATED

PROBLEM STATEMENT & SUPPORTING QUESTIONS

PROBLEM STATEMENT

Is Auditor's foundation adequate and expedient for the work to be performed in respect of an audit of Danish financial statements when a shared service center is involved?

SUPPORTING-QUESTIONS AND SUPPLEMENTARY MATTERS

1. What is a shared service centre, and how does the involvement of this affects the audit?
For this thesis, the term 'audit' is used for audits of statutory, Danish financial statements, where a shared service centre is involved.
2. How has the development of the involvement of shared service centres been?
For this thesis, the reference of 'shared service centres' in this made being organisations located in other countries than Denmark.
3. How has the development of the foundation for the work of the auditor's been compared in respect of shared service centres involvement?
The foundation of audits refers to the international standards on auditing, the Danish accountants Act and further Danish legislation
4. What is the content of the current foundation, which can be supportive for the auditor's work where shared service centres are involved?
In this thesis, involvement is used when shared service centres performs one or more supportive processes e.g. bookkeeping etc.
5. How does the executive body see adequacy and expediency of the auditor's foundation when a shared service centre is involved?
Adequacy refers to an extend where the auditor can use the current foundations to addressing the identified risks in the audit
6. How does the judiciary power (department of prof. practices) understand the adequacy and expediency of the auditor's foundation when shared service centres are involved
The phrase expediency refers to how the auditors are able to interpret on the audit foundation on an efficient manner without compromising the quality. Further it means how the foundation ensure continuity in interpretations.
7. How does the legislature power (tilsynet) expereince problems during supervision of auditor's performed work when shared service centres are involved?
8. How does the legaslature (IAASB) react on the rapid development in the society and thereby ensure adequacy and expediency in the standards in respect of the auditors performed work?

**GUIDE TO APPLY
INTERNATIONAL
STANDARDS ON
AUDITING
CONDUCTING AUDITS
FOR USER ENTITIES
INVOLVING SHARED
SERVES CENTRE(S)**

Volume 1 – Practical paper

First Edition

PRACTICAL PAPER
SPECIAL CONSIDERATIONS - HOW TO APPLY ISAs CONDUCTING AN AUDIT OF
FINANCIAL STATEMENTS AFFECTED BY THE INVOLVEMENT OF SHARED SERVICE CENTERS

CONTENTS

PREFACE

Scope of this practical paper 1

Objectives 2

Definitions 3

APPLICATION AND DESCRIPTIVE MATTERS

Decision tree 4

Descriptive matters 5

1. SCOPE OF THIS PRACTICAL PAPER

This practical paper provides non-authoritative guidance on applying ISAs. It is not to be a substitute for reading the ISAs but rather as a supplement intended to help practitioners understand and make the right considerations and applying the ISAs correctly. This practical paper should be applied when foreign shared service centre(s) is/are involved in any processes of the user entity.

2. OBJECTIVES

This practical paper deals with the user auditor's method for obtaining sufficient appropriate audit evidence when one or more shared service centre(s) is/are involved in processes for the user entity. This practical paper gives an overview of different considerations to take through-out the audit processes through a decision tree. Ultimately, it should help practitioners conduct high quality and cost-effective audits.

3. DEFINITIONS

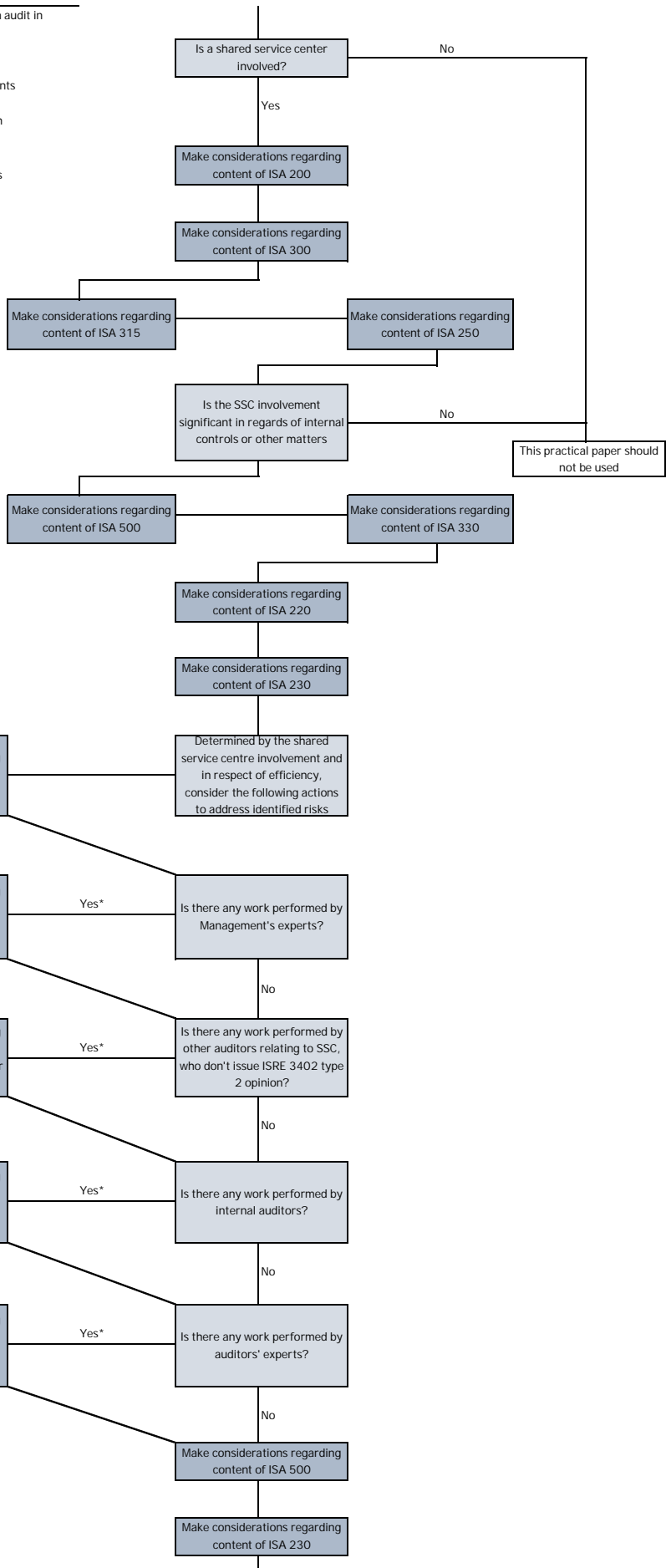
When using the term shared service centre(s) the following meanings can define this term:

- ▶ A service organization equalling description in ISA 402
- ▶ An organization established to maintain specific processes and procedures for several parties

4. DECISION TREE

Relevant standards

ISA 200	Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing
ISA 220	Quality control for an audit of financial statements
ISA 230	Audit documentation
ISA 250	Consideration of laws and regulations in an audit financial statements
ISA 300	Planning an audit of financial statements
ISA 315	Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment
ISA 330	The auditor's responses to assessed risks
ISA 402	Audit considerations relating to entities using service organizations
ISA 500	Audit evidence
ISA 600	Audit of group financial statements
ISA 610	Using the work of internal auditors
ISA 620	Using the work of an auditor's expert



* Yes = if different scenarios is possible the auditor may choose based on what is considered most efficient as long as sufficient and appropriate audit evidence is obtained

5. DESCRIPTIVE MATTERS

RISK ASSESMENT / PLANNING PHASE

ISA 200

Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing

In overall consider relevant content of Standards and choose which to use for purpose of identifying risk related to shared service centre setup and how to address this. Consider impact of shared service centre with focus on:

- ▶ Professional scepticism for the administrative processes managed by shared service centre(s)
 - ▶ Professional judgment in relation to assessing ethics, integrity and competences of the employees employed at the shared service centre(s)
 - ▶ How the involvement of shared service centre(s) apply to different Standards
-

ISA 300

Planning an audit of financial statements

In overall consider the content of ISA 300 and plan the audit of financial statements in respect of the involvement of shared service centre(s). Specific consider the following impact on the audit plan:

- ▶ Characteristics of the task and how the shared service centre affects this
- ▶ The nature, timing and extent of resources necessary to perform the audit
- ▶ The factors that the professional judgement are significant in directing engagement team's and other involved parties' efforts
- ▶ The capabilities and competences of the audit team to respond to anticipated risks as a result of the involvement of shared service centre(s)

The auditor shall focus on:

- ▶ Updating and changing the overall audit strategy as necessary during the course of the audit
 - ▶ Plan the nature, timing and extent of direction and supervision of engagement team and other involved parties which is applied in ISA 220
-

ISA 315

Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment

Obtain overall understanding of the involvement of the shared service centre and related control environment including entity's and shared service centre(s)' internal controls, and how it affects the risk for material misstatement in the financial statements, whether due to fraud or error. The procedures shall at least include the following:

- ▶ Inquiries of management, and of others within the entity or shared service centre(s) who in the auditor's judgment may have information that is likely to assist in identifying risks of material misstatement due to fraud or error.
- ▶ Observation and inspection of the user entity including shared service centre(s)
- ▶ Inspection of shared service centre(s)' structural chart, guidelines and other processes relevant for determining the risk for material misstatement in the financial statements

Performing the procedures, auditor shall have focus on understanding:

- ▶ Shared service centre(s)' involvement in operations and how review of entity's performance is applied
 - ▶ Shared service centre(s)' compliance with regulatory
 - ▶ Shared service centre(s)' involvement in control environment and evaluate on ethics and integrity
 - ▶ Shared service centre(s)' information system & business processes
 - ▶ Shared service centre(s)' employees including competences & communicative abilities
-

ISA 250

Consideration of laws and regulations in an audit financial statements

With reference to the paragraph of ISA 315 consider the impact of the shared service centre(s) involvement with respect of non-compliance with laws and regulations. Consider how relevant people in shared service centre(s) comply to law and regulations including:

- ▶ Applicable framework
- ▶ Tax, VAT and other national duties
- ▶ Industry or sector specific legislation

Perform following procedures in order to obtain understanding of the impact from shared service centre(s) involvement on compliance with laws and regulations:

- ▶ Inquiring of management and, where appropriate, those charged with governance, as to whether the entity is in compliance with laws and regulations
 - ▶ Finding it appropriate inquire written representation from the management of the shared service centre(s) as to whether the entity is in compliance with laws and regulations
 - ▶ Inspecting correspondence, if any, with the relevant licensing or regulatory authorities; and
 - ▶ Inspecting relevant guidelines and written processes on how to comply with laws and regulations
-

ISA 500

Audit evidence

Consider whether sufficient appropriate audit evidence is obtained for risk assessment procedures in relation to shared service centre(s)' involvement in the audit.

With reference to the significance of shared service centre(s)' involvement and the service provided by the shared service centre(s) make consideration of which type of audit procedures that shall be used (with reference to Paragraph A10 in ISA 500). Have focus on following potential limitations:

- ▶ The geographical distance
 - ▶ The language and cultural barrier
 - ▶ The organisation of the shared service centre(s) in general; considering capacity and the appropriateness of visiting shared service centre(s) physically
-

ISA 330

The auditor's responses to assessed risks

Based on the understanding of shared service centre(s)' involvement and identified risks as a whole, plan how to address the risks identified in a matter where procedures tested involve the shared service centre(s). In specific consider following factors:

- ▶ timing of procedures in respect of geographical distances and matters influencing the timing
 - ▶ how to address the identified risk by involving other relevant parties in respect of the shared service centre(s) structure including work performed by:
 - Management's experts
 - Auditor's experts
 - Internal auditors
 - Other auditors
 - ▶ how to address the identified risk by visiting the shared service centre(s) and performing procedures relating to processes yourself
-

ISA 220

Quality control for an audit of financial statements

The auditor shall ensure sufficient quality control procedures are performed. The engagement partner has the responsibility for the overall quality and shall:

- ▶ consider how to ensure that conducted procedures are in accordance with professional standards and applicable legal and regulatory requirements including ethical and independence requirements for all involved parties during the audit
 - ▶ consider how to assign the right personnel to the engagement to conduct the audit with respect to the risk assessment and planned procedures for addressing the identified risks
 - ▶ consider how to make supervision and direct the audit in appropriate circumstance when involving different parties
-

ISA 230

Audit documentation

With reference to the risk assessment and planning phase consideration and procedures performed in ISA 200, ISA 300, 315 and 250 make sure that the audit documentation reflects these considerations and procedures and make sure that the audit file is stored appropriate during the proces.

ADRESSING IDENTIFIED RISK

ISA 402

Audit considerations relating to entities using service organizations

(if the shared service centre(s) is/are considered a service organisation this should be applied)

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 402 Paragraph 12, it can be done by following ways:

- ▶ Obtaining type 1 og 2 reports
- ▶ Contacting the shared service centre(s) through the user entity and obtaining information/evidence
- ▶ Visiting the shared service centre(s) and performing necessary procedures
- ▶ Using other auditor to perform procedures that will provide the necessary information

The communications of auditor's requirements with other involved parties shall be on a timely basis. This communications shall set out the instructions and further describe the use to be make of the relevant work, the form and content of involved parties' communication and should include following:

- ▶ Reporting form of ethical behavoiur, entegrity, independence requirements and competences
- ▶ Scoping of work to be performed
- ▶ Timing of procedures
- ▶ Reporting findings
- ▶ Assembling and storing of audit documentation

When performing the procedures and responding to the risks, the other content of ISA 402 shall be applied.

ISA 500 *(If work performed by Management's experts is used)*

Audit evidence

(If work performed by Management's experts is used)

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 500 Paragraph 8, the auditor shall consider following in regards to work done by Management's experts:

- ▶ Evaluate the competences, capabilities and objectivity of that expert
- ▶ Obtain an understanding of the work performed by the expert; and
- ▶ Evaluate the appropriateness of that expert's work as audit evidence for the relevant assertion

Other considerations relating to using entity-produced documentation and documentation produced by Management's expert shall be considered in accordance to other content of ISA 500.

ISA 600 (If work performed by other auditor is used)

Audit of group financial statements

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 600 Paragraph 19, auditor shall consider following in regards to work done by other auditor:

- ▶ Whether the other auditor understands and comply with ethical and independence requirements
- ▶ The other auditor's professional competences
- ▶ Whether the team of user entity's auditors will be able to be involved in the work of the other auditor in the extent necessary to obtain sufficient and appropriate audit evidence
- ▶ Whether the other auditor operates in regulatory environment that actively oversees auditors.

The communications of auditor's requirements with other auditors shall be on a timely basis. This communications shall set out the instructions and further describe the use to be make of the relevant work, the form and content of other auditors' communication should include following:

- ▶ Reporting form of ethical behaviour, entegrity, independence requirements and competences
- ▶ Scoping of work to be performed
- ▶ Timing of procedures
- ▶ Reporting findings
- ▶ Assembling and storing of audit documentation

Other considerations relating to involvement of other auditors shall apply to the content of ISA 600.

ISA 610 (If work performed by internal auditors is used)

Using the work of internal auditors

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 610 Paragraph 23, auditor shall consider following in regards to work done by internal auditor:

- ▶ The work of the internal auditor has been properly planned, supervised reviewed and document
- ▶ Sufficient appropriate evidence has been obtained by internal auditors to draw reasonable conclusions; and
- ▶ Conclusions reached are appropriate in the circumstances and the reports prepared by the internal auditors are consistent with the results of the work performed.

Other considerations relating to involvement of other auditors shall apply to the content of ISA 610.

ISA 620 (If work performed by auditor's experts is used)

Using the work of an auditor's expert

The auditor shall determine how to address the identified risks. With reference to ISA 620 Paragraph 8-9, auditor shall consider following in regards to work done by auditor's expert:

- ▶ The risks of material misstatement in the matter to which experts work relates
- ▶ The significance of the expert's work in context of the audit
- ▶ The auditor's knowledge of and experience with previous work performed by the expert
- ▶ Whether the expert is a subject to quality control
- ▶ Whether the expert has the necessary competence, capabilities, objectivity for the auditor's purpose include ethical and independence requirements

The communications of auditor's requirements with other auditors shall be on a timely basis. This communications shall set out the instructions and further describe the use to be make of the relevant work, the form and content of other auditors' communication should include following:

- ▶ Reporting form of ethical behaviour, entegrity, independence requirements and competences
- ▶ Scoping of work to be performed
- ▶ Timing of procedures
- ▶ Reporting findings

Assembling and storing of audit documentation Other considerations relating to involvement of auditor's experts shall apply to the content of ISA 620.

ISA 500

Audit evidence

Consider whether sufficient appropriate audit evidence is obtained for addressing identified risk in relation to shared service centre(s)' involvement in the audit by considering:

- ▶ whether further procedures need to be performed in order to obtain sufficient appropriate audit evidence
 - ▶ re-involvement of other involved parties in the phase of addressing identified risks.
-

ISA 230

Audit documentation

With reference to the adressed risks and procedures performed make sure that the audit documentation reflects these procedures and make sure that the audit file is stored appropriate during the proces.

Consider whether audit documentation is stored appropriate.

- ▶ Have focus whether obtained audit doucmentation is performed by the correct people in compared to the one planned.
 - ▶ Consider whether the audit documentation is assembled in correct way with respect to overall conclusion
 - ▶ Reevaluate the connection between audit planning phase, risk asseesment and the adressed identified risks in the audit documentation in respect of the audit conclusion
-

CONCLUSION

Societal development is characterised by increasing globalisation and technological development. This has had an impact on how to create corporate group structures, administrative processes and other conditions where physical separation across national borders is no longer a barrier to maintain daily communications. Societal development has prompted IAASB to assess whether the current International Standards on Auditing support auditors in their work. They have issued a so-called practice alert to various organisations around the world, including the Danish Business Authority, and asked them to interview different parties in order to get an overview of the current situation of this impact, which in their eyes results in more complex group structures and in addition also a higher degree of outsourcing of administrative processes to shared service centres.

A shared service centre can be defined as a body which centralises administrative tasks in order to achieve such optimisation options through synergies, automation or similar. Using a shared service centre may the outcome that foreign people are to process tasks relating to local special legislation. In addition, the same group of employees are responsible for the administrative processes for different companies, which places demands on skills and integrity that can differ from country to country; as well as the communication can be hampered by the language barrier, geographical separation or culture. .

The auditors' basis for issuing audit opinions in Denmark consists of various regulatory and conceptual frameworks. Auditors' work is conducted in accordance with International Standard on Auditing (ISAs) and the additional requirements applicable in Denmark. . Both Danish legislation and international standards undergo regular audits to maintain the intactness of the audit basis with respect to, among other things, societal development and thereby ensure that the auditors have the necessary tools to conduct an audit. Both Danish legislation and international standards contain conditions around the group audit and use of work performed by other auditors and filing thereof. However, the audit basis has not been revised to reflect the increasing corporate use of shared service centres.

The current standards contain elements that can be analogous compared to the influence of a shared service centre and on how to conduct an audit in this relation. ISA 200 states that an audit must take all relevant standards into account, and accordingly it is relevant to involve the different standards. This thesis is limited to focus on a part of the general audit process specified as planning phase including risk assessment and the phase during which the identified risks are addressed. Conducting risk assessment procedures can draw analogy to ISA 315, which, among other things, focuses on questions of management, involvement of other employees, observations of processes, etc. These factors are complicated by the involvement of a shared service centre abroad where there may be language or physical barriers as well as cultural differences. With regard to the involvement of other auditors, parts of the ISA 402 and ISA 600 can be used, which state the options for obtaining the necessary understanding and documentation of risks. By comparison of the content of current standards and analyses of the impact on the control environment and other matters impacted by shared service centre involvement, the following conditions are to be specifically assessed when there is involvement of a shared service centre:

- ▶ Competencies of the employees of the shared service centre including knowledge of special national legislation
- ▶ Competencies of other involved parties including other auditors, experts or internal audit staff
- ▶ Communication problems for the audit team in relation to the other parties involved, a foreign management and/or the shared service centre
- ▶ Set-up of internal control environment including continuous monitoring of financial performance.

To address identified risks, the standards for using other auditors (ISA 600), use of management selected expert (ISA 500), use of internal audit (ISA 610), use of the auditor appointed expert (ISA 620) can be used, and further the shared service centre can be deemed to rank alongside a service organisation, and thus the standard therefore can be applied by analogy (ISA 402).

The survey comprising state authorised public accountants from Big-4 audit firms demonstrated that a majority of auditors are of the opinion that the current standards are not expedient for an audit where a shared service centre is involved. Clarifying answers argued for that the spread in usage of various standards is too large and confusing in order for the standards to guide the auditors during their audit, which according to responses indicate that there is a need for a separate standard or a guide on how audits should be performed using centralised audit teams. The majority of respondents believe, however, that the standards to the full extent are adequate to conduct an audit, and thereby as a whole the current standards make it possible to get the right guidance to identify the necessary risks and in addition also to address these risks. The answers from state authorised public accountants who believe that the current standards are not adequate, illustrate that there is not enough guidance on whether controls can be tested across legal entities and whether an overall conclusion on a given control can be applied, etc. 80% of respondents also responded that they find the current standards both adequate and expedient filing and reviewing audit documentation conducted by other auditors in regards to the Danish Auditors Act.

The judicial powers in the form of representatives from Departments of Professional Practice of Big-4 audit firms in Denmark and representatives of the Danish oversight body all consider usage of shared service centres as a factor that will be applied to a higher extent going forward. The general experience of the Departments of Professional Practice is that shared service centres are used more than ever, and that this kind of audits is accounted for using different methods, which are not exclusively but largely influenced by the different involvement of the shared service centre in corporate structures. Over the past decade, and because of societal development, all Big-4 companies have implemented sections on internal guidelines to guide the auditor handling the involvement of shared service centres. The representatives from Departments of Professional Practice and the representative from the Danish oversight body consider the documentation of risk assessment and planning as one of the phases where there is room for improvement. Due to the ongoing societal development and the increased technological potential, both judicial powers consider it relevant to assess the approach to improve auditors' basis for conducting audits. However, it is pointed out that it historically takes a long time to implement new legislation or standards. Therefore, other options should be considered than implementing new legislation or standards.

The identified problems in terms of the inadequacy of the Danish Auditors Act and the inadequacies and inexpediency of the standards are deemed to be remedied by action taken by the legislative powers in the form of, the Danish Business Authority and the IAASB, respectively.

The representative from the Danish Business Authority recognises that the wording of section 23 of the Danish Auditors Act on the retention of records obtained by other auditors exclusively relates to the relationship between group and component auditor, and thus on this basis it is not possible for the representative to assess whether this can be used in a situation where shared service centres are involved and in this context to work performed for use in the audit of Danish financial statements. The representative believes that it is up to each signing auditor to make an assessment in the specific situation, and ultimately it is up to the judicial power to uphold it. The IAASB is aware of the rapid development both in terms of technology but also the potential impact of technological developments on the audit. The organisation considers the topics that are most relevant to focus on and assign project teams who seek to remedy the identified problems. Among this, the issues around the usage of shared service centres are included in a current project. In addition, a project is in process on how to apply Big data in audits.

The weakness of the Danish Auditors Act should be remedied by clarifying how the auditor may act in relation to the examination and filing of work performed by other auditors. When legislation is often adjusted because of EU directives, and such a directive has been prepared in 2014, it is not realistic to adopt an EU directive within a short period. For this reason, the Danish Business Authority should produce a memo that addresses ambiguities in legislation. This should be done in dialogue with the EU authorities to ensure consistency in practice across EU member states. The authors consider it appropriate to draw analogy to how work performed by other auditors in relation to group audits is handled.

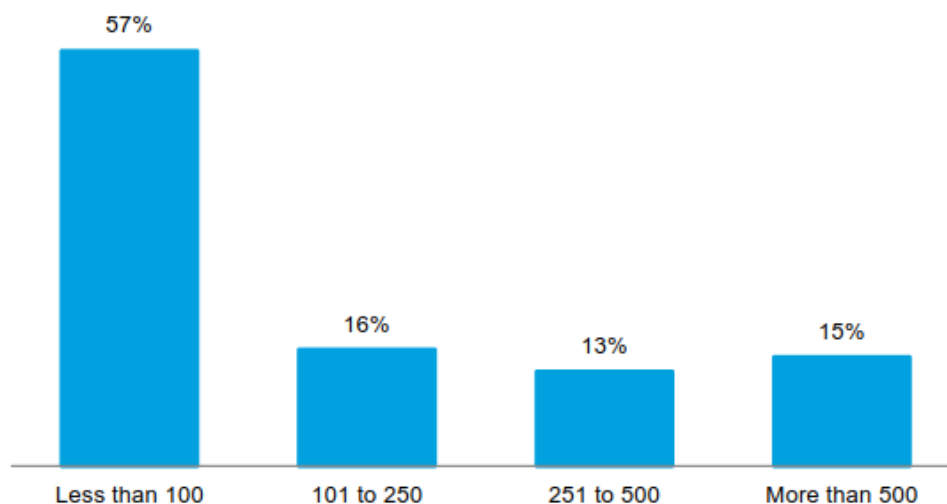
To remedy inexpediency and inadequacy, it is deemed that there also should be changes to the current standards to ensure that existing standards are up-to-date compared to trends in society. In relation to the current standards, it is possible to draw a certain analogy to how risks relating to the usage of shared service

centres must be identified and addressed. It is deemed that the structure for the use of the different elements of the standards are complex to get an overview of in an efficient manner. The opinion of the authors are to prepare a paper showing the relevant considerations to make in order to identify and address risks. This is done by preparing a practical paper wherein a decision tree is included which takes into account the differences that can be of the various shared service centres involvements. The structure of the decision tree is based on the relevant standards from where to draw relevant analogy. The IAASB is of the opinion that it will not be before the beginning of the 2018 that final material on handling shared service centres involvement will be ready for adoption in the standards. From this point of view and with respect to the expected continued increase in the use of shared service centres, it is believed that a guidance should be implemented that can remedy the inexpediency in the structure of audits and provide a thorough description, so that the basis for the performance of such types of audits can be done adequately and expediently.

BILAG 2 - GLOBAL SHARED SERVICES SURVEY, DELOITTE 2015

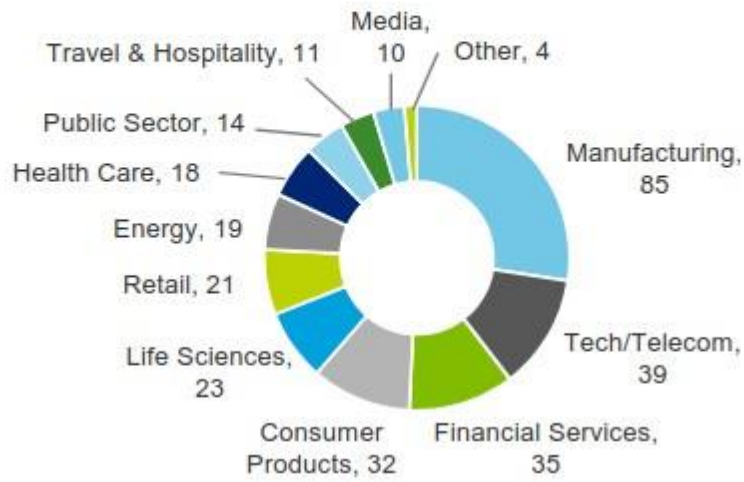
Nedenstående undersøgelse bygger på en undersøgelse forestået af Deloitte i 2015 på baggrund af 311 respondenter. Undersøgelsen er ikke verificeret af forfatterskabet for specialet, og er således kun anvendt i inspirations- og undersøgelsesøjemed.

How many employees do your SSCs have?



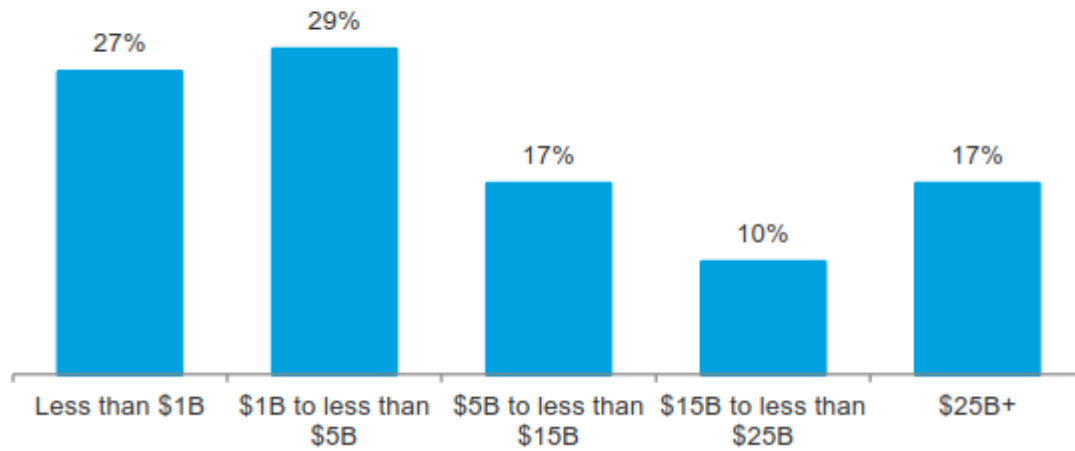
Figur 1 - Number of employees in SSC - Deloitte, 2015

What is your organization's primary industry sector?



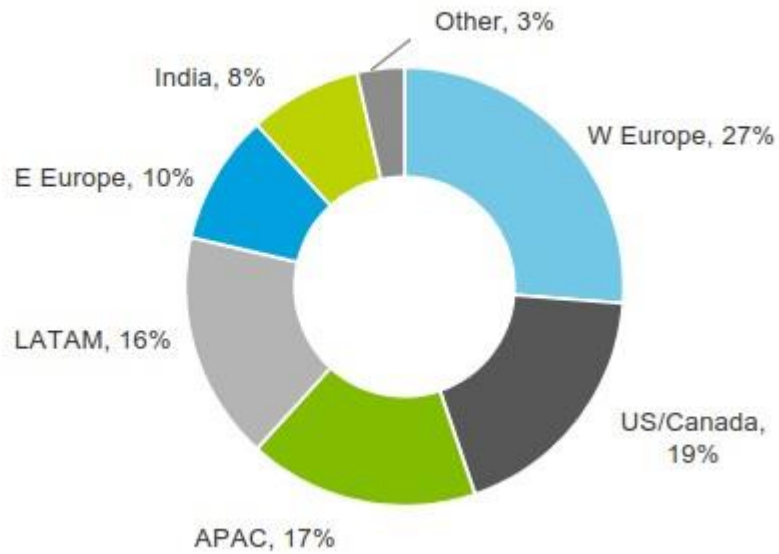
Figur 2 - Primary industry sector - Deloitte, 2015

What are the annual revenues of your organization?



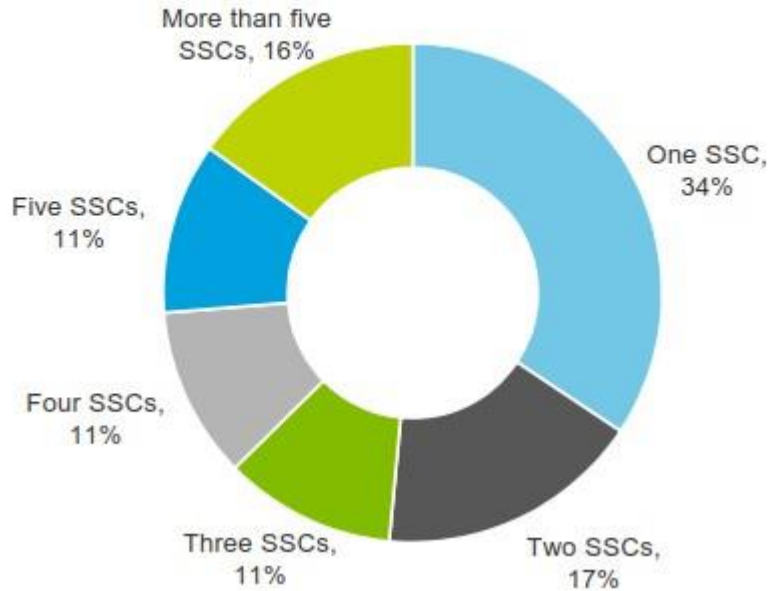
Figur 3 - Respondents' Revenue Size - Deloitte, 2015

In which region are your organization's SSCs located?



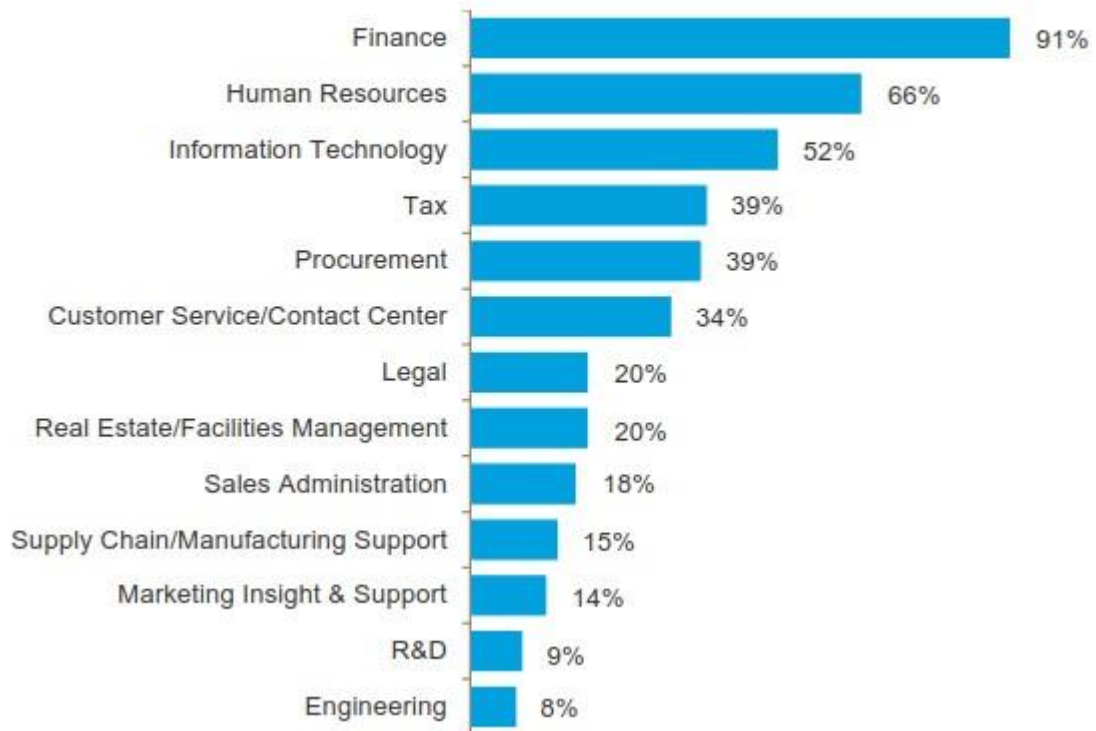
Figur 4 - In which region of your organization's SSCs located? - Deloitte, 2015

How many SSCs does your organization have across all functions?



Figur 5 - How many SSCs does your organization have across all functions - Deloitte, 2015

Which functions are performed in your organization's SSCs?

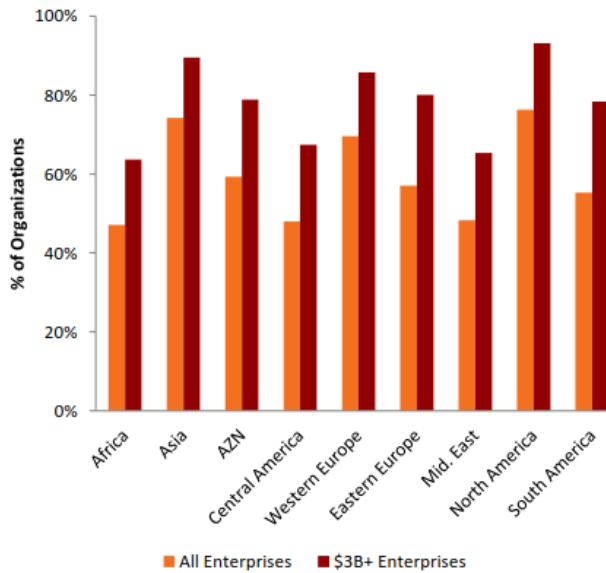


Figur 6 - Which functions are performed in your organization's SSCs? - Deloitte, 2015

BILAG 3 - THE FUTURE OF GLOBAL BUSINESS SERVICES, SURVEY FINDINGS

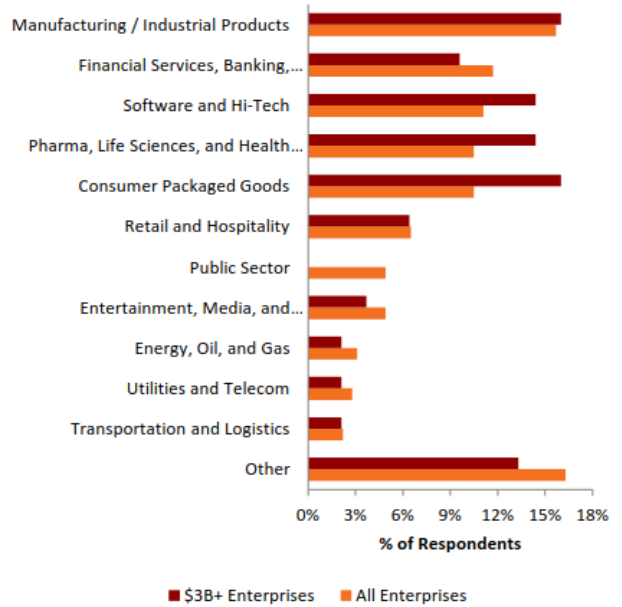
Nedenstående undersøgelse bygger på en undersøgelse forestået af PWC i 2012 på baggrund af 325 respondenter, hvoraf 188 af respondenterne er virksomheder med mere end 3 milliarder USD i omsætning om året. Undersøgelsen er ikke verificeret af forfatterskabet for specialet, og er således kun anvendt i inspirations- og baggrundsøjemed.

Locations of Respondents' Operations All Enterprises and \$3B+ Enterprises



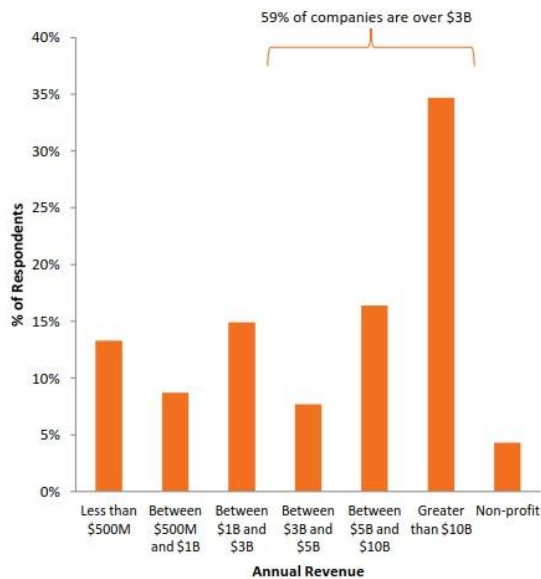
Figur 7 - Locations of Respondents' Operations - PWC, 2012

Respondents' Industries All Enterprises and \$3B+ Enterprises



Figur 8 - Respondents' Industries - PWC, 2012

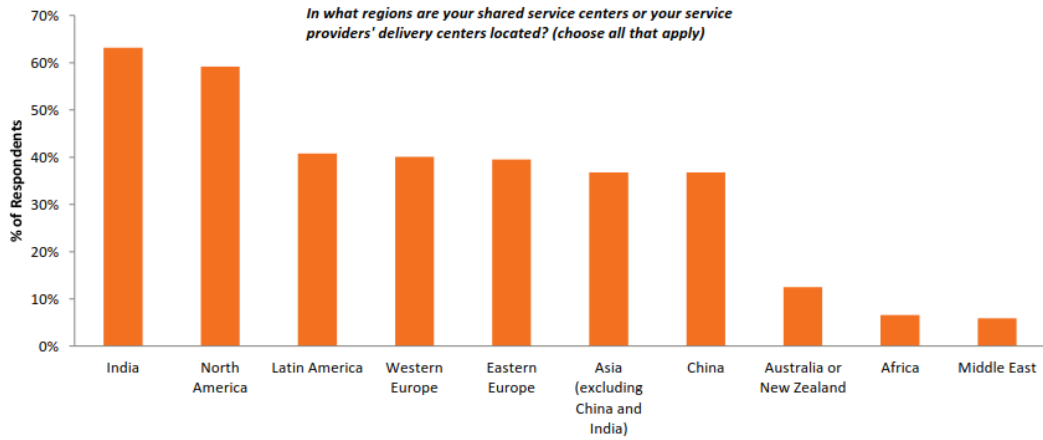
Respondents' Revenue Size All Enterprises



Figur 9 - Respondents' Revenue Size - PWC, 2012

Locations of Shared Services and Outsourcing Delivery Centers

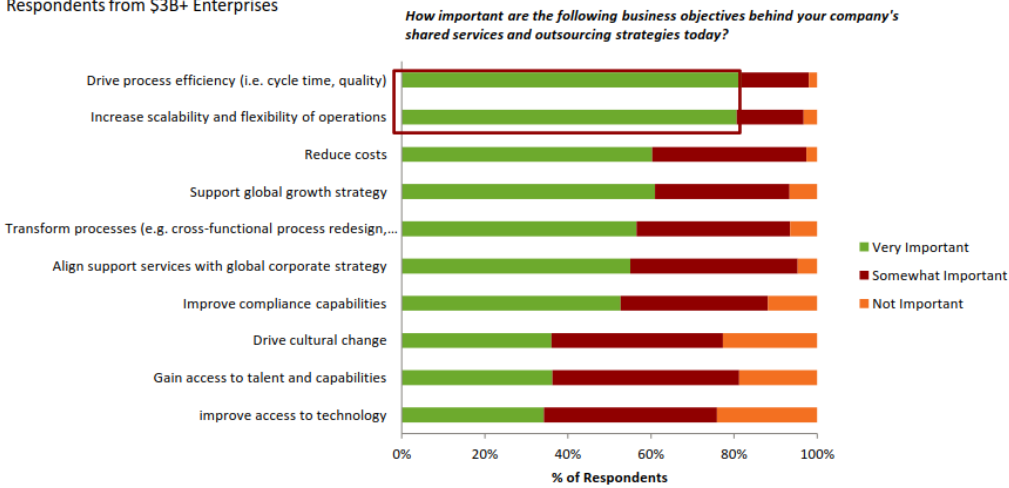
Respondents from \$3B+ Enterprises



Figur 10 - Locations of Shared Services and Outsourcing Delivery Centers - PWC, 2012

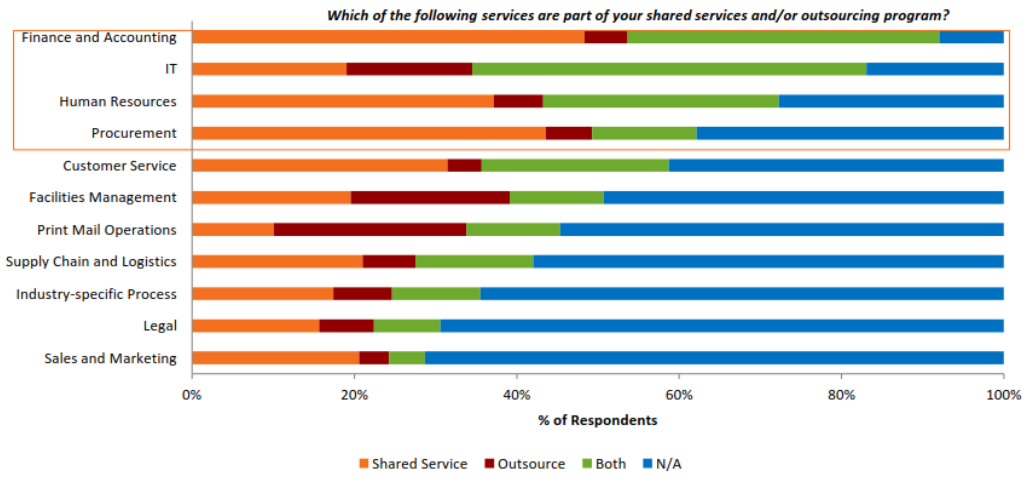
Importance of Program Objectives Today

Respondents from \$3B+ Enterprises



Figur 11 - Importance of Program Objectives Today - PWC, 2012

Use of Shared Service and Outsourcing Strategies by Function
 Respondents from \$3B+ Enterprises



Figur 12 - Use of Shared Service and Outsourcing Strategies by Function - PWC, 2012

BILAG 4 - OPTIMERINGSMULIGHEDER VED ETABLERING AF SHARED SERVICE CENTRE

OMKOSTNINGSBESPARELSER (AUTOMATISERING)

Den besparende faktor ved at etablere et shared service center skal ses med et længere tidsperspektiv, idet etableringen heraf ofte vil medføre en række enkeltstående opstartudgifter, ligesom processer og personel skal have indlagt faste rutiner i relation til de ønskede serviceydelser før den økonomiske fordel kan spores. Overordnet vil centraliseringen af administrative funktioner medføre et andet økonomisk råderum, men hvor arbejdsopgaverne ofte er de samme. Ved håndteringen af mange ensartede transaktioner, også benævnt rutinetransaktioner, som følge af stordrift, opnås ofte synergieffekter på tværs af den administrative funktion.

Hertil kommer, at den geografiske placering af et shared service center ofte kan være medvirkende til en såvel kort- som langsigtet omkostningsbesparelse på baggrund af et lavere lønniveau. I forbindelse med overvejelserne omkring etableringen af et shared service center i lande med lavere lønniveau, skal arbejdskraften og ikke mindst kvaliteten af arbejdet afvejes i forhold til besparelserne.

I relation til besparelserne ved etableringen af et shared service center er der mulighed for at gøre op med de konservative tilgange til det administrative arbejde og optimere visse processer og investere i automatiseringer på administrative niveauer. Disse investeringer og optimeringer af processer vil kunne medvirke til en kontinuerlig og fremtidssikret administration med automatiseringer, som vil kunne reducere de løbende omkostninger.

Siemens AG opnåede i løbet af 3 år en konsolideret omkostningsreduktion på gennemsnitligt 35 % world wide, som følge af etableringen af et shared service center (*Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013*). Til sammenligning har revisions- og rådgivningsvirksomheden, Deloitte, ved spørgeskemaundersøgelse estimeret den gennemsnitlige omkostningsreduktion på 15 % (*Deloitte, 2015*).

Ligeledes af relevans for optimeringsmulighederne, kan bl.a. nævnes, at et studie blandt 500 store tyske virksomheder repræsenteret fra forskellige brancher, som har etableret et shared service organ, vist at omkostningsniveauet ved de administrative ydelser er faldet, som følge af etableringen, med mellem 5 og 30 % (*Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013*).

KAPACITETSUDNYTTELSE OG FRIGØRELSE AF RESSOURCER

En væsentlig faktor ved etableringen af et shared service organ ligger i frigørelsen af kapacitet hos eksisterende administrative medarbejdere, som naturligt vil blive overført helt eller delvist til det administrative organ i shared service centeret. Denne frigørelse har en todelt dagsorden;

Dels skal det frigøre ressourcerne hos nøglemedarbejdere i den eksisterende administrative funktion, således at de har mulighed for at fokusere på eventuelle flere monitoreringsopgaver og i særdeleshed tilføre værdi til andre led i værdikæden. Ved at fralægge administrative medarbejdere supporterende aktiviteter i form af bogføring, debitorrykning etc. vil kapaciteten kunne fokuseres til andre, værdiskabende led i virksomheden.

Dels skal etableringen medføre en større fokusering på de rutineprægede transaktioner i administrationen, som kan have en tendens til at blive nedprioriteret på baggrund af andre opgaver. Med et fokuseret team i shared service centeret omkring de pågældende rutinetransaktioner sikres en opmærksomhed på de administrative opgaver, hvor målet er at levere disse i rette tid, i rette kvalitet og med et altoverskyggende serviceniveau; fordi dette er kerneforretningen for shared service centeret.

SYSTEMATISK FORBEDRING AF ADMINISTRATIV KVALITET

Den administrative kvalitet er tidligere benævnt under frigørelsen af ressourcer, og placeringen af opgaver hos en funktion, hvor det eneste mål er at behandle administrative opgaver af rutinemæssig karakter. Med dette overlap er det forventningen, at opgaverne i et shared service center bliver behandlet af ildsjæle (eller i vid udstrækning større ildsjæle), som har til hovedformål at varetage supporterende aktiviteter. Med et fælles mål vil

det kunne opleves, at der er en afledt effekt af øget kvalitet af de administrative opgaver. Hertil skal selvfølgelig nævnes, at det ikke er sikkert, at de pågældende medarbejdere er mere kompetente til at udføre de administrative opgaver, men med en opprioritering af de supporterende opgaver vil det kvalitative output ofte kunne spores.

Endvidere vil løftet i kvaliteten ofte gennemgå en kontinuerlig udvikling som følge af en centraliseret fokus på optimeringer, automatiseringer og ikke mindst ønsket om at imødekomme kundens (virksomheden som anvender shared service centeret til varetagelse af administrative opgaver) krav til administration. Til varetagelse heraf sidder der ofte en særskilt daglig ledelse til varetagelse af aktiviteterne under et SSC, hvorved forretningsgange og processer løbende overvåges med henblik på optimering. En optimering som vil kunne opleves nedprioriteret i en decentral administrativ funktion; dels som følge af nedprioriteringen af supporterende aktiviteter i organisationen, og dels som følge af, at den kortsigtede optimering ikke er stor og herved ikke afføder en aflastning for de involverede medarbejdere.

Med realiseringen af stordriftsfordele ses det ligeledes, at eksterne konsulenter anvendes i procesoptimeringen med henblik på at spore eventuelle forbedringsmuligheder. Den relative omkostning pr. decentral enhed vil ofte være medvirkende til, at sådanne optimeringer i en decentral funktion bliver nedprioriteret, men med muligheden for at drage synergi på tværs af flere enheder i en koncern, vil ressourcer til optimering af de administrative aktiviteter blive opprioriteret (Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013).

Revisions- og rådgivningsvirksomheden, PwC, lavede i 2012 en undersøgelse af 325 virksomheder, med temaet: *"The Future of Global Business Services"*. Undersøgelsen var sat i værk med henblik på at identificere faktorer, som var medvirkende til at etablere et shared service center til varetagelse af supporterende aktiviteter. Undersøgelsen viste, at omkostningsbesparelsen var i fokus, men at faktorer som skalerbarhed, fleksibilitet og kvalitet blev vægtet højere på 1. og 2. pladsen før omkostningsbesparelsen på 3. pladsen. Dette faktum underbygger således de involverede virksomheders bevidsthed omkring de ofte nedprioriterede supporterende ydelser og herved en haltende kvalitet (PwC, 2012).

ØKONOMISK TRANSPARENS VED BRUGEN AF ADMINISTRATIVE YDELSER

En afledt effekt ved etableringen af et shared service center er ofte den øgede økonomiske transparens, og i den forbindelse skalerbarhed. I forbindelse med etableringen ses det ofte, at der udarbejdes skriftlige og formelle forretningsgange for de enkelte administrative aktiviteter. Guidelines som medarbejdernes hos shared service centeret bliver målt på i deres daglige arbejde, og som ledelsesmæssigt sikres overholdt med henblik på at sikre kundens tilfredshed. Ofte vil der ligeledes været implementeret passende kontroller for at sikre, at alle forretningsgange bliver udført i rette kvalitet, og at eventuelle risikoelementer i de pågældende forretningsgange bliver elimineret. Overholdelsen af de pågældende forretningsgange vil ofte være mindre omkostningstung at administrere på et centralt niveau frem for et decentralt niveau på baggrund af forømtalte synergier.

Hertil skal det bemærkes, at der ved opsplittningen i organisationen ved etableringen af en shared service enhed er mulighed for at etablere særskilte KPI'er, som indeholder såvel økonomi, kvalitet og effektivitet for de enkelte administrative aktiviteter. Økonomisk kunne dette bl.a. være i form af kostpris pr. time ved den enkelte aktivitet. Et KPI som ligeledes kan bruges ved viderefaktureringen af de løbende administrative ydelser tillagt et mark-up med henblik på at sikre princippet omkring *armslængde vilkår*. Denne viderefakturering gør det muligt for kunden (ejerne og den daglige ledelse i den lokale virksomhed, som anvender shared service center i sin administration), at identificere forbruget af administrative ydelser og de eksakte omkostninger relateret til de administrative aktiviteter. En måling, som kan være svær at spore og effektuere i en decentral funktion, hvor de supporterende ydelser blot er en del af de sekundære aktiviteter.

I Siemens AG er monitoreringen af KPI'er et væsentligt parameter i driften af shared service centret. Til monitoreringen er der udviklet en it-plattform, som løbende måler på 12 særskilte KPI'er, som sammen rummer parametrene; økonomi, kvalitet og effektivitet (Keuper, Frank & Lueg, Kai-Eberhard, 2013).

BILAG 5 - INDHOLD I DE INTERNATIONALE STANDARDER FOR REVISION - PLANLÆGNING OG UDFØRELSE

ISA 200 - *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*

Indholdet af denne standard er implementeret med henblik på at vejlede den uafhængige revisor, herunder at klarlægge det overordnede ansvar ved udførelsen af en revision af et regnskab i overensstemmelse med Standarderne. Standarden tager sit afsæt i revisors rolle, og fastsætter specifikt den uafhængige revisors overordnede mål og forklarer arten og omfanget af en revision tilrettelagt med henblik på opfyldelse af disse (ISA 200 1, 2009). Standarden beskriver formålet med en revision ved; *"The purpose of an audit is to enhance the degree of confidence of intended users in the financial statements. This is achieved by the expression of an opinion by the auditor on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework. In the case of most general purpose frameworks, that opinion is on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view in accordance with the framework. An audit conducted in accordance with ISAs and relevant ethical requirements enables the auditor to form that opinion."* (ISA 200 3, 2009).

Herved er det den uafhængige revisors opgave, at identificere hvorvidt regnskabet er aflagt i overensstemmelse med relevant regnskabsramme og i øvrigt i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede.

REVISORS OVERORDNEDE MÅL

Standarden tilskriver, at revisors overordnede mål dels er, at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, således revisor er i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med revisors observationer og dels at forsyne regnskabet med en erklæring, der kommunikerer disse observationer (ISA 200 11, 2009).

I tilfælde hvor den uafhængige revisor ikke kan opnå høj grad af sikkerhed, og en konklusion med forbehold i revisors erklæring er utilstrækkelig som rapportering til regnskabets brugere, kræver de internationale standarder for revision, at revisor ikke udtrykker en konklusion eller fratræder som revisor, hvor fratræden er mulig efter lokal lovregulering (ISA 200 12, 2009).

KRAV TIL REVISOR

Revisor skal i henhold til standarden planlægge og udføre en revision med professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, som medfører, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation (ISA 200 15, 2009). I tillæg hertil er revisor endvidere forpligtet til, at anvende faglig vurdering i forbindelse med planlægning og udførelse af en revision af et regnskab (ISA 200 16, 2009).

Med henblik på at opnå tidligere omtalte høje grad af sikkerhed, er det revisors opgave at tilsikre tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, og herved gøre det muligt for regnskabsbruger at drage konklusioner på baggrund af regnskabet, som revisors erklæring konkluderer på (ISA 200 17, 2009).

Revisor har endvidere ansvar for at overholde alle standarder indlagt i de internationale standarder for revision, der er relevant for revisionen. En standard er relevant for revisionen, når den er trådt i kræft og når de omstændigheder, som standarden omhandler berører, foreligger (ISA 200 18, 2009). I tillæg hertil, er revisor forpligtet til at have en forståelse for hele standarden, herunder vejledningen og andet forklarende materiale, for at kunne gøre brug af kravene på behørig vis (ISA 200 19, 2009).

Standarderne må aldrig betragtes alene, og revisor skal således være opmærksom på de indbyrdes sammenhænge i standarderne - dette værende i såvel planlægningsøjemed som under udførelse af revisionen.

Dette bl.a. for at fastlægge, hvorvidt yderligere revisionshandlinger, som ikke er omfattet af de enkelte standarder er påkrævet for at vurdere, hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (ISA 200 21, 2009).

ISA 230 - Audit Documentation

Indholdet af denne standard er implementeret med henblik på at vejlede revisor og klarlægge dennes ansvar for at udarbejde revisionsdokumentation i tilknytning til revisionen af et lokalt årsregnskab. I standarden omtales omfanget af standarden som følger: *"This International standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to prepare audit documentation for an audit of financial statements"* (ISA 230 1, 2009).

DEFINITION OG FORMÅL

Revisionsdokumentation er i standarden defineret ved *"The record of audit procedures performed, relevant audit evidence obtained, and conclusions the auditor reached (terms such as "working papers" or "workpapers" are also sometimes used"*. På denne baggrund har standarden til formål at sikre;

- ▶ at der hersker tilstrækkelig og egnet dokumentation for grundlaget for revisors erklæring
- ▶ at der er bevis for, at revisionen er planlagt og udført i overensstemmelse med standarder samt gældende krav i lovgivning og øvrig regulering (ISA 230 2, 2009).

Af sekundære formål med standarden kan bl.a. nævnes

- ▶ Støtten til revisionsteamet i planlægningen og udførelsen af revisionen
- ▶ Støtte medlemmer af revisionsteamet, som er ansvarlige for tilsyn med at lede og føre tilsyn med revisionsarbejdet og i den forbindelse sikre deres ansvar for at foretage gennemgang i overensstemmelse med ISA 220 - *quality control for an audit of financial statements*
- ▶ Gøre revisionsteam ansvarlig for det udførte arbejde
- ▶ Opbevaring af dokumentation omkring forhold af vedvarende betydning for fremtidige revisioner
- ▶ Muliggørelsen at udføre kvalitetssikringsgennemgang, såvel internt som eksternt i henhold til gældende lovgivning, regulering eller andre krav (i Danmark igangsat eksternt af Erhvervsstyrelsens tilsynsorgan - Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder) (ISA 230 3, 2009).

KRAV TIL FORM AF REVISIONSDOKUMENTATION

Standarden tilskriver ud over krav om rettidig udarbejdelse, følgende for revisionsdokumentationens form, indhold og omfang:

- ▶ Revisionsdokumentationen skal være tilstrækkelig på en sådan måde, at en erfaren revisor, som ikke har forudgående tilknytning til revisionen, er i stand til at forstå arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlinger samt resultaterne af udførte revisionshandlinger, herunder det opnåede revisionsbevis. Endvidere skal den erfarne revisor kunne identificere betydelige forhold, som er opstået under revisionen, konklusionerne herpå samt faglige vurderinger, der har været medvirkende til konklusionerne på forholdet (ISA 230 8, 2009).
- ▶ Ved dokumentationen af ovenstående skal revisor endvidere registrere noterede karakteristika ved de specifikke poster eller forhold, som er blevet undersøgt. I tilknytning hertil skal det registreres, hvem revisionsarbejdet er udført af samt datoen for færdiggørelsen. Ydermere skal det ligeledes fremgå af

revisionsdokumentationen, hvem der har gennemgået det udførte revisionsarbejde samt datoen herfor, og ikke mindst hvad der er gennemgået (ISA 230 9, 2009).

- ▶ Dokumentation skal indeholde drøftelser af betydelige forhold med den daglige ledelse, øverste ledelse og andre, hvor betydelige forhold er drøftet. Dokumentation skal indeholde datering og med hvem drøftelserne er taget (ISA 230 10, 2009).
- ▶ Ved eventuel manglende sammenhæng mellem identificerede oplysninger og revisors konklusion, skal det fremgå af revisionsdokumentationen, hvordan revisor har håndteret den manglende sammenhæng (ISA 230 11, 2009).

KRAV TIL ARKIVERING AF REVISIONSDOKUMENTATION

Revisor har i henhold til standarden pligt til at samle revisionsdokumentation i et revisionsarkiv og afslutte denne administrative proces med at samle det endelige revisionsarkiv rettidigt efter datoen på revisors erklæring (ISA 230 14, 2009).

Standarden sikrer således, at revisor dokumenterer det arbejde, der ligger til grund for revisionspåtegningen på årsregnskabet.

I relation til standarden for revisionsdokumentation er det ligeledes essentielt at nævne den nationale regulering, herunder revisorloven, som ligeledes behandler revisionsdokumentationen, og håndteringen af denne.

ISA 250 - Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements (ISA 250, 2009)

Som overskriften antyder, gør denne standard op med revisors ansvar for at overveje love og øvrige reguleringer ved en revision af regnskaber. Standarden definerer omfanget som følger: *"This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to consider laws and regulations in an audit of financial statements. This ISA does not apply to other assurance engagements in which the auditor is specifically engaged to test and report separately on compliance with specific laws or regulations."* (ISA 250 1, 2009).

I standardens indledende afsnit klarlægges, hvorfor love og øvrige reguleringer kan have indvirkning på revisionen, og det arbejde der skal udføres for revisor. Det slås fast, at indvirkningen af love og øvrige reguleringer varierer betydeligt. I fastlæggelsen af de love og reguleringer som gør sig gældende i relation til revisionen, er de love og reguleringer, som den pågældende virksomhed er underlagt. Af lokal lov kan bl.a. nævnes årsregnskabsloven i Danmark, som bl.a. tilskriver, at alle kapitalselskaber (med begrænset hæftelse), skal aflægge årsregnskab efter årsregnskabsloven (*Bekendtgørelse af Årsregnskabsloven § 3, stk. 1 pkt. 1*). Dette er lokal lov i henhold til rapporteringspligten, men det kan også forekomme, at virksomheden er underlagt lov og øvrige reguleringer vedrørende driften af virksomheden uden at have direkte indvirkning på årsregnskabet. Omfanget af de driftsmæssige reguleringer er meget varierende, hvor der bl.a. er etableret en omfattende regulering for pengeinstitutter, mens der for mindre erhvervsdrivende virksomheder er få reguleringer, herunder f.eks. ansættelsesforhold, arbejdsmiljø, afgiftsregler m.v., som skal tages i betragtning. Væsentligt er det således at bemærke, at alle virksomheder – på den ene eller anden vis er underlagt en lov og/eller øvrig regulering, og manglende overholdelse heraf kan medføre bøder, retssager eller andre konsekvenser for virksomheden, som kan have væsentlig indvirkning på regnskabet (ISA 250 2, 2009).

REVISORS ANSVAR

Som udgangspunkt er standarden udfærdiget med henblik på at skabe et fundament for revisor til at identificere væsentlig fejlinformation i regnskabet som følge af manglende overholdelse af love og øvrig regulering. Revisor er dog ikke ansvarlig for at forebygge manglende overholdelse og kan i øvrigt ikke forventes at opdage manglende overholdelse af alle love og øvrige reguleringer (ISA 250 4, 2009).

Revisor er, som tidligere anført, ansvarlig for at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl. I planlægningen af revisionen inddrager revisor den relevante lovgivnings- og reguleringsmæssige begrebsramme. Idet der altid vil eksistere nogle iboende begrænsninger i revisionen, vil det være en utopisk tankegang, at revisor med sikkerhed kan konkludere, at alle væsentlige fejlinformationer i regnskabet opdages, selvom revisionen er tilstrækkeligt planlagt og udført i overensstemmelse med øvrige standarder. Alt andet lige er de iboende begrænsninger, omtalt ovenfor, forstærket når det omhandler love og øvrig regulering, og herved er risikoen for væsentlig fejlinformation større. Årsagen hertil skal findes i følgende begrænsninger:

- ▶ Der eksisterer mange love og øvrig regulering, som primært vedrører virksomhedens driftsforhold, og som typisk ikke påvirker regnskabet og herved ikke bliver identificeret i virksomhedens informationsindsamling.
- ▶ Manglende overholdelse af love og øvrig regulering kan i mange tilfælde medføre en ændret adfærd hos organisationen, herunder et ønske om at skjule den manglende overholdelse. Dette kan bl.a. gøres ved sammensværgelse, dokumentforfalskning, bevidst undladelse af bogføring af transaktioner, tilsidesættelse af kontroller eller bevidst afgivelse af fejlagtige oplysninger til revisor.

Praktisk gælder det, at jo længere den manglende overholdelse befinder sig fra de forhold, der adresseres i regnskabet, jo mindre sandsynlighed er der for, at revisor bliver opmærksom herpå eller indser den manglende overholdelse (ISA 250 5, 2009).

KRAV TIL REVISOR

REVISORS IDENTIFIKATION

Revisor er som led i opnåelsen af forståelse af virksomheden og dens omgivelser i overensstemmelse med ISA 315 ligeledes forpligtet til at opnå en forståelse af den lov- og reguleringsmæssige begrebsramme, som er gældende for virksomheden og den branche eller sektor, som virksomheden opererer inden for, og hvordan virksomheden overholder disse rammer (ISA 250 12, 2009).

I tillæg hertil skal revisor opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for overholdelse af bestemmelserne i relevante love og øvrig regulering, som normalt anses for at have direkte indvirkning på fastsættelsen af væsentlige beløb og oplysninger i årsregnskabet (ISA 250 13, 2009).

Ved identifikationen af tilfælde med manglende overholdelse af love og øvrig regulering skal revisor udføre følgende handlinger:

- ▶ Forespørge den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse om, hvorvidt virksomheden overholder love og øvrig regulering
- ▶ Inspicere eventuel korrespondance med relevante lovgivende myndigheder eller tilsvarende (ISA 250 14, 2009).

Ydermere skal revisor være opmærksom på muligheden for identifikation af manglende overholdelse af love og øvrig regulering ved udførsel af andre revisionshandling i relation til revisionen (ISA 250 15, 2009).

I forlængelse af revisionen skal revisor anmode den daglige ledelse, og hvor det findes relevant, den øverste ledelse om at afgive skriftlige udtalelser om, at revisor har fået oplyst alle kendte tilfælde af manglende overholdelse eller mistanke om manglende overholdelse af love og øvrig regulering (ofte bekræftet i en "ledelsens (regnskabs)erklæring" i forbindelse med revisionen), hvis indvirkning bør overvejes ved udarbejdelse af regnskabet (ISA 250 16, 2009).

REVISORS REAKTION

Hvis revisor bliver bekendt med manglende overholdelse eller mistanke om manglende overholdelse af love og øvrig regulering, skal revisor opnå en forståelse af arten af den manglende overholdelse og vurdere den mulige indvirkning på regnskabet (ISA 250 19, 2009).

Hvis mistanken om manglende overholdelse af lov og øvrig regulering finder sted, skal revisor drøfte forholdet med den daglige ledelse, og hvor det er relevant den øverste ledelse. I tilfælde, hvor ledelsen ikke giver tilstrækkelige oplysninger, der understøtter, at virksomheden overholder relevante love og reguleringer, og hvis mistanken om den manglende overholdelse vurderes at kunne have væsentlig indvirkning på regnskabet, skal revisor overveje behovet for at søge juridisk bistand (ISA 250 19, 2009).

Såfremt revisor ikke er forelagt tilstrækkelige oplysninger om mistanken om manglende overholdelse, skal revisor vurdere indvirkningen på sin konklusion af manglen på tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Konstateret manglende overholdelse skal ligeledes videreføres til andre dele af revisionen, herunder bl.a. ved risikovurderingen og pålideligheden af øvrige udtalelser fra ledelsen.

ISA 300 - Planning an audit of financial statements (ISA 300, 2009)

Indholdet i ISA 300 er udarbejdet til at vejlede revisor om hvilke formål en revisionsplanlægning har, hvad en revisionsplanlægning skal indeholde, samt hvordan en planlægning skal udføres og dokumenteres i forbindelse med en revision af et regnskab.

DEFINITION OG FORMÅL

Formålet med en revisionsplanlægning defineres i ISA 300 som "*..is to plan the audit so it will be performed in an effective manner*".

En revisionsplanlægning skal indeholde en overordnet revisionsstrategi, og hertil skal der udarbejdes en mere specifik revisionsplan. På den måde skal revisionsplanlægningen være med til at hjælpe revisor med at identificere de væsentlige revisionsområder på en sådan måde, at opståede problemer kan løses rettidigt. Dette skal således være for at opnå en effektiv og økonomisk hensigtsmæssig revision. Endvidere skal planlægningen være med til at sikre, at det er de rigtige parter, der planlægges anvendt i forbindelse med udførelsen af opgaven, herunder både revisionsteamets medlemmer såvel som øvrige involverede parter, hvad enten der er tale om en intern eller ekstern specialist (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel **Error! Reference source not found.**), komponentrevisor (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel **Error! Reference source not found.**) m.v. I forbindelse med planlægningen af de involverede parter, skal kompetencerne hos de involverede parter også vurderes i forhold til forventet ageren i forbindelse med mulige mødte risici.

KRAV OG ELEMENTER I REVISIONSPLANLÆGNINGSFASEN

Med formålet at øge effektiviteten er det vigtigt, at den opgaveansvarlige partner samt øvrige nøglepersoner på revisionsteamet eller involverede parter i revisionsprocessen deltager som en del af revisionsplanlægningen. Der skal på denne vis drages nytte af de erfaringer de forskellige parter har haft i forbindelse med tidligere års revisioner eller lignende revisioner. På samme vis skal indsigten fra de enkelte parter i eventuelle pågældende love og reguleringer samt eventuelle øvrige forhold, herunder branchespecifikke faktorer, ligeledes udnyttes. På denne måde sikres det, at revisionsplanlægningen overvejes på passende vis i forhold til at udføre revisionen såvel kvalitativt som på en effektiv måde.

Som nævnt i indledende afsnit består revisionsplanlægningen både af en overordnet revisionsstrategi og en nærmere specificeret revisionsplan. Det er således et krav, at de forhold, der gør sig gældende for henholdsvis revisionsstrategien og for revisionsplanen skal kunne dokumenteres på passende vis. Dette er ligeledes gældende, hvis der forekommer ændringer til revisionen; så vil dette også skulle dokumenteres.

Revisionsstrategien skal først og fremmest beskrive de særlige karakteristika, der er ved den givne revisionsopgave samt fastlægge hvilken rapportering der kræves i den givne situation. Endvidere kan

revisionsstrategien indeholde beskrivelse af øvrige udførte opgaver for kunden, hvor den viden, der er opnået i forbindelse hermed kan udnyttes som led i revisionen. Revisionsstrategien skal også omfatte hvilke ressourcer, der vurderes nødvendige for at kunne udføre den pågældende opgave, og i forlængelse heraf skal det vurderes med hvilken instruktion de involverede ressourcer til opgaven skal have. Slutteligt skal revisionsstrategien indeholde arten af det arbejde, der skal udføres og beskrivelse af tidspunktet for selve udførelsen.

Revisionsplanen skal indeholde - og således også dokumentere - en beskrivelse af arten af handlinger, tidspunktet for udførelsen samt omfanget af de handlinger, der skal udføres som en del af risikovurderingen. For nærmere gennemgang af risikovurdering henvises der til gennemgang af ISA 315 i senere afsnit. De samme forhold skal beskrives i forhold til de revisionshandling, der forventes udført i forhold til at afdække de givne revisionsmål (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel **Error! Reference source not found.**) på regnskabspostniveau, hvilket nærmere gennemgås i analysen af ISA 330, samt hvis der er planlagt øvrige revisionshandling krævet af Standarderne.

ISA 315 - Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through understanding the Entity and its Environment (ISA 315, 2009)

Indholdet i ISA 315 er udarbejdet til at vejlede revisor om, hvilket ansvar der påhviler et selskabs revisor i forhold til at forstå virksomhedens aktivitet, setup, interne kontrolmiljø og øvrige omgivelser for at være i stand til at identificere samt vurdere de risici, der måtte være for, at der kan forekomme væsentlig fejlinformationer i aflagte regnskaber.

DEFINITION, FORMÅL & KRAV

Formålet med en revisionsplanlægning defineres i ISA 315 som "*..is to identify and assess the risks of material misstatement, whether due to fraud or error, at the financial statement and assertion levels, through understanding the entity and its environment, including the entity's internal control, thereby providing a basis for designing and implementing responses to the assessed risks of material misstatement.*"

De risikovurderingshandling, der udføres af revisor, skal være af et sådant omfang, at de vurderer risici på regnskabsniveau såvel som på revisionsmålsniveau. De handlinger, der udføres, kan dog ikke stå alene som grundlag for revisionskonklusionen, og dermed giver risikovurderingshandling ikke alene tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

De udførte handlinger skal omfatte forespørgsler, der skal stiles til den daglige ledelse (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel **Error! Reference source not found.**), en eventuel intern revision (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel **Error! Reference source not found.**) eller øvrige medarbejdere eller involverede parter, der efter revisors vurdering kan bidrage med information til brug for revisors risikovurdering. Ud over disse forespørgsler skal handlingerne bestå af bl.a. analyse af den aktuelle aktivitet, observationer, der skal understøtte de pågældende forespørgsler samt inspektion af bl.a. eventuelle løbende perioderapporteringer.

I lighed med revisionsplanlægningen, skal risikovurderingshandling også dokumenteres, og denne dokumentation skal indeholde eventuelle drøftelser, der er på opgaveteamet. Herudover skal det dokumenteres opgaveteamets forståelse af virksomhedens aktivitet, omgivelser og interne kontrol og ikke mindst, hvordan forståelsen er fremkommet. Dokumentation skal indeholde de risici for væsentlig fejlinformation, der er identificeret både på regnskabsniveau, revisionsmålsniveau samt dokumentere de risici, der kræver særlig revisionsmæssige overvejelser og dertilhørende interne kontroller, der kan adressere og reducere de identificerede risici.

KRÆVEDE FORSTÅELSE AF VIRKSOMHEDENS AKTIVITET, OMGIVELSER OG INTERN KONTROL

Forståelsen som revisor skal opnå kan ifølge ISA 315 opdeles i at forstå virksomheden og dennes omgivelser og herudover at forstå virksomhedens forhold interne kontrolmiljø. Denne forståelse skal således danne baggrund for at vurdere, hvorvidt der er risici for, at der kan forekomme fejlinformation i årsregnskabet. Disse risici skal vurderes på både revisionsmålsniveau samt på et gennemgribende niveau i forhold til regnskabet som helhed. Risiciene skal vurderes efter en kategorisering om sandsynligheden for, der forekommer fejlinformationer og herved også om de eventuelle fejlinformationer, kan være af et sådan omfang (størrelse), der vil udgøre en væsentlig fejlinformation.

Virksomhedens aktivitet og omgivelser omfatter således, hvad det er den pågældende virksomhed laver - såsom hvilke elementer de sælger eller hvilke formål eksistensen af virksomheden tjener. Herudover skal forståelsen indeholde hvilke ejerforhold, der gør sig gældende, og hvordan virksomhedens styres i form af lederskab. Dette kan være i forhold til, hvem der foretager de gængse beslutninger, herunder hvilke investeringer der foretages. Hvis investeringer er relevante for virksomheden, skal revisor opnå forståelse for hvilke investeringer, der har været foretaget, der således påvirker virksomheden, ligesom revisor skal opnå forståelse for de planlagte investeringer i fremtiden. Herudover skal der opnås forståelse for virksomhedens mål og strategier, og om der er forbundet nogle forretningsmæssige risici, der kan medføre væsentlig fejlinformation. Revisor skal herudover opnå forståelse omkring de specifikke brancheforhold, der gælder for virksomheden og ligeledes øvrige eksterne forhold, der har indvirkning på virksomhedens drift. Som beskrevet i afsnittet om revisionsplanlægningen skal revisor opnå forståelse for de relevante lovgivninger og regulerende begrebsrammer, der er omkring regnskabsaflæggelse, dog er det ligeledes vigtigt, at revisor opnår forståelse for øvrige lovgivende og regulerende elementer, som virksomheden er underlagt.

Revisor skal opnå forståelse for interne kontroller, der relaterer til regnskabsaflæggelse, og dem der er identificeret skal testes i forhold til at vurdere, om de er implementeret effektivt. En del af revisors forståelse skal fokusere på det interne kontrolmiljø i form af, hvordan ledelsen har indført en kultur om hæderlighed og etisk adfærd i forhold til, at virksomhedens medarbejdere er konsistente i udførelsen af kontroller samt forstår vigtigheden heraf og derved ikke tilsidesætter nogle kontroller. På denne måde er det også et element, at revisor opnår forståelse for hvilke kontrolaktiviteter, der egentlige er relevante at anvende i forbindelse med revisionen i relation til revisionsrisikoen. Herudover skal revisor forstå, hvordan ledelsen fører opsyn med disse kontroller, hvilket kan være igennem oprettelse af en intern revisionsfunktion eller løbende overvågning af f.eks. perioderegnskaber eller tilsvarende. Endvidere skal revisor opnå forståelse for virksomhedens egen risikovurderingsproces for, at der kan forekomme væsentlig fejlinformation i regnskabet. Der skal således være drøftelser med ledelsen om relevante forhold i regnskabsaflæggelsesprocessen, hvis revisor identificerer risici, der ikke er blevet opfanget af virksomhedens egen risikovurderingsproces og ligeledes, hvis der ikke er implementeret en egentlig risikovurderingsproces. Revisor skal opnå forståelse om elementer i regnskabsprocessen, herunder hvilket informationssystem, som virksomheden anvender; men i lige så høj grad, hvordan virksomheden kommunikerer de forskellige opgaver og ansvarsroller i forhold til regnskabsaflæggelsesprocessen.

Revisor skal vurdere, hvorvidt de identificerede risici efter revisors vurdering er betydelige uagtet om der er implementeret kontroller til at imødekomme den/de pågældende risiko/risici. For de risici, som revisor har identificeret og vurderet som betydelige risici, skal revisor som et minimum vurdere, om risikoen:

- ▶ *relaterer sig til besvigelser*
- ▶ *er knyttet til betydelige økonomiske og regnskabsmæssige eller andre begivenheder og derfor kræver særlig opmærksomhed*
- ▶ *er af forekomst grundet transaktionens kompleksitet*
- ▶ *relaterer sig til transaktioner med nærtstående parter*
- ▶ *har en grad af subjektivitet ved målingen af de informationer, der anvendes*
- ▶ *vedrører betydelige transaktioner uden for virksomhedens normale forretningsområde eller øvrige usædvanlige transaktioner (ISA 315 29, 2009).*

ISA 330 - *The auditor's procedures in response to assessed risks (ISA 330, 2009)*

Indholdet i ISA 330 er udarbejdet til at vejlede revisor om hvilket ansvar, der påhviler et selskabs revisor i forhold til at udforme og gennemføre handlinger eller anden form for reaktion i forhold til de risici for væsentlig fejlinformation, der er identificeret, og som er gennemgået i afsnittet ovenfor.

DEFINITION OG FORMÅL

Formålet med ISA 330 defineres som "*...is to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the assessed risks of material misstatement, through designing and implementing appropriate responses to those risks.*"

KRAV OG REAKTION PÅ IDENTIFICEREDE RISICI

Det kræves, at revisor skal udforme og gennemføre handlinger og øvrige reaktioner, der skal adressere de identificerede risici. De handlinger og reaktioner, der kan anvendes, kan enten være i form af *substanshandling* (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel **Error! Reference source not found.**) eller ved *test af kontroller* (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel **Error! Reference source not found.**). Både i relation til test af kontroller og substanshandling, er det vigtigt, at revisor tager højde for tidspunktet for de udførte handlinger i relation til hvilke risici, der forsøges afdækket. Samtidig skal der i forbindelse med revision være en vis uforudsigelighed ved udvælgelse af eventuelle stikprøver.

I relation til reaktion på de identificerede risici, er det således også et krav for revisor at foretage dokumentation af adressering af revisionsrisici på korrekt vis. Det er vigtigt, at der for revisionsdokumentationen overvejes, hvorvidt der opnås revisionsbevis for alle identificerede risici, at der er et sammenfald med identificerede risici på revisionsmålsniveau og de udførte handlinger, og de udførte handlinger giver en konklusioner, der dermed afdækker identificerede risici.

ISA 500 - *Audit Evidence (ISA 500, 2009)*

Den internationale standard for *audit evidence* - revisionsbevis, giver revisor grundlag for at vurdere, hvornår et bevis er passende til at kunne aflægge et regnskab med en revisionspåtegning. Således forklarer standarden, **hvad** der udgør et revisionsbevis i en revision af regnskaber, og **hvilket** ansvar revisor har for at udforme og udføre revisionshandling for at opnå tilstrækkeligt og revisionsbevis og på denne baggrund være i stand til at drage rimelige konklusioner som grundlag for revisionskonklusionen i revisors erklæring(er) (ISA 500 1, 2009). Standarden formulerer omfanget af standarden som følger: "*This International Standard on Auditing (ISA) explains what constitutes audit evidence in an audit of financial statements, and deals with the auditor's responsibility to design and perform audit procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence to be able to draw reasonable conclusions on which to base the auditor's opinion.*"

KRAV TIL REVISOR

Revisor skal udforme og udføre revisionshandling, der er passende efter omstændighederne, og herved det pågældende regnskab og virksomhed der revideres, med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (ISA 500 6, 2009).

Størstedelen af revisors arbejde med at udforme revisionskonklusionen består af opnåelse af og vurderingen af revisionsbevis. Af revisionshandling kan bl.a. nævnes *forespørgsel, inspektion, observation, bekræftelse, efterregning, genudførelse og analytiske handlinger* (ISA 500 A2, 2009).

REVISIONSHANDLINGER TIL OPNÅELSE AF REVISIONSBEVIS

I udformningen af revisionshandlinger, skal det indledningsvist vurderes, hvorvidt der ønskes udformet test af kontroller eller substanshandler eller en kombination af disse. Test af kontroller er udformet med henblik på at vurdere funktionaliteten af kontroller, der forebygger, eller opdager og korrigerer væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. I forlængelse heraf udformes substanshandlinger til at opdage væsentlige fejlinformationer på revisionsmålsniveau, som ikke er identificeret ved test af kontroller. Substanshandlinger kan omfatte såvel detailtest som substansanalytiske handlinger (*ISA 500 A29-30, 2009*).

I henhold til ISA 330 er det revisor, der konkluderer, hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Det er op til revisors faglige vurdering, at vurdere hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau, som gør det muligt for revisor at drage rimelige konklusioner, der skal danne grundlag for revisionskonklusionen.

Når revisor udformer og udfører revisionshandlinger, bør relevansen og pålideligheden af den information, der anvendes som revisionsbevis nøje overvejes; herunder bør der bl.a. tages nogle særlige foranstaltninger, når revisionsbeviset er udarbejdet af, en til virksomheden, tilknyttet ekspert, ligesom revisor bør gøre sig særlige overvejelser, såfremt der benyttes information som grundlag for revisionsbevis udarbejdet af virksomheden.

Idet der anvendes information som revisionsbevis udarbejdet af en ledelsesudpeget ekspert, skal revisor i det omfang, det findes nødvendigt og med hensyntagen til betydeligheden af det pågældende arbejde;

- ▶ Vurdere ekspertens kompetence, færdigheder og objektivitet
- ▶ Opnå forståelse af ekspertens arbejde
- ▶ Vurdere egnetheden af ekspertens arbejde som revisionsbevis for det relevante revisionsmål (*ISA 500 8-9, 2009*).

Pålideligheden af den information, der ønskes anvendt som revisionsbevis, afhænger af dets kilde og art samt under de omstændigheder, det er tilvejebragt. Med disse faktorer i betragtning vil information tilvejebragt fra ekstern part i forhold til virksomheden, kan der alligevel foreligge omstændigheder, der påvirker deres pålidelighed. F.eks. kan informationer fra en uafhængig, ekstern part være upålidelige, hvis personen ikke er sagkyndig. Generelt omkring pålidelighed, dog med en række undtagelser, kan følgende forhold berettes:

- ▶ Pålideligheden af revisionsbevis forøges, når det tilvejebringes fra uafhængige kilder uden for virksomheden.
- ▶ Pålideligheden af revisionsbevis, der er tilvejebragt internt, forøges, når de tilknyttede kontroller, som virksomheden har indført, herunder kontroller med bevisets udarbejdelse og vedligeholdelse, er effektive.
- ▶ Revisionsbevis, der tilvejebringes direkte af revisor, er mere pålideligt end revisionsbevis, der er opnået indirekte eller som resultat af en forespørgsel.
- ▶ Revisionsbevis i form af dokumenter, herunder i papirform eller på elektroniske eller andre medier, er mere pålideligt end bevis, der er opnået mundtligt.
- ▶ Revisionsbevis tilvejebragt gennem originale dokumenter er mere pålideligt end revisionsbevis tilvejebragt gennem fotokopier eller indscannede elementer til elektroniske medier; herved kan der opstå spørgsmålstejn ved bearbejdningen og vedligeholdelsen (*ISA 500 A31, 2009*).

For at revisor kan opnå pålideligt revisionsbevis fra virksomheden, som revideres, skal den information, som tilvejebringes af virksomheden, og som benyttes ved udførelsen af revisionshandlinger være tilstrækkelig fuldstændig og nøjagtig i sin form (*ISA 500 A49, 2009*). Tilsikring af fuldstændigheden og nøjagtigheden af den forelagte information bør integreres i revisionshandlingen; alternativt igennem test af kontroller vedrørende den internt udformede information (*ISA 500 A50, 2009*).

Ved udformningen af test af kontroller og detailtest i tilknytning til revisionen, er revisor forpligtet til at fastlægge metoder til udvælgelse af elementer til test, som er effektive til at opfylde revisionshandlingens formål (ISA 550 10, 2009).

Ved manglende konsistens i revisionsbevis eller tvivl omkring pålideligheden heraf, skal revisor fastlægge, hvilke ændringer eller tilføjelser til revisionshandlingerne der er nødvendige for at afklare forholdet, og overveje forholdets eventuelle indvirkning på andre aspekter af revisionen (ISA 500 11, 2009).

ISA 550 - Related Parties (ISA 550, 2009)

Denne standard tager sit afsæt i transaktioner med nærtstående parter, herunder revisors ansvar i tilknytning til en revision, når elementet omkring nærtstående parter er involveret. Standarden formulerer omfanget som følger: *"This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibilities relating to related party relationships and transactions in an audit of financial statements. Specifically, it expands on how ISA 315, ISA 330, and ISA 240 are to be applied in relation to risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions."* (ISA 550 1, 2009).

Ved forståelsen af denne standard, er det vigtigt at påpege, at transaktioner med nærtstående parter ikke nødvendigvis indebærer større risiko for væsentlig fejlinformation i regnskabet end tilsvarende transaktioner med eksterne parter. Dog kan arten af transaktionerne give anledning til større risici for væsentlig fejlformation i regnskabet, og det er disse risikoelementer, som standarden forsøger at belyse. Af risiko elementer kan bl.a. nævnes:

- ▶ Nærtstående parter kan drive virksomhed gennem et omfattende og komplekst netværk af relationer og strukturer med en tilsvarende forøget kompleksitet i transaktionerne med nærtstående parter (herunder med den enhed, som revideres)
- ▶ Informationssystemer i virksomheden kan være ineffektive til at identificere eller opsummere transaktioner og udestående mellemværender med en virksomhed og dens nærtstående parter.
- ▶ Transaktioner med nærtstående parter bliver måske ikke gennemført på normale markedsvilkår- og betingelser. Dette værende såvel til en lavere pris end på markedsmæssige vilkår eller arbejde udført uden nogen modydelse (ISA 550 3, 2009).

Ofte ses det, at regnskabsmæssige begrebsrammer fastlægger særlige regnskabs- og oplysningskrav for transaktioner med nærtstående parter, hvorved revisor er forpligtet til at verificere disse i tilknytning til revisionen (ISA 550 3, 2009). Selv når den relevante regnskabsmæssige begrebsramme fastsætter begrænsede regnskabs- og oplysningskrav for nærtstående parter, skal revisor opnå en forståelse af virksomhedens relationer til og transaktioner med nærtstående parter, som er tilstrækkelige til at konkludere, om regnskabet i det omfang det er påvirket af disse transaktioner, giver et retvisende billede (ISA 550 4, 2009).

Der vil i lighed med vurderingen af indvirkningen fra love og øvrige reguleringer, jf. ISA 250, ligeledes være en iboende begrænsning ved revisors opdagelse af risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet, selvom revisionen planlægges og udføres behørigt i overensstemmelse med Standarderne. Af opdagelsesrisici kan bl.a. nævnes:

- ▶ Den daglige ledelse kan mangle kendskab til tilstedeværelsen af samtlige relationer og transaktioner med nærtstående parter; dette er yderligere forstærket, såfremt der ikke er en regnskabsmæssig begrebsramme, der kræver identifikationen af disse.
- ▶ Nærtstående parters relationer kan udgøre en større mulighed for sammensværgelse, tilsøring eller manipulation fra den daglige ledelses side (ISA 550 6, 2009).

REVISORS MÅL

Revisors mål er, ud over at opnå en forståelse af relationer til og transaktioner med nærtstående parter til brug for vurderingen af risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser samt konkludere, om regnskabet giver et retvisende billede, også at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, om relation til og transaktioner med nærtstående arter er blevet passende identificeret, regnskabsmæssigt behandlet og oplyst på passende vis i henhold til relevant regnskabsmæssig begrebsramme (ISA 550 9, 2009).

DEFINITION

En nærtstående part er enten;

1. en nærtstående part som defineret i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme
2. en person eller en anden virksomhed, der direkte eller indirekte gennem et eller flere mellemlid har kontrol over eller betydelig indflydelse på den regnskabsafbyggende virksomhed
3. En anden virksomhed, som den regnskabsafbyggende virksomhed direkte eller indirekte gennem et eller flere mellemlid har kontrol over eller betydelig indflydelse på
4. En anden virksomhed der er underlagt fælles kontrol med den regnskabsafbyggende virksomhed på baggrund af **fælles kontrollerende ejerskab**, ejere der er nære familiemedlemmer eller fælles nøglepersoner i den daglige ledelse (ISA 550 10, 2009).

KRAV TIL REVISOR

Revisor skal i relation til identifikation og vurderingen af risici for væsentlig fejlinformation (ISA 315) samt risikoen for besvigelser (ISA 240), gøre sig specifikke overvejelser om, i hvilket omfang regnskabet er udsat for væsentlig fejlinformation som følge af transaktioner med nærtstående parter (ISA 550 11, 2009).

I relation til identifikationen af transaktioner med nærtstående parter skal revisor rette forespørgsler til den daglige ledelse og andre i virksomheden med henblik på at identificere kontrollere, som den daglige ledelse har etableret for

1. at identificere og regnskabsmæssigt behandle transaktioner med nærtstående parter,
2. at give tilladelse til og godkende betydelige transaktioner og ordninger med nærtstående parter
3. at give tilladelse til og godkende betydelige transaktioner og ordninger uden for virksomhedens normale drift (ISA 550 14, 2009).

ISA 402 - *Audit considerations relating to entities using service organizations* (ISA 402, 2009)

DEFINITION OG KRAV TIL REVISOR

Formålet med standarden defineres i ISA 402 som "*..when the user entity uses the services of a service organization, are: organization, are:*

- (a) *To obtain an understanding of the nature and significance of the services provided by the service organization and their effect on the user entity's internal control relevant to the audit, sufficient to identify and assess the risks of material misstatement; and*
- (b) *To design and perform audit procedures responsive to those risk*" (ISA 402 7, 2009).

Som beskrevet i indledende afsnit, skal dette forstås ved hvordan revisor skal forholde sig til ISA 315 og 330, når en serviceorganisation anvendes af den regnskabsafbyggende virksomhed. Dette karakteristika er således et forhold, der påvirker risikovurderingen, og dermed kan det have indflydelse på strategien for udførelsen af revisionen.

I relation til risikovurderingsfasen skal revisor for den regnskabsafbyggende virksomhed først og fremmest opnå en forståelse for hvilke ydelser, der leveres af en given serviceorganisation til den pågældende virksomhed. Revisor skal sikre sig, at der opnås tilstrækkelig forståelse for dette for at sikre sig at kunne danne sig det rigtige grundlag for identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation ved involveringen af

serviceorganisationen (ISA 402 11, 2009). I tilfælde, hvor revisor ikke har mulighed for at få tilstrækkelig information til at danne en sådan forståelse, skal det forsøges at dannes igennem enten:

- ▶ Indhentelse af en type 1 eller en type 2 erklæring (se nærmere omtale i definitionsliste i kapitel **Error! Reference source not found.**)
- ▶ Modtage yderligere information om de leverede ydelser gennem kommunikation mellem serviceorganisation og den regnskabsafledende virksomhed
- ▶ Foretage besøg hos serviceorganisationen og forestå nødvendige handlinger for at opnå tilstrækkelig forståelse
- ▶ Anvendelse af en anden revisor (herefter benævnt en støttende revisor) til at forstå nødvendige handlinger for at opnå tilstrækkelig forståelse (ISA 402 12, 2009).

Forståelsen der skal opnås består primært i en overordnet forståelse af de aftaler, der er indgået mellem den regnskabsafledende virksomhed og serviceorganisationen. Dette omfatter bl.a. de kontraktuelle forhold, der findes, ligesom det omfatter måden at forestå den normale kommunikation i dagligdagen på. Derudover skal forståelse, der skal dannes af revisor, centralisere sig om arten og betydeligheden af de ydelser, der leveres af serviceorganisationen, således en samlet indvirkning på risikovurderingen kan vurderes. Til at understøtte dette skal der opnås forståelse for de transaktioner, der eventuelt varetages af serviceorganisationen og/eller de processer, der er i regnskabsafledelsesprocessen for virksomheden (ISA 402 10, 2009).

Ud over at forstå sammenhængen mellem serviceorganisationen og virksomheden, skal revisor ligeledes opnå forståelse for de kontroller, som virksomheden har udformet til at sikre, at de transaktioner eller lignende som serviceorganisationen behandler, ikke kan medføre væsentlig fejlinformationer i regnskabet (ISA 402 11, 2009).

Som anført i ISA 330 skal revisor planlægge procedurer for at adressere vurderede risici for væsentlig fejlinformation. Ved involvering af en serviceorganisation skal revisor som første instans vurdere, om det er muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ud fra det materiale, som er tilgængeligt hos den egentlige regnskabsafledende virksomhed. Hvis ikke dette er muligt, skal revisor overveje hvilke revisionshandling, der kan sørge for, at der opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og ligeledes hvordan det er muligt at udføre disse handlinger, der i givet fald involverer serviceorganisationen. Dette kan gøres på samme vis som måden at opnå tilstrækkelig forståelse, hvor det bl.a. var muligt at besøge serviceorganisationen selv eller instruere en støttende revisor i formålet (ISA 402 15, 2009).

Hvis behovet fra revisoren er at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for implementerede kontroller hos serviceorganisationen, kan der ud over ovennævnte muligheder, ligeledes opnås bevis igennem modtagelse af en type 2-erklæring.

Den modtagende revisor skal dog gøre sig overvejelser om flere faktorer ved udnyttelse af en type 1- eller type 2-erklæring, herunder bl.a.:

- ▶ Vurdere den udførende revisors kompetencer
- ▶ Vurdere de standarder, som erklæringen er afgivet på baggrund af, er dækkende
- ▶ Vurdere om kontrollerne, der er beskrevet, er dækkende af natur i forhold til det ønskede formål
- ▶ Vurdere om kontrollerne har været gældende på de relevante tidspunkter i forhold til regnskabsafledelsen
- ▶ Vurdere øvrige forhold beskrevet i erklæringen i forhold til egnethed og tilstrækkelighed for revisors udnyttelse heraf.

ISA 600 - Special considerations - audits of group financial statements (including the work of component auditors) (ISA 600, 2009)

DEFINITION OG KRAV TIL REVISOR

Formålet med standarden defineres i ISA 600 som "...

- (a) *To determine whether to act as the auditor of the group financial statements; and*
- (b) *If acting as the auditor of the group financial statements:*
 - i. *To communicate clearly with component auditors about the scope and timing of their work on financial information related to components and their findings; and*
 - ii. *To obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the financial information of the components and the consolidation process to express an opinion on whether the group financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework." (ISA 600 9, 2009)*

Ud fra den definition er formålet med standarden at afdække de relevante forhold, der gør sig gældende ved revisionen af et koncernregnskab. Således omfatter standardens indhold et bredt spænd af elementer fra hele revisionsprocessen begyndende fra forståelse og accept af den egentlige opgave og helt til de egentlige opbevarings- og dokumentationskrav, som værende de sidste trin i revisionsprocessen.

Ved accept af opgave eller fortsættelse af en opgave, er det koncernrevisor, der skal tage stilling til, om det er muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. I forbindelse med denne vurdering, spiller - til forskel fra nogle andre opgaver - forholdet omkring komponenterne en rolle, da disse i et givent omfang indgår i koncernregnskabet. Derfor er det en relevant opgave, at koncernrevisor skal vurdere, om det er muligt at opnå forståelse for koncernens omgivelser og de betydelige komponenter og i relation hertil, om det er muligt, hvad enten det er med eller uden komponentrevisor, at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i nødvendigt omfang for hele koncernen (ISA 600 12, 2009).

Der skal udarbejdes en samlet revisionsstrategi og revisionsplan i lighed med det, der er beskrevet i afsnittet for ISA 300. På samme vis skal der på koncernniveau foretages en risikovurdering i lighed med det, der er beskrevet i ISA 315. Af specielle forhold for en revision af et koncernregnskab til forskel for det tidligere beskrevne, indgår elementerne om forståelse af flere komponenter i stedet for én juridisk enhed, der på samme tid er den regnskabsafledende enhed. Herudover skal der opnås forståelse for den konsolideringsproces samt hvilken instruktion og kommunikation, der har været mellem koncernledelse og de respektive komponenter (ISA 600 17, 2009).

Ved involvering af en komponentrevisor i forbindelse med opnåelse af revisionsbevis for koncernregnskabet indhold, er det vigtigt, at der fra koncernrevisors side foretages følgende vurderinger:

- ▶ At komponentrevisor overholder etiske regler
- ▶ At komponentrevisor har fornødne faglige kompetencer
- ▶ At det er muligt for komponentrevisor at udføre planlagte opgaver i forhold til tidsrammen
- ▶ At komponentrevisor arbejder ud fra det gældende regelsæt, som koncernregnskabet aflægges efter (ISA 600 19, 2009).

I forhold til at få den mest optimale revisionsproces og ligeledes i forhold til at sikre, at de risici, der er identificeret bliver afdækket, skal koncernrevisor være særligt opmærksom på kommunikationen imellem de involverede parter for koncernregnskabet og revisionen heraf. Dette gælder således relevant kommunikation til/fra koncernrevisor til/fra henholdsvis komponentrevisor, koncernledelse samt disses eventuelle relevante kommunikation med komponentenhederne.

Kommunikationen fra koncernrevisor til komponentrevisor skal indeholde en anmodning med komponentrevisors bekræftelse på, at denne vil varetage den stillede opgave, overholder de etiske krav og herunder uafhængighed,

samt at komponentrevisor vil rapportere om andre identificerede risici, end dem som koncernrevisor har oplyst, som ligeledes skal være en del af kommunikationen. Herudover skal koncernrevisor kommunikere omkring det valgte væsentlighedsniveau for komponentrevisor samt øvrige størrelser på valgte niveauer, der har indvirkning på komponentrevisors revision ud fra kravene i ISA 320 - *Materiality in planning and performing an audit* og en oversigt over nærtstående parter. Generelt, skal kommunikationen indeholde de krav, der er for koncernrevisor, herunder det arbejde, der forventes udført, hvilke standarder arbejdet forventes udført i henhold til, samt hvilken kommunikation, der skal dokumentere det udførte arbejde (ISA 600 40, 2009). Der skal fra koncernrevisors side overvejes, hvorvidt der skal anmodes om kommunikation fra komponentrevisorer for eventuelle indtrufne begivenheder mellem balancedagen og tidspunktet for revisors erklæring (ISA 600 38, 2009).

Komponentrevisor skal give respons på koncernrevisors anmodninger og herudover specificere de konkrete finansielle informationer, som der er udført arbejde på, samt hvilken konklusion komponentrevisor har på det udførte arbejde. Herudover skal komponentrevisor kommunikere, hvis:

- ▶ Der er identificeret mangel på overholdelse af love eller øvrige reguleringer
- ▶ Der er identificeret ikke-korrigerede fejl og en liste heraf
- ▶ Der er identificeret manglende neutralitet hos ledelsen
- ▶ Der er identificeret betydelige mangler i intern kontrol
- ▶ Der er identificeret besvigelser
- ▶ Der er identificeret andre forhold, som er relevante for koncernrevisor (ISA 600 41, 2009).

I forhold til kommunikationen med den daglige ledelse og øverste ledelse skal dette ske efter ISA 260 og ISA 265 (ISA 600 46, 2009).

Der skal ud fra de identificerede risici dannes overvejelser om, hvordan disse skal afdækkes, hvilket som nævnt er en del af kommunikationen fra koncernrevisor til komponentrevisor. Dette skal fastlægges i overensstemmelse med ISA 330. Koncernrevisor skal overveje, hvordan opgavefordelingen skal være imellem teamet, der udfører koncernrevisionen og komponentrevisoren. Herudover skal der fastlægges en timing for det udførte arbejde. Arbejdet der udføres som i sin helhed for den enkelte komponent skal overvejes i forhold til betydeligheden af komponenten set i forhold til det samlede koncernregnskab. Naturligt skal arbejdet for de komponenter, der vurderes at være ubetydelige for koncernregnskabet, ikke nødvendigvis have samme grad af sikkerhed, som dem, der er betydelige for koncernregnskabet (ISA 600 24, 2009).

For komponentenheder, der er betydelige for det samlede koncernregnskab, skal der af koncernrevisor eller af komponentrevisor foretages en revision af de finansielle informationer ud fra et bestemt komponentvæsentlighedsniveau (ISA 600 28, 2009). Hvis det vælges, at arbejdet skal udføres af komponentrevisor, skal koncernrevisor som minimum involveres i risikovurderingen for at identificere betydelige risici for væsentlig fejlinformation i forhold til koncernregnskabet. Herudover skal koncernrevisor foretage:

- ▶ En drøftelse med komponentrevisor eller komponentenhedens ledelse omkring forretningsmæssige aktiviteter, der er af betydning for koncernen
- ▶ En drøftelse med komponentrevisor om risiko for væsentlig fejlinformation
- ▶ En gennemgang af dokumentation for identificerede betydelig risici for væsentlig fejlinformation (ISA 600 30, 2009).

Koncernrevisors involvering skal dog vurderes i forhold til den overordnede forståelse af komponentrevisors kompetencer, etik med videre.

I forhold til det omtalte væsentlighedsniveau skal dette udarbejdes for koncernregnskabet som helhed i forhold til den overordnede revisionsstrategi. Herudover skal der fastlægges væsentlighedsniveauer for de enkelte komponenter i forhold til de udførte handlinger, der udføres herfor. For at imødekomme forholdene om ikke-

korrigerede fejl samt uopdagede fejlinformationer for koncernregnskabet, skal væsentlighedsniveauet af natur være lavere end væsentlighed for koncernregnskabet som helhed (ISA 600 21, 2009).

Da koncernregnskabet er et konsolideret regnskab af de forskellige komponenter, skal koncernrevisor udføre arbejde vedrørende konsolideringsprocessen. Der skal fra koncernrevisors side foretages arbejde for at sikre, at alle relevante komponenter er medtaget i konsolideringen, og at den medtagne information er korrekt. Ligeledes skal det sikres, at den medtagne information er i overensstemmelse med den information, hvorpå komponentrevisor har udtrykt en konklusion. I tilfælde, hvor der kan være forskellig regnskabspraksis fra komponentenheder i forhold til koncernpraksis, skal revisor foretage vurdering om korrekt konvertering herimellem (ISA 600 34-36, 2009).

For at vurdere om der samlet set er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for koncernregnskabet, skal koncernrevisor vurdere dokumentationen for det udførte arbejde vedrørende konsolideringsprocessen, arbejde udført af koncernrevisor samt arbejde udført af komponentrevisor (ISA 600 44, 2009).

I relation til det udførte arbejde af komponentrevisor skal koncernrevisor gennemgå den modtagne kommunikation, og hvis det er relevant drøfte betydeligt indhold med enten komponentrevisor, komponentenhedens daglige ledelse eller koncernledelsen, og hvis det på baggrund heraf ikke kan vurdere som tilstrækkeligt eller egnet revisionsbevis, skal der planlægges yderligere handlinger for at opnå dette (ISA 600 42, 2009).

Dokumentationen for koncernregnskabet skal som minimum indeholde følgende:

- ▶ En analyse af komponenterne, der viser betydelighed for det samlede koncernregnskab samt type af arbejde, der er udført
- ▶ Koncernrevisors involvering i arbejde udført af komponentrevisor for betydelige komponentenheder
- ▶ Skriftlig kommunikation mellem koncernrevisor og komponentrevisor, der er relevant for afgivelse af erklæring (ISA 600 50, 2009).

ISA 610 - Using the work of internal auditors (ISA 610, 2013)

DEFINITION OG KRAV TIL REVISOR

Med intern revisionsfunktion menes der en funktion i en virksomhed (juridisk enhed), der udfører aktiviteter vedrørende erklæringer med sikkerhed og rådgivning, som er udformet for at vurdere og forbedre effektiviteten i virksomhedens ledelse, risikostyring og interne kontrolprocesser (ISA 610 14, 2013).

Før den uafhængige (eksterne) revisor gør brug af arbejde udført af den interne revisor, er det vigtigt, at det vurderes, hvorvidt det kan anvendes til revisions formål. I den forbindelse bør den eksterne revisor vurdere, hvorfor den interne revisionsfunktionens organisatoriske status samt relevante politikker og procedurer understøtter de interne revisorerens **objektivitet**. Tilmed bør **kompetenceniveauet** i den interne revisionsfunktion overvejes, ligesom det bør vurderes, hvorvidt den interne revisionsfunktion anvender en **systematisk** og **disciplineret** metode, der omfatter kvalitetsstyring (ISA 610 15, 2009). Såfremt den eksterne revisor fastslår, at den interne revisionsfunktion ikke opfylder disse krav, vil arbejdet fra disse ikke kunne anvendes som led i den eksterne revisors arbejde.

Såfremt ekstern revisor beslutter sig for at anvende intern revisionsfunktionens arbejde, skal følgende aktiviteter udleveres:

- ▶ Ved anvendelse af den interne revisionsfunktionens arbejde, skal den eksterne revisor drøfte den planlagte anvendelse heraf med funktionen som grundlag for at koordinere planlagte aktiviteter.

- ▶ I relation til det arbejde, som ekstern revisor planlægger at anvende, skal ekstern revisor læse den interne revisionsfunktions rapporter for at opnå en forståelse af arten og omfanget af de revisionshandlinger, som funktionen har udført og ikke mindst eventuelle tilknyttede observationer i forbindelse med disse.
- ▶ Den eksterne revisor skal udforme og udføre tilstrækkelige revisionshandlinger på den interne revisionsfunktions arbejde - dette for at fastlægge, om arbejdet er fyldestgørende til revisionens formål og i den forbindelse vurdere, om arbejdet er blevet planlagt, udført, ført tilsyn med, gennemgået og dokumenteret på passende vis, ligesom den eksterne revisor skal tilsikre, at tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis er opnået, således at funktionen er i stand til at drage rimelige konklusioner. Slutteligt skal ekstern revisor ved udformede revisionshandlinger vurdere, om de dragne konklusioner forestået af funktionen er passende efter omstændighederne og vurdere, hvorvidt den interne revisionsfunktions rapporter er konsistente med resultaterne af det udførte arbejde.
Arten og omfanget af den eksterne revisors revisionshandlinger afhænger af foretagne vurderinger, vurderede risici for fejlinformation, interne revisionsfunktions organisatoriske status, politikker og producerer, som understøtter objektiviteten samt funktionens kompetenceniveau. Revisionshandlingerne skal omfatte **genudførelse** af visse dele af arbejdet (ISA 610 21-23, 2013).

Såfremt den eksterne revisor bestemmer sig for at anvende direkte assistance fra den interne revisionsfunktion, skal den eksterne revisor vurdere, om dette samlet set vil give anledning til at vurdere, hvorvidt den eksterne revisor er tilstrækkeligt involveret i revisionen set i lyset af den eksterne revisors eneansvar på revisionskonklusionen. Bestemmes det, at den interne revisor skal forestå direkte assistance til den eksterne revisor, skal følgende aktiviteter finde sted:

- ▶ Der skal indhentes skriftligt samtykke fra bemyndiget repræsentant hos virksomheden, som er et samtykke på, at den interne revisionsfunktion følger ekstern revisors instruktioner, og at virksomheden ikke vil blande sig i det arbejde, der udføres i den forbindelse. I tillæg hertil skal den interne revisionsfunktion ligeledes skriftligt klarlægge, at alt arbejde udstukket af ekstern revisor vil blive behandlet fortroligt, og at eventuelle trusler imod objektivitet vil blive tilkendegivet.
- ▶ Den ekstern revisor skal lede, føre tilsyn med og gennemgå det arbejde, de interne revisorer har udført. Der skal i gennemgangen tages hensyn til, at de interne revisorer ikke er uafhængige af virksomheden og tages højde for resultatet af risikovurderingen. Ekstern revisor skal i forlængelse af tilsynet og gennemgangen af arbejdet foretage kontrol til det underliggende revisionsbevis for dele af det udførte arbejde. Den eksterne revisors arbejde skal understøtte og være tilstrækkelig til, at den eksterne revisor føler sig overbevist om, at de interne revisorer har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der understøtter konklusioner forestået på baggrund af intern revisors udførte arbejde (ISA 610 32-34, 2013).

Standardens vejledning giver følgende eksempler på arbejde, som den interne revisionsfunktion kunne udføre, og anvendes af ekstern revisor i erklæringsøjemed:

- ▶ Test af kontrollers funktionalitet
- ▶ Substanshandlinger, der involverer begrænset vurdering
- ▶ Observation af lageroptællinger
- ▶ Sporing af transaktioner gennem det informationssystem, der er relevant for regnskabsaflæggelsen
- ▶ Kontrol af overholdelsen af krav i henhold til regulering
- ▶ I visse tilfælde, revision eller gennemgang af finansielle oplysninger for dattervirksomheder, som ikke er betydelige komponenter i koncernen, og hvor dette ikke modstrider kravene i ISA 600 (ISA 610 A16, 2013).

Endvidere klarlægger vejledningen, at koordineringen imellem intern revisionsfunktion og ekstern revisor fungerer effektivt, når:

- ▶ Drøftelserne finder sted med passende mellemrum i hele perioden
- ▶ Den eksterne revisor informerer den interne revisionsfunktion om betydelige forhold, der kan påvirke funktionen
- ▶ Den eksterne revisor underrettes om og har adgang til relevante rapporter udarbejdet af den interne revisionsfunktion og informeres om eventuelle betydelige forhold, som funktionen bliver opmærksom på, således ekstern revisor har mulighed for at vurdere indflydelsen på revisionsopgaven (*ISA 610 A25, 2013*).

ISA 620 - Using the work of an auditor's expert (ISA 620, 2009)

DEFINITION & KRAV TIL REVISOR

Ved anvendelse af revisorudpeget ekspert er der en række foranstaltninger, som skal tages. En række af de overvejelser og aktiviteter, som følger ved at bruge revisorudvalgt ekspert følger af nedenstående opstilling:

- ▶ Revisor skal vurdere arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlinger på baggrund af en overvejelse af forhold, der omfatter;
 - Arten af forholdet, som den revisorudpegede ekspert berører
 - Risiko for væsentlig fejlinformation i det forhold, som ekspertens arbejde vedrører
 - Betydeligheden af ekspertens arbejde i forhold til revisionen
 - Revisors viden om og erfaring med ekspertens tidligere arbejde
 - Om eksperten er underlagt revisionsfirmaets kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer.
- ▶ Revisor skal vurdere, om den revisorudpegede ekspert har de nødvendige kompetencer, færdigheder og objektivitet til revisors formål. Revisors vurdering af objektivitet bør omfatte forespørgsel om interesser og relationer, der kan skabe en trussel mod den pågældende revisors objektivitet.
- ▶ Revisor skal opnå en tilstrækkelig forståelse af den revisorudpegede eksperts ekspertiseområde for at revisor kan fastlægge arten, omfanget og målene for arbejdet og i den forbindelse vurdere hensigtsmæssigheden af arbejdet til revisionens formål.
- ▶ Revisor skal indgå skriftlig aftale med den revisorudpegede ekspert om følgende forhold:
 - Arten, omfanget og formålene med arbejdet
 - Revisors og ekspertens roller og ansvar
 - Arten, den tidsmæssige placering og omfanget af kommunikationen imellem revisor og ekspert, herunder formen af en eventuel rapportering
 - Krav til fortrolighed.
- ▶ Revisor skal vurdere hensigtsmæssigheden af revisorudpeget eksperts arbejde for revisionens formål, og i den forbindelse vurdere relevans og rimelighed af de observationer eller konklusioner, som eksperten af drager. Revisor skal vurdere betydelige forudsætninger og metoder, herunder vurdere relevansen og rimeligheden af disse. Hvis eksperten bruger kildemateriale med væsentlig indvirkning på konklusion, skal relevansen, fuldstændigheden og ikke mindst nøjagtigheden af dette kildemateriale verificeres.
- ▶ Hvis revisor fastslår, at arbejde udført af revisorudpeget ekspert ikke er hensigtsmæssigt for revisionens formål, skal revisor bede ekspert udføre yderligere arbejder, alternativt selv udføre revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne (*ISA 620 8-13, 2009*).

BILAG 6 - INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

ISA	BESKRIVELSE	INDEHOLDT /AFGRÆNSET	RATIONALE FOR AFGRÆNSNING
200	<i>Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing</i>	Indeholdt i analyse	
210	<i>Agreeing the Terms of Audit Engagements</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes den generelle kundeaccept ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen, som følge af den administrative centralisering - honorar og forretningsdrift af revisor er desuden afgrænset i specialets indhold.
220	<i>Quality Control for an Audit of Financial Statements</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes den interne kvalitetskontrol ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen, som følge af den administrative centralisering - ISQC 1 er desuden afgrænset i specialets indhold, og støtter rationale for afgrænsning af ISA 220.
230	<i>Audit Documentation</i>	Indeholdt i analyse	
240	<i>The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes revisors ansvar for vurdering af besvigelsesrisici ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - håndteringen af visse transaktioner i udlandet betyder naturligvis, at handlinger indlagt som følge af vurderingen i ISA 240, skal struktureres, således at også disse transaktioner tages i betragtning.
250	<i>Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements</i>	Indeholdt i analyse	
260	<i>Communication with Those Charged with Governance</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes kommunikationen med ledelsen ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - kommunikationen, herunder rapporteringen til ledelsen vil ikke ændre

			sig betydeligt, som følge af strukturændringer.
265	<i>Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes kommunikationen med ledelsen ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - kommunikationen, herunder rapporteringen til ledelsen vil ikke ændre sig betydeligt, som følge af strukturændringer.
300	<i>Planning an Audit of Financial Statements</i>	Indeholdt i analyse	
315	<i>Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment</i>	Indeholdt i analyse	
320	<i>Materiality in Planning and Performing an Audit</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes fastsættelsen af væsentlighedsniveau ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - der er fortsat tale om den samme enhed med ofte samme interessentgruppe. Kontrolmiljøet kan være påvirket af centraliseringen, men vurderingen heraf er adresseret i standarden utvetydigt og vil ikke effektueres særligt ved strukturændringerne.
330	<i>The Auditor's Responses to Assessed Risks</i>	Indeholdt i analyse	
402	<i>Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization</i>	Indeholdt i analyse	
450	<i>Evaluation of Misstatements Identified during the Audit</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes evalueringen af identificerede fejlinformation ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - håndteringen og evalueringen af identificerede fejlinformation vil være uændret, som følge af strukturændringerne.
500	<i>Audit Evidence</i>	Indeholdt i analyse	
501	<i>Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes revisionsbeviset for udvalgte områder,






			herunder særligt varelager, retstvister og -krav samt segmentoplysninger ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - gennemgangen af det generelle revisionsbevis er omfattet af ISA 500, og spænder over det generelle revisionsbevis.
505	<i>External Confirmations</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes eksterne bekræftelser ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - brugen af eksterne bekræftelser som revisionsbevis vil ikke være ændret som følge af strukturændringerne.
510	<i>Initial Audit Engagements-Opening Balances</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes revisionen af åbningsbalancer ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - revisionen af denne vil fremstå uændret som følge af strukturændringerne.
520	<i>Analytical Procedures</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes analytiske handlinger i relation til revisionen ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - analytiske handlinger bliver sammen med øvrige revisions handlinger til at minimere revisionsrisikoen - anvendelsen af disse handlinger er omtalt generelt under gennemgangen af ISA 500.
530	<i>Audit Sampling</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes stikprøveudvælgelse i relation til revisionen ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - udvælgelsen i forlængelse af særskilte revisionshandling vil være uændret som følge af strukturændringerne.
540	<i>Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes revisionen af estimater i relation til revisionen ikke at have betydelig


			indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - dette bl.a. som følge af gennemgåede forretningsområder, som SSC varetager, herunder den primære varetagelse af rutinetransaktioner (hvor estimater som oftest ikke er indlagt).
550	<i>Related Parties</i>	Indeholdt i analyse	
560	<i>Subsequent Events</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes behandlingen af efterfølgende begivenheder ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - ofte vil efterfølgende begivenheder med relevans for årsregnskabet blive identificeret på ledelsesniveau og blive afdækket af særskilte revisionshandlinger uagtet strukturændringer.
570	<i>Going Concern</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes vurderingen af selskabets fortsatte drift, herunder going concern ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - going concern vil ikke isoleret være effektueret af strukturændringerne.
580	<i>Written Representations</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes den skriftlige ledelseserklæring ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - ledelsen vil fremstå uændret, og forhold til indhold i ledelseserklæring vil isoleret fremstå uændret.
600	<i>Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)</i>	Indeholdt i analyse	
610	<i>Using the Work of Internal Auditors</i>	Indeholdt i analyse	
620	<i>Using the Work of an Auditor's Expert</i>	Indeholdt i analyse	
700	<i>Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes revisors erklæring (rapportering) ikke at have betydelig indvirkning på


			revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - erklæringen vil være påvirket af arbejdet relateret til planlægningen og udførelsen af revisionen, men ikke være isoleret påvirket af strukturændringerne.
705	<i>Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes revisors erklæring (rapportering) ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - erklæringen vil være påvirket af arbejdet relateret til planlægningen og udførelsen af revisionen, men ikke være isoleret påvirket af strukturændringerne.
706	<i>Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes revisors erklæring (rapportering) ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - erklæringen vil være påvirket af arbejdet relateret til planlægningen og udførelsen af revisionen, men ikke være isoleret påvirket af strukturændringerne.
710	<i>Comparative Information-Corresponding Figures and Comparative Financial Statements</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes revisors ansvar for sikring af sammenligningsgrundlag ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - forholdet er uændret ved strukturændringerne.
720	<i>The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes revisors ansvar for at gennemgå øvrige dokumenter, hvor det reviderede årsregnskab er indeholdt ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - forholdet er uændret ved strukturændringerne.
800	<i>Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes specielle overvejelser i relation til særlige begrebsrammer ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering -


			forholdet er uændret ved strukturændringerne.
805	<i>Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes specielle overvejelser ved bestanddele til årsregnskabet i relation til særlige begrebsrammer ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - forholdet er uændret ved strukturændringerne.
810	<i>Engagements to Report on Summary Financial Statements</i>	Afgrænset i analyse	Med reference til specialets problemfelt og afsnittets analyseformål, vurderes standarden vedrørende opgaver vedrørende afgivelse af erklæring og regnskabssammendrag ikke at have betydelig indvirkning på revisionsrisikoen som følge af den administrative centralisering - forholdet er uændret ved strukturændringerne.


BILAG 7 - GRADUERET IDENTIFICERET ØGET REVISIONSRISIKO


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 200	REVISIONSRISIKO
18.	<i>"The auditor shall comply with all ISAs relevant to the audit. An ISA is relevant to the audit when the ISA is in effect and the circumstances addressed by the ISA exist."</i>	
AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
11.	<i>"The auditor shall obtain an understanding of the following: (a) Relevant industry, regulatory, and other external factors including the applicable financial reporting framework."</i>	
AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 500	REVISIONSRISIKO
8.	<i>If information to be used as audit evidence has been prepared using the work of a management's expert, the auditor shall, to the extent necessary, having regard to the significance of that expert's work for the auditor's purposes: (a) Evaluate the competence, capabilities and objectivity of that expert; (b) Obtain an understanding of the work of that expert; and (c) Evaluate the appropriateness of that expert's work as audit evidence for the relevant assertion</i>	
AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 500	REVISIONSRISIKO
9.	<i>"When using information produced by the entity, the auditor shall evaluate whether the information is sufficiently reliable for the auditor's purposes, including, as necessary in the circumstances: (a) Obtaining audit evidence about the accuracy and completeness of the information; and (b) Evaluating whether the information is sufficiently precise and detailed for the auditor's purposes."</i>	
AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 200	REVISIONSRISIKO
15.	<i>"The auditor shall plan and perform an audit with professional skepticism recognizing that circumstances may exist that cause the financial statements to be materially misstated."</i>	
16.	<i>"The auditor shall exercise professional judgement in planning and performing an audit of financial statements."</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 250	REVISIONSRISIKO
2.	<i>"The effect on financial statements of laws and regulations varies considerably. Those laws and regulations to which an entity is subject constitute the legal and regulatory framework... Non-compliance with laws and regulations may result in fines, litigation or other consequences for the entity that may have a material effect on the financial statements."</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 250	REVISIONSRISIKO
13.	<i>"The auditor shall obtain sufficient appropriate audit evidence regarding compliance with the provisions of those laws and regulations generally recognized to have a direct effect on the determination of material amounts and disclosures in the financial statements."</i>	
14.	<i>"The auditor shall perform the following audit procedures to help identify instances of non-compliance with other laws and regulations that may have a material effect on the financial statements: (a) Inquiring of management and, where appropriate, those charged with governance, as to whether the entity is in compliance with such laws and regulations; and (b) Inspecting correspondence, if any, with the relevant licensing or regulatory authorities."</i>	
16.	<i>"The auditor shall request management and, where appropriate, those charged with governance, to provide written representations that all known instances of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations whose effects should be considered when preparing financial statements have been disclosed to the auditor."</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 300	REVISIONSRISIKO
2.	<i>"Helping the auditor to devote appropriate attention to important areas of the audit"</i>	
8.	<i>"Identifying characteristics of the engagement that define its scope"</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 300	REVISIONSRISIKO
2.	<i>"Assisting in the selection of engagement team members with appropriate levels of capabilities and competence to respond to anticipated risks, and the proper assignment of work to them."</i>	
2.	<i>"Assisting, where applicable, in coordination of work done by auditors of components and experts."</i>	
8.	<i>"Consider the factors that, in the auditor's professional judgment, are significant in directing the engagement team's efforts"</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
11.	<i>"The nature of the entity, including: (i) its operations;"</i>	
11.	<i>"The measurement and review of the entity's financial performance.*"</i>	
14.	<i>"The auditor shall obtain an understanding of the control environment. As part of obtaining this understanding, the auditor shall evaluate whether: Management, with the oversight of those charged with governance, has created and maintained a culture of honesty and ethical behaviour"</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
18.	<i>"The auditor shall obtain an understanding of the information system, including the related business processes, relevant to financial reporting, including the following areas: (a) The procedures, within both information technology (IT) and manual systems, by which those transactions are initiated, recorded, processed, corrected as necessary, transferred to the general ledger and reported in the financial statements"</i>	
27.	<i>"As part of the risk assessment as described in paragraph 25, the auditor shall determine whether any of the risks identified are, in the auditor's judgment, a significant risk. In exercising this judgment, the auditor shall exclude the effects of identified controls related to the risk."</i>	
29.	<i>"If the auditor has determined that a significant risk exists, the auditor shall obtain an understanding of the entity's controls, including control activities, relevant to that risk."</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 500	REVISIONSRISIKO
A2	<i>"Most of the auditor's work in forming the auditor's opinion consists of obtaining and evaluating audit evidence. Audit procedures to obtain audit evidence can include inspection, observation, confirmation, recalculation, reperformance, and analytical procedures, often in some combination, in addition to inquiry. Although inquiry may provide important audit evidence, and may even produce evidence of a misstatement, inquiry alone ordinarily does not provide sufficient audit evidence of the absence of a material misstatement at the assertion level, nor of the operating effectiveness of controls."</i>	
A29	<i>"Tests of controls are designed to evaluate the operating effectiveness of controls in preventing, or detecting and correcting, material misstatements at the assertion level. Designing tests of controls to obtain relevant audit evidence includes identifying conditions (characteristics or attributes) that indicate performance of a control, and deviation conditions which indicate departures from adequate performance. The presence or absence of those conditions can then be tested by the auditor."</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 200	REVISIONSRISIKO
19.	<i>"The auditor shall have an understanding of the entire text of an ISA, including its application and other explanatory material, to understand its objectives and to apply its requirements properly."</i>	
21.	<i>"To achieve the overall objectives of the auditor, the auditor shall use the objectives stated in relevant ISAs in planning and performing the audit, having regard to the interrelationships among the ISAs.."</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 250	REVISIONSRISIKO
12.	<i>"As part of obtaining an understanding of the entity and its environment in accordance with ISA 315, the auditor shall obtain a general understanding of: (a) The legal and regulatory framework applicable to the entity and the industry or sector in which the entity operates; and (b) How the entity is complying with that framework."</i>	
21.	<i>"The auditor shall evaluate the implications of non-compliance in relation to other aspects of the audit, including the auditor's risk assessment and the reliability of written representations, and take appropriate action."</i>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
6.	<p><i>"The risk assessment procedures shall include the following:</i></p> <p>(a) <i>Inquiries of management, and of others within the entity who in the auditor's judgment may have information that is likely to assist in identifying risks of material misstatement due to fraud or error.</i></p> <p>(c) <i>Observation and inspection."</i></p>	
13.	<p><i>"When obtaining an understanding of controls that are relevant to the audit, the auditor shall evaluate the design of those controls and determine whether they have been implemented, by performing procedures in addition to inquiry of the entity's personnel."</i></p>	


AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 330	REVISIONSRISIKO
11.	<p><i>"The auditor shall test controls for the particular time, or throughout the period, for which the auditor intends to rely on those controls, subject to paragraphs 12 and 15 below, in order to provide an appropriate basis for the auditor's intended reliance."</i></p>	
22.	<p><i>"If substantive procedures are performed at an interim date, the auditor shall cover the remaining period by performing:</i></p> <p>(a) <i>substantive procedures, combined with tests of controls for the intervening period; or</i></p> <p>(b) <i>if the auditor determines that it is sufficient, further substantive procedures only, that provide a reasonable basis for extending the audit conclusions from the interim date to the period end."</i></p>	

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 330	REVISIONSRISIKO
28	<p>The auditor shall include in the audit documentation:</p> <p>(a) The overall responses to address the assessed risks of material misstatement at the financial statement level, and the nature, timing and extent of the further audit procedures performed;</p> <p>(b) The linkage of those procedures with the assessed risks at the assertion level; and</p> <p>(c) The results of the audit procedures, including the conclusions where these are not otherwise clear.</p>	

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 315	REVISIONSRISIKO
15.	<p><i>"The auditor shall obtain an understanding of whether the entity has a process for risk assessment"</i></p>	

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 550	REVISIONSRISIKO
6.	<p><i>"Owing to the inherent limitations of an audit, there is an unavoidable risk that some material misstatements of the financial statements may not be detected, even though the audit is properly planned and performed in accordance with the ISAs... Related party relationships may present a greater opportunity for collusion, concealment or manipulation by management."</i></p>	

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 550	REVISIONSRISIKO
14.	<p><i>"The auditor shall inquire of management and others within the entity, and perform other risk assessment procedures considered appropriate, to obtain an understanding of the controls, if any, that management has established to:</i></p> <p><i>(a) Identify, account for, and disclose related party relationships and transactions in accordance with the applicable financial reporting framework;</i></p> <p><i>(b) Authorize and approve significant transactions and arrangements with related parties; and</i></p> <p><i>(c) Authorize and approve significant transactions and arrangements outside the normal course of business."</i></p>	

AFSNIT	INDHOLD FRA ISA 230	REVISIONSRISIKO
9.	<p><i>"In documenting the nature, timing and extent of audit procedures performed, the auditor shall record:</i></p> <p><i>(a) The identifying characteristics of the specific items or matters tested;</i></p> <p><i>(b) Who performed the audit work and the date such work was completed; and</i></p> <p><i>(c) Who reviewed the audit work performed and the date and extent of such review."</i></p>	
14.	<p><i>"The auditor shall assemble the audit documentation in an audit file and complete the administrative process of assembling the final audit file on a timely basis after the date of the auditor's report."</i></p>	

BILAG 8 - INTRODUKTION TIL SPØRGESKEMA

INTRODUKTION TIL SPØRGESKEMA

Nærværende spørgeskema er udarbejdet med udgangspunkt i, at respondenterne er uddannede statsautoriserede revisorer og har sit daglige virke som revisorer.

FORMÅL MED SPØRGESKEMAUNDERSØGELSE

Spørgeskemaundersøgelsen er udarbejdet som led i specialeskrivning på Aalborg Universitet, Cand. Merc. Aud.-studiet. Undersøgelsen er igangsat med henblik på at identificere eventuelle faldgrupper i såvel dansk lov som internationale standarder. Besvarelserne skal danne grundlag for en senere sammenligning med de internationale standarder for revision (ISA) samt revisorloven.

Sammenligningen vil særligt blive igangsat med henblik på at vurdere, hvorvidt revisorer har tilstrækkeligt grundlag i revisionsstandarderne til at vurdere de eventuelle risici, der kan forekomme i forbindelse med en revision af et dansk årsregnskab, hvor administration, herunder bogføring eller tilsvarende, håndteres helt eller delvist af et udenlandsk shared service center (herefter benævnt SSC).

Herudover vil det undersøges om henholdsvis revisionsstandarderne samt revisorloven er hensigtsmæssig ved at være struktureret på passende vis for revisorer og/eller giver muligheden for at udnytte udførte arbejder af såvel interne (i revisionsvirksomheden) som eksterne revisorer.

Med **tilstrækkelighed** menes der, om revisorer på baggrund af revisionsstandarderne som helhed dækker de risici, der kan forekomme ved en revision med involvering af udenlandsk SSC.

Med **hensigtsmæssighed** menes om standarderne og loven giver revisorer de bedste betingelser for at udføre en effektiv revision blandt andet ved, at der findes overskuelige standarder eller faste rammer for udnyttelse af allerede udført arbejde.

OPBYGNING AF SPØRGESKEMA

Spørgeskemaet er opdelt i to dele. Den første del er iscenesat til at belyse, om vores valgte specialeemne har aktualitet og relevans for branchen. Dette besvares ved enkelte afkrydsnings spørgsmål. Den anden del af spørgeskemaet indeholder spørgsmål, der skal danne grundlag for tidligere nævnte sammenligning. Anden del vil ligeledes bestå af afkrydsnings spørgsmål, men med mulighed for kommentering i bagvedliggende kommenteringsdokument for uddybelse af alle svar. Uddybning vil give mulighed for yderligere substans i opgaven og er derfor mødt med glæde.

Spørgeskemaet er udformet med 3 forskellige muligheder for besvarelse.

- 1) Svar via e-mail, der er medsendt
- 2) Svar via online løsning, hvor link er medsendt
- 3) Svar via udskrift og tilbagelevering af PDF, som er medsendt

Spørgeskemaer er udarbejdet som multiple choice svar, hvor der er mulighed for uddybning.

FORTROLIGHED

Fortrolighed er af høj relevans i vores speciale, da det ikke går ud på at identificere firmaholdninger, uvidenhed eller lignende, men har til formål at belyse hvorvidt revisors hjælpemidler er såvel hensigtsmæssige som tilstrækkelige. Af den grund vil en personificering i specialet ikke være aktuel, og således vil revisornavn, firma samt eventuelle referencer til specifikke kundesager ikke blive præsenteret. Vi håber på svar, der kan give et dybdegående grundlag for vores videre studier af emnet.

AFLEVERING

Aflevering af spørgeskema kan ske elektronisk via mail, ved indlevering til kontaktperson hos dit firma eller i fysisk form ved fremsendelse eller indlevering til en af nedenstående adresser stilet til én af undertegnede.

KONTAKT

Ved spørgsmål i relation til spørgeskemaet eller andet, er I mere end velkomne til at rette henvendelse til forfatterskabet via nedenstående kontaktoplysninger.

Ønskes resultaterne af vores undersøgelser fremsendt i forlængelse af specialet, er I ligeledes meget velkomne til at gøre opmærksomme herpå og vedlægge kontaktoplysninger i besvarelsen.

På forhånd tak og de venligste hilsner



Mikkel P. Andersen
miaandersen@kpmg.com
+45 5215 0098



Niklas R. Filipsen
niklas.filipsen@dk.ey.com
+45 2529 5006

Aalborg

KPMG, ATT Mikkel P. Andersen
Østre Havnegade 18 st. th
9000 Aalborg

EY, ATT Niklas R. Filipsen
Vestre Havnepromenade 1A,
9000 Aalborg

Århus

KPMG, ATT Mikkel P. Andersen
Bredskifte Allé
8210 Århus V

EY, ATT Niklas R. Filipsen
Værkmestergade 25
8000 Århus

København

KPMG, ATT Mikkel P. Andersen
Dampfærgevej
2100 København Ø

EY, ATT Niklas R. Filipsen
Osvald Helmuths Vej 4
2000 Frederiksberg

Figur 13 - Introduktion til spørgeskema - egen tilvirkning

BILAG 9 - E-MAIL TIL POPULATION AF RESPONDENTER

EKSTERN (DELOITTE, PWC & BEIERHOLM)

Subject: Medvirken i kandidatspeciale - OPTIONAL ACTION

Attached: Introduktion til spørgeskema.pdf; Spørgeskema_SR.pdf

Kære SR'ere

Jeg er blevet kontaktet af to studerende fra Aalborg Universitet, der er i gang med at skrive deres afgangsspeciale på Cand. Merc. Aud.-studiet. I den forbindelse har jeg indvilget i at deltage i et interview, samt godkendt udsendelsen af et spørgeskema til Jer (SR'ere) på vegne af dem.

Specialeemnet kredser om revisors arbejde for danske virksomheder, som anvender et eller flere udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter.

Spørgeskemaundersøgelse er igangsat med henblik på at vurdere, hvorvidt revisor har tilstrækkeligt grundlag i revisionsstandarderne til at vurdere de eventuelle risici, der kan forekomme i forbindelse med en revision af et dansk årsregnskab, hvor administrationen, herunder bogføring eller tilsvarende, håndteres helt eller delvist af et udenlandsk Shared Service Centre.

Udover spørgeskemaet til Jer, vil deres speciale tage udgangspunkt i interview med faglige afdelinger fra de største revisionshuse og herudover er der ligeledes igangsat dialog om involvering fra IFAC, Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen.

Spørgeskemaets besvarelse forudsætter ikke, at I har konkrete erfaringer med danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre til supporterende aktiviteter.

Spørgeskemaet er estimeret til tage 5 - 10 minutter, og de håber derfor, at I vil tage jer den korte tid til at besvare det.

Der er lavet en guide til spørgeskemaet, som er vedhæftet, der beskriver spørgeskemaets formål nærmere samt nogle af de begreber, der er anvendt i spørgeskemaet.

Spørgeskemaet er udarbejdet som multiple choice-løsning med mulighed for at udbyde - således er det lige til at gå til.

Spørgeskemaet kan besvares ved en af tre følgende metoder:

- 1) Besvarelse via svar på denne mail med udfyldelse af spørgeskemaet nedenfor - spørgeskemaet bedes fremsendes til enten miaandersen@kpmg.com eller niklas.filippen@dk.ey.com
- 2) Besvarelse via online spørgeskemaløsning via følgende link: <https://www.surveymonkey.com/LinkCollector?key=TFRA8FH4C59K>
- 3) Besvarelse via udskrift og udfyldning af vedhæftet PDF, der kan tilbagesendes jf. spørgeskema guiden

Skulle der være spørgsmål ved jeg, i skal være velkomne til at kontakte enten Mikkel eller Niklas via mail eller hhv. 52150098 eller 25295006.

Med venlig hilsen

SIGNATUR

INTERN (KPMG & EY)

Message Spørgeskema_SR.PDF Introduktion til spørgeskema.pdf

Kære SR'ere

En medstuderende og jeg er i gang med at skrive afgangsspeciale på Aalborg Universitet i relation til Cand.Merc.Aud.-studiet. I den forbindelse fremsender jeg her et spørgeskema til Jer, som jeg håber I vil investere 5 - 10 minutter i at besvare.

Specialeemnet kredser om revisors arbejde for danske virksomheder, som anvender et eller flere udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter.

Spørgeskemaundersøgelse er igangsat med henblik på at vurdere, hvorvidt revisor har tilstrækkeligt grundlag i revisionsstandarderne til at vurdere de eventuelle risici, der kan forekomme i forbindelse med en revision af et dansk årsregnskab, hvor administrationen, herunder bogføring eller tilsvarende, håndteres helt eller delvist af et udenlandsk Shared Service Centre.

Udover spørgeskemaet til Jer, vil speciale tage udgangspunkt i interview med faglige afdelinger fra de største revisionshuse i såvel ind- som udland, ligesom vi er i dialog med IFAC/IAASB, Revisortilsynet og Erhvervsstyrelsen.

Spørgeskemaets besvarelse forudsætter ikke, at I har konkrete erfaringer med danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre til supporterende aktiviteter.

Der er lavet en guide til spørgeskemaet, som er vedhæftet, der beskriver spørgeskemaets formål nærmere, samt nogle af de begreber, der er anvendt i spørgeskemaet.

Spørgeskemaet er udarbejdet som multiple choice-løsning med mulighed for at udbyde - således er det lige til at gå til.

Spørgeskemaet kan besvares ved en af tre følgende metoder:

- 1) Besvarelse via svar på denne mail med udfyldelse af spørgeskemaet under signatur - spørgeskemaet bedes fremsendt til enten miaandersen@kpmg.com eller niklas.filippen@dk.ey.com
- 2) Besvarelse via online spørgeskemaløsning via følgende link: <https://www.surveymonkey.com/LinkCollector?key=TFRA8FH4C59K>
- 3) Besvarelse via udskrift og udfyldning af vedhæftet PDF, der kan tilbagesendes jf. spørgeskemaguiden

Skulle der være spørgsmål i relation til spørgeskemaet eller andet, er I mere end velkomne til at rette henvendelse.

Med venlig hilsen

Figur 14 - Udsendelse af spørgeskemaer - egen tilvirkning

BILAG 10 - SPØRGESKEMA: E-MAIL

SPØRGESKEMA

Nærværende spørgeskema er ment besvaret af en statsautoriseret/registreret revisor og udfærdiget til brug for en undersøgelse af såvel tilstrækkeligheden som hensigtsmæssigheden af nuværende love og standarder til at assistere revisors arbejde i forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre som hel eller delvis leverandør af supporterende ydelser i form af bogføring, HR administration eller tilsvarende. For nærmere indsigt i baggrund for undersøgelsen, opbygningen af spørgeskemaet samt definition af hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed m.v. henvises der desuden til særskilt *Introduktion til spørgeskema*.

Ønskede besvarelser/stillingtagen er markeret nedenfor ved **overstregning med gult**.

SPØRGSMÅL 1

Har du aktuelle eller tidligere kundesager, hvor pågældende virksomhed eller concern har etableret et eller flere udenlandske Shared Service Centre til at varetage administrative / supporterende opgaver på tværs af organisationen?

JA og NEJ

SPØRGSMÅL 1a (Besvares ved "JA" til spørgsmål 1)

I forbindelse med revisionen af ovenstående virksomhed(er); har du gjort dig *særlige erfaringer* i forbindelse med denne revision ved vurderingen af ét eller flere af følgende forhold i relation til revisionen, når virksomheden anvender et Shared Service Center som administrativt organ?

Ved "x" i andre forhold, uddyb da gerne disse:

- Danske lovreguleringer, herunder sikre overholdelse af disse
- Kompetencer i Shared Service organet
- Brugen af intern (i samme revisionsenhed) eller ekstern revisors arbejde
- Opbevaring og håndtering af revisionsdokumentation, som ikke er udarbejdet af det primære revisionsteam
- Særskilte revisionshandling
- Ethiske standarder og integritet hos SSC
- Teamsammensætning, herunder hvem på det primære revisionsteam der håndterer SSC organet i relation til revisionen
- Andre forhold

Ved "x" i andre forhold, uddyb da gerne disse:

SPØRGSMÅL 2

Med afsæt i de identificerede forhold i *spørgsmål 1a* i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter, mener du da, at følgende internationale standarder for revision (ISA) er tilstrækkeligt dækkende til at identificere disse i forbindelse med planlægning og udførelse af revisionen?

- JA og NEJ ISA 200 - Auditor's objectives and conduct of audits in accordance with ISA
- JA og NEJ ISA 230 - Audit documentation
- JA og NEJ ISA 250 - Laws and regulations
- JA og NEJ ISA 300 - Planning an audit of financial statements
- JA og NEJ ISA 315 - Identifying and assessing the risks
- JA og NEJ ISA 330 - Auditors responses to assessed risks
- JA og NEJ ISA 500 - Audit evidence
- JA og NEJ ISA 550 - Related Parties

Ved "x" i NEJ, uddyb da gerne, hvorfor du vurderer den/de pågældende standarder for utilstrækkelige:

SPØRGSMÅL 3

Mener du, at de internationale standarder for revision, benævnt i *spørgsmål 2* er hensigtsmæssige i forhold til strukturering og identifikation med henblik på at forestå en passende risikovurdering og efterfølgende udføre en revision af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter?

JA og NEJ

Ved "x" i NEJ, uddyb da gerne, hvilke uhensigtsmæssigheder du ser, samt hvordan du vurderer hensigtsmæssigheden kan forbedres i revisionsøjemed:

SPØRGSMÅL 3a (Besvares ved "NEJ" til spørgsmål 3)

Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision ikke er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vurder da om der vil kunne drages parallel til én eller flere af følgende standarder ved udformningen af en standard eller guidance til varetagelse af revisionen, hvor et Shared Service Center er inkluderet i administrationen.

JA og NEJ ISA 402 - Service Organizations
JA og NEJ ISA 600 - Audit of Group Financial Statements
JA og NEJ ISA 610 - Using the work of internal auditors
JA og NEJ ISA 620 - Using the work of an auditor's expert

Ved "x" i JA, uddyb da gerne, hvordan den/de pågældende standarder kan anvendes i udformningen.

SPØRGSMÅL 3b (Besvares ved "JA" til spørgsmål 3 - kan også bevares ved "NEJ")

Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre i udlandet til supporterende aktiviteter, oplys gerne om specielle foranstaltninger/metoder, der tages/anvendes:

- Indgåelse af særskilt aftale med pågældende revisor for SSC om udførelse af revisionshandlinger/udnyttelse af revision
- Forestår besøg hos pågældende revisor i udlandet
- Forestår øvrig kommunikation med SSC
- Forestår besøg hos SSC i udlandet
- Forestår øvrig kommunikation med SSC
- Andre forhold

Ved "x" i andre forhold, uddyb da gerne disse:

SPØRGSMÅL 4

I relation til de identificerede særlige forhold i *spørgsmål 1a* forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter, er følgende uddrag af revisorloven i så fald tilstrækkeligt dækkende og hensigtsmæssig for revisor i såvel risikovurderingen som i forbindelse med udførsel af revisionen?

JA og NEJ RL § 16, stk. 2: "Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, udvise professionelskepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet."

JA og NEJ RL § 23, stk. 1: "Revisorer og revisionsvirksomheder skal for enhver opgave efter § 1, stk. 2, udarbejde arbejdspapirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse. Arbejdspapirerne og genparten af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører."

Ved "x" i NEJ, uddyb da gerne, hvordan du vurderer den/de pågældende uddrag er utilstrækkelige og uhensigtsmæssige, og vurder gerne hvordan de/de pågældende uddrag kan forbedres i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre til supporterende aktiviteter.

SPØRGSMÅL 4a (Besvares ved ét eller flere "NEJ" til spørgsmål 4)

Såfremt det vurderes, at Revisorloven ikke er tilstrækkelig og hensigtsmæssig ved revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vil Revisorlovens afsnit for revision af koncerner, herunder brugen af andre revisorers arbejde, da kunne anvendes som relevant inspiration?

JA og NEJ

RL § 23

Stk. 2. Ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal arbejdspapirerne tillige dokumentere den gennemgang og vurdering, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen.."

Stk. 3. Er revisor forhindret i at gennemgå og vurdere det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen, skal revisor træffe passende foranstaltninger og underrette Erhvervsstyrelsen herom.

Stk. 4. Hvis revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, skal revisor eller revisionsvirksomheden opbevare et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdspapirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheden af betydning for revisionen af koncernregnskabet.."

Stk. 5. Hvis revisor eller revisionsvirksomheden er forhindret i at modtage dokumentationen efter stk. 4, skal arbejdspapirerne dokumentere disse hindringer.

Ved "x" i JA, uddyb da gerne, hvordan lovens nuværende udformning for revision af koncerner kan anvendes ved udformningen.

Uddyb:

SPØRGSMÅL 5

I er velkomne til at kontakte mig, hvis mine svar giver anledning til uddybelse:

JA og NEJ

Figur 15 - Spørgeskema: E-mail - Egen tilvirkning

BILAG 11 - SPØRGESKEMA: ONLINE LØSNING - SURVEYXACT

Nærværende spørgeskema er ment besvaret af en statsautoriseret/registreret revisor og udfærdiget til brug for en undersøgelse af såvel tilstrækkeligheden som hensigtsmæssigheden af nuværende love og standarder til at assistere revisors arbejde i forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre som hel eller delvis leverandør af supporterende ydelser i form af bogføring, HR administration eller tilsvarende. For nærmere indsigt i baggrund for undersøgelsen, opbygningen af spørgeskemaet samt definition af hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed m.v. henvises der desuden til særskilt *Introduktion til spørgeskema*.

SPØRGSMÅL 1

Har du aktuelle eller tidligere kundesager, hvor pågældende virksomhed eller koncern har etableret et eller flere udenlandske Shared Service Centre til at varetage administrative / supporterende opgaver på tværs af organisationen?

- JA
 NEJ

SPØRGSMÅL 1a

I forbindelse med revisionen af pågældende virksomhed(er); har du gjort dig særlige tanker ved vurderingen af ét eller flere af følgende forhold i relation til revisionen, når virksomheden anvender et Shared Service Center som administrativt organ? (Vælg gerne flere svar)

- Ved "nej" i spørgsmål 1
- Danske lovreguleringer, herunder sikre overholdelse af disse
- Kompetencer i Shared Service organet
- Brugen af intern (i samme revisionsenhed) eller ekstern revisors arbejde
- Opbevaring og håndtering af revisionsdokumentation, som ikke er udarbejdet af det primære revisionsteam
- Særskilte revisionshandling
- Ethiske standarder og integritet hos SSC
- Teamsammensætning, herunder hvem på det primære revisionsteam der håndterer SSC organet i relation til revisionen
- Andre forhold, uddyb da gerne disse: _____

SPØRGSMÅL 2

Med afsæt i de nævnte forhold i spørgsmål 1a i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter, mener du da, at følgende internationale standarder for revision (ISA) er tilstrækkeligt dækkende til at identificere disse i forbindelse med planlægning og udførelse af revisionen? (Vælg gerne flere svar)

- JA, ISA 200 - Auditor's objectives and conduct of audits in accordance with ISA
- JA, ISA 230 - Audit documentation
- JA, ISA 250 - Laws and regulations
- JA, ISA 300 - Planning an audit of financial statements
- JA, ISA 315 - Identifying and assessing the risks
- JA, ISA 330 - Auditors responses to assessed risks
- JA, ISA 500 - Audit evidence
- JA, ISA 550 - Related Parties
- NEJ, uddyb da gerne, hvorfor du vurderer den/de pågældende standarder for utilstrækkelige: _____

SPØRGSMÅL 3a

Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision ikke er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vurder da om der vil kunne drages parallel til én eller flere af følgende standarder ved udformningen af en standard eller guidance til varetagelse af revisionen, hvor et Shared Service Center er inkluderet i administrationen?

- Ved "ja" i spørgsmål 3
- JA, ISA 402 - Service Organizations
- JA, ISA 600 - Audit of Group Financial Statements
- JA, ISA 610 - Using the work of internal auditors
- JA, ISA 620 - Using the work of an auditor's expert
- Ingen af ovenstående

SPØRGSMÅL 3b

Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre i udlandet til supporterende aktiviteter, oplys gerne om specielle foranstaltninger/metoder, der tages/anvendes (Vælg gerne flere svar):

- Indgåelse af særskilt aftale med revisor for SSC om udførelse af revisionshandling og herved udnyttelse af revisionsdokumentation
- Forestår besøg hos revisor for SSC i udlandet
- Forestår øvrig kommunikation med revisor for SSC
- Forestår besøg hos SSC i udlandet
- Forestår øvrig kommunikation med SSC
- Andre foranstaltninger/metoder, uddyb da gerne disse: _____
- Der anvendes/tages ingen specielle foranstaltninger/metoder

SPØRGSMÅL 4

I relation til de identificerede særlige forhold i spørgsmål 1a i forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter, er følgende uddrag af revisorloven i så fald tilstrækkeligt dækkende og hensigtsmæssig for revisor i såvel risikovurderingen som i forbindelse med udførelse af revisionen?

- JA, RL § 16, stk. 2: "Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet."
- JA, RL § 23, stk. 1: "Revisorer og revisionsvirksomheder skal for enhver opgave efter § 1, stk. 2, udarbejde arbejdsrapporter, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse. Arbejdsrapporterne og genparten af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører."
- NEJ, uddyb da gerne, hvordan du vurderer den/de pågældende uddrag er utilstrækkelige og uhensigtsmæssige, og anfør gerne hvordan de/de pågældende uddrag kan forbedres i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre til supporterende aktiviteter. _____

SPØRGSMÅL 4a

Såfremt det vurderes, at Revisorloven ikke er tilstrækkelig og hensigtsmæssig ved revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vil Revisorlovens afsnit for revision af koncerner, herunder brugen af andre revisorer arbejde, da kunne anvendes som relevant inspiration?

- Revisorloven vurderes hensigtsmæssig og tilstrækkelig
- Ja, RL § 23, stk. 2. "Ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal arbejdsrapporterne tillige dokumentere den gennemgang og vurdering, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen."
- Ja, RL § 23, stk. 3. "Er revisor forhindret i at gennemgå og vurdere det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen, skal revisor træffe passende foranstaltninger og underrette Erhvervsstyrelsen herom."
- Ja, RL § 23, stk. 4. "Hvis revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, skal revisor eller revisionsvirksomheden opbevare et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdsrapporter, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheden af betydning for revisionen af koncernregnskabet."
- Ja, RL § 23, stk. 5. "Hvis revisor eller revisionsvirksomheden er forhindret i at modtage dokumentationen efter stk. 4, skal arbejdsrapporterne dokumentere disse hindringer."
- Ved ja; uddyb da gerne, hvordan lovens nuværende udformning for revision af koncerner kan anvendes ved udformningen _____
- Ingen af ovenstående

Såfremt vi med afsæt i nærværende spørgeskema og pågældende emne kunne få lov til at drage yderligere nytte af jeres viden og erfaring, modtager vi rigtig gerne jeres kontaktoplysninger, som kan indtastes nedenfor (anonymitet fastholdes indtil andet er godkendt)

- Navn: _____
- Firma: _____
- Tlf.: _____
- E-mail: _____

Figur 16 - Spørgeskema: SurveyXact - Egen tilvirkning

BILAG 12 - SPØRGESKEMA: PDF

SPØRGESKEMA

Nærværende spørgeskema er ment besvaret af en statsautoriseret/registreret revisor og udfærdiget til brug for en undersøgelse af såvel **tilstrækkeligheden** som **hensigtsmæssigheden** af nuværende love og standarder til at assistere revisors arbejde i forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre som hel eller delvis leverandør af supporterende ydelser i form af bogføring, HR administration eller tilsvarende. For nærmere indsigt i baggrund for undersøgelsen, opbygningen af spørgeskemaet samt definition af **hensigtsmæssighed** og **tilstrækkelighed** m.v. henvises der desuden til særskilt *Introduktion til spørgeskema*.

SPØRGSMÅL 1

Har du aktuelle eller tidligere kundesager, hvor pågældende virksomhed eller koncern har etableret et eller flere udenlandske Shared Service Centre til at varetage administrative / supporterende opgaver på tværs af organisationen?

JA NEJ

SPØRGSMÅL 1a (Besvares ved "JA" til spørgsmål 1)

I forbindelse med revisionen af ovenstående virksomhed(er); har du gjort dig **særlige tanker** ved vurderingen af ét eller flere af følgende forhold i relation til revisionen, når virksomheden anvender et Shared Service Center som administrativt organ?

Ved "x" i andre forhold, uddyb da gerne disse:

- Danske lovreguleringer, herunder sikre overholdelse af disse
- Kompetencer i Shared Service organet
- Brugen af intern (i samme revisionsenhed) eller eksternt revisors arbejde
- Opbevaring og håndtering af revisionsdokumentation, som ikke er udarbejdet af det primære revisionsteam
- Særskilte revisionshandling
- Etiske standarder og integritet hos SSC
- Teamsammensætning, herunder hvem på det primære revisionsteam der håndterer SSC organet i relation til revisionen
- Andre forhold

SPØRGSMÅL 2

Med afsæt i de identificerede forhold i *spørgsmål 1a* i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter, mener du da, at følgende internationale standarder for revision (ISA) er **tilstrækkeligt** dækkende til at identificere disse i forbindelse med planlægning og udførelse af revisionen?

- JA NEJ ISA 200 - Auditor's objectives and conduct of audits in accordance with ISA
- JA NEJ ISA 230 - Audit documentation
- JA NEJ ISA 250 - Laws and regulations

Ved "x" i NEJ, uddyb da gerne, hvorfor du vurderer den/de pågældende standarder for **utilstrækkelige**:

- JA NEJ ISA 300 - Planning an audit of financial statements
- JA NEJ ISA 315 - Identifying and assessing the risks
- JA NEJ ISA 330 - Auditors responses to assessed risks
- JA NEJ ISA 500 - Audit evidence
- JA NEJ ISA 550 - Related Parties

SPØRGSMÅL 3

Mener du, at de internationale standarder for revision, benævnt i spørgsmål 2 er **hensigtsmæssige** i forhold til strukturering og identifikation med henblik på at forestå en passende risikovurdering og efterfølgende udføre en revision af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter?

Ved "x" i NEJ, uddyb da gerne, hvilke **uhensigtsmæssigheder** du ser, samt hvordan du vurderer **hensigtsmæssigheden** kan forbedres i revisionsøjemed:

JA NEJ

SPØRGSMÅL 3a (Besvares ved "NEJ" til spørgsmål 3)

Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision ikke er **hensigtsmæssige** ved revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vurder da om der vil kunne drages parallel til én eller flere af følgende standarder ved udformningen af en standard eller guidance til varetagelse af revisionen, hvor et Shared Service Center er inkluderet i administrationen.

Ved "x" i JA, uddyb da gerne, hvordan den/de pågældende standarder kan anvendes i udformningen.

- JA NEJ ISA 402 - Service Organizations
- JA NEJ ISA 600 - Audit of Group Financial Statements
- JA NEJ ISA 610 - Using the work of internal auditors
- JA NEJ ISA 620 - Using the work of an auditor's expert

SPØRGSMÅL 3b (Besvares ved "JA" til spørgsmål 3 - kan også besvares ved "NEJ")

Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision er **hensigtsmæssige** ved revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre i udlandet til supporterende aktiviteter, oplys gerne om specielle foranstaltninger/metoder, der tages/anvendes:

Ved "x" i andre forhold, uddyb da gerne disse:

- JA NEJ Indgåelse af særskilt aftale med revisor for SSC om udførelse af revisionshandlinger og herved udnyttelse af revisionsdokumentation
- JA NEJ Forestår besøg hos revisor for SSC i udlandet
- JA NEJ Forestår øvrig kommunikation med revisor for SSC
- JA NEJ Forestår besøg hos SSC i udlandet
- JA NEJ Forestår øvrig kommunikation med SSC
- JA NEJ Andre foranstaltninger/metoder

SPØRGSMÅL 4

I relation til de identificerede særlige forhold i *spørgsmål 1a* forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske Shared Service Centre til supporterende aktiviteter, er følgende uddrag af revisorloven i så fald **tilstrækkeligt** dækkende og **hensigtsmæssig** for revisor i såvel risikovurderingen som i forbindelse med udførelse af revisionen?

Ved "x" i NEJ, uddyb da gerne, hvordan du vurderer den/de pågældende uddrag er **utilstrækkelige** og **uhensigtsmæssige**, og vurder gerne hvordan de/de pågældende uddrag kan forbedres i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre til supporterende aktiviteter.

- JA NEJ **RL § 16, stk. 2:** "Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet..."
- JA NEJ **RL § 23, stk. 1:** "Revisorer og revisionsvirksomheder skal for enhver opgave efter § 1, stk. 2, udarbejde arbejdspapirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse. Arbejdspapirerne og genparten af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører."

BILAG 13 - SPØRGESKEMAETS SPØRGSMÅL UDFORMNING

SPØRGSMÅL 1

Spørgsmål

"Har du aktuelle eller tidligere kundesager, hvor pågældende virksomhed eller koncern har etableret et eller flere udenlandske Shared Service Centre til at varetage administrative/supporterende opgaver på tværs af organisationen?"

Baggrund for spørgsmål

Baggrunden for anførte spørgsmål skal findes i ønsket om be-/afkræftelse af undersøgelsens relevans, herunder med hvor omfattende karakter, at statsautoriserede revisorer i Danmark oplever en situation, hvor et shared service center er tilknyttet den juridiske enhed, som skal revideres i Danmark. Spørgsmål har ikke til hensigt at be-/afkræfte undersøgelsens eksistensgrundlag, men har til hensigt at klarlægge i hvor høj grad statsautoriserede revisorer i Danmark - inden for populationen, oplever forespurgte situation og herved er tvunget til at tage aktiv stillingtagen til håndteringen af revisionen, hvor dele af de administrative funktioner er lagt ud til en Shared Service enhed i udlandet.

Forventninger til besvarelser

Med afsæt i den fastlagte population, herunder Big 4-revisionsvirksomheder i Danmark samt den dansk repræsenterede virksomhed, Beierholm, er der opstillet en forventning om, at mere end halvdelen af respondenterne har varetaget en revision med beskrevne struktur. Dette bl.a. som følge af indledende undersøgelser omkring udbredelsen af brugen af shared service centre, men ligeledes med afsæt i tidligere afsnit omkring populationen, herunder karakteriseringen af, at de pågældende revisionsvirksomheder arbejder med store dele af Danmarks virksomheder, som har internationale interesser, og i den forbindelse kunne være tilbøjelige til at etablere fælles shared service centre i udlandet.

SPØRGSMÅL 1a

Spørgsmål

"I forbindelse med revisionen af pågældende virksomhed(er); har du gjort dig særlige tanker ved vurderingen af ét eller flere af følgende forhold i relation til revisionen, når virksomheden anvender et Shared Service Center som administrativt organ? (Vælg gerne flere svar)"

- ▶ *Danske lovreguleringer, herunder sikre overholdelse af disse*
- ▶ *Kompetencer i shared service organet*
- ▶ *Brugen af intern (i samme revisionsenhed) eller ekstern revisors arbejde*
- ▶ *Opbevaring og håndtering af revisionsdokumentation, som ikke er udarbejdet af det primære revisionsteam*
- ▶ *Særskilte revisionshandlinger*
- ▶ *Etiske standarder og integritet hos SSC*
- ▶ *Teamsammensætning, herunder hvem på det primære revisionsteam, der håndterer SSC organet i relation til revisionen"*

Baggrund for spørgsmål

Baggrunden for anførte spørgsmål skal findes i ønsket om at klarlægge, hvorvidt respondenter tager listede forhold i betragtning i forbindelse med revisionen af den danske juridiske enhed, når et shared service center er

tilknyttet. De listede forhold er et sammensurium af identificerede øgede revisionsrisici, krav fra internationale standarder for revision samt danske lovreguleringer for bl.a. opbevaring og håndtering af revisionsdokumentation. Henset til respondenterne og det faktum, at store dele af dette segment har begrænsede tidsressourcer, er spørgsmålet ikke overladt til de enkelte respondenter at forholde sig til de forøgede risici. Der er dog i spørgsmålet indlagt mulighed for, at kommentere i forlængelse af spørgsmålet på andre identificerede forhold/risici, som vægtes i forbindelse med revisionen - dette med henblik på at identificere eventuelle øvrige forhold, som ikke er kommet til kundskab i forbindelse med de foreståede analyser af de internationale standarder for revision og revisorloven.

Forventninger til besvarelser

Henset til, at de listede forhold kommer som et resultat af indledende analyser, hvor der er fundet en nødvendighed af yderligere opmærksomhed, såfremt et shared service center er indsat som administrativ enhed til en dansk juridisk enhed, er det forventningen, at respondenterne kan identificere de bagvedliggende risici og i den forbindelse forhåbentlig har taget aktivt stillingtagen hertil i forbindelse med den pågældende revision. Med et forholdsvis ledende spørgsmål med listede forhold, er det forventningen, at mere end 80 % af respondenternes besvarelser har listede forhold i betragtning, når revisionen udføres.

SPØRGSMÅL 2

Spørgsmål

Med afsæt i de nævnte forhold i spørgsmål 1a i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske shared service centre til supporterende aktiviteter, mener du da, at følgende internationale standarder for revision (ISA) er tilstrækkeligt dækkende til at identificere disse i forbindelse med planlægning og udførelse af revisionen? (Vælg gerne flere svar)

- ▶ JA, ISA 200 - Auditor's objectives and conduct of audits in accordance with ISA
- ▶ JA, ISA 230 - Audit documentation
- ▶ JA, ISA 250 - Laws and regulations
- ▶ JA, ISA 300 - Planning an audit of financial statements
- ▶ JA, ISA 315 - Identifying and assessing the risks
- ▶ JA, ISA 330 - Auditors responses to assessed risks
- ▶ JA, ISA 500 - Audit evidence
- ▶ JA, ISA 550 - Related Parties
- ▶ NEJ"

Baggrund for spørgsmål

Baggrunden for anførte spørgsmål skal findes i ønsket om at klarlægge, hvorvidt respondenterne mener, at de enkelte internationale standarder for revision er tilstrækkelige til at identificere de forhold og risici, som er anført i spørgsmål 1a i forbindelse med planlægningen og udførelsen af revisionen. Med afsæt i specialets metode og efterfølgende analyse af de udvalgte standarder, er respondenterne forpligtet til at tage stilling til hver enkelt standard og vurdere tilstrækkeligheden i de pågældende standarder. Respondenten er klædt på til definitionen af tilstrækkelighed i denne henseende via *introduktion til spørgeskema*, og hensigten med besvarelsen er således at få den udøvedes magts erfaringer klarlagt, herunder om disse kan be-/afkræfte, at indholdet i de pågældende standarder er tilstrækkelige til udførelse af en revision karakteriseret ved at have et eller flere shared service centre involveret.

Forventninger til besvarelser

Med en forventning om, at populationen og de pågældende respondenter har den fornødne indsigt i de internationale standarder for revision, er det forventningen, at respondenterne på et overordnet niveau kan be-/afkræfte, hvorvidt de listede standarder er tilstrækkelige, når en revision skal udføres, hvor et shared service center er indeholdt. Ligeledes er spørgsmålet formuleret, således at respondenterne i tilfælde af eventuelle mangler, har muligheden for at stille konkrete mangler eller problemstillinger ved de nuværende standarder til forfatterskabet. Dette betyder samtidig, at spørgsmålet har en tosidet agenda; dels at klarlægge om de nævnte standarder er tilstrækkelige; og dels identificere mangler, som ikke nødvendigvis er indeholdt og identificere i foregående analyser i specialet. Henset til tidligere analyser, er det ikke forventningen, at respondenterne vil identificere væsentlige mangler i forhold til tilstrækkeligheden, idet standarderne er indeholdt med meget generelle formuleringer, som bl.a. sikrer den individuelle revisors vurdering fra revisionsopgave til revisionsopgave. På denne baggrund er der en forventning om, at mere end 2/3 af respondenterne vil besvare, at de listede standarder er tilstrækkelige.

SPØRGSMÅL 3

Spørgsmål

"Mener du, at de internationale standarder for revision, benævnt i spørgsmål 2 er hensigtsmæssige i forhold til strukturering og identifikation med henblik på at forestå en passende risikovurdering og efterfølgende udføre en revision af danske virksomheder, som anvender udenlandske shared service centre til supporterende aktiviteter?"

Baggrund for spørgsmål

Baggrunden for anførte spørgsmål skal findes i ønsket om at klarlægge, hvorvidt respondenterne mener, at de enkelte internationale standarder for revision er hensigtsmæssige i forhold til struktureringen, og i forbindelse med revisors mulighed for at identificere alle forhold, som er relevante at overveje i forbindelse med den pågældende revision. Spørgsmålet er udformet med afsæt i specialets problemformulering, beskrivelser og indledende analyser og tilsigter at give den videre analyse mulighed for at klarlægge, hvorvidt de nuværende standarder for revision er hensigtsmæssige i sin form; set ud fra den udøvende magts perspektiv. Spørgsmål et to delt, og ønsker dels en be-/afkræftelse af, hvorvidt respondenterne finder Standarderne hensigtsmæssige, men tilsigter ligeledes at klarlægge med hvilke overvejelser respondenterne ikke mener, at disse er hensigtsmæssige.

Forventninger til besvarelser

Henset til spørgsmålets udformning, herunder begrænsningen til "JA" / "NEJ" besvarelse, er der en forventning om, at respondenterne tager stillingtagen til, hvorvidt de kan udføre en revision hensigtsmæssigt, når et shared service center er indsat som en supporterende enhed til administrationen. Med afsæt i de indledende analyser, herunder de mange elementer af øgede revisionsrisici i enkelte standarder, er forventningerne til besvarelserne, at mere end halvdelen af respondenterne finder standarderne uhensigtsmæssige, når en revision bistås og et shared service center er indsat hos den juridiske enhed.

SPØRGSMÅL 3a

Spørgsmål

"Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision ikke er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender shared service Centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vurder da om

der vil kunne drages parallel til én eller flere af følgende standarder ved udformningen af en standard eller guidance til varetagelse af revisionen, hvor et shared service Center er inkluderet i administrationen?

- ▶ JA, ISA 402 - Service Organizations
- ▶ JA, ISA 600 - Audit of Group Financial Statements
- ▶ JA, ISA 610 - Using the work of internal auditors
- ▶ JA, ISA 620 - Using the work of an auditor's expert"

Baggrund for spørgsmål

Baggrunden for anførte spørgsmål skal findes i specialets indledende analyser af øgede revisionsrisici i forbindelse med revisionen, hvor et shared service center er indsat, og den efterfølgende analyse af udvalgte standarder, hvor der med fordel kan drages paralleller i forhold til at minimere disse forhold under revisionen. Spørgsmålet har til hensigt at klarlægge, hvorvidt den udøvende magt finder analogier, som kan drages i forhold til at øge hensigtsmæssigheden af de internationale standarder for revision, når revisionen er karakteriseret ved at have et SSC indsat. Spørgsmålet er udformet med henblik på at be-/afkræfte de identificerede muligheder ved de pågældende standarder, og herunder at støtte den videre analyse og vurdering af eventuelle forbedringsmuligheder.

Forventninger til besvarelser

Der er en forventning om, at respondenterne har den fornødne indsigt i listede standarder, til at kunne gengive indholdet i store træk og vurdere, hvorvidt disse elementer vil kunne tages i betragtning til at imødesee nogle af de forhold og risici, som blev forelagt for respondenterne i spørgsmål 1a. På denne baggrund forventes besvarelserne at modsvare forfatterens identifikation af relevante afsnit i de pågældende standarder til at imødesee revisionen, herunder særligt elementer fra ISA 402 og ISA 600. På denne baggrund forventes det, at mere end halvdelen af de respondenter, som ikke har fundet standarderne hensigtsmæssige, vurderer at indholdet af de nævnte 2 standarder vil kunne anvendes til at imødesee nogle af u hensigtsmæssighederne.

SPØRGSMÅL 3b

Spørgsmål

"Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender shared service centre i udlandet til supporterende aktiviteter, oplys gerne om specielle foranstaltninger/metoder, der tages/anvendes (Vælg gerne flere svar):

- ▶ *Indgåelse af særskilt aftale med revisor for SSC om udførelse af revisionshandling og herved udnyttelse af revisionsdokumentation*
- ▶ *Forestår besøg hos revisor for SSC i udlandet*
- ▶ *Forestår øvrig kommunikation med revisor for SSC*
- ▶ *Forestår besøg hos SSC i udlandet*
- ▶ *Forestår øvrig kommunikation med SSC*
- ▶ *Andre foranstaltninger/metoder*
- ▶ *Der anvendes/tages ingen specielle foranstaltninger/metoder*

Baggrund for spørgsmål

Nærværende spørgsmål har til hensigt at udfordre de respondenter, som finder de nuværende standarder for revisions hensigtsmæssige, herunder med henblik på at identificere med hvilke fremgangsmåder, de reviderer den juridiske enhed i Danmark, når et shared service center er indsat. Besvarelserne vil være udgangspunkt dels for en videre analyse af hvorvidt de pågældende fremgangsmåder er hensigtsmæssigt indført i standarderne og dels en efterfølgende vurdering af om respondenterne uden tanke på standarderne anvender indhold, som i virkeligheden ikke kan henføres direkte til en revision med nævnte karakteristika, men som er indsat i standarderne til at varetage andre situationer - herunder f.eks. en koncernrevision.

Forventninger til besvarelser

Der er en forventning om, at store dele af respondenterne finder de nuværende internationale standarder for revision uhensigtsmæssige, og herved er der en forventning om, at der forekommer en forholdsvis lav svarandel på det pågældende spørgsmål. I samme forbindelse forventes det, at respondenterne konsulterer revisoren for shared service centeret, herunder ved indgåelse af aftale/fremsendelse af instruks eller ved øvrig kommunikation med den pågældende revisor. Elementer, som ikke er defineret i standarderne for revision, men som bl.a. bærer præg af ISA 600 og som ubevidst anvendes af den udøvende magt til at imødesæ revisionsrisiciene.

SPØRGSMÅL 4

Spørgsmål

"I relation til de identificerede særlige forhold i spørgsmål 1a i forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske shared service centre til supporterende aktiviteter, er følgende uddrag af revisorloven i så fald tilstrækkeligt dækkende og hensigtsmæssig for revisor i såvel risikovurderingen som i forbindelse med udførelse af revisionen?"

- ▶ *JA, RL § 16, stk. 2: "Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet.."*
- ▶ *JA, RL § 23, stk. 1: "Revisorer og revisionsvirksomheder skal for enhver opgave efter § 1, stk. 2, udarbejde arbejds papirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse. Arbejds papirerne og genparter af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører."*
- ▶ *NEJ"*

Baggrund for spørgsmål

Med afsæt i specialets indledende redegørelser og analyse af revisorloven, er spørgsmålet udformet til den udøvende magt med henblik på at lade respondenterne tage stilling til uddrag af indhold i revisorloven, som er identificeret af forfatterskabet, og som kan få indflydelse på revisionen, når et shared service center er involveret, og revisionen heraf påbegyndes. Med risiko for, at respondenterne ikke har indsigt på paragrafniveau, er referencen til RL § 16 og § 23 indlagt med direkte reference til lovens beskrivelse. Særligt er der i forbindelse med den videre analyse fokus på respondenternes stillingtagen til revisionsdokumentationen, herunder arbejds papirer og disses opbevaring. Dette er særligt relevant, hvis den danske revisor får assistance til revisionsopgaven ved at inddrage revisor i udlandet - eventuelt revisor tilknyttet SSC.

Forventninger til besvarelser

Der er i besvarelserne på spørgsmålet indlagt en forventning om, at respondenterne som udgangspunkt finder revisorloven tilstrækkelig og hensigtsmæssig, men håbet til besvarelsen af spørgsmålet er, at respondenterne reflekterer over konsekvenserne ved bl.a. at lade en anden revisor udføre dele af revisionsarbejdet til grund for den lokale erklæring og i den forbindelse vurdere konsekvensen heraf henset til revisorlovens forskrifter for revisionsdokumentation og opbevaringen heraf. På denne baggrund er der en forventning til, at store dele af besvarelserne vil blive indlagt med "JA" for de listede paragraffer, og brugen af besvarelserne til den videre analyse ligger således hos besvarelserne og tilknyttede kommentarer til "NEJ"-besvarelser, som forventes at være få, men kvalitative.

SPØRGSMÅL 4a

Spørgsmål

"Såfremt det vurderes, at revisorloven ikke er tilstrækkelig og hensigtsmæssig ved revisionen af danske virksomheder, som anvender shared service centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vil revisorlovens afsnit for revision af koncerner, herunder brugen af andre revisorer arbejder, da kunne anvendes som relevant inspiration?"

- ▶ *Revisorloven vurderes hensigtsmæssig og tilstrækkelig*
- ▶ *Ja, RL § 23, stk. 2. "Ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal arbejdspapirerne tillige dokumentere den gennemgang og vurdering, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen.."*
- ▶ *Ja, RL § 23, stk. 3. "Er revisor forhindret i at gennemgå og vurdere det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen, skal revisor træffe passende foranstaltninger og underrette Erhvervsstyrelsen herom."*
- ▶ *Ja, RL § 23, stk. 4. "Hvis revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, skal revisor eller revisionsvirksomheden opbevare et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdspapirer for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheden af betydning for revisionen af koncernregnskabet.."*
- ▶ *Ja, RL § 23, stk. 5. "Hvis revisor eller revisionsvirksomheden er forhindret i at modtage dokumentationen efter stk. 4, skal arbejdspapirerne dokumentere disse hindringer."*
- ▶ *Ingen af ovenstående"*

Baggrund for spørgsmål

I lighed med de opfølgende spørgsmål til de internationale standarder for revision, er nærværende spørgsmål indsat med henblik på at lade respondenterne vurdere, om lovens udformning for revisioner med koncernkarakter vil kunne imødesæ nogle af de forhold og risici, som revisioner med SSC involveret medfører, herunder særligt forholdene omkring brugen af andre revisorer arbejder, dokumentationskravene hertil samt opbevaringen af den pågældende revisionsdokumentation. Forhold som ikke er indlagt i den lokale lovregulering ved revisorloven, når der gøres brug af andre revisorer arbejder i forbindelse med revisionen af en juridisk enhed i Danmark med et SSC tilknyttet i udlandet.

Forventninger til besvarelser

Henset til spørgsmål 4 og forventningen om, at størstedelen af respondenterne finder revisorloven tilstrækkelig og hensigtsmæssig i sin udformning i dag, er der ikke en forventning om, at en forholdsmæssig

stor andel af respondenterne finder det nødvendigt at bringe lovens foranstaltninger til koncernrevision i spil, men udformningen af spørgsmålet har til hensigt at bringe refleksioner i spil for respondenterne, der kan give anledning til kvalitative besvarelser, som kan anvendes i den videre analyse.

BILAG 14 - SPØRGESKEMAER - BESVARELSER - ANALYSEGRUNDLAG

SPØRGSMÅL 1

Spørgsmål: Har du aktuelle eller tidligere kundesager, hvor pågældende virksomhed eller koncern har etableret et eller flere udenlandske shared service centre til at varetage administrative/supporterende opgaver på tværs af organisationen?

	Respondenter	Procent
JA	40	70,2 %
NEJ	17	29,8 %
I alt	57	100,0 %

SPØRGSMÅL 1a

Spørgsmål: I forbindelse med revisionen af pågældende virksomhed(er); har du gjort dig særlige tanker ved vurderingen af ét eller flere af følgende forhold i relation til revisionen, når virksomheden anvender et shared service center som administrativt organ? (Vælg gerne flere svar)

	Respondenter	Procent
Ved "nej" i spørgsmål 1	16	28,6 %
Danske lovreguleringer	31	55,4 %
Kompetencer i shared service organet	38	67,9 %
Brugen af andre revisorers arbejde	26	46,4 %
Opbevaring af revisionsdokumentation	28	50,0 %
Særskilte revisionshandling	33	58,9 %
Etiske standarder og integritet hos SSC	19	33,9 %
Teamsammensætning	33	58,9 %
Andre forhold	7	12,5 %
I alt	56	

Andre forhold, uddyb da gerne disse:

- Fordeling af revisionsarbejde og fee mellem SSC revisionsteam, lokalt og centralt revisionsteam
- Roller og ansvarssplit - fra kunden og fra revisionsteamet, idet forståelse af snitflader mellem SSC og resten af organisationen er afgørende for effektiv risikoafdækning
- Arbejdsdeling mellem primært og sekundært team. Væsentlighedsniveau.
- Fordeling af arbejde mellem primære og sekundære team. Væsentlighed anvendt ved revisionshandling i SSC.
- Kontrol miljø, kompetencer og uddannelse, som kompleksitet i processer i SSC
- Kommunikation og arbejdsfordelingen mellem SSC revisor og lokal revisor er meget vigtig for en god proces og revisionsdokumentation.
- Controllingfunktion hos moderselskabet

SPØRGSMÅL 2

Spørgsmål: Med afsæt i de nævnte forhold i spørgsmål 1a i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske shared service centre til supporterende aktiviteter, mener du da, at følgende internationale standarder for revision (ISA) er tilstrækkeligt dækkende til at identificere disse i forbindelse med planlægning og udførelse af revisionen? (Vælg gerne flere svar)

	Respondenter	Procent
JA, ISA 200 - Auditor's objectives and conduct of audits in accordance with ISA	27	47,7 %
JA, ISA 230 - Audit documentation	41	73,2 %
JA, ISA 250 - Laws and regulations	24	43,2 %
JA, ISA 300 - Planning an audit of financial statements	34	61,4 %
JA, ISA 315 - Identifying and assessing the risks	34	61,4 %
JA, ISA 330 - Auditors responses to assessed risks	31	54,5 %
JA, ISA 500 - Audit evidence	33	59,1 %
JA, ISA 550 - Related Parties	19	34,1 %
NEJ	15	36,4 %
I alt	56	

NEJ, uddyb da gerne, hvorfor du vurderer den/de pågældende standarder for utilstrækkelige:

- se svar på spm. 1
- skal skræddersyes til disse situationer
- Ikke alle dækker SSC helt. I flere standarder kan man analogt følge bestemmelser, mens der er "hul" i de andre. Jeg kan ikke lige nævne specifikke ting her og nu.
- ISA 600 er også relevant
- Anviser ikke en fornuftig løsning på hvad dokumentation som skal laves og opbevares lokalt
- Generelt tager standarderne for lidt hensyn til samarbejde mellem flere revisorer vedrørende samarbejde ved SSC
- Ingen specifik guidance om angrebsvinkel ved SSC.
- du skal lede i mange forskellige standarder, ja faktisk dem I nævner. Kunne være rart med en standard ala ISA 600
- Der bør være særskilt ISA vedrørende SSC
- SSC revision var før clarification project af ISAer, hvorfor dette ikke har været overvejet
- Standarder adresserer ikke hvordan risici vedrørende SSC identificeres og adresseres, herunder revisionen af SSC instrueres
- Ingen specifikke retningslinjer på, hvordan revisor skal håndtere udenlandske SSC

SPØRGSMÅL 3

Spørgsmål: Mener du, at de internationale standarder for revision, benævnt i spørgsmål 2, er hensigtsmæssige i forhold til strukturering og identifikation med henblik på at forestå en passende risikovurdering og efterfølgende udføre en revision af danske virksomheder, som anvender udenlandske shared service centre til supporterende aktiviteter?

	Respondenter	Procent
JA	16	28,7 %
NEJ	40	71,3 %
I alt	56	100,0 %

NEJ, uddyb da gerne, hvilke uhensigtsmæssigheder du ser, samt hvordan du vurderer hensigtsmæssigheden kan forbedres i revisionsøjemed:

- Måske burde der være en standard som er målrettet situationen ala 3402
- Afgrænsning af bl.a. ansvar

- Kun hvis ISA 600 også overvejes
- Bør samles i én standard, da SSC bliver mere og mere udbredt
- Det kunne være hensigtsmæssigt med en samlet standard eller vejledning vedrørende centralisering af revisioner på tværs af flere juridiske enheder og på tværs af landegrænser m.v.

- I forhold til revisionen af lokale regnskaber i de enheder, der anvender SSC, er standarderne ikke fleksible nok ift. den dokumentation, som skal laves lokalt
- Ikke alle standarder er tilpasset den globalisering vi ser i virksomhederne, og tager ikke i alle henseender hensyn til at mange større koncerner i dag anvender FSSC
- Se foregående svar, der mangler guidance.
- Nej, der mangler specifik guidance vedrørende udførelsen af revisionen.
- Se spm. 2. Tiden er løbet lidt fra de eksisterende standarder på dette område, men overordnet så dækker de jo, men det kunne være rart at have det samlet. Samtidig er der nogle åbne spørgsmål - hvor meget skal man involverer sig m.v.
- Særskilt ISA
- Se tidligere svar. Var før ISA clarification, og dermed ikke direkte overvejet
- Det bør være mere guidance i relation til hvordan risici ved SSC adresseres, herunder revision på tværs af processer, krav til test af kontroller, vurdering af kontrolmiljø på tværs
- Ej kendskab
- Jeg har ikke erfaringer med internationale shared service centre.
- Udenlandske SSC må antages at skulle revideres af netværksfirma i pågældende land. Dvs. der bør være mange af overvejelserne som ved koncernrevision alt inklusiv, ligesom der er en effekt af det udenlandske SSC skal have detaljeret viden om lovgivning f.eks. bogføringsloven i DK, lokale skatteregler i f.eks. DK, lokale regler om lønforhold, hvor der skal ske et andet samarbejde imellem komponentrevisor og koncernrevisor, idet lokal netværksfirma ikke kan vurdere, om det udenlandske SSC har disse kompetencer. Der bliver derfor en ureguleret sammenblanding af arbejdsopgaver, og man kan vel tvivle på, om koncernrevisor kan revidere dette meningsfuldt uden at rejse ud til det udenlandske SSC.

SPØRGSMÅL 3a

Spørgsmål: Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision ikke er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender shared service centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vurder da om der vil kunne drages parallel til én eller flere af følgende standarder ved udformningen af en standard eller guidance til varetagelse af revisionen, hvor et shared service center er inkluderet i administrationen?

	Respondenter	Procent
Ved "ja" i spørgsmål 3	16	28,7 %
JA, ISA 402 - Service Organizations	36	64,3 %
JA, ISA 600 - Audit of Group Financial Statements	29	51,8 %
JA, ISA 610 - Using the work of internal auditors	8	14,3 %
JA, ISA 620 - Using the work of an auditor's expert	20	35,7 %
Ingen af ovenstående	4	7,1 %
I alt	56	

SPØRGSMÅL 3b

Spørgsmål: Såfremt det vurderes, at De Internationale Standarder for Revision er hensigtsmæssige ved revisionen af danske virksomheder, som anvender shared service centre i udlandet til supporterende aktiviteter, oplys gerne om specielle foranstaltninger/metoder, der tages/anvendes (Vælg gerne flere svar):

	Respondenter	Procent
Aftale med revisor for SSC	12	75,0 %
Besøg hos revisor for SSC	7	43,8 %
Øvrig komu. med revisor for SSC	12	75,0 %
Besøg hos SSC i udlandet	9	56,3 %
Øvrig komu. med SSC	7	43,8 %
Andre foranstaltninger/metoder	3	18,8 %
Ingen særlige metoder	1	6,3 %
I alt	16	100,0 %

Andre foranstaltninger/metoder, uddyb da gerne disse:

- Vi betragter SSC revisor som en fuldstændig integreret del af det danske revisionsteam, de udfører konkrete revisionshandlinger, der dokumenteres direkte i vores globale revisionsværktøj og reviewes af det danske team.
- Forstå det udførte arbejde, herunder gennemgå planlægning
- Jeg planlægger og styrer hvad SSC revisor skal foretage sig.
- Se tidligere svar vedrørende clarification
- Specifikke revisionshandlinger udført af moderrevisor
- Der udføres særskilte handlinger på koncernniveau

SPØRGSMÅL 4

Spørgsmål: I relation til de identificerede særlige forhold i spørgsmål 1a i forbindelse med revisionen af danske virksomheder, som anvender udenlandske shared service centre til supporterende aktiviteter, er følgende uddrag af revisorloven i så fald tilstrækkeligt dækkende og hensigtsmæssig for revisor i såvel risikovurderingen som i forbindelse med udførelse af revisionen?

	Respondenter	Procent
JA, RL § 16, stk. 2: "Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2, udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i erklæringsemnet.."	45	80,4 %
JA, RL § 23, stk. 1: "Revisorer og revisionsvirksomheder skal for enhver opgave efter § 1, stk. 2, udarbejde arbejds papirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse. Arbejds papirerne og genparter af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører."	45	80,4 %

NEJ, uddyb da gerne, hvordan du vurderer den/de pågældende uddrag er utilstrækkelige og uhensigtsmæssige, og anfør gerne hvordan de/de pågældende uddrag kan forbedres i relation til revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre til supporterende aktiviteter.	11	19,6 %
I alt	56	100,0 %

NEJ, uddyb da gerne:

- Har ikke erfaring med emnet
- Bør suppleres med standarderne
- Igen de dokumentationsmæssige udfordringer - for ofte bliver det mindst dobbeltarbejde pga. uhensigtsmæssige dokumentationskrav
- En del af udfordringen består i kulturmæssige forskelle mellem landene. Dette kan ikke nødvendigvis reguleres i revisorlovgivningen, men vil kræve en global ensretning. Dette vil dog blive vanskeligt også henset til honorarforskelle og arbejdsmetoder i de enkelte lande
- Det er ikke specifikt nok ift. SSC - bør være særskilt omtalt i revisorloven
- For brede. For at kunne trække krav frem til SSC revisor, skal det være mere specifikt.
- Jeg har ikke erfaring med internationale service centre

SPØRGSMÅL 4a

Spørgsmål: Såfremt det vurderes, at revisorloven ikke er tilstrækkelig og hensigtsmæssig ved revisionen af danske virksomheder, som anvender shared service centre i udlandet til supporterende aktiviteter, vil revisorlovens afsnit for revision af koncerner, herunder brugen af andre revisorers arbejde, da kunne anvendes som relevant inspiration?

	Respondenter	Procent
Revisorloven vurderes hensigtsmæssig og tilstrækkelig	45	80,4 %
Ja, RL § 23, stk. 2. "Ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal arbejds papirerne tillige dokumentere den gennemgang og vurdering, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen.."	6	10,7 %
Ja, RL § 23, stk. 3. "Er revisor forhindret i at gennemgå og vurdere det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen, skal revisor træffe passende foranstaltninger og underrette Erhvervsstyrelsen herom."	6	10,7 %

Ja, RL § 23, stk. 4. "Hvis revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, skal revisor eller revisionsvirksomheden opbevare et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdspapirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheden af betydning for revisionen af koncernregnskabet.."	8	14,3 %
Ja, RL § 23, stk. 5. "Hvis revisor eller revisionsvirksomheden er forhindret i at modtage dokumentationen efter stk. 4, skal arbejdspapirerne dokumentere disse hindringer."	3	5,4 %
Ingen af ovenstående	3	5,4 %
I alt	56	100,0 %

Ved ja; uddyb da gerne, hvordan lovens nuværende udformning for revision af koncerner kan anvendes ved udformningen

- Kravene til den dokumentation, som skal opbevares lokalt af den enkelte revisor er mindre og mere operationelle
- Det er altid koncernrevisors ansvar, og dermed også for opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis
- Den grundlæggende regulering i RL kan anvendes til udfyldelse af udfordringerne ved anvendelse af SSC i udlandet, men dette fordrer en individuel tolkning hos den enkelte revisor/firmabestemt. Dette er formentlig håndteret hos større revisionshuse, men udgør formentlig en risiko for mindre huse. Den manglende udfyldelse af standarder/lovgivning kan derfor være en risiko for standen.

SPØRGSMÅL 5

Spørgsmål: Såfremt vi med afsæt i nærværende spørgeskema og pågældende emne kunne få lov til at drage yderligere nytte af jeres viden og erfaring, modtager vi rigtig gerne jeres kontaktoplysninger, som kan indtastes nedenfor (anonymitet fastholdes indtil andet er godkendt)

	Respondenter	Procent
Navn:	14	100,0 %
Firma:	14	100,0 %
Tlf.:	14	100,0 %
E-mail:	14	100,0 %
I alt	14	100,0 %

BILAG 15 - OPFØLGENDE UNDERSØGELSE AF REVISORLOVEN VED DEN UDØVENDE MAGT

Kære #

Først og fremmest skal der lyde et stort tak for dit medvirke i vores spørgeskemaundersøgelse i relation til undersøgelsen af revisionen af årsregnskaber for danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre som supporterende enheder i administrationen.

I forbindelse med spørgeskemaundersøgelsen har du tilkendegivet, at ville træde til, i tilfælde af ønske om yderligere dragelse af viden og erfaring på området.

Det er med dette afsæt, at vi igen henvender os til dig; med henblik på at drage nytte af din viden, erfaring og ikke mindst holdning til særligt ét område behandlet i spørgeskemaer undersøgelsen:

Der er i forbindelse med vores videre undersøgelse af besvarelser identificeret en paragraf i Revisorloven, som med forskellige øjne, kan tolkes og i værste fald mistolkes, og vi kunne i den forbindelse godt bruge din holdning til, om du vurderer, at loven er passende formuleret, eller om du vurderer, den med fordel kan omskrives alternativt indeholdes med et tillæg. Det drejer sig om revisors opbevaringspligt af arbejdsdokumentation, som ligger til grund for underskrevet revisorerklæring i forbindelse med aflæggelsen af det danske årsregnskab, nærmere bestemt følgende paragraf i loven:

§ 23. Revisorer og revisionsvirksomheder skal for enhver opgave efter § 1, stk. 2, udarbejde arbejdspapirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse. Arbejdspapirerne og genparten af de afgivne erklæringer, revisionsprotokoller og regnskaber skal opbevares i 5 år fra tidspunktet for underskrivelse af den erklæring, som materialet vedrører.

Med afsæt i ovenstående paragraf, og forelagte kommentarer til spørgeskemaerne, er der sat spørgsmålstegn ved anvendelsen af arbejde udført af anden revisor (eksempelvis for Shared Service Centret), herunder pligten til at opbevare arbejdspapirer, når der f.eks. afgives særskilt erklæring for udførte arbejder af SSC revisor.

Vores spørgsmål til **dig** er således: "hvordan tolker du lovens forskrifter (§ 23) i forhold til at lade dele af arbejdsdokumentationen blive opbevaret hos Shared Service Centrets Revisor efter afgivne erklæring? - Det vil sige i tilfælde, hvor revisor for den danske virksomhed, ikke kræver alt arbejdsdokumentation fremsendt som grundlag for konklusion for udført arbejde og herved ikke selv."

Figur 18 - Opfølgende forespørgsel udøvende magt - revisorloven

I tillæg hertil, er der særlige forskrifter i loven omkring opbevaring af dokumentation, når der er tale om en koncernrevision, og hvor komponentrevisor er involveret. I loven er der foreskrevet:

§ 23, Stk. 2. Ved revision af modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal arbejdspapirerne tillige dokumentere den gennemgang og vurdering, der er foretaget af det revisionsarbejde, som er udført af andre revisorer med henblik på koncernrevisionen. Arbejdspapirerne skal tillige dokumentere disse revisorers samtykke til videregivelse af relevant dokumentation vedrørende revisionsarbejdet under udførelsen af koncernrevisionen.

§23, Stk. 4. Hvis revisionsarbejdet i dattervirksomheder er udført af en eller flere revisorer eller revisionsvirksomheder, der ikke har hjemsted i et EU-land, et EØS-land eller et andet land, som EU har indgået aftale med, skal revisor eller revisionsvirksomheden opbevare et eksemplar af dokumentationen, herunder arbejdspapirer, for det udførte revisionsarbejde i dattervirksomheden af betydning for revisionen af koncernregnskabet. Revisor eller revisionsvirksomheden kan undlade at opbevare dokumentationen, hvis der er indgået aftale om fyldestgørende og ubegrænset adgang hertil efter anmodning eller der i øvrigt er truffet andre passende foranstaltninger.

Vores spørgsmål til **dig** er således: "Vurderer du, at lovens forskrifter til opbevaring af dokumentation for koncernrevisioner, utvetydigt også kan anvendes for stand-alone revisioner med Shared Service Centre involveret, og hvor revisor for SSC er blevet bedt udføre handlinger i relation til revisionen? Eller mener du, at disse bør præciseres; alternativt tillægges med indhold til at støtte revisor i vurderingen af opbevaringspligten for arbejde, der danner grundlag for konklusion på det lokale årsregnskab i Danmark?"

Af hensyn til den videre bearbejdelse af dit og dine kollegaers syn herpå, og ikke mindst vores konsultation med Erhvervsstyrelsen / Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder sidst på måneden, modtager vi gerne dit svar på ovenstående spørgsmål **senest tirsdag d. 22. november 2016**.

Besvarelserne fremsendes ved reply af denne mail, alternativt fremsendelse af besvarelse til enten niklas.filipson@dk.ey.com eller miandersen@kpmg.com.

Tak for din tid - og ikke mindst videre medvirke i vores specialeskrivning.

Figur 19 - Opfølgende forespørgsel udvøende magt - revisorloven - fortsættelse

BILAG 16 - BESVARELSER PÅ OPFØLGENDE UNDERSØGELSE AF REVISORLOVEN

Med afsæt i den indledende spørgeskemaundersøgelse har følgende respondenter været medvirkende i den videre analyse af revisorloven:

RESPONDENTER	FIRMA
Martin Faarborg	Deloitte, Denmark
Ole Karstensen	EY, Denmark
Jan Bo Hansen	Deloitte, Denmark
Jan Larsen	Deloitte, Denmark
Henrik Kjelgaard	Deloitte, Denmark
Nikolaj Møller Hansen	KPMG, Denmark
Morten Friis	EY, Denmark
Per Ejsing Olsen	KPMG, Denmark
Mikkel Trabjerg Knudsen	KPMG, Denmark
Bjarne Jørgensen	Deloitte, Denmark
Allan Terp	EY, Denmark
Henrik O. Larsen	KPMG, Denmark
Martin Bøgsted	EY, Denmark
Michael Mortensen	KPMG, Denmark
Steffen Hansen	KPMG, Denmark
Elife Savas	KPMG, Denmark

BESVARELSER

Respondent #1:

"Som udgangspunkt ser jeg ingen principiel forskel på det arbejde, dokumentation og opbevaringspligt, der ligger til grund for revisors underskrift på et koncernregnskab (hvor datterselskaber revideres af lokale revisionsvirksomheder) og revisors underskrift på et dansk regnskab/koncernregnskab, hvor en lokal revisor har udført handlinger i et shared service center i udlandet.

Som følge heraf mener jeg principielt ikke, at der er behov for detaljeret lovgivning vedrørende revision af selskaber under et SSC-set-up, der bør reguleres, fortolkes og vurderes ud fra de overordnede principper.

Problemstillingen omkring SSC og revisors arbejde, dokumentation og opbevaring er jo tilsvarende relevant på andre områder allerede i dag, eksempelvis på virksomheder der outsourcer deres it-drift, it-udvikling, ejendomsadministration osv. Desuden vil ny teknologi jo formentligt medføre en række andre områder, hvor disse problemstillinger bliver relevante. Derfor tror jeg ikke på detailregulering i henhold til loven, men en løbende fortolkning under de overordnede rammer og betingelser, der er for revisors kvalitet og dokumentation og jo løbende udvikler sig i form af god revisionsskik.

Håber dette giver mening - god fornøjelse med projektet. Jeg skal understrege, at ovenstående er min personlige opfattelse og ikke nødvendigvis en firmaholdning."

Respondent #2:

"Jeg mener, at den nuværende revisorlov i § 23 stk. 1 på passende vis udtrykke krav om, alle handlinger skal dokumenteres og opbevares i 5 år, herunder også handlinger, der udføres af udenlandske kollegaer i et SSC.

Som udgangspunkt mener jeg ikke at § 23 stk. 2 og 4 bør bruges i forhold til arbejde udført udenlandske kolleger i SSC, da det alene vedrører revision af koncernregnskab, hvor revisionen udføres i henhold til ISA 600.

Revision i et SSC noget andet, da det ikke er revision af en komponent i et koncernregnskab, men en del af revisionen i hovedvirksomheden. Det bør derfor være omfattet af §23 stk. 1.

Jeg vurderer, at der i dag hersker stor forvirring om kravet til dokumentation og opbevaring hos den revisor der påtegner hovedvirksomheden. I forhold til min egen fortolkning er der sikkert også mange tilfælde, hvor dokumentationen hos den underskrivende revisor ikke er tilstrækkelig.

Jeg vil derfor kunne støtte et fagligt notat eller en uddybende standard, der forklarede kravene til dokumentationen. Her ville det f.eks. være rart, hvis en sådan vejledning/standard kunne være realistisk i forhold til den virkelighed der eksistere og som dramatisk udvikler sig i retning af mere og mere revision i SSC. Det er vigtigt, at man ikke sætter overlæggen så højt, at man ikke kan komme over. Jeg kunne f.eks. godt se en fremtid, hvor revisor i SSC kunne opbevare mere information end hvad min fortolkning i dag vil tillade, og så skulle underskrivende revisor så sikre sig at ham kunne få adgang, hvis det blev nødvendigt, f.eks. som indlæg i en retssag."

Respondent #3:

"Jeg har ikke oplevet problemer i praksis ift. indhentelse af arbejdsdokumentation for revisioner udført af SSC revisorer i udlandet, da jeg som koncernrevisor typisk har fået tilsendt områdememoer og de underliggende arbejds papirer, der dokumenterer den udførte revision fra SSC revisorerne i udlandet.

Ja, jeg synes godt, at lovens forskrifter til opbevaring af dokumentation for koncernrevisioner kan anvendes analogt, men jeg er enig i, at det godt kunne præciseres, hvordan det sikres, at arbejdsdokumentationen for revisionen af den lokale årsregnskab i Danmark er tilstrækkelig på stand-alone basis, når dele af revisionen udføres af SSC revisorer i udlandet."

Respondent #4:

"Jeg vil ikke mene at §23 kræver at vi får alt arbejdsdokumentationen, men at vi overvejer hvilken dokumentation vi skal have liggende som en del af vores dokumentation, og i dette tilfælde vil en anvendelse af reglerne i ISA 600 formentlig finde anvendelse.

Jeg vil mene at det dybest set er de samme regler som bør finde anvendelse, men for at udviske enhver form for tvivl så kunne man sagtens forestille sig at der blev udarbejdet en vejledning fra Erhvervsstyrelsen omkring forholdet, men en vejledning som dybest set tog afsæt i reglerne for koncernrevisioner og forholdene i ISA 600."

Respondent #5:

Kommentarer til RL§23

- ▶ Forældet fortolkning med opbevaring. Kunne med fordel tilføjes at det kan være elektronisk eller at det blot skal sikres at den part man baserer sig på opfylder kravene. Dette vil dog i mange tilfælde være svært at opfylde (udenlandske revisorer har formentlig ikke de samme opbevaringskrav). Der kunne måske være mere internationale krav, således det blev ensrettet.
- ▶ Udgangspunktet med at vi til enhver tid skal have dokumentation for vores erklæring er i udgangspunktet fint. Det er dybden i "arbejds papirer" jeg ser udfordringen i. Såfremt det blot er konklusionsnotater kan jeg ikke se et problem i at få dem udleveret. Det er jo trodsalt os/kunden der har "bestilt" arbejdet og derfor bør der allerede deri være en mulighed for at få adgang til kopier.
- ▶ Som loven er nu mener jeg ikke at vi blot kan henvises til revisor for SSC. Men vi skal udføre det samme arbejde og dokumentere det som om det var en datterselskabsrevisor, herunder vurdering af kompetencer, færdigheder mv., samt drøfte risikovurdering og indhente konklusionsnotat mv.

Kommentarer til RL §23 stk. 2 og 4

- ▶ En præcisering af at opbevaringen og delingen af arbejds papirer/dokumentation med SSC revisor kan sidestilles med øvrige koncernrevisorer kunne være en meget god ide.
- ▶ Dog vil et SSC formentlig mange gange være i netop et datterselskab, og derfor vil man være dækket, da det vil indgå som en del af datterselskabsrevisionen.
- ▶ I tilfælde af SSC som ikke er en del af koncernen (selvstændigt selskab, som man har outsourcet til) mener jeg ikke undtagelsen til opbevaringen og delingen er dækket.

Respondent #6:

"Jeg mener sådan set ikke, at lovtæksten nedenfor ændrer kravene til opbevaring af dokumentation, hvor revisor enten baserer sin revision på arbejde udført af en komponentrevisor eller på arbejde udført af en SSC-revisor - og jeg mener heller ikke, at der er behov for præcisering af lovtæksten i denne forbindelse.

I begge tilfælde skal revisor sikre sig, at han har adgang til komponent- eller SSC-revisors arbejds papirer i en 5 års periode, hvis revisor ikke indhenter en kopi af alle relevante arbejds papirer. De danske tilsynsmyndigheder skal have en tilsvarende adgang. Dette kan sikres ved indgåelse af en aftale med komponent- eller SSC-revisor om at give denne adgang, og hvis de ikke er villige til det, så må revisor indhente en kopi af alle relevante arbejds papirer fra komponent- eller SSC-revisor og arkivere disse i sit eget sagsarkiv."

Respondent #7:

"Jeg mener, der bør ske en præcisering af bestemmelsen, så det er klart hvad der skal opbevares af dokumentation i et stand alone tilfældet, som I anfører."

Respondent #8:

"Min holdning er at der bør laves en ny § omkring shared service - eller alternativt at den nuværende § omformuleres så den både omfatter koncernen og shared service da det i bund og grund vil være det samme rent revisionsmæssigt og dokumentationsmæssigt.

En praktisk tilgang til §'en er dog også at når den gælder for koncernen vil man i praksis kunne sidestille shared service med dette - men en præcisering er klart at fortrække også for at eliminere enhver tvivl."

BILAG 17 - INTERVIEWGUIDE FAGLIGE AFDELINGER

INTERVIEWGUIDE

EMNER	INTERVIEWSPØRGSMÅL
1. BRIEFING OG PRÆSENTATION	<ul style="list-style-type: none">▶ Præsentation af interviewer, herunder baggrund som fagprofessionel revisor samt uddannelsesmæssig baggrund▶ Præsentation af speciale, herunder<ul style="list-style-type: none">▪ Omtale af baggrund for specialets udformning (udvikling i brugen af Shared Service Centre)▪ Omtale af ønsket undersøgelse af tilstrækkelighed og hensigtsmæssighed af nuværende love og standarder til at assistere revisor
2. GENERELLE ERFARINGER OG EVENTUELT IDENTIFICERE UDFORDRINGER	<ul style="list-style-type: none">▶ I hvor omfattende grad oplever I, at jeres kunder er struktureret med en supporterende enhed i form af et Shared Service Center i udlandet?▶ I de tilfælde, hvor en Shared Service Enhed er involveret, hvilke risikoelementer er I da opmærksomme på i relation til revisionen?▶ Ved analyse af nuværende internationale standarder for revision, har vi identificeret særligt øget revisionsrisiko ved nedenstående elementer af de internationale standarder for revision, når en Shared Service enhed er indsat som supporterende funktion i koncernen<ul style="list-style-type: none">▪ ISA 200 - afsnit 18: Revisor skal tage alle ISA'er relevant for revisionen i betragtning under revisionen▪ ISA 250 - afsnit 13: Revisor skal opnå revisionsbevis for at forpligtelser i relation til overholdelse af love og reguleringer er overholdt▪ ISA 300 - afsnit 2: Revisor skal overveje involvering af støttende revisor (anden revisor)▪ ISA 315 - afsnit 11a: Revisor skal overveje om involverede parter (SSC) forstår lovgivning og øvrige reguleringer▪ ISA 315 - afsnit 11b: Forståelse af at aktiviteten i virksomheden også afspejles i regnskabsaflæggelsen▪ ISA 315 - afsnit 18: Revisor skal opnå forståelse for interne kontroller▪ ISA 500 - afsnit 9: Revisor skal evaluere om revisionsmateriale produceret af kunde er tilstrækkelig pålidelig▶ Hvordan imødekommer I den revisionsrisiko, som involveringen af et Shared Service Center kan medføre?
3. INTERNE GUIDANCES	<ul style="list-style-type: none">▶ Har I etableret interne guidances til jeres revisorer? I så fald; er disse udformet til<ul style="list-style-type: none">▪ at imødekomme lovgivning og standarder▪ at supplere/komplementere omtalte love og standarder for at assistere revisorerne i deres arbejde med kunder, der anvender Shared Service Centre som supporterende enheder?▶ Hvordan er indholdet i jeres interne guidances for revisionen af danske virksomheder, som anvender Shared Service Centre som supporterende enheder?▶ Hvordan har indholdet i interne guidances udviklet sig i løbet af det seneste årti, hvor Shared Service Centre særligt er blevet en trend?

	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hvordan oplever du risikoen for, at to revisionsvirksomheder håndterer revisionen efter to forskellige metodiker, når et Shared Service Center er involveret?
4. GENERELLE FORBEDRIN GSFORSLAG	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hvilke muligheder identificerer du, for at optimere revisors grundlag for at revidere virksomheder, der anvender Shared Service Centre til supporterende aktiviteter? ▶ Hvilke elementer skulle være indeholdt i en eventuel ny standard eller guidance for at imødekomme de førømtalte risikoelementer? ▶ Vil det være hensigtsmæssigt, at drage parallel/analogi til øvrige, allerede skrevne, standarder?
5. SAMFUNDS- UDVIKLING I FREMTIDEN	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hvordan forventer du, at brugen af Shared Service Centre udvikler sig i fremtiden? ▶ Med den nuværende samfundstendens i betragtning, kan du forestille dig, at øvrige love og standarder bør revideres til at assistere revisorer i deres arbejde?

BILAG 18 - TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 8. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING BEIERHOLM

Alm. skrift = Respondent

Fed = Interviewer

Hej Henrik, tak fordi du har taget dig tiden til dette interview; vil du kort give en introduktion af dig selv?

Jeg er statsautoriseret revisor hos Beierholm og har tidligere været hos KPMG - det der nu hedder EY. Jeg har primært interne opgaver, herunder er jeg ansat i vores faglige afdeling for revision og står for vores landsdækkende undervisning af såvel yngre medarbejdere som SR'ere, men har også enkelte kundeopgaver tilbage.

Vi vil gerne kort ridse formålet med dette interview op, herunder temaet for vores speciale ift. emne, involverede parter og status på, hvor vi er i processen.

Du er den første vi snakker med af den lange række af personer, som vi vil involvere. Vi har aftalt møder med henholdsvis KPMG, Deloitte, EY og PwC ligesom vi har haft held med at få et telefoninterview med repræsentant fra IAASB samt et møde med en repræsentant for Erhvervsstyrelsen og Tilsynet med revisorer og revisionsfirmaer.

Vores specialeemne er kredset omkring revisionen af virksomheder, der anvender Shared Service Centre, og mere specifikt har vi afgrænset det til at være omkring revision af danske årsregnskaber, hvor SSC er involveret som en del af den administrative proces herunder bogføring, løn, moms og/eller regnskabsafslæggelsesproces m.m.

Vores speciale vil nærmere koncentrere sig om begreberne hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed i forhold til de internationale standarder om revision i forhold til førnævnte situation. Med tilstrækkelighed menes der om ISA'erne er tilstrækkelige for revisor til at udføre en revision med tidligere nævnte karakteristika med de nuværende standarder og love, som revisorer er omfattet af. Med hensigtsmæssighed mener vi, om ISA'erne er struktureret på en overskuelig måde og dermed hjælper revisorer til at udføre en effektiv revision, i en situation hvor karakteristikaet er som tidligere nævnt. Herudover forsøger vi at se lidt nærmere på Revisorlovens bestemmelser for udnyttelse af arbejde udført af øvrige revisorer samt opbevaringskrav og øvrige krav for dokumentation af dette arbejde.

De involverede parter i vores speciale er udvalgt ud fra magtens tredeling i forhold til henholdsvis Revisorloven og ISA'erne.

For Revisorloven mener vi, at SR'ere er den udøvende magt, faglige afdelinger samt Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder er den dømmende magt samt at Erhvervsstyrelsen er den lovgivende magt.

For ISA'erne er rollerne for hhv. SR'ere, faglige afdelinger samt tilsynsmyndigheden de samme, men hvor IFAC/IAASB er indsat som den lovgivende magt.

Hvad er din generelle oplevelse og kendskab til revisioner, hvor shared service centre er involveret her hos Beierholm?

Som udgangspunkt har vi ikke så mange kunder, der er struktureret med et shared service center her i Beierholm. Vi har dog situationer, hvor shared service centre er i Danmark og revisorer i udlandet anvender vores arbejde. Da vi holdte kursus omkring emnet sidste år, så fandt en del af revisorerne ud af, at man kunne spare de udenlandske revisorer for noget arbejde ved at udføre det centralt - så det er et fokus der bliver i Beierholm også i fremtiden. - Så langt er vi i Beierholm - *alle griner*.

Når i har udenlandske revisorer involveret, er det så oftest dem fra jeres internationale samarbejde eller er det lokale revisorer uden for netværket?

Beierholm har hidtil været med i HLBI-netværk - indtil fusion med RSM plus i Danmark, hvor man er indtrådt i dette globale netværk i stedet for. Men det vi ser er nok et omfang af 50 % anvendelse af revisorer fra HLBI-netværket tidligere og øvrige revisorer for den anden halvdel. Der er måske ikke den samme protektionisme som der er i KPMG og de andre big-4 virksomheder, hvilket nok er afledt af omfanget af, at det ikke er så udbredt som i de store revisionshuse.

Hvordan forholder i jer til anvendelse af arbejde udført af revisorer uden for jeres internationale samarbejde? Giver det yderligere forholdsregler der skal tages?

Der er ingen tvivl om der skal laves noget ekstra i forhold til at vurdere, hvem den pågældende revisor er. Men der vi ser den største forskel er i kommunikationsmetoden med dem (ikke netværksrelaterede, red.), hvor det ikke nødvendigvis er de standard kommunikationsmetoder, som er ens i netværket, der anvendes.

På trods af, at i ikke har mange eksempler hvor udenlandske shared service centre er involveret, vil du da tro, den geografiske afstand med mere giver nogle nye risici forbundet med revisionen?

Ja, altså kommunikationen er praktisk talt det, der er det sværeste at håndtere. Vi er måske alle revisorer enige om hvordan Standarderne lyder, men der fra til at fortolke dem og så kommunikere forespørgslerne på den rigtige måde, er der hvor jeg ser de største udfordringer, når der involveres andre parter - og især udenlandske parter. Det gælder måske især omkring, hvis der identificeres risici i planlægningsfasen ude hos den udenlandske revisor og der så ikke er indbygget en kommunikationsstrøm hertil. Det er noget af det der er indbygget i ISA 600, men hvor jeg tror revisorer i dag slipper lidt for let omkring at overveje og dokumentere denne del.

Det du lige nu snakker om og gør dig tanker om, er jo netop at drage en parallel mellem det arbejde der udføres som led i koncernrevisioner og derved anvendelse af ISA 600. Kan dette være en måde at anskue arbejdet på ved involvering af anden revisors arbejde, der udfører handlinger i shared service centret?

Ja det mener jeg helt klart der kan.

Nu har vi taget hul på forholdet omkring kommunikation. Er det kun kommunikation revisorerne i mellem der bliver besværliggjort eller er det også kommunikation mellem shared service centret og revisor eller shared service centret og den lokale aktivitet, der bliver besværliggjort?

Nu taler jeg jo ud fra den erfaring vi har med det her i Beierholm, men der er det ikke noget jeg oplever som et egentligt problem. Men det skal også ses i forhold til, at de situationer vi har, er hvor det er rimelig overskueligt, det arbejde der udføres og den struktur der er på shared service centrets involvering her i Danmark og/eller de koncernopbygninger vi ser. Jeg tror dog det sagtens kan være et parameter, når der tale om en mere kompleks struktur og involvering af et shared service center.

Hvordan oplever du, at I afdækker de risici, som automatisk opstår, når anden revisor er involveret?

Jamen vi ser både telefonopkald og fysisk besøg - men det hører sig mere til sjældenheder; men det er dog noget vi anbefaler i væsentlige situationer. Ellers er det primært kommunikation via rapporteringspakken på baggrund af udsendt instruks og nogle gange bliver det lidt for generisk og får ikke adresseret forholdene på den rigtige måde - og så kan det medføre et problem, når der skal konkluderes på det lokale årsregnskab.

Hvordan ser du forholdet om etik og integritet ved brug af andre revisorer?

Jamen HLBI-netværket har jo nogle krav til det og guidelines for det. Men i princippet er det noget af det der er sværest at opnå dokumentation for og måske også noget, som i dag ikke bliver dokumenteret helt godt nok i revisionsbranchen som helhed. Men der bør måske gradueres i forhold til involvering, risiko og størrelse. Ikke kun på integritet og etik, men generelt på hvad arbejde der skal udføres og hvilke handlinger, der så skal gøres af den revisor, der anvender det arbejde der er udført af anden revisor.

Jeg synes også der er en opdragende rolle hos Erhvervsstyrelsen, som i selvfølgelig gerne må tage med videre i kommunikationen med dem. Det kunne være godt hvis der internationalt blev lavet et samarbejde på kryds og tværs landende imellem hvor databaser fortæller track-record på de forskellige revisorer, og dermed kan der ved anvendelse af andre revisorer lige gennemgås en slags trust pilot på de her revisorers arbejde.

Det skal vi nok tage med til Erhvervsstyrelsen og foreslå for dem, men vi ta'r måske æren for det (alle griner).

Skulle denne udformning således ske ved, at revisorer blev ratet?

Ja det kunne være et step. Og måske hvor de kan melde ind på hvor mange internationale opgaver, de har erfaringer med. Det kunne give godt på forhåndsvurderinger af andre revisorer.

Hvordan ser du forholdene omkring opbevaring af dokumentation og den gennemgang der skal være af det udførte arbejde - både ift. Standarderne og i forhold til den nuværende revisorlov?

Jeg tror også der ligger en udfordring i forhold til at have adgang til revisionsdokumentation eller om du har dokumentation i din egen revisionsfil. Jeg synes der mangler en stillingtagen både i standarderne men også i Danmark omkring hvad der skal ligge i revisionsfilen.

Er det noget der bare skal udrulles i Danmark, hvis der skal ske ændringer?

Jeg synes det er naturligt at det bliver internationalt set der sker ændringer og ikke kun i Danmark.

Hvis du skal gøre dig overvejelser om mængde af dokumentation, du vil have for at lave en påtegning. Vil du nøjes med en rapportering fra udenlandske revisorer for arbejde udført i relation til ssc eller vil du have det fuldstændige grundlag?

Jamen, det mener jeg ikke der er et helt afklaret svar på - jeg tror det kommer meget an på den konkrete situation og som nævnt tidligere væsentligheden af involveringen fra anden revisor. Hvis det er væsentlige dele af regnskabet med betydelige risici, vil jeg have noget mere og måske understøttende dokumentation for rapporteringen, hvorimod, hvis det er en uvæsentlig del der udføres og der ellers ikke er findings, så vil jeg synes det er tilstrækkeligt med en rapportering med en tilhørende erklæring for udførte arbejder.

Hvordan oplever du risici, hvis der er involveret udenlandske parter i forhold til overholdelse af danske særlove - herunder moms og afgifter med mere?

I har godt nok overvejet det her godt (*alle griner*). Men helt klart er der en problemstilling og en risiko, der skal overvejes alt efter hvordan shared service centret er involveret. Det jeg måske ser som den største udfordring i udførelsen af revisionen er, at det er svært at kontrolrevidere overholdelse af sådanne forhold - også for udenlandske revisorer. Derfor er du måske selv nødt til at tage ud og substansrevidere det og have den fornødne adgang til data, der ligger til grund for f.eks. rapportering til de danske myndigheder.

Har I, i Beierholm nogle interne guidances for håndteringen af shared service centre og måden at håndtere revisioner, hvor disse er involveret på?

Det kan jeg svare ganske kort på; det har vi ikke. Og ganske enkelt fordi det ikke er en særlig udbredt del af vores typer af kunder som helhed, der anvender shared service centre.

Tror du det er noget der kommer til at få mere indpas i fremtiden?

Jamen det er ikke utænkeligt. Måske også for mindre virksomheder, der minder om hinanden i natur og processer, der således får et SSC til at administrere nogle processer.

Hvordan spår du, at fremtidens samfundstendenser får indvirkning på revisors arbejde?

Jamen det jeg synes man ser som tendens er selvfølgelig den her centralisering som vi også har snakket lidt om og som jeres speciale handler om. Det er jo noget der er kommet med den teknologiske udvikling

og det præger også revisionsbranchen på en anden måde. For eksempel ser vi jo XBRL-indberetning som noget der er blevet implementeret her i Danmark og som de forsøger at gøre i øvrige dele af Norden også.

Det virker som om at Erhvervsstyrelsen gerne vil have snablen ned i virksomhedernes regnskabssystemer og det kan da medføre en helt ny måde at rapportere på. Det kan sågar være at virksomheder kan vælge at rapportere oftere.

Hvis virksomheder skal det, mener du så, at det er den rigtige vej at gå, at der skal udføres revision hver gang der rapporteres?

Nej det synes jeg nok ikke. Måske det bliver mere en turnusordning af områder man reviderer fra gang til gang.

Det kan godt tænkes - og måske det resulterer i, at der i løbet af et år bliver delrevideret, som efterfølgende anvendes ved årsrevisionen? Eller det bliver mere systembaseret revision, som danner grundlag for den revisionspåtegning, som regnskabsbruger kan basere sig på.

Ja det er heller ikke utænkeligt, at det bliver fremgangsmåden ved den hyppigere rapportering til offentligheden.

Henrik, vi vil gerne takke for, at du kunne tage tiden ud af den travle kalender til at mødes med os. Vi er meget glade for de input du er kommet med.

BILAG 19 - TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 8. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING KPMG

Alm. skrift = Respondent

Fed = Interviewer

Hej Jon, tak fordi du har taget dig tiden til dette interview

Vil du kort give en introduktion af dig selv?

Jeg er partner hos KPMG i Danmark og har herudover erfaring fra det gamle KPMG også inden fusionen. Jeg er statsautoriseret revisor, og jeg sidder til dagligt i København. Jeg er herudover en ledende skikkelse for DPP i KPMG og står bl.a. for revisionsfaglige emner.

Vi vil gerne kort ridse formålet med dette interview op, herunder temaet for vores speciale ift. emne, involverede parter og status på, hvor vi er i processen.

Vi har foretaget interview af faglig afdeling fra Beierholm og skal interviewe Deloitte senere i dag. Vi har aftalt interview med faglig afdeling hos EY i morgen samt PwC den 17/11. Herudover har Anders Baumbach fra Erhvervsstyrelsen indvilget i interview den 25/11.

Vores speciale emne går meget omkring shared service centre (SSC), og mere specifikt har vi afgrænset det til at være omkring revision af danske årsregnskaber, hvor SSC er involveret som en del af den administrative proces herunder bogføring, løn, moms og/eller regnskabsafslæggelsesproces m.v.

Vores speciale vil nærmere koncentrere sig om begreberne hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed i forhold til de internationale standarder om revision (ISA'erne) i forhold til førnævnte situation. Med tilstrækkelighed menes der, om ISA'erne er tilstrækkelige for revisor til at udføre en revision med tidligere nævnte karakteristika med de nuværende standarder og love, som revisorer er omfattet af. Med hensigtsmæssighed mener vi, om ISA'erne er struktureret på en overskuelig måde og dermed hjælper revisorer til at udføre en effektiv revision, i en situation hvor karakteristikaet er som tidligere nævnt. Herudover forsøger vi at se lidt nærmere på revisorlovens (RL) bestemmelser for udnyttelse af arbejde udført af øvrige revisorer samt opbevaringskrav og øvrige krav for dokumentation af dette arbejde.

De involverede parter i vores speciale er udvalgt ud fra magtens tredeling i forhold til henholdsvis revisorloven og ISA'erne.

For revisorloven mener vi, at SR'ere er den udøvende magt, faglige afdelinger samt Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder er den dømmende magt samt, at Erhvervsstyrelsen er den lovgivende magt.

For ISA'erne er rollerne for hhv. SR'ere, faglige afdelinger samt Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder det samme, men hvor IFAC/IAASB er den lovgivende magt.

Man kan måske diskutere tredelingen, for man kan også sige, at den faglige afdeling er den lovgivende magt, da vi omsætter standarderne og lovgivningerne til praksis og siger, hvordan det skal anvendes.

I relation hertil vil vi gerne vide, om du har indblik i omfanget af kunder i KPMG, hvor SSC er involveret fra udlandet.

Vi har modtaget en forespørgsel om det fra Erhvervsstyrelsen, så derfor har vi tilfældigvis gennemgået vores kundelister.

Vi har 55 kunder, der er omfattet af involvering fra SSC, men hvor det så i overvejende grad er involvering, hvor vi har valgt at lave en skillelinje. Og det er ud af en samlet kundemasse på måske cirka 1.300-4.000 klienter. Så dermed er det en relativ lille andel.

Med udgangspunkt i KPMG's historie (med henvisning til oprettelse af firmaet i 2014 efter fusion mellem daværende KPMG og EY) er fællesnævneren for KPMG's kunder, hvis der altså skal findes én, internationalhed. Ud fra den betragtning, så er KPMG vel den revisionsvirksomhed i Danmark, hvor forholdstallet mellem antallet af kunder med SSC involvering og total antal kunder er størst?

Ja, det er rigtigt - men jeg tror, at udviklingen uden tvivl går i den retning, at flere og flere virksomheder bliver involveret i en eller anden grad med SSC i fremtiden. Det er jo i mange forskellige omfang, at et SSC kan være involveret. Det afhænger typisk af størrelsen af virksomheden eller koncernen for at det giver mening at oprette et SSC.

Hvis man så kigger på antallet af virksomheder i Danmark, så findes der måske ikke de størrelser af koncerner, der giver mening. Men det er ud fra et dansk koncept i forhold til danske koncerner og dermed ikke i forhold til virksomheder i Danmark, der er en del af en udenlandsk koncern.

Det er netop den snitflade vi også har, at det kan være både danske og internationale koncerner. Vi mener, at det valgte emne er relevant i Tyskland og andre lande lige såvel som det er her i Danmark.

Jeg tror den forespørgsel fra Erhvervsstyrelsen kommer på baggrund fra et EU-initiativ for at kortlægge, hvor aktuelt dette emne egentlig er.

Har I hørt noget om resultaterne på denne undersøgelse? Vi har møde med Anders Baumbach den 25/11, og vi mener, at det er relevant for vores speciale således, at man kan vurdere aktualiteten af emnet. Hvis ikke det er et udbredt koncept, er det måske ikke relevant at overveje i større grad.

I forhold til at det er et stigende tal, så synes jeg bestemt, at det er noget, der skal overvejes allerede nu i forhold til implementering i revisionsstanderne. Det er ikke en hemmelighed, at revisionsstandarderne er skrevet til revisionen af større koncerner, og hvis man ser andelen af disse, som anvender SSC, så bør det medtages.

Hvilke elementer er det, der bliver bragt i spil, når vi snakke revisionsrisikoelementer ved et SSC

Den overordnede udfordring for revisor er, at disse revisioner oftest foregår på mange forskellige måder. Den måde jeg ser det håndteres på kan primært defineres som to forskellige måder:

- 1) Hvor et SSC er involveret og den revisor, der reviderer SSC udfører handlinger på vegne af den juridiske enhed, herunder test af kontroller og relevante substanshandlinger. Ud fra deres arbejde udarbejder de så en rapportering om kontrollernes effektivitet og måske en opsummering af factual findings for substanshandlingerne
- 2) Hvor SSC-revisor udfører arbejdet vedrørende kontroller og substanshandlinger, men måden det overleveres på, er ved at dokumentere det direkte i revisionsfilen for den danske enhed, og at vi dermed som revisor kan kigge på al den underliggende dokumentation og kan gennemgå det ift. kvaliteten af det arbejde, der er blevet udført.

Det varierer lidt, hvilket approach man ser blive anvendt i praksis.

Hvis jeg selv kan få lov til at påvirke processen, så ser jeg, i hvert fald ud fra et fagligt syn, at jeg helst får al den underliggende dokumentation. Derved arbejder SSC-revisor i realiteten mere som min forlængede arm.

Så har jeg mere kontrol og transparens i forhold til det, der bliver lavet, og jeg kan målrette i forhold til det jeg ser.

Hvis den første metode anvendes, hvordan spiller elementer omkring danske særlove så ind - herunder moms og lønforhold? Er det noget, der skal overvejes?

Ja naturligvis. Almindeligvis ser man, at processer, hvor de ikke har de nødvendige kompetencer, ikke kan ligge ude hos et SSC. Det er ofte noget, der bliver håndteret lokalt. Ofte ser man løn- og momsforhold blive administreret lokalt, og dermed giver det også mening at revidere lokalt. Men det er noget, der skal overvejes, bestemt.

Hvis anden revisor er involveret, hvem skal så foretage vurderingen af de kompetencer, som medarbejderne i SSC har i forhold til de risici, der er vurderet i revisionen?

Der er ikke nogen tvivl om ansvaret ligger hos den lokale revisor, men selve udførelsen kan godt ske af den anden revisor på baggrund af instruktion.

Her synes jeg praksis og måske også standarderne er mangelfulde i realiteten i forhold til, hvad det kræves af lokal revisor at opnå kendskab til processer og kompetencer hos SSC.

Kunne man drage en parallel til ISA 402 om serviceorganisationer, og sige at det er disse forhold, der skal vurderes?

Hvis man skal finde en standard, der giver mening ift. SSC, så er det ISA 402 ja.

ISA 402 indeholder vist både vurdering af kompetencer og hvordan en anden revisor kan blive involveret, men ligeledes indeholder det vel også, at man skal designe sin revisionsproces ud fra de typer af administrative processer, der håndteres af SSC - altså risikovurderer det lidt.

Det synes jeg er rigtig forstået. Jeg synes ISA 402 giver nogle gode retningslinjer for, hvordan man skal forholde sig til en revision af et SSC.

Den skitserer også, at det er flere forskellige metoder, man kan anvende ved revisionen af et SSC. Det kan være ved selv at tage ud og besøge SSC eller sende en anden, og således forholde sig til tingene derigennem.

Men standarderne er ikke skrevet i den kontekst, men jeg vil mene, at det er nok det bedste grundlag at bruge.

Hvis således en anden revisor bliver valgt at skulle involveres, kan man så skele til ISA 600 for at forstå, hvordan en involvering heraf skal gøres? Eller skal det betragtes som en ekspert?

Jeg vil mene, at det er betragtningen om komponentrevisor, man skal bruge. Og det vil være tilfældet, at den lokale revisors arbejde skal afhænge af den risikovurdering, der er i forhold til særligt betydelige risici for fejlinformation kontra hvis der ikke er særlig risiko.

I relation til noget af det vi var inde på tidligere om forståelse af kompetencer hos SSC og omkring forhold om lovgivninger, så skal revisor også forstå, hvordan den egentlige kommunikationsmetode er i virksomheden. Er det noget, der bliver mere kompliceret ved involvering af et SSC?

Altså hvis SSC er anvendt i ekstremerne og også forestår regnskabsafleggelsen, så kan der være yderligere problemer. Så kan det være et problem, at SSC måske ikke har tilstrækkeligt kendskab til, hvad der egentlig sker i virksomheden i forhold til den daglige aktivitet. Og udfordringen kan så være, at dem der ved, hvad der sker, ved ikke, at det skal kommunikeres eller måske ikke, hvordan det skal kommunikeres til SSC, så det kan blive håndteret korrekt i regnskabsafleggelsen. Et andet punkt, der også er problematisk, er omkring løbende controlling.

Almindeligvis ser man i praksis, at udarbejdelsen af regnskaber bliver håndteret lokalt og måske med specialist involveret i form af revisor. Vi ser mere og mere, at man anvender denne model på koncernbasis, at et revisionshus varetager en samlet opgave om udarbejdelse af regnskaberne for en hel koncern som helhed i alle landene, og så anvender revisionshuset så sine kompetencer på tværs af landegrænser og får udarbejdet en bæredygtig model hertil. Således udarbejdes regnskaberne af en slags eksperter.

Men beklagevis, når processen ligger i SSC, så kan man også se udfordring.

I forhold til scoping, der skal gøres med revisionsbrillerne på, er det at sammenligne med scoping, revisor gør sig ved koncernrevision?

Ja, det er måske den rigtige måde at se det på.

Hvordan ser du, at dokumentationen af risikovurderingen i forhold til brugen af SSC er i praksis?

Jamen den udfordring vi ser i praksis, uanset om det er ved at modtage rapportering eller modtage hele dokumentationspakker fra anden revisor, så er beskrivelserne ofte omkring de interne kontroller. Det er ikke altid sådan, at man opnår forståelse af en proces ved at forstå de kontroller, der er i virksomhederne, koncernen eller SSC.

Derved er det svært at forstå processen og dermed de risici, der kan være for fejlinformation og om de kontroller, der så er beskrevet er gode nok for at afdække risici.

Jeg tror i praksis, at forståelsen for processerne er for dårlig eller i hvert fald for dårligt dokumenteret.

Der er måske stølet for blindt på de her SSC, og det de laver ift. at vurdere D&I af kontroller. Problemet er jo, at disse kontroller skal tilpasses til de forhold, der gør sig gældende i de enkelte juridiske enheder i forhold til aktiviteter og de øvrige forhold for de enkelte lande.

Kunne en intern guideline imellem SSC og de lokale juridiske enheder afhjælpe disse problemstillinger, hvis de indeholder beskrivelser af aktiviteterne og risici og tilmed også implementerede kontroller? Hvis de findes, tror du så revisor bruger dem i praksis?

Jeg tror, at situationen er i praksis, at revisor forholder sig til, at der enten ligger nogen eller ej, men måske ikke i dybt nok omfang forholder sig til, hvad de så indeholder. Det hænger måske i en udstrækning også sammen med, at SSC-revisor tester en masse kontroller, der ikke skal anvendes af lokal revisor og/eller at lokal revisor har et substansapproach, hvor kontroller i overvejende grad ikke er forventet at blive udnyttet.

Hvordan er KPMG guidelines omkring håndteringen af dokumentation - er det OK, at I "blot" modtager en rapportering, eller er det krævet, at I modtager al dokumentation fra anden revisor?

I forhold til vores manual er det ok at få en rapportering derfra.

Men som jeg siger, så vil jeg hellere have dokumentation end rapporteringen.

Så kan jeg også undgå at forholde mig til nogle af de elementer, der er i revisorloven.

Er der forskel på, om den anden revisor der involveres, er en fra KPMG-netværket eller en anden revisor i forhold til det du gør?

Jeg vil sige, at hvis det var en anden revisor, så vil jeg uden tvivl anvende ISA 402 og forholdene omkring kompetencer, integritet og type 2-erklæringer. Det vil være en større proces, end hvis det var fra KPMG-netværket, hvor der er et generelt regelsæt omkring nogle af forholdene, og der kan henvises til overholdelse af de forhold.

Hvordan tror du tilsynet ser på aspektet, at der er forskellige forhold på det område?

Jamen overvejelserne skal selvfølgelig stadigvæk dokumenteres, men processen for det, er blot nemmere.

Hvordan ser du revisionerne bliver udført i praksis - med involvering af anden revisor, herunder netværksrevisorer, eller er det ved selvstændigt som revisor at besøge SSC.

I det største omfang anvendes nok det med at bruge anden revisor til at udføre arbejde.

Det man skal tage med i betragtning er, at SSC nok helst ikke ser 25 forskellige komponentrevisorer kommer og stiller spørgsmål i stedet for de samme revisorer. Dertil kommer der også sproglige og kulturelle forhold, der kan have indvirkning på kommunikationen.

Er du bekendt med, om KPMG har nogle interne guidelines for revision, hvor SSC er involveret?

Ja, vi har et særskilt kapitel om det i vores revisionsmanual.

Hvad indeholder de guidelines i overordnet træk?

Jamen nogle af de betragtninger, vi har været inde på her, bl.a. om at opnå den korrekte forståelse og sådan.

Har du en fornemmelse af, hvordan de her guidelines har udviklet sig de senere år?

Jamen, jeg tror, at det er 10-15 år siden, at der blev lavet et projekt for at vurdere, hvordan vi i realiteten forholder os til den situation - det blev lavet som en guide, der senere blev indarbejdet i revisionsmanualen.

Set i forhold til at gøre det nemmere for revisor at forholde sig til, ser du så nogle muligheder for standardsættere?

Jamen, i det store hele tror jeg, at det kan være, at det bliver nærmere defineret, at det er ISA 402, der skal bruges, men jeg tror så, at det skal laves om i den for at afspejle nogle af de særlige ting, der gælder for SSC.

Det er vigtigt, at det lykkes at definere, hvad der er rigtigt og forkert, for at der kommer kontinuitet i forhold til det udførte arbejde. Det skal indeholde specifikke guidelines, om du f.eks. kan betragte en kontrol, der fungerer på tværs af juridiske enheder hos et SSC, som en kontrol og teste den således, at disse gælder uden at have stikprøver fra den egentlige juridiske enhed, der revideres.

Jeg tror, at det ender med, at der sker noget på SSC i forhold til standarderne. Jeg tror, at der bliver en tilpasning eller omskrivning af ISA 402, så den handler konkret om SSC også. Det kan også være, at der laves tilpasning af ISA 315.

Hvordan er fremtiden på punktet omkring centraliserede revisionsmetoder?

Jeg tror, at det bliver mere centraliseret med tiden. Og nogle af de handlinger, der udføres i SSC, bliver måske overtaget helt af robotics.

Hvordan ser du forholdene omkring det med forskellige kulturer til at opfatte ting. Kan det have en hindring i at revidere mere centralt?

Altså ja. Der er en måde at anskue tingene på i Europa, hvor man måske mere som helhed har stolet på det man har modtaget fra kunderne, hvorimod man i Nordamerika har været mere påpasselige på dette område.

Men helt centralt er der jo en fælles betegnelse for dette kaldt IPE, Information produced by entity, der handler om at vurdere de data, der er blevet leveret, hvis de er konstrueret af virksomheden.

Men kan man ikke altid finde en risiko i et eller andet? Nogle af de risici kan jo godt være mere teoretiske risici end andet.

Ja, og noget af det, der måske ikke overvejes i høj nok grad er, at det hele skal ses som et revisionsbevis for det hele. Altså at det er helheden af revisionsbeviset, der danner grundlag for konklusion, og det er man måske ikke så god til at dokumentere i praksis. Og derudover er det jo ikke fuldstændig sikkerhed der gives, hvilket også skal tages med i betragtning.

Jon, hvis du bliver bedt om at se lidt i spåkuglen, hvad kommer der til at røre sig på revisionssiden og rapporteringssiden?

Jamen på revisionssiden er der begrebet om dataanalyser og brugen af det i revisionen. Der ved jeg, at der er igangsat et projekt hos standardsætterne, om hvordan dette kan anvendes og herunder Big Data. Men jeg tror, at der går 2-3 år, før der kommer noget konkret på dette.

I forhold til rapportering er der ingen tvivl om, at digitalisering kommer til at betyde noget. Der har Erhvervsstyrelsen en vision om at lave det der kaldes continuance reporting, hvor de nærmest vil stikke snablen ned i bogføringssystemerne hos de enkelte virksomheder og trække data direkte. Det gør jo så, at der vil kræves et andet bevis end der er i dag. Men det kan så blive et problem, hvis al data håndteres af et SSC i forhold til tilgængeligheden.

Det lyder spændende. Jon, jeg tror vi har opbrugt vores kvote af tid. Vi vil rigtig gerne sige tak for hjælpen og din deltagelse.

Alm. skrift = Respondent

Fed = Interviewer

Hej Stine, tak fordi du har taget dig tiden til dette interview; vil du kort give en introduktion af dig selv?
Jeg sidder som partner i Deloitte i København. Jeg har siddet her siden januar, og inden da var jeg ansat i PwC. Jeg sidder i revisionsafdeling i Deloitte, og jeg beskæftiger mig primært med revisionsopgaver. Jeg hjælper derudover med faglig sparring qua erfaring fra andre revisionsafdelinger. Jeg har desuden siddet i revisorkommissionen siden 2009, som i dag er nedlagt, og var med til at udarbejde skriftlige revisoreksaminer ift. statsautoriseret revisorer og har været censor ved mundtlig eksamen.

Vi vil gerne kort ridse formålet med dette interview op, herunder temaet for vores speciale ift. emne, involverede parter og status på, hvor vi er i processen.

Vi har foretaget interview af repræsentanter fra faglig afdeling fra henholdsvis Beierholm og KPMG tidligere i dag. Vi har aftalt interview med repræsentant fra faglig afdeling hos EY i morgen samt repræsentant fra faglig afdeling hos PwC d. 17/11. Herudover har Anders Baumbach fra Erhvervsstyrelsen indvilget i interview d. 25/11.

Vores specialeemne er kredset omkring revisionen af virksomheder, der anvender Shared Service Centre (SSC), og mere specifikt har vi afgrænset det til at være omkring revision af danske årsregnskaber, hvor SSC er involveret som en del af den administrative proces herunder bogføring, løn, moms og/eller regnskabsaflæggelsesproces m.m.

Vores speciale vil nærmere koncentrere sig om begreberne hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed i forhold til de internationale standarder om revision (ISA'erne) i forhold til førnævnte situation. Med tilstrækkelighed menes der om ISA'erne er tilstrækkelige for revisor til at udføre en revision med tidligere nævnte karakteristika med de nuværende standarder og love, som revisorer er omfattet af. Med hensigtsmæssighed mener vi, om ISA'erne er struktureret på en overskuelig måde og dermed hjælper revisorer til at udføre en effektiv revision, i en situation hvor karakteristikaet er som tidligere nævnt. Herudover forsøger vi at se lidt nærmere på Revisorlovens (RL) bestemmelser for udnyttelse af arbejde udført af øvrige revisorer samt opbevaringskrav og øvrige krav for dokumentation af dette arbejde.

De involverede parter i vores speciale er udvalgt ud fra magtens tredeling i forhold til henholdsvis Revisorloven og ISA'erne.

For Revisorloven mener vi SR'ere er den udøvende magt, faglige afdelinger samt Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder er den dømmende magt samt at Erhvervsstyrelsen er den lovgivende magt. For ISA'erne er rollerne for hhv. SR'ere, faglige afdelinger samt tilsynsmyndigheden det samme, men hvor IFAC/IAASB er den lovgivende magt.

I relation hertil, vil vi gerne høre I hvor høj grad Deloitte betjener kunder, hvor SSC er involveret fra udlandet?

Det afhænger af hvilket segment vi kigger på, men det er noget vi støder på ret ofte. Et rimeligt bud, hvis man går lidt op i størrelse på kunder, vil være at sige 1 ud af 10, hvis det er over klasse B virksomheder og alle former for SSC er talt med.

Er du enig i vores betragtning om at udviklingen i antallet af virksomheder, hvor SSC er involveret er stigende og har været det de senere år?

Ja, det kan vi vist godt blive enige om

Har du rådgivet inde for dette felt?

Ikke i Deloitte-regi; jeg har tidligere været inde og rådgive i samarbejde med specialister ved implementering af SSC.

Hvilke elementer er det, der bliver bragt i spil, når vi snakker revisionsrisici i relation til revisionen, hvor et SSC er involveret?

Der er i relation til opsætning af bogføringsmæssige, aftalegrundlaget for SSC og for virksomheden selv, kommunikationen og hyppigheden heraf.

Hvis vi ser på revisionsprocessen, kan man da med rette sige, at det således også har indflydelse for planlægningsfasen i revisionen?

Det har ret stor betydning i planlægningsfasen. Det har noget at gøre med revisors kommunikation, hvor der oftest er direkte kommunikation med SSC, og hvis der er tale om mere betydelige SSC-involvering i administration, kan det være ved fysisk besøg hos SSC. Det involverer i nogen tilfælde et besøg eller et besøg fra en netværkskollega fra det pågældende land, hvor SSC er geografisk placeret.

Er det mest hyppigt brugt, at det er nogle internt fra Jeres organisation (Deloitte's internationale netværk) der anvendes i disse situationer

Ja

Hvordan rapporterer disse revisorer i givet fald til Jer

I form af en instruks som minder meget om den instruks, der kan være sendt ud ved revision af en datterselskabsrevisor

Som vi forstår det, sammenligner i lidt involveringen af en anden revisors arbejde i forbindelse med revisionen af en dansk virksomhed med SSC i udlandet som den involvering af komponentrevisor der sker ved en koncernrevision?

Ja, men det afhænger af funktionen af SSC - hvis der er en outsourcet bogholder, kan der dog være anden form for kommunikation.

Altså, størrelse, kompleksitet og dermed de aktiviteter SSC håndterer for virksomheden?

Ja præcis - i princippet kan der også være situationer, hvor IT-håndteringen er outsourcet og hvor der i nogle situationer kan baseres dele af forståelsen og handlinger på rapporter fra kollegaer i branchen (ISAE 3402 erklæring, red.). Dermed afhænger det meget af hvilken type center der er tilknyttet.

Får I i nogle tilfælde tilsendt materiale, der ligger til grund for beviset (erklæringen, red.) til jer eller er det udelukkende en rapportering med en tilhørende erklæring som bliver fremsendt?

Der er tilfælde, hvor den egentlige dokumentation bliver tilsendt.

Er du bekendt med en praksis for revisionen af en virksomhed med et SSC involveret, når særlige kompleksiteter er forbundet med Shared Service Centret?

Der er en praksis, men hvor fast den er afhænger af dømmekræft hos den pågældende revisor. Vores interne kontrolsystem kræver uden tvivl dokumentation, hvorfor der er valgt som der er. Jeg ved, at man kan komme ud for, at man får at vide at det, der er gjort/dokumenteret, er for tyndt.

Gælder det både hvordan i involverer anden revisor og hvordan i gennemgår anden revisors arbejde?

Ja. Det er klart, når vi involverer anden revisor skal vi altid tage stilling til anden revisors kompetencer, integritet m.v.

Ved påtegning på et dansk årsregnskab, og hvor den danske enhed er underlagt dansk lovgivning herunder særlov omkring lønforhold, moms, afgifter m.v., og hvor således et udenlandsk SSC er involveret, ser du så øget risici herved, og tages der særlige foranstaltninger til at imødekomme den eventuelle forøgede risiko?

Ud fra en væsentlighedsbetragtning, ja. Som en del af vores revision, skal der tages stilling til, om det pågældende SSC kender de regler og håndteringen er sat op til at håndtere det på den rigtige måde. I praktiske tilfælde ses det, at disse forhold så er insourcet tilbage til håndtering i Danmark hos enten

virksomheden eller ekstern part. Det er klart et vigtigt område at tage stilling til, hvor der er øget risiko, hvis det håndteres i et andet land, der ikke kender til danske regler. Der vil være nogle særlige handlinger, der vil blive instrueret anden involveret revisor i at udføre, eller som skal udføres af det danske revisionsteam særskilt for at afdække risici derved.

Hvordan oplever du ISA'erne - er de tilstrækkelig?

Jeg har faktisk svaret på Jeres spørgeskema, det manglede bare - *alle griner*

Jo jeg synes faktisk de er tilstrækkelige forstået på den måde, at jeg er så gammeldags, at der stadig er rigtig godt, der er et "*rammebegrebsæt*", men hvor vi også er nødt til at tænke selv. Men det er også klart, at når man sidder i et stort selskab som Deloitte, så er der en masse at hente i vores revisionsprogrammer. Med den måde de er sammensat på, går vi også ind og tager stilling til, om der er involveret et SSC eller anden form for outsourcing, eller har anden tredjeparts involvering.

Vores forståelse er at de revisionsværktøjer der er, måske særligt i Big-4, er bygget op omkring ISA'erne?

Ja - jeg er enig. Det er absolut mit indtryk, at der er meget fokus på, at revisorer dækker sig af i forhold til ISA'erne. Det bliver der brugt meget krudt på. Det betyder måske også, at den enkelte revisor ikke tænker så meget på om du er i ISA 250, ISA 300 eller hvor man befinder sig henne - men der er en overordnet stillingtagen hertil.

Vi har været lidt inde over elementet omkring kommunikation fra SSC til den lokale enhed (I Danmark), hvor aktiviteten finder sted. Kan en kommunikationsprocessen medføre en øget risici set ud fra revisors synspunkt?

Ja - enig. Selvfølgelig skal man altid forholde sig til den kommunikation, der er i en virksomhed om forhold; såsom åben dialog eller ej m.m. Men det er klart, at når enheden ligger længere væk både kulturelt og geografisk, så er revisor nødt til at forholde sig til hvilken form for kommunikation, der anvendes - og herunder vurdere kommunikationen mellem SSC og den lokale aktivitet - både den skriftlige og den løbende dialog, samt hvor tit der er kontakt imellem virksomhedens involverede parter og hvordan rapporteringen er sammensat, og hvordan forholdes der til den fra den lokale enhed. Hvis den juridiske enhed med aktiviteten modtager rapportering uden at forholde sig til den, så kan det betyde, at denne kommunikation ikke er så meget værd. Så det er noget der skal tages stilling til; altså om kommunikationsprocessen og den løbende rapportering kan betragtes som en fast bestanddel i forretningsgangene i virksomheden og setupet med SSC som helhed.

Ja, og så er vi vel nede i ISA 315, så vidt vi forstår?

Det er jeg enig i. Det er en del af de interne kontroller.

Kan det dermed siges, at der er en forøget risiko for, at der ikke sker den fornødne kommunikation mellem den lokale enhed i Danmark og SSC, og der dermed opstår en risiko for, at aktiviteten i Danmark ikke afspejles i den lokale regnskabsaflægelse?

Ja - jeg er helt enig, der er en forøget risiko. Det skal revisor selvfølgelig forholde sig til, og skal se hvordan virksomheden har adresseret denne problemstilling, og derefter forholde sig til, hvordan revisor så vil adressere det i sin revision.

Ser du i praksis, og mener du rent teoretisk, at man kan inddrage øvrige revisorer i arbejdet omkring risikovurderingsprocessen?

Ja det mener jeg man kan, og jeg ser det også i praksis. Fordi den fysiske afstand kan sætte nogle udfordringer, og det kan derfor medføre, at vi udsender netværkskollegaer i det pågældende land - eller i Jylland for den sags skyld - *alle griner*.

Måske også set ift. globale koncerner, kan der være relevans i, at det er den samme revisor fra det pågældende land, der udfører arbejdet i stedet for at lade forskellige udenlandske revisorer besøge SSC enheden?

Ja, et ikke helt uvæsentligt parameter.

Men kan det ikke afføde både en fordel og ulempe? En fordel ved at revisorer opnår en mere specifik forståelse og kan udnytte kendskabet til at komme dybere i processerne? En ulempe ved at revisorerne i det pågældende land ikke kender til eventuelle sær lovgivninger fra f.eks. Danmark, som kunne være relevant at afdække i forbindelse med revisionen af et dansk årsregnskab?

Jamen selvfølgelig! Det er noget revisor skal forholde sig til. Det er ikke anderledes end hvis specifik instruktion af datterselskabsrevisor er nødvendig og hvor primær revisor kan være nødsaget til at forklare forhold omkring danske regnskabsregler eller hvad det end måtte være - men det er rigtigt, at det er meget vigtigt, at de ting der måske er åbenbare for danske revisorer men ikke for udenlandske, bliver kommunikeret.

Er det et punkt hvor revisor gør det på tilstrækkelig vis, hvis du ser på generelle praktiske erfaringer du har set gennem årene - både kommunikationen men også dokumentationen?

Ja, hvis svaret skal være helt overordnet, men dermed ikke sagt det ikke kan blive bedre. Det er dog et sted der har været fokus i mange år, og derfor mener jeg også, der i det store billede er styr på det. Det afhænger også lidt af dialogen - ofte bruger man de samme personer i de respektive lande, som netværksrevisorer. Men det giver anledning til revisor i komplekse sager kan være nødt til at besøge SSC, måske ikke hvert år, men i løbet af en årrække.

Hvordan ser du på den danske revisors metodik i forhold til at forholde sig til det arbejde, der er udført af andre revisorer? Måske ud fra en væsentlighed og risikovurderingsbetragtning?

Altså, man bør altid forholde sig til det på samme måde, men det er selvfølgelig baseret på de risici der er identificeret, og dermed også de forskelle der eventuelt kan være imellem forståelse af ting landene og kulturene imellem. Dermed er det i praksis ikke den samme måde jeg nødvendigvis vil forholde mig til en rapportering fra det udførte arbejde vedrørende det ene SSC kontra hvordan jeg vil forholde mig til arbejdet vedrørende et andet SSC. Det afhænger af min generelle risikovurdering, men under alle omstændigheder, mener jeg, det er noget revisor skal forholde sig til både i planlægningsfasen og når vi sidder i afslutningsfasen kort tid inden der skal ske rapportering/påtegning - men metodikken for gennemgangen mener jeg egentlig kan være den samme som ved en koncernrevision.

Kan der så også drages en parallel mellem de forhold, der skrives i ISA 600 om, hvordan revisor skal forholde sig til en henholdsvis betydelig komponent for koncernrevisionen og en ubetydelig komponent?

Det mener jeg godt man kan. Det er også ud fra den betragtning, at man fastsætter de risici der ses, og dermed fokuserer revisionen på det man vil se på. I nogle tilfælde er der forhold, der reelt ikke har nogen betydning, og disse tilfælde, ikke afdækkes på samme vis, som ved de tilfælde der har.

Vi har tidligere inddraget kommunikationsprocessen som et vigtigt parameter; men ser du også denne kommunikation vigtig både mellem SSC og selskabet med aktiviteten men også mellem den danske revisor og de øvrige involverede revisorer? Især når der er øget kompleksitet; herunder afstand, sprog, kultur taget i betragtning?

Ja bestemt. Jeg tror i langt de fleste tilfælde, at man er nødt til at have både en skriftlig, men også mundtlig kommunikation mellem parterne. F.eks. en telefonkonference. Selvfølgelig er den skriftlige kommunikation også vigtig, der ligeledes er med til at understøtte revisionsdokumentationen på en anden vis.

Gør i Jer nogen overvejelser om teamsammensætningen, hvis SSC er involveret, og måske især i forhold til den her kommunikationsproces?

Er det nu jeg skal sige nej? - *alle griner*

Men selvfølgelig gør vi det. Der er relativt mere erfarne revisorer, der bliver involveret i processen og omkring kommunikationen. Det har selvfølgelig også noget at gøre med sprogkundskaber, men ligeledes i høj grad om personer, der har draget erfaringer med revision, hvor SSC er involveret fra tidligere opgaver. Men der er også processer, der kan foretages af nogen der er forholdsvist urutineret. Endvidere er ledende

og/eller underskrivende revisor også i høj grad nødt til at involvere sig på en anden måde ved denne type af revision - bl.a. som foreskrevet i ISA'erne.

I forhold til planlægningsfasen, er din erfaring så, at revisorer er gode nok til at dokumentere det, der er adresseret i revisionen, herunder kompetencer i SSC og hos øvrige revisorer m.v.?

Eh, det er vi sikkert ikke, eller jeg har holdningen at det nok godt kunne blive bedre. Jeg har været ekstern kvalitetskontrollant for nogle år siden, og nogle af de problemer, jeg så var, at der var problemer med dokumentation på planlægningsstadiet - ikke specifikt på SSC delen, men herunder bestemt også det.

I forhold til Jeres interne revisionsmanualer, kan du komme nærmere på hvad der er indeholdt i dem?

Jamen det er sådan at selve revisionsprogrammerne er designet således, at der skal tages stilling til om et SSC er involveret eller anden outsourcing finder sted. Og så er der derved en række spørgsmål der skal tages stilling til, således at der er en egentlig guidance indarbejdet i revisionsværktøjet.

Hvilke spørgsmål er omfattet i revisionsværktøjet, hvis et SSC er involveret?

Det omfatter de elementer, som vi også har været igennem omkring tilrettelæggelsen af revision, anvender du anden revisor og deres arbejde. Men det er stadigvæk på et overordnet niveau så der er meget der er overladt til den professionelle dømmekræft, hvor revisor kan skrive nærmere om det ift. den konkrete sag. Der kommer forslag til overvejelser omkring risici og væsentlighed.

Nok også som følge af at revision tit er en subjektiv størrelse?

Jamen enig, min holdning er - og det tror jeg også alle mine kollegaers er - at hvis jeg ikke har prøvet revision hvor SSC er involveret, så vil jeg konsultere en kollega der har. Hos os vil der oftest være en SR, uafhængig af opgaven, der kvalitetskontroller revisionen - et såkaldt kvalitetseftersyn (KSG).

Kan dette være et problem for mindre virksomheder, hvor de ikke har samme kompetencer og erfaringer som i en Big 4 virksomhed?

Ja, men det tror jeg også godt kan være et praktisk problem i mindre virksomheder, men de mindre revisionshuse er også nødt til at forholde sig til det, for efter alt at dømmen bliver det mere og mere udbredt - også for mindre enheder.

Hvordan har jeres interne guidances udviklet sig?

Ja det ved jeg ikke? (indforstået mellem alle parter, at Stine har været ansat i Deloitte siden årsskiftet). Men de er blevet opdateret for nylig i vores generelle opdatering af værktøjet. Og dertil kan jeg sige, at min fornemmelse er, at det er noget der er kommet ind over revisionsværktøjet de seneste 5 år.

Skal man imødesee nogle af de mindre revisionshuse, der ikke har interne guidelines til at instruere hvordan en revision med SSC skal udføres? Evt. ny ISA, guidances eller andet?

Jeg har lidt den opfattelse at der en lang proces om at få en ISA igennem et udkast og godkendelse og så vil det lige pludselig at være på bagkant.

Hvis der skulle laves noget der kunne understøtte små revisorer, kunne det være et fagligt notat fra FSR?

Så bliver det ensrettet i Danmark, hvis vi prøver at tage et internationalt aspekt, kan det så være en fordel at lave noget mere centralt, når SSC er noget der er relevant for internationale parter ligeså?

Det er selvfølgelig rigtigt. Jeg tror det vil være udmærket at få tilpasset noget i ISA'erne - jeg tror bare at procedurerne er for langsommelige i forhold til den udvikling, der har fundet sted for involveringen af SSC.

Så den korte proces kan være at sende guidances ud fra FSR? Eller en international til den, der var set for nogle år siden (IFAC guide to Using ISAs in the audits of small- and mediumsized entities, 2007), hvor der kom guidance på brug af ISA ved revision af mindre virksomheder? Og så måske på den længere bane at få indarbejdet det i ISA'erne?.

Det kunne godt være en løsning. Processen for indførelsen af en guidance, uden jeg er helt inde i den, er formentlig mindre tung end en indførelse i gældende ISA'er eller en indførelse af en ny ISA. Jeg kunne dog

godt leve med en dansk guidance (hvis ikke der var nogen internt i Deloitte), der kunne oversættes og udsendes som instruks til involverede parter m.v.

Vores gennemgang af ISA'erne har givet en indikation på at ISA'erne kan anvendes i dag i form af ISA 315, ISA 402 og ISA 600, hvor førstnævnte er omhandlende risikovurderingen, ISA 402 om serviceorganisationer, herunder om en serviceorganisation kan sidestilles med et SSC og hvor ISA 600 er med et perspektiv om brug af anden revisors arbejde, og kommunikationen hermed. Vil en tilpasning af ISA'erne gøre det mere effektivt for revisor at forholde sig til et SSC i stedet for, at der skal slås op i mange forskellige ISA'er for at tage alle væsentlige faktorer i betragtning?

Jeg er ikke uenig, men jeg tror processen omkring implementeringen som sagt vil være langsommelig. Der kunne man så forestille sig et paper, der beskriver dette.

Det er ingen hemmelighed, at vi har gennemgået en del ISA'er og bl.a. i noterne til en af de pågældende ISA'er, er der udarbejdet et beslutningstræ ift. nogle andre forhold, som revisor skal tage stilling til og agere efter. Kunne det være en løsning som en del af processen for at gøre revisionens af virksomheder anvender SSC mere hensigtsmæssig - dette kunne indføres i f.eks. det paper du omtaler?

Det kunne det sagtens. Beslutningstræer er nemt overskuelige og kan også anvendes som dokumentation for de overvejelser som revisor har gjort sig. Det hænger således stadig på din professionelle dømmekraft - men det er en udmærket ide til guidance.

Måske kan det også øge kontinuiteten af revisors beslutninger.

Stine, i forhold til fremtiden - hvis vi skal kigge på andre perspektiver, der vil få indflydelse i fremtiden - ikke nødvendigvis SSC taget i betragtning, hvad ser du så af områder, som revisor bør være opmærksom på?

Nu kommer der lige et modeord - globalisering. Generelt påvirker globaliseringen os. Det kommer også til at påvirke de mindre virksomheder. Jeg synes der er en tendens ved at der forsøges udbredt flere og flere aktiviteter på tværs af landegrænserne. Det skal revisor også kunne agere på med bedre kommunikation i fremtiden. Der tror jeg vi som branche har en opgave at prøve at blive bedre til; at få kommunikationen på tværs af grænser til at ske mere gnidningsfrit. Det hæfter sig også fint op på SSC. Men det kommer også til at gøre sig gældende i andre henseender.

Ser du at revisorer kan anvende anden form for dokumentation? Herunder videokonferencemøde m.v.?

Ja, hvorfor ikke? Det kunne jeg godt forestille mig. Det er i hvert fald udviklingen i vores måde at arbejde på, så det kunne godt ske, at det også blive en del af dokumentationen.

Du nævner selv digitalisering - det er noget vi har set have indflydelse på rapportering af regnskaber i Danmark i form af XBRL - kan det ligeledes have indflydelse på hyppigheden af rapporteringen til offentligheden, metodikken herfor m.v.? Og kommer vi til at strukturere revisionen på en anden måde?

Det må vi forvente at det også har en betydning, og jeg tror helt utvivlsomt at vores arbejde kommer til at ændre sig over tid. Det mener vi allerede er i gang med. Det bliver mere fokus på forskellige strømme og med rapporteringer på en anden måde og i en anden tid, så bliver revisors involvering også anderledes.

Bør ISA'erne tage disse samfundstendenser i forkøbet i stedet for på bagkant? Dette med afsæt i den tendens vi har set for revisionen af virksomheder, der anvender SSC.

Det er helt klart en risiko og det bude IAASB jo se på. Men også ift. processen for at tilrettelægge eller lave nye standarder og gøre det hele mere omstillingsparat. Der skal løbende sikres opdateringer for at alle er up to date. Men det gælder også hos os revisionsvirksomheder; vi er trods alt dem, der vil opleve forandringerne inden ændringerne foretages.

Stine, vi har vist opbrugt vores kvote af tid. Vi siger rigtig mange tak for din hjælp her i dag og ikke mindst tak for hjælpen med udsendelse af spørgeskemaerne.

BILAG 21 - TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 9. NOVEMBER 2016 - FAGLIG AFDELING EY

Alm. skrift = Respondent

Fed = Interviewer

Hej Per, tak fordi du har taget dig tiden til dette interview; vil du kort give en introduktion af dig selv?

Jeg er partner hos EY. Jeg er statsautoriseret revisor og jeg sidder til dagligt i København. Jeg er herudover repræsentant for DPP i EY og står bl.a. for implementering af revisionsfaglige emner.

Vi vil gerne kort ridse formålet med dette interview op, herunder temaet for vores speciale ift. emne, involverede parter og status på, hvor vi er i processen.

Vi har foretaget interview af repræsentanter fra faglig afdeling fra henholdsvis Beierholm og KPMG i går, ligesom vi har aftalt interview med repræsentant fra faglig afdeling hos PWC d. 17/11 og senere på måneden, nærmere bestemt d. 25/11 møde med Anders Baumbach som repræsentant fra hhv. Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og Erhvervsstyrelsen.

Vores speciale emne går meget omkring Shared Service Centre (SSC), og mere specifikt har vi afgrænset det til at være omkring revision af danske årsregnskaber, hvor SSC er involveret som en del af den administrative proces herunder bogføring, løn, moms og/eller regnskabsafslæggelsesproces m.m.

Vores speciale vil nærmere koncentrere sig om begreberne hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed i forhold til de internationale standarder om revision (ISA'erne) i forhold til førnævnte situation. Med tilstrækkelighed menes der om ISA'erne er tilstrækkelige for revisor til at udføre en revision med tidligere nævnte karakteristika med de nuværende standarder og love, som revisorer er omfattet af. Med hensigtsmæssighed mener vi, om ISA'erne er struktureret på en overskuelig måde og dermed hjælper revisorer til at udføre en effektiv revision, i en situation hvor karakteristikaet er som tidligere nævnt. Herudover forsøger vi at se lidt nærmere på Revisorlovens (RL) bestemmelser for udnyttelse af arbejde udført af øvrige revisorer samt opbevaringskrav og øvrige krav for dokumentation af dette arbejde.

De involverede parter i vores speciale er udvalgt ud fra magtens tredeling i forhold til henholdsvis Revisorloven og ISA'erne.

For Revisorloven mener vi SR'ere er den udøvende magt, faglige afdelinger samt Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder er den dømmende magt samt at Erhvervsstyrelsen er den lovgivende magt.

For ISA'erne er rollerne for hhv. SR'ere, faglige afdelinger samt tilsynsmyndigheden det samme, men hvor IFAC/IAASB er den lovgivende magt.

I relation hertil vil vi gerne vide om du har indblik i omfanget af kunder i EY, hvor SSC er involveret fra udlandet.

Det har jeg ikke som sådan et konkret overblik over og kan ikke give et tal på det, da vi ikke har registreringer på dette parameter. Men jeg kan i hvert fald sige at det er et stigende antal

Man kan sige, at vi oplever det i to forskellige former:

- 1) Hvor vi er primær revisor og har den direkte kontakt med SSC
- 2) Komponentrevisor og bygger vores revision på arbejde udført i SSC og revideret af anden revisor, dog typisk indenfor EY-netværket.

Har du selv draget praktisk erfaring med SSC for kunder?

Én enkelt gang i gammelt KPMG-regi, men ellers kun hos en dansk bank, hvor hele regnskabsprocessen for alle enheder var håndteret af SSC. I den forbindelse udførte vi dog ikke arbejde, der kunne anvendes af øvrige revisorer. I stedet var strategien bygget op omkring intern revisors arbejde for dette SSC.

Dog vil jeg sige, at jeg har prøvet at sidde som komponentrevisor og basere revisionen på arbejde, der blev udført fra primær revisor - ligesom er tilfældet ved SSC.

Hvordan mener du kommunikationen mellem primær revisor og dig som komponentrevisor foregik?

Jeg vil sige, at primær revisor ikke vil lave mere end det, der er nødvendigt til en revision af koncernregnskab, og det kan medføre, der ikke bliver taget højde for lokale krav om statutory revision, og der kan ikke opnås tilstrækkeligt revisionsbevis på baggrund af de udførte handlinger.

Der bliver ikke gjort tilstrækkelige tanker fra primær revisor eller fra SSC i forhold til at levere eventuelt materiale til brug for at udføre en tilstrækkelig og effektiv lokal revision. - det er bestemt en udfordring.

Det er vigtigt at få afklaret dette i planlægningsfasen med en ordentlig instruks til forskellige parter og kommunikation parterne imellem. Et af de problemer, der også kan opstå er, at der ikke er nogle at kommunikere med lokalt i Danmark fra ledelsen eller andre, der vil/kan tage ansvar for regnskabsdelen. Det er ikke tit der er nogen der interesserer sig for legale, danske forhold.

Det kan være et ganske stort problem.

Kan du uddybe det, når du siger et problem?

Jamen hvis du har et salgsselskab i Danmark inklusiv en lovpligtig dansk revision, så påbegyndes revisionen, og de eneste der er at komme i kontakt med, er en sælger og en kontordame, og der er ingen der har relation til bogholderiet, som er outsourcet fra Danmark. Det ses derved i tilfælde, at de udfylder nogle informationer der følger nogle interne standarder, hvorefter disse rapporterer tal til SSC, der sørger for så at bogføre salget m.v. Men hvem sørger så for at de særlige lovgivninger, der eksisterer i Danmark overholdes omkring indberetning af regnskab, skat, moms og lønforhold?

Herudover - hvordan adresserer du problemstillingerne omkring forespørgsler i relation til kendskab til besvigelser m.v.?

Jeg har været revisor for en koncern, hvor der lige pludselig opstod tvungen sambeskatning, hvilket var et forhold, de f.eks. ikke var opmærksomme på.

Af hvad vi hører dig sige, så er kommunikationsprocessen et vigtigt element for revisor at forstå som en del af risikovurderingsfasen?

Ja helt enig. Det at kende sin kunde, det er relativt relevant - *Alle griner.*

Hvad med forholdet omkring kompetencer hos SSC?

Jamen i lige så høj grad som kommunikationen er vigtig, er det at forstå kompetencer hos de pågældende, der er involveret naturligvis også vigtigt.

Vi har som led i vores arbejde været igennem et analysearbejde med ISA'erne - hvordan oplever du ISA'erne - er de tilstrækkelig til denne type revision?

Altså der findes jo ikke en konkret ISA til brugen af revision ved SSC - men der findes en del ISA der kan bruges til det. For eksempel omkring brugen af anden revisors arbejde og sådan.

Kan du uddybe det lidt nærmere?

Det er vigtigt at man strikker revisionen rigtigt sammen så man kan leve op til de standarder der gælder og revisionshusenes metodikker.

Hvis der derimod var en standard der specifikt sagde noget om SSC, så kunne det i nemmere omfang for revisor gennemgås denne ved en revision for at se om revisionen opfylder standarderne, herunder hvilken form og i hvilket omfang af rapportering du skal have fra SSC revisor.

Hvad ser du helst; at du modtager en rapporteringspakke fra anden involveret revisor med erklæring eller at du modtager den fuldstændige dokumentation til understøttelse af revisionen af det lokale årsregnskab, hvor SSC er involveret?

Altså det er svært at sige noget generelt, men den måde jeg synes man skal gøre det på er, at man sætter sig ned i SSC med tilknyttet SSC-revisor, og identificerer de parametre, der stort set vil være relevante for alle der anvender SSC. Formålet med det, er så at drage nytte af noget centraliseret revisionsarbejde.

Det skal ikke være den enkelte lokale revisor der udarbejder instrukser, så der lige pludselig er 20 forskellige instrukser som SSC skal forholde sig til. Det er ikke en hensigtsmæssige proces for SSC.

Det er vigtigt at SSC revisor involverer sig i processen, så det kan kommunikeres hvad det er de står for, og således at den lokale revisor har mulighed for at kommunikere tilbage, om der er yderligere der med fordel kan udføres af SSC i forhold til deres statutory audit - selvfølgelig med fælles forståelse om en samlet effektiv revision.

Dette skal ske i planlægningsfasen og konkret skal det klarlægges hvilke revisionshandlinger de enkelte involverede parter står for. Herudover skal der også være to-vejs-kommunikation om de risikofyldte poster, således der ikke udføres arbejde, der ikke er nødvendigt.

Dette kan gøres på en effektiv måde, hvis den lokale revisor lister alle de nødvendige informationer om kompetence, integritet osv. til SSC revisor, hvorved de kan læse et notat herom, og konkludere på dette. Og der skal både overvejes de forhold der er vigtige for koncernrevisionen og for den lokale revision af det danske selskabs årsregnskab.

Det er ikke alle SSC der er ens. SSC kan for eksempel være struktureret som en datacentral, mens der er i andre henseender er overlagt langt større andel af administrative processer.

Den mest rendyrket art er jo at et SSC står for alt. Og det er kun fordi der er lovpligtigt krav i bl.a. Danmark om en lokal revision - ellers ville revisor for SSC også kunne have bistået hele revisionen omkring det danske årsregnskab.

Bør man tage samme betragtning som ved en koncernrevisor om betydelige og ikke-betydelig komponenter, hvis forskellige SSC er involveret eller også ved et enkelt SSC's involvering? Altså i forhold til at risikovurdering; ud fra hvad pågældende SSC laver og omfanget af processer, der håndteres?

Ja det er jeg enig i.

Der kan også overvejes hvilke erklæringstyper, der kan anvendes, herunder en 3402-erklæring (Type 2). Derudover har vi i de store firmaer i dag også elektroniske revisionsværktøjer, der kan tilgås på tværs af landegrænser. Dette giver også mulighed for at planlægge en anden tilgang til håndtering af dokumentationen, og hvem der står for udførelse af revisionen.

Hvor går skillelinje fra man vælger det ene i forhold til det andet?

Jamen hvis der er arbejde udført af revisorer, der ikke er i samme netværk, så anvendes oftest en 3402-erklæring.

Men hvis en 3402-erklæring anvendes skal man huske at sikre sig, at den så dækker de områder der skal dækkes i forhold til den lokale revision ellers tilfører det ikke megen værdi.

I forhold til de revisionsrisici vi har været inde på, hvordan synes du så revisorer adressere det i dag?

Jamen det synes jeg ikke er tilstrækkeligt udfyldt i dag. Det er et af de steder, der er mangler. Det er nok begge parter, der må tage skylden - både komponentrevisor, der kommer for sent ud af busken i forhold til at kræve de forhold, der er relevante for dem, men ligeledes primær revisor i manglende rettidig kommunikation, så der kan opnås en effektiv revision. Herunder specielt kommunikationen om de krav til revision, der er i de enkelte lande.

Komponentrevisor bør allerede involveres i planlægningsfasen. Det skal de ud fra det scope der er valgt fra primær revisor. På den måde kan man kortlægge de procedurer der ønskes udført, og så vurdere om disse kan blive udført centralt for at afdække koncernrapportering. Derefter skal det så vurderes om der er øvrige handlinger er nødvendige for statutory revision, og så må primær revisor og komponentrevisor kommunikere om hvem der skal udføre hvilke handlinger og sidste men ikke mindst hvilket honorar, der skal allokere.

Det er noget, der ikke fungerer godt nok i praksis, i dag.

Det ses ofte, at det er udenlandske personer, der er indsat i bestyrelse og i direktion, og derved er der nogle der måske ikke føler det samme ansvar i forhold til bl.a. de danske krav for den pågældende danske virksomhed. Ofte ses det, at de ikke engang kender reglerne de er omfattet af. Det er også i disse situationer, hvor der kan opstå ekstrem ringe kommunikation imellem dansk revisor og direktion/bestyrelse.

Det kan på denne baggrund være svært at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis for de handlinger, der skal udføres ved bl.a. forespørgsler og øvrige kommunikation med ledelse, herunder i forbindelse med forståelse af virksomhed, besvigelser og andet.

Det optimale er, at man har nogle beslutningsmedlemmer, der har indsigt i den pågældende juridiske enhed, og nogle der har så meget fingeren på pulsen, at vedkommende ved at man bliver ristet, hvis ikke bestemmelserne bliver overholdt.

I forhold til EY's interne guideances - hvad er disse indeholdt med?

Jeg er ikke helt bekendt med det, men du kan prøve at spørge Christina Vallesen. *Efter hurtig søgning blev det konkluderet, at EY har en særskilt guidance om revision ved involvering af SSC.*

I relation til EY's revisionsværktøj skal der oprettes "tasks" i planlægningsfasen, hvor forskellige forhold skal inkluderes, herunder dem vi har været omkring i dag. Men mit gæt er det ikke sker på den helt optimale måde i alle situationer. Og med det ment er det i høj grad omkring effektivitet, det ikke er godt nok, hvor det ikke altid designes mest hensigtsmæssigt, for at få bedst mulig økonomi i en opgave.

Kunderne vil have det billigere og billigere, så det er bestemt et parameter i fremtiden - og hvis man kan få effektiviseret ved centralisering af revisionshandling og udførelse på anden vis, så er det en mulig måde for revisorer at differentiere og måske optimere revisionen på.

Det kan ende ud i, at lokal revisor kun skal ende med at udføre *specific procedures* omkring bl.a. nationale forhold eller andre særlige risikofyldte områder, der ikke samles op i SSC.

Burde der laves en overordnet plan af koncernrevisor og ledende medarbejdere i koncernen? Altså hvor det planlægges hvordan revisionen skal være for alle juridiske enheder i koncernen, og hvor der gøres betragtninger om hvilke forhold som handlinger udført i SSC kan afdække som helhed, hvilke komponenter der er betydelig derudover og samtidig gøres overvejelser om den lokale revisionspligt?

Ja det vil jeg mene. I praksis ses det dog oftest, at den danske enhed betragtes som out of scope og der tages således ikke højde for at der er en lokal revisionspligt - og så bliver det dyrere som helhed for koncernen pga. en dårlig tilgang for koncernen og koncernrevisor.

Per, hvordan kan vi komme de problemer til livs? Skal det fra revisionshusenes side gøres mere klart, hvordan man kan gøre det og/eller skal der ske ændringer i ISA'erne eller hvad tænker du?

Altså det vi har diskuteret i dag, er jo faktisk ikke hindret i de nuværende ISA'er, men det er måske bare ikke forstået i den brede masse hvordan man kan gøre det. Det er vigtigt at man som primær revisor forstår forholdene omkring lokal revisionspligt.

ISA'erne skal selvfølgelig understøtte de forhold, der er relevante, som de nok også gør i dag. Men det kan godt være det kunne være bedre at få lavet en ny ISA omkring håndtering af SSC.

Det ses ikke så ofte, at der implementeres en ny ISA - har du kendskab til om det er en tung proces?

Ja det er vist en ret lang proces at få gennemtænkt, udarbejdet og implementeret en ny ISA - det kan godt tage flere år.

Vil en guide til brugen af nuværende ISA'er så være en mulighed? For som du sagde før, så er der jo ikke noget der er forhindrer revisor i at gøre som drøftet i de nuværende ISA'er.

Ja det kunne godt være en måde at gøre det på, så det kunne processeres lidt hurtigere end ved implementeringen af en ny standard.

Hvad skulle indholdet i så fald være i denne guide?

Jamen det skal jo være en beskrivelse og håndtering af de forhold vi har snakket omkring i dag, og øvrige ting i ISA'erne der kunne være relevante for revisionen af denne karakter.

Hvad tænker du om etableringen af en guidance indeholdt med et beslutningstræ i forhold til anvendelsen af relevante ISA'er, såsom ISA 402 om serviceorganisationer, ISA 600 som vi har været inde på omkring koncerner, ISA 610 om brugen af intern revisors arbejde m.v. til at imødesee de identificerede udfordringer?

Ja det kunne godt være en mulighed. Og der kan i mange henseender drages en direkte parallel til ISA 402, så det er faktisk noget der bør overvejes.

Og så kan man undgå at tiden løber fra revisorerne inden en eventuel ISA bliver implementeret?

Ja nøjagtig - og jeg tror det her er noget der er kommet for at blive.

Personligt tror vi på at, beslutningstræ vil kunne være med til at sikre kontinuitet i forhold til hvordan revisor vælger at gribe en revision af denne karakter an - vil du kunne tilslutte dig kontinuitetselementet?

Yes - enig.

Hvordan ser du på fremtidens revisionsydelser, herunder udviklingen af disse?

Jamen jeg tror hvis setup'et tillader det, så vil der være større fokus på centralisering af revisionsydelser. Herunder også at datatilgængeligheden og primær revisor kommer til at udbygge deres områder mere. Men det er virksomhedens setup der er afgørende for mulighederne inden for revision.

Per, vi har vist opbrugt vores kvote af tid. Vi siger rigtig mange tak for din hjælp her i dag og ikke mindst tak for hjælpen med udsendelse af spørgeskemaerne.

BILAG 22 - TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 17. NOVEMBER 2016 - FAGLIGE AFDELING PWC

Alm. skrift = Respondent

Fed = Interviewer

Hej Ole, tak fordi du har taget dig tiden til dette interview; vil du kort give en introduktion af dig selv?

Jeg er statsautoriseret revisor hos PwC og beskæftiger mig med revisionsopgaver, og jeg har kunder hvor der anvendes shared service centre. Jeg har derudover interne opgaver herunder ansvar for den interne kvalitetskontrol ligesom jeg har ansvarsområder i PwC's faglige afdeling.

Vi vil gerne kort ridse formålet med dette interview op, herunder temaet for vores speciale ift. emne, involverede parter og status på, hvor vi er i processen.

Vi har tidligere på måneden foretaget interview af repræsentanter fra faglig afdelinger fra henholdsvis Beierholm, KPMG, Deloitte og EY, ligesom vi har aftalt interview med repræsentant fra IAASB i morgen og senere på måneden, nærmere bestemt d. 25/11 aftalt møde med Anders Baumbach som repræsentant fra hhv. Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og Erhvervsstyrelsen.

Vores speciale emne går meget omkring Shared Service Centre (SSC), og mere specifikt har vi afgrænset det til at være omkring revision af danske årsregnskaber, hvor SSC er involveret som en del af den administrative proces herunder bogføring, løn, moms og/eller regnskabsafslæggelsesproces m.m.

Vores speciale vil nærmere koncentrere sig om begreberne hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed i forhold til de internationale standarder om revision (ISA'erne) i forhold til førnævnte situation. Med tilstrækkelighed menes der om ISA'erne er tilstrækkelige for revisor til at udføre en revision med tidligere nævnte karakteristika med de nuværende standarder og love, som revisorer er omfattet af. Med hensigtsmæssighed mener vi, om ISA'erne er struktureret på en overskuelig måde og dermed hjælper revisorer til at udføre en effektiv revision, i en situation hvor karakteristikaet er som tidligere nævnt. Herudover forsøger vi at se lidt nærmere på Revisorlovens (RL) bestemmelser for udnyttelse af arbejde udført af øvrige revisorer samt opbevaringskrav og øvrige krav for dokumentation af dette arbejde.

De involverede parter i vores speciale er udvalgt ud fra magtens tredeling i forhold til henholdsvis Revisorloven og ISA'erne.

For Revisorloven mener vi SR'ere er den udøvende magt, faglige afdelinger samt Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder er den dømmende magt samt at Erhvervsstyrelsen er den lovgivende magt.

For ISA'erne er rollerne for hhv. SR'ere, faglige afdelinger samt tilsynsmyndigheden det samme, men hvor IFAC/IAASB er den lovgivende magt.

Du nævnte indledningsvist du havde erfaring med revisioner, hvor SSC var involveret. Har du en overordnet fornemmelse af hvor mange kunder, der er i PwC, hvor shared service centre er involveret? Det har jeg ikke nogen ide om, men jeg ved vi havde diskussion for lidt tid siden, da Erhvervsstyrelsen har initieret en undersøgelse af omfanget af shared service centre og også det, som vi kalder letter box companies. Den må vi registrerer vores kunder på, den indeholder ikke en specifik kode, der definerer hvor mange kunder, der anvender et shared service center. Men min vurdering er, at det er et omfang, der bliver større, og det har noget at gøre med den udvikling og internationalisering, der har været hos vores kunder og i erhvervslivet. Den gør at man kan samle funktioner steder og effektivisere tingene. Rent praktisk betyder det, at der er sket en udvikling i erhvervslivet, som vi revisorer har svært ved at følge med i. Vi har ikke nødvendigvis fået de værktøjer der skal til for at udføre vores arbejde effektivt. Så dermed er der en

forskel imellem den på hvorpå erhvervslivet udvikler sig på og den måde IAASB får lavet standarder på og herudover hvordan lovgivningen ændres. Derfor er det også interessant, at i dykker ned i lige netop den problemstilling. Dette kunne da netop godt være, at der ligesom der findes en ISA 600 til at revidere koncernregnskaber, at der så skal være en særskilt ISA til at håndtere revisioner hvor SSC er involveret.

Det er interessant du nævner det, og som du kan se i interviewguiden er det også elementer vi gerne vil komme ind på netop omkring ISA 600 men også ISA 402 omkring service organisationer, hvor du i begge standarder kan komme ud for at bruge noget arbejde udført af en anden revisor.

I forhold til de risikoelementer, der bruger SSC, har du gjort dig tanker om hvilke overvejelser, man skal gøre sig særligt, når et SSC er involveret?

I princippet mener jeg ikke der bør være forskel på om jeg bruger en PwC kollega i Århus (Ole er siddende i PwC, København) eller bruger ennetværkskollega i PwC i Malmø. Jeg ved at vi har et ISQC 1 system, der fungerer begge steder. Hvis ikke de lever op til de regler, der bliver stillet i ISA'erne, så vil vi få det at vide. Vi har procedure og rutiner til at spørge ind til om revisorer opfylder de krav eller om der har været omstændigheder, hvor det ikke er blevet opfyldt.

Ser du i praksis, at der anvendes andre revisorer end jeres interne netværksrevisorer i disse situationer? Og hvis ja, hvilke foranstaltninger gør i jer så?

Det ses ikke så ofte. Der hvor vi har den store udfordring, er hvor vi har en stand-alone virksomhed i Danmark hvor en vigtig del af processen håndteres i udlandet. Der vil man som revisor rejse ud og forsøge at udføre revisionen. Hvis ikke det er muligt skal man se om, der er nogen der kan udføre revisionen for en. Det er der, hvor vi måske ikke har de standarder, der regulerer de forhold. Altså hvis det er at et SSC håndterer den samme proces for mange forskellige lande, men det kun for koncernrevisor koordineres, at der skal udføres centralt revisions arbejde for koncernregnskabets skyld, så vil det jo være dumt, når der så er et behov fra 20 forskellige andre revisorer at besøge SSC for at udføre den lokale revision. Det er ikke effektivt, men der får vi andre til at lave det - der har vi nogle standarder, der regulerer de forhold især hvordan component revisor, koncernrevisor og shared service revisor skal samarbejde. Der har vi direkte vejledninger og standarder, der regulerer det

Er det jeres interne manualer der håndterer det?

Ja det er de interne guidelines og standarder der gør det. Alle disse regler er dog hængt op på ISA'erne og fortolker ud fra dem og hjælper med at vejlede revisor i det udførte arbejde.

Hvordan ser du hensigtsmæssigheden af ISA'erne, altså set i lyset af vi har snakket om de ikke er så godt struktureret i at fortælle hvordan revisor skal agere? Synes du der skal være en ny standard?

Det tror jeg bestemt kunne øge effektiviteten, men om det egentlig vil gøre det i sidste ende ved jeg ikke. Men skal der være forskel på om en revision udarbejdes af en kollega i Århus eller af en fra Polen eller Ukraine. Så snart der skal indgås samarbejde på tværs af landegrænser imellem revisor, så mener jeg, at der kommer udfordringer i hvordan hinandens arbejde kan og skal bruges.

Hvad er det for nogle udfordringer i kan komme ud for?

Jamen bl.a. lovgivning om udlevering af oplysninger. Det kan godt være du kan dele konklusioner osv. Men det kan være du ikke kan give fuld indsigt i dokumentationen. Men det kunne måske godt være en ide, at hvis der kom en erklæringstype omkring det arbejde og således der kan basere sig 100 % på det, uden at der skal ske yderligere involvering.

Er det tilstrækkeligt bare at få en erklæring fra en anden revisor? Eller vil du også have noget bagvedliggende revisionsdokumentation for det arbejde der er udført?

Jeg vil uden tvivl også have noget dokumentation for det arbejde der er udført. Udfordringen her, og nu kommer du ind til et af kerneområderne, i RL § 23 stk. 1, står der at der skal opnås dokumentation for den påtegning man afgiver. Der står også at man skal opbevare denne dokumentation i 5 år. Der står ikke præcist hvor man skal opbevare den. Det er her der kan komme lidt tvivl om det er tilstrækkeligt om revisor

i udlandet opbevare data, eller om vi som underskrivende skal kræve at få tilsendt underliggende data grundlag.

Hvis vi skal gribe fat om nogle øvrige forhold, der måske giver problemstillinger, hvordan ser du så det angående at personer i udlandet kan risikere at skulle lave administrative processer der relaterer sig til danske love herunder for eksempel håndtering af moms med mere?

Ofte når vi ser de samarbejde på tværs af landegrænser imellem SSC og enheder men også imellem revisor og udenlandske revisorer, så sørger man for at fordele opgaver på en måde der giver mening. Således kigger den revisor i udlandet ikke nødvendigvis på de formelle forhold, der er gældende i Danmark.

Det vigtige spørgsmål for revisor at stille er måske om virksomheden får stillet kontoplaner og instrukser op på den rigtige måde, så det er til at håndtere for de mennesker, der sidder i udlandet.

Kan man så i tilfælde hvor andre revisorer skal involveres og forhold omkring den danske lovgivning udføres i udlandet. Kan man så forvente, at revisor har kendskab til den danske lovgivning?

Det kan man ikke altid forvente. Normalt vil det være, vil det ofte være, at det danske team står for den del af opgave, der vedrører denne danske lovgivning. Men det kommer an på hvilken type involvering, der ses - både for shared service centret men også for anvendelse af anden revisors arbejde. Det er måske, at der er så mange forskellige og mystiske måder det her kan struktureres på. Det kan være anvendelse af anden revisor i både hele og halve revisioner eller kontrol revisioner og 3402-erklæringer

Hvordan forholder det sig omkring teamsammensætningen - er det et af de områder, du synes der er nogle særlige overvejelser, der skal gøres?

Det skal selvfølgelig et hensigtsmæssigt team med de fornødne kompetencer. Men der synes jeg vi er godt hjulpet med at være i et netværk, hvor der er en bevidsthed omkring kommunikation og hvordan den skal ske, og at vi har nogle retningslinjer omkring ISQC 1, så går jeg ud fra, at man har systemer i netværket til at udvælge det rigtige team. Det er nok sværere for den mindre lokale revisor, der skal involvere andre parter. Det kan sammenlignes lidt med koncernrevisioner og anvendelse af datterselskabsrevisor.

Så jeg hører dig sige, at vigtigheden består både i hvordan der kommunikeres men også, at de forskellige teammedlemmer har de rette kompetencer?

Ja lige netop.

I forhold til PwC's audit methodology - har i særskilte afsnit til håndtering af revisioner hvor SSC? Hej Ole, tak fordi du har taget dig tiden til dette interview; vil du kort give en introduktion af dig selv?

Jeg er statsautoriseret revisor hos PwC og beskæftiger mig med revisionsopgaver, hvor der bl.a. er kunder, som anvender shared service centre. Jeg har derudover interne opgaver, herunder ansvar for den interne kvalitetskontrol ligesom jeg har ansvarsområder i PwC's faglige afdeling.

Interviewer forestår præsentation af sig selv.

Vi vil gerne kort ridse formålet med dette interview op, herunder temaet for vores speciale ift. emne, involverede parter og status på, hvor vi er i processen.

Vi har tidligere på måneden foretaget interview af repræsentanter fra faglig afdelinger fra henholdsvis Beierholm, KPMG, Deloitte og EY, ligesom vi har aftalt interview med repræsentant fra IAASB i morgen og senere på måneden, nærmere bestemt d. 25/11 aftalt møde med Anders Baumbach som repræsentant fra hhv. Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder og Erhvervsstyrelsen.

Vores specialeemne er kredset omkring revisionen af virksomheder, der anvender Shared Service Centre, og mere specifikt har vi afgrænset det til at være omkring revision af danske årsregnskaber, hvor SSC er involveret som en del af den administrative proces herunder bogføring, løn, moms og/eller regnskabsafslæggelsesproces m.m.

Vores speciale vil nærmere koncentrere sig om begreberne hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed i forhold til de internationale standarder om revision i forhold til førnævnte situation. Med tilstrækkelighed menes der om ISA'erne er tilstrækkelige for revisor til at udføre en revision med tidligere nævnte karakteristika med de nuværende standarder og love, som revisorer er omfattet af. Med hensigtsmæssighed mener vi, om ISA'erne er struktureret på en overskuelig måde og dermed hjælper revisorer til at udføre en effektiv revision, i en situation hvor karakteristikaet er som tidligere nævnt. Herudover forsøger vi at se lidt nærmere på Revisorlovens bestemmelser for udnyttelse af arbejde udført af øvrige revisorer samt opbevaringskrav og øvrige krav for dokumentation af dette arbejde.

De involverede parter i vores speciale er udvalgt ud fra magtens tredeling i forhold til henholdsvis Revisorloven og ISA'erne.

For Revisorloven mener vi, at SR'ere er den udøvende magt, faglige afdelinger samt Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder er den dømmende magt samt at Erhvervsstyrelsen er den lovgivende magt.

For ISA'erne er rollerne for hhv. SR'ere, faglige afdelinger samt tilsynsmyndigheden de samme, men hvor IFAC/IAASB er indsat som den lovgivende magt.

Du nævnte indledningsvist du havde erfaring med revisioner, hvor SSC var involveret. Har du en overordnet fornemmelse af hvor mange kunder, der er i PwC, hvor shared service centre er involveret? Det har jeg ikke nogen ide om, men jeg ved vi havde diskussionen for lidt tid siden, da Erhvervsstyrelsen har initieret en undersøgelse af omfanget af shared service centre og også det, som vi kalder letter box companies. Den måde vi registrerer vores kunder på, indeholder ikke en specifik kode, der definerer og kan registrere hvor mange kunder, der anvender et shared service center. Men min vurdering er, at det er et omfang, der bliver større, og det har noget at gøre med den udvikling og internationalisering, der har været hos vores kunder og i erhvervslivet. Den gør at man kan samle funktioner steder og effektivisere tingene. Rent praktisk betyder det, at der er sket en udvikling i erhvervslivet, som vi revisorer har svært ved at følge med i. Vi har ikke nødvendigvis fået de værktøjer der skal til for at udføre vores arbejde effektivt. Så dermed er der en forskel imellem den måde erhvervslivet udvikler sig på og den måde IAASB får lavet standarder på og ikke mindst ændrer lovgivningen. Derfor er det også interessant, at i dykker ned i lige netop den problemstilling. Dette kunne da netop godt være, at der ligesom der findes en ISA 600 til at revidere koncernregnskaber, at der så skal være en særskilt ISA til at håndtere revisioner hvor SSC er involveret.

Det er interessant du nævner det, og som du kan se i interviewguiden er det også elementer vi gerne vil komme ind på; netop omkring ISA 600 men også ISA 402 omkring service organisationer, hvor du i begge standarder kan komme ud for at bruge noget arbejde udført af en anden revisor.

I forhold til de risikoelementer, der bruger SSC, har du gjort dig tanker om hvilke overvejelser, man skal gøre sig særligt, når et SSC er involveret?

I princippet mener jeg ikke der bør være forskel på om jeg bruger en PwC kollega i Århus (Ole er siddende i PwC, København) eller bruger en netværkskollega i PwC i Malmø. Jeg ved, at vi har et ISQC 1 system, der fungerer begge steder. Hvis ikke de lever op til de regler, der bliver stillet i ISA'erne, så vil vi få det at vide. Vi har procedure og rutiner til at spørge ind til om revisorer opfylder de krav eller om der har været omstændigheder, hvor det ikke er blevet opfyldt.

Ser du i praksis, at der anvendes andre revisorer end jeres interne netværksrevisorer i disse situationer? Og hvis ja, hvilke foranstaltninger gør i jer så?

Det ses ikke så ofte. Der hvor vi har den store udfordring, er hvor vi har en stand-alone virksomhed i Danmark hvor en vigtig del af processen håndteres i udlandet. Der vil man som revisor rejse ud og forsøge at udføre revisionen. Hvis ikke det er muligt skal man se om, der er nogen der kan udføre revisionen for en. Det er der, hvor vi måske ikke har de understøttende standarder, der regulerer de forhold.

Hvis f.eks. et SSC håndterer den samme proces for mange forskellige virksomheder i forskellige lande, så vil det ikke være hensigtsmæssigt, at den enkelte lokale revisor besøger shared service centret - herved vil der være tilfælde, hvor shared service centret får besøg fra 20 forskellige revisorer, for at udføre den lokale revision. Det er ikke effektivt - og derfor får vi andre til at lave det - der har vi nogle standarder, der regulerer de forhold - særligt hvordan komponent revisor, koncernrevisor og shared service revisor skal samarbejde. Der har vi direkte vejledninger og standarder, der regulerer det.

Er det jeres interne manualer der regulerer håndteringen heraf?

Ja det er de interne guidelines og standarder hos PwC, der regulerer dette. Alle disse regler er dog hængt op på ISA'erne og fortolker ud fra dem og hjælper med at vejlede revisor i det udførte arbejde.

Hvordan ser du hensigtsmæssigheden af ISA'erne, altså set i lyset af hvad vi allerede har snakket om, herunder at de ikke er så godt struktureret til at fortælle direkte hvordan revisor skal agere? Synes du dette kan være udgangspunkt for en ny standard?

Det tror jeg bestemt kunne øge effektiviteten, men om det egentlig vil gøre det i sidste ende ved jeg ikke. Men skal der være forskel på om en revision udarbejdes af en kollega i Århus eller af en fra Polen eller Ukraine? Så snart der skal indgås samarbejde på tværs af landegrænser imellem revisor, så mener jeg, at der kommer udfordringer i hvordan hinandens arbejde kan og skal bruges.

Hvad er det for nogle udfordringer i kan komme ud for?

Jamen bl.a. lovgivning omkring udlevering af oplysninger. Det kan godt være du kan dele konklusioner osv. Men det kan være du ikke kan give fuld indsigt i dokumentationen. Men det kunne måske godt være en ide, at der kom en erklæringstype omkring det arbejde som anden revisor skal udføre i relation til et shared service center, således den lokale revisor kan basere sig 100 % på denne, uden at der skal ske yderligere involvering.

Er det tilstrækkeligt bare at få en erklæring fra en anden revisor? Eller vil du også have noget bagvedliggende revisionsdokumentation for det arbejde der er udført?

Jeg vil uden tvivl også have noget dokumentation for det arbejde der er udført. Udfordringen her, og nu kommer du ind til et af kerneområderne, i RL § 23 stk. 1, står der at der skal opnås dokumentation for den påtegning man afgiver. Der står også at man skal opbevare denne dokumentation i 5 år. Der står ikke præcist hvor man skal opbevare den. Det er her, der kan komme lidt tvivl, om det er tilstrækkeligt, at revisor i udlandet opbevarer data, eller om vi som underskrivende revisor skal kræve at få tilsendt underliggende datagrundlag.

Hvis vi skal gribe fat om nogle øvrige forhold, der måske kan adressere problemstillinger, hvordan ser du så udfordringen i, at personer i udlandet laver administrative processer, der relaterer sig til danske love herunder for eksempel håndtering af moms med mere?

Ofte når vi ser de samarbejder på tværs af landegrænser imellem SSC og enheder, men også imellem revisor og udenlandske revisorer, så sørger man for at fordele opgaverne på en måde der giver mening. Således kigger revisoren i udlandet ikke nødvendigvis på de formelle forhold, der er reguleret i dansk lov.

Væsentligt er det således, at revisor får stillet instrukser op på den rigtige måde, således arbejdet struktureres på en måde, hvor det er til at håndtere for den involverede revisor, der sidder i udlandet.

Kan man så i tilfælde, hvor andre revisorer involveres, forvente at den pågældende revisor har kendskab til den danske lovgivning?

Det kan man ikke altid forvente. Normalt vil det være det danske revisionsteam, som står for den del af revisionsopgaven, der vedrører den danske lovgivning, men det kommer an på hvilken type involvering, der ses - både for shared service centret men også for anvendelse af anden revisors arbejde. Der er så mange forskellige og mystiske måder håndteringen af shared service centre kan struktureres på. Det kan være anvendelse af anden revisor i både hele og dele af revisionen samt i relation til kontrol revisioner og 3402-erklæringer.

Hvordan forholder det sig omkring teamsammensætningen - er det et af de områder, du synes der er nogle særlige overvejelser, der skal gøres?

Der skal selvfølgelig etableres et hensigtsmæssigt team med de fornødne kompetencer. Men der synes jeg vi er godt hjulpet med at være i et netværk, hvor der er en bevidsthed omkring kommunikation og hvordan den skal ske, og at vi har nogle retningslinjer omkring ISQC 1. På denne baggrund går jeg ud fra, at man har systemer i netværket til at udvælge det rigtige team. Det er nok sværere for den mindre lokale revisor, der skal involvere andre parter. Det kan sammenlignes lidt med koncernrevisioner og anvendelse af arbejde fra datterselskabsrevisor.

Så jeg hører dig sige, at vigtigheden består både i hvordan der kommunikeres men også, at de forskellige teammedlemmer har de rette kompetencer?

Ja lige netop.

I forhold til PwC's audit methodology - har i særskilte afsnit til håndtering af revisioner hvor SSC?

Ja det har vi. Der er vejledninger og retningslinjer hvordan vi skal håndtere det og herudover kommunikere. Der er både kvalitetsstyringselementer men også direkte revisionsguides, så jeg mener der er en del, der skal være med til at guide revisor til at træffe rigtige beslutninger i PwC.

Har du et overblik over hvordan jeres interne guidelines har udviklet sig? For vi er vel enige om, at standarderne ikke har udviklet sig på området i forhold til den øgede brug af SSC?

Jamen de udvikler sig måske lidt hurtigere end standarderne og lovgivningen. Det der sker er, at der udarbejdes nogle guidelines til de konkrete situationer og hvordan revisor skal forholde sig til det ud fra et teoretisk synspunkt.

Er det hensigtsmæssigt, at det er op til den firmabestemte methodology, hvordan det skal håndteres, når et SSC er involveret? Det kan jo være håndteringen er forskellig fra revisionsvirksomhed til revisionsvirksomhed, og der herved sker en stor forskel på håndteringen?

Det vi ser, er at elementer i revisionen håndteres forskelligt - og vil også i fremtiden blive håndteret forskelligt. For eksempel er det svært at opfylde rammerne for, at kunne udføre revisionen af åbningsbalancen, hvis ikke der opbevares den korrekte mængde dokumentation lokalt, så der bør nok være nogle lovgivninger, der håndtere dette, men stadigvæk med mulighed for at fortolke i de enkelte situationer. Der er kommet nogle nye regler, som bl.a. regulerer, at man skal oplyse Erhvervsstyrelsen, hvis ikke man kan få tildelt den fornødne dokumentation fra udenlandsk revisor i forbindelse med en koncernrevision. Det er en lidt speciel regel, for jeg ved ikke helt hvornår den skal bruges. Men det er beregnet til koncernforhold, og ikke i tilfælde ved et shared service center.

Nej enig, så det der er udgangspunktet er, at revisor har et lovgrundlag at forholde sig til, når der skal anvendes anden revisors arbejde i forbindelse med koncernrevisioner, men ikke når det handler om revision af stand-alone regnskab, hvor anden revisor udfører handlinger i et udenlandsk shared service center?

Ja og det er en udfordring, hvor RL § 23 stk. 1 handler om stand-alone situationen som helhed, som vi snakkede om tidligere, men de øvrige stykker i paragraffen omhandler udelukkende koncernrevisioner. Man kan måske også anvende noget af ISA 600 ift. komponentrevisor og ikke komponentrevisor, og måske bruge lidt af det hele analogt.

Vores lovgivende magt efterlader os lidt med et hul, når de opdaterer dele af § 23, men ikke præciserer hvad de konkret mener i forskellige situationer omkring stk. 1 og i øvrigt om de resterende stk. udover situationer, hvor der er tale om en koncernrevision. Det kan godt være vi siger, at vi kan drage en analogi, men jeg synes det er mærkeligt at man fra den lovgivende side ikke sørger for at lave en analogi i loven og herved undgår det brede fortolkningsgrundlag.

Ja og det er jo et internationalt problem - og det skal vel ikke kun reguleres for danske revisorer?

Nej og det ligger jo lidt i stykkerne som nævnt, hvordan man kan forholde sig til det som koncernrevisor med at få bekræftelser på opbevaring fra den udenlandske revisor, og hvor EU har et samarbejde herom. Men det er jo så igen omkring koncernrevisioner og det samarbejde er vist nok lavet for, at de forskellige tilsynsmyndigheder kan komme i hænde af dokumentationen ved en kontrol. Men hvordan forholder man sig til det, hvis det er i forbindelse med et revisorskifte og der skal bruges noget dokumentation for primobalancen - det er også interessant at tage i betragtning.

Mener du der er noget til hinder for at udarbejde en ny standard i ISA'erne for afdækning af de risici?

Nej, for der er allerede i dag mange standarder der handler om håndtering af konkrete typer af revision, så det mener jeg ikke.

Ud fra at det måske tager lidt længere tid at processere en ny standard, hvordan synes du så, der skal tages action på håndteringen af shared service centre?

Jamen Erhvervsstyrelsen er faktisk ved at lave en undersøgelse tilsvarende Jeres, og formålet hermed kan jo være at de forsøger at lave en vejledning, og så på den måde forsøge at køre noget ind på en nem måde. Jeg mener dog det er vigtigt, det bliver det internationale system, der laver en regulering og i så fald en vejledning i første omgang, således det er strømlinet, og herved bliver håndteret ens i forskellige lande.

Kunne man gå i retning af at revidere ISA 600 og indlægge forhold i denne for at gøre det muligt at håndtere shared service centre?

Ja det kunne sagtens være en mulighed, men der kan så være forhindringer i lokal lovgivning. Jeg synes i hvert fald en paragraf som revisorlovens § 23 skal præciseres, så den også understøtter beskrivelserne i ISA. Og det skal både være for at få adgang til revisionsdokumentation til brug for tilsynsmyndighederne men også for en efterfølgende ny revisor.

Er der andre elementer i samfundet, der udvikler sig og vil få konsekvenser for revisionen i fremtiden?

Ja uden tvivl. Den måde man anvender data på er et udviklende element. For det første, den måde vi reviderer på, hvor vi er påbegyndt at lave større dataanalyser og generelt bruger data - det gør at revisionsbeviset kan laves anderledes og vil blive lavet anderledes i fremtiden. Det kan også være sjovt at se på, hvordan lovgivningen og standarderne kommer til at udvikle sig inden for dette område. Vi får selvfølgelig en opdatering på persondata udlevering, men det tackler ikke den nye måde, at anvende data på. Dels anvendelse af data i revisionsøjemed men også sikkerheden af datahåndteringen.

Ole, vi har vist opbrugt vores kvote af tid. Vi siger rigtig mange tak for din tid i dag, og ikke mindst dine mange input til vores videre undersøgelse.

BILAG 23 - INTERVIEWGUIDE TILSYNSMYNDIGHED OG ERHVERVSSTYRELSEN

EMNER	INTERVIEWSPØRGSMÅL
<p>1. BRIEFING OG PRÆSENTATION</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Præsentation af interviewer, herunder erhverv og baggrund ▶ Præsentation af speciale, herunder <ul style="list-style-type: none"> ▪ Omtale af baggrund for specialets udformning (udvikling i brugen af Shared Service Centre) ▪ Omtale af ønsket undersøgelse af tilstrækkelighed og hensigtsmæssighed af nuværende love og standarder til at understøtte revisor
<p>2. GENERELT OM TILSYNSMYNDIGHEDENS ARBEJDE</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hvordan er gennemførelsen af tilsynets arbejde struktureret? ▶ Ud fra hvilke kriterier vurderes den forelagte revisionsdokumentation og revisors arbejde? ▶ Hvor mange revisionsvirksomheder bliver hvert år taget ud til kontrol og i den forbindelse hvor mange revisionskunder?
<p>3. VURDERING AF REVISION, NÅR ET SSC ER INDSAT</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hvordan ses metoder anvendt for at revidere virksomheder, der anvender Shared Service Centre til supporterende aktiviteter? <ul style="list-style-type: none"> ▪ ISA 300 - Considering usage of work done by auditors of components (SSC's) and experts ▪ ISA 315 - Considering the business set-up and environment including how entity ensuring compliance with legislation ▪ ISA 315 - Considering the business set-up and environment including how entity ensuring that the activity is correctly recognised and presented in financial reports ▪ ISA 315 - Considering the business set-up and environment including understanding of internal controls ▪ ISA 402 - Taking the ISA as a whole and compare to set-up with SSC ▪ ISA 600 - Involvement of auditors of component compared to auditors of SSC ▶ Hvor oplever du faldgrupper i de udførte revisioner? ▶ Hvordan vurderer du det dokumenterede arbejde ift. anvendelse af øvrig revisors arbejde? <ul style="list-style-type: none"> ▪ Hele dokumentation er sendt til og dokumenteret af dansk revisor ▪ Rapportering med erklæring om udførte arbejdshandlinger er sendt til dansk revisor
<p>4. FORBEDRINGSFORSLAG TIL AT UNDERSTØTTE REVISOR</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hvordan ser du mulighed for at revisionsbevis og revisionsdokumentation styrkes, når et Shared Service Center er indsat som administrativ enhed i den danske juridiske enhed? ▶ Bør der udarbejdes et tillæg til revisorloven, herunder en guidance eller tilsvarende, som kan understøtte revisionen, hvor et SSC er indsat? ▶ Er der disharmoni blandt standardsætterne og tilsynets fokus på kvalitetsforbedringer sat over for revisorers fokus på effektivisering?
<p>5. GENERELT OM ERHVERVSSTYRELSENS ARBEJDE</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hvilke foranstaltninger skal tages, for at lave ændringer til Revisorloven? ▶ Hvem har til ansvar at sikre, at de gældende reguleringer er ajourført i forhold til samfundets udvikling? ▶ Hvordan ser Erhvervsstyrelsen på udviklingen i brugen af SSC?

<p>6. ERHVERVSSTY RELSENS FOKUS PÅ DOKUMENTATIO NSPLIGT</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hvordan følges der op på overholdelse af dokumentationspligten i Danmark? ▶ Spørgeskemaundersøgelse viser, at det fra revisorers synspunkt ønskes mere klarhed i forhold til hvordan brugen af andre revisorers arbejde skal opbevares, når der er tale om SSC. Mener i det er tydeligt formuleret i lovgrundlaget?
<p>7. FORBEDRINGSF ORSLAG TIL AT UNDERSTØTTE REVISOR</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Hvordan ser du mulighed for at det arbejde der leveres kan forbedres? ▶ Har Erhvervsstyrelsen og andre lovregulerende organer en pligt til at hjælpe revisorer; <ul style="list-style-type: none"> ▪ Til vurdering af kompetencer hos udenlandske revisorer (ved brugen af andre revisorers arbejde)? ▪ Til at understøtte revisorer med guidances, når der sker løbende ændringer i samfundet?

BILAG 24 - TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 25. NOVEMBER 2016 - ERHVERVSSTYRELSEN OG TILSYNET

Alm. skrift = Respondent

Fed = Interviewer

Hej Anders, tak fordi du har taget dig tiden til dette interview; vil du kort give en introduktion af dig selv, herunder hvad du bruger din tid på til daglig?

Jeg hedder Anders Baumbach og har nu arbejdet i Erhvervsstyrelsen i et års tid. Jeg sidder med den gruppe der har med tilsyn af revisorer og revisionsvirksomheder. Baggrund med 10 år hos PWC. Cand. Merc. Aud. Fra 2005 og statsautoriseret revisor fra 2013. Jeg har siddet med såvel store som små virksomheder i mit virke som revisor og har således en bred erfaring med håndtering af diverse udfordringer i revisionsøjemed - og er hvad man kan betragte som generalistrevisor. I mit daglige virke hos Erhvervsstyrelsen er jeg teamleder på nogle af PIE kontrollerne hos Erhvervsstyrelsen (læs Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder); ligesom jeg er menig på nogle andre sager i relation hertil. Sammen med en anden kollega, har vi påtaget os en specialistrolle ved varetagelse af finansielle virksomheder; eller prøver at have det, der er jo mange områder inde for finansielle virksomheder - *alle griner*.

Interviewere forestår præsentationer af sig selv.

Med afsæt heri vil vi gerne kort ridse formålet op med dette interview, herunder sætte dig ind i temaet for vores speciale ift. emne, involverede parter og status på, hvor vi er i processen.

Vi har indtil nu forestået interview af repræsentanter fra faglig afdeling fra henholdsvis Beierholm, KPMG, Deloitte, EY og PWC, ligesom vi har forestået telefonisk interview af repræsentant fra IAASB. Som supplement til interviews, er der forestået en spørgeskemaundersøgelse, som er udsendt til SR'ere i organisationerne for henholdsvis EY, KPMG og Deloitte. De involverede parter i vores speciale er udvalgt ud fra magtens tredeling i forhold til henholdsvis Revisorloven og ISA'erne.

For Revisorloven mener vi, at statsautoriserede revisorer er den udøvende magt, faglige afdelinger samt Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder er de dømmende magter samt Erhvervsstyrelsen den lovgivende magt.

For ISA'erne er rollerne for henholdsvis statsautoriserede revisorer, faglige afdelinger samt tilsynsmyndigheden de samme, men hvor IFAC/IAASB erstatter den lovgivende magt.

Vores specialeemne er kredset omkring revisionen af virksomheder, der anvender Shared Service Centre (SSC), og mere specifikt har vi afgrænset det til at være omkring revision af danske årsregnskaber, hvor SSC er involveret som en del af den administrative proces.

Vores speciale vil nærmere koncentrere sig om begreberne hensigtsmæssighed og tilstrækkelighed i forhold til de internationale standarder om revision (ISA'erne) i forhold til førnævnte situation. Med tilstrækkelighed menes der om ISA'erne er tilstrækkelige for revisor til at udføre en revision med tidligere nævnte karakteristika med de nuværende standarder og love, som revisorer er omfattet af. Med hensigtsmæssighed mener vi, om ISA'erne er struktureret på en overskuelig måde og dermed hjælper revisorer til at udføre en effektiv revision, i en situation hvor karakteristikaet er som tidligere nævnt. Herudover forsøger vi at se lidt nærmere på Revisorlovens (RL) bestemmelser for udnyttelse af arbejde udført af øvrige revisorer samt opbevaringskrav og øvrige krav for dokumentation af udført arbejde - særligt når der er involverede parter fra udlandet.

Emnet er opstået som følge af en samfundsmæssig- og teknologisk udvikling, som oplever galoperende i et tempo, hvor det kan være svært at følge med.

På denne baggrund kunne vi godt tænke os at høre dig, Anders, er den hastige udvikling noget I kan tilslutte jer og i den forbindelse har I set nærmere på udviklingen i brugen af Shared Service Centre?

Det er jo et rigtig godt spørgsmål. Vi har faktisk et projekt i gang, i den gruppe, som jeg opererer i, letter boxes - det er jo en delmængde af det her. Vi arbejder med 3 ting - Letter boxes, Shared Service Centre, Off-shoring; den del, hvor revisionsteamet ligger timer ud i et lavtlønnet land og får udført arbejde. Der er selvfølgelig forskel på de 3 elementer, men der er trods alt en række fælles træk - og udfordringer, der har gjort, at vi har slået det sammen og herved nedfældet en fælles styregruppe. Det vi har gjort i den undersøgelse indtil videre, er at vi har været ude og interviewe repræsentanter fra faglige afdelinger i Big 4, ligesom vi tilsvarende har lavet en spørgeskemaundersøgelse til Big 4. Undersøgelsen har særligt haft omdrejningspunkt omkring omfanget af disse typer revisioner, samt deres risikovurdering ved disse setups - afføder det en anden risikovurdering end et klassisk forretningssetup? Hvad vil de have af dokumentationskrav inden for disse felter?

I relation til spørgeskemaundersøgelsen, som I har processeret - kan vi tillade os, at spørge hvor langt I er hermed?

Vi har på nuværende tidspunkt fået svar på spørgeskemaerne, og disse er i behandling. Vi planlægger at have møder med Big 4 i februar 2017, hvor der forventes at ligge en afrapportering på undersøgelsen klar.

Kan du allerede nu løfte sløret for, hvor pilen peger i retning af i relation til undersøgelsen?

Ser vi på letter box delen, er dette ikke så udbredt, som jeg faktisk havde forventet. Det vil samtidig sige, at udbredelsen i Danmark er ikke nær så stor som i udlandet. I modsat fald er der på Shared Service Center delen et væsentlig større omfang, medens Off-shoring ligeledes ikke er så udbredt i Danmark, men forventes at være stigende inden for de næste årrækker.

Kan det mindre omfang af letter boxes skyldes det skattemæssige setup i Danmark?

De kom jo meget frem i perioder, hvor man skulle have udbytter igennem i EU lande, for at kunne sende den ud i verdens skattefrit. Om der har været en opblomstring som følge heraf i Danmark, og så efterfølgende er forsvundet, er mig uvis.

Vores interesse herfor, kom ved, at der kom en practice alert fra IAASB omkring om der er tilstrækkelig dokumentation for arbejde med disse, er der tilstrækkelig partnerinvolvering; særligt i situationer hvor hele eller dele af arbejdet udføres i udlandet - de risikoelementer, som I også nævner som farezoner ved disse type revisioner med særlige setups.

Med benævnelsen af de 3 setups; og særligt den større udbredelse af Shared Service Centre, kunne vi godt tænke os at spørge, om du har et tal på antallet af setups, med Shared Service Centre involveret?

Jeg kan desværre ikke i siddende stund huske tallene. Tallene fra spørgeskemaundersøgelsen sammen med foretagne interviews er som sagt under bearbejdelse, men jeg vil kunne fremskaffe det datagrundlag, som om muligt giver en indikation af udbredelsen.

Jeg vil dog mene, at udbredelsen er stigende uden at have et "før og efter"-tal at sammenligne, men med afsæt i interviews af repræsentanter fra faglige afdelinger hos Big 4, hersker der ikke tvivl omkring den stignede udbredelse. Det er mit indtryk, at det er i stigende grad. Det passer med alle andre elementer i samfundsudviklingen, herunder at man ønsker at samle administrative kompetencer.

Nu har vi kort indledt snakken omkring jeres proces for identifikation af samfundsmæssige udfordringer; kan du supplere med, om processen omkring spørgeskemaer, interviews, efterfølgende bearbejdelse og efterfølgende afrapportering er en fast bestanddel af den normale proces i styrelsen - for at komme i retning af eventuelle udfordringer, som skal tages hånd om?

Vi har ikke skrevne guidelines for, hvordan vi "normalt" skal arbejde. Jeg tror det der har været formålet her, har været at få en indikation af hvor udbredt dette setup er, således der er mulighed for at vurdere hvor mange kræfter, der skal ligges i det.

Forventningen i denne situation, er at det skal aflede en artikel eller et notat, som adresserer den problemstilling, som er forbundet med et setup, hvor et Shared Service Center er involveret. I hvor høj grad der bliver tale om en guidance fra vores side, er svært at sige på nuværende tidspunkt, for vi vil helst undgå at komme i en situation, hvor vi generaliserer i en grad, hvor det ikke gavner den praktiske udførelse af en revision - setuppet kan jo være mange, herunder hvilke dele af administrationen, der er lagt ud til Shared Service Centret m.v. Er det dele af finansbogholderiet? Er det dele af debitorbogholderiet?

Kan det også være et problem, at en dansk myndighed eller organ begynder at udtale sig omkring håndteringen heraf, når der er tale om et internationalt fænomen; burde det i stedet være IAASB eller tilsvarende, som udstak en guidance herfor?

I relation til dette interview fandt jeg lige den omtalte practice alert frem, hvoraf det bl.a. fremgår, at der vil komme en støtte til revisorer herpå - om der vil være tale om en afledt opdatering på standarderne, alternativt en ny standard er du uvis.

I vores interview med repræsentant for IAASB i forrige uge, blev det ligeledes bekræftet, at der ville blive udstukket noget til standarderne, som skulle håndtere denne udbredelse og de forøgede risikoelementer; dog var forventningen først, at dette blev implementeret i løbet af 2018. IAASB kunne desuden på nuværende tidspunkt ej heller konkludere på, om der blev tale om en revising af de gældende standarder, eller om der blev tale om en helt nyt standard.

Jeg fristes jo til at sige, at de nuværende standarder er et godt udgangspunkt - og jeg tænker, at problemstillingerne er afgrænset til en række af standarderne herunder ISA 220 og ISA 230 omkring partnerinvolvering og revisionsdokumentation.

Vi kan tilslutte os, at en opdatering vil kunne være hensigtsmæssig, dog vil nævnte specifik standard 220, ud fra vores perspektiv, kun afdække kontrollen med, at revisionen forestås i rette kvalitet, men ikke afdække, hvordan den udførende revisor, skal håndtere en situation, hvor et Shared Service Center er involveret - og hvor der eventuelt anvendes anden revisors arbejde - burde man i den forbindelse skele til ISA 600, alternativt ISA 402 omkring brugen af serviceorganisationer?

Jeg er enig i, at der ved planlægningen og udførelsen af revisionen bør skeles til øvrige standarder, og i den forbindelse kunne ISA 600 og 402 være oplagt i relation til brugen af anden revisors arbejde.

En interessant betragtning, som vi har observeret i forbindelse med vores interviews med de faglige ansvarlige hos henholdsvis Big 4 og Beierholm er, at Big 4 har interne guidances for, hvordan revisionen skal håndteres, når et Shared Service Center er involveret. Det vi samtidig oplever, er at de ikke nødvendigvis håndterer revisionen på samme vis med disse guidances.

Jeg kan tilslutte mig den betragtning på baggrund af vores undersøgelser.

Oplever du i den forbindelse en faldgruppe ved, at der ikke bliver dannet en kontinuitet i måden, at håndtere disse typer revisioner på? Der skal selvfølgelig være nogen subjektiv betragtning i forhold til den enkelte case, men bør der være en fælles ramme? Og særligt hvordan ser du på risikoen ved, at revisionsvirksomheder uden for Big 4 ikke har interne guidances?

Det er jo revisionsteknisk vigtigt, at de underskrivende revisorer med det samme, allerede ved påbegyndelse af revisionen, har en indsigt i, at der er tale om et særligt setup med et Shared Service Center indsat - ellers kan det gå grueligt galt.

Der er jo en del af de problemstillinger, som I har med, som er særligt udbredt i Holland, hvor de har et berygtet revisortilsyn.

Er de værre end jer? - alle griner

For nogle år tilbage blev der lavet en undersøgelse, hvor resultatet blev, at kun hver 10. lå vægt på revisors erklæring i et årsregnskab, hvor resten ikke mente, at den var noget værd. Det medførte, at man fik en meget rigid lovgivning omkring det øgede fokus fra tilsynet.

Vi laver en del internationale samarbejder hos Erhvervsstyrelsen, og i den forbindelse kom jeg i snak med en hollandsk kollega, hvor jeg netop nævnte den her problemstilling; og i den forbindelse beskrev han en virksomhed i Holland, som var struktureret som en letter-box - børsnoteret virksomhed uden nogen aktivitet. Datterselskaber lå i udlandet, og han omtalte; "We looked into the file - and it was rubbish". Skræmmeeksemplet er således, at der foreligger en erklæring på et børsnoteret selskab, men hvor der ikke er noget nævneværdig dokumentation for tilstedeværelsen af dets aktiviteter.

Der er jo ingen tvivl om, at vi ligger vægt på spørgelserne og skræmmeeksemplerne, som en revision med det givne setup kan medføre, i specialet - men det er jo faktisk, at du skal kunne dokumentere dine handlinger uagtet om aktiviteten er foregået i Danmark eller i udlandet, når du afgiver en erklæring på et dansk årsregnskab. Hvordan oplever i forholdet omkring, at revisor har en anden revisor til at udføre noget arbejde - får revisorerne dokumentationen til Danmark og på den baggrund vurderer revisionsbeviset, eller lader de den pågældende revisor erklære sig omkring udførte arbejder, og lader dokumentationen blive i udlandet?

Det er lidt forskelligt. Det afhænger også meget af setuppet. I tilfælde hvor der er tale om en koncernrevision alligevel (for moderenheden), vil der alligevel ske udsendelsen af instruks og efterfølgende rapportering. Men der er også situationer, hvor det udelukkende er shared service delen, som anvendes - og ikke i relation til et koncernregnskab - evt. søsterselskab, så er metodikken meget forskellig for metodikken hos Big 4; nogle mener, at det er tilstrækkeligt med en erklæring og evt. en memoløsning på den del, som SSC håndterer, medens andre er af den holdning, at alle dokumenter, som ligger til grund for erklæringen skal indlægges i revisionsfilen lokalt.

Vi er nok lidt påpasselige hos Erhvervsstyrelsen (læs Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder), om det skal være A eller B, men ligger i stedet vægt på, at de centrale ISA'er overholdes - eksempelvis ISA 220 og 230. Det vi ofte identificerer, er at der generelt er mangler i relation til ISA 230.

Vi kan på baggrund af foreståede interviews tilslutte os den opfattelse; ved vores interviews med faglige afdelinger, er de ikke i tvivl, om at de forestår de passende handlinger i relation til planlægningen og udførelsen af revisionen, men er også selvbevidste om, at dokumentationen heraf nogle gange kunne blive bedre.

Én ting er således dokumentationen af revisionsbeviset, en anden ting er således opbevaringen heraf. Ligesom ISA'erne ikke tager direkte hånd om revisionen, hvor SSC er involveret, tager Revisorloven ej heller direkte hånd omkring dokumentationen for arbejde udført af andre revisorer. Med afsæt i vores undersøgelser, kan vi se, at der er forskellige holdninger til at drage analogi til koncernrevision - også på opbevaringssiden. Hvordan ser I på det?

Som vi kort drøftede i telefonen også, er der også øvrige lovgivninger, som skal overholdes; herunder persondata, bogføringsloven m.v. Jeg mener, at det skal tilstræbes, at den dokumentation, som er nødvendig for at vurdere erklæringen bliver samlet i et opgavearkiv og bliver arkiveret lokalt. Så er humlen blot - hvornår er nok, nok? Samme udfordring opleves ved en koncernrevision, hvor erklæringen på koncernregnskabet også indeholder konsoliderede elementer fra dattervirksomheder - her skal det også vurderes, hvor megen information der skal samles i koncernrevisionsfilen for at dokumentere den erklæring, som er givet på koncernregnskabet.

Det skal være således, at en uafhængige revisor skal kunne gennemgå revisionsfilen og komme til samme konklusion, som ligger til grund for revisors erklæring.

I har helt ret i, at der ikke er nogen tvivl om, at der er mange udfordringer i relation til de typer setups, hvor arbejde udføres af anden revisor. Der er jo også ledelsesproblemstillingen; eksempelvis i princippet

en skuffeledelse, som ikke tager hånd om årsregnskabet. I den forbindelse skal revisor være ekstra opmærksomme på, at såvel lokale reguleringer som regnskabsreglerne overholdes.

Uden at bede dig komme med konkrete sager med Shared Service Centre involverede i setuppet, kan du så sætte os ind i, om I oplever, at der er deciderede alarmerende fejl i den bagvedliggende dokumentation for de erklæringer, som er givet på årsregnskaberne?

Helt generelt oplever vi nogle sager, som er problematiske - hvis det er dokumentationsmæssige fejl, som fører til indbringelse foran nævnet, skal det være meget alarmerende, hvorimod der ved sager med manglende uafhængighed er relativt kort snor.

I relation hertil; hvordan ser I selve dokumentationen af arbejde udført af anden revisor?

Uden sammenligning er der mest afrapportering på ISA 230, som følge af mangler i dokumentationen. Måske ikke så overraskende, fordi den er så bred, men det dækker selvfølgelig også over alvorlige fejl helt ned til bagateller, som vi vil bringe frem fra ISA 230.

Som tilsyn - har I en tjekliste, som I gennemgår i relation til ISA'erne, for at sikre, at alle elementer i disse er taget i betragtning?

Vi har et framework, der hedder CAIM - *Common Audit Inspection Methodology* - som er et fælles europæisk framework, som vi skal igennem.

Overordnet er der en firm del (revisionsvirksomheden) og en enkeltsagsdel. Hvor firm delen læner sig op ad ISQC 1, medens enkeltsagsdelen går efter standarderne. Vi dokumenterer tilsynet i et fælles europæisk system, der hedder Pantana, hvor tilsynsførende har mulighed for at tillægge eventuelt Audit Estimates, hvor det er relevant i den enkelte sag - og i så fald vil der i Pantana komme en instruks for, hvad der særligt skal ligges vægt på i gennemgangen.

Overordnet set vil disse frameworks være tilgængelig, men dog ikke ned på detailniveau for specifikt, hvad der skal undersøges overholdt.

I jeres afrapportering - henviser I, i så fald direkte med reference til mangler på ISA niveau?

Hvis vi tager en enkeltsag, så har vi et afrapporteringværktøj der hedder Issue Tracker - som er opbygget som et management letter, hvor tanken er at formidle en række observationer, hvor kontrollanter skriver til den ene side, reference til standarder og lovgivninger og kategorisering (4-trins kategorisering), og i tilknytning hertil har revisor mulighed for at knytte kommentarer til observationer. Slutteligt vil give gennemgangen en samlet karakter.

Og afrapporteringen bliver underskrevet af begge parter?

Korrekt.

Revisor underskriver ikke, at han er enig med kvalitetskontrollanten, men at det relevante materiale er blevet oplyst, og at forholdene er blevet gennemgået; så herved en fuldstændighedserklæring, der underskrives.

Vil de give mening, at offentliggør den rating, som revisionshusene får ved den ordinære kvalitetskontrol?

Ligesom issuetracker er på enkeltsagsniveau, er der også en på firmniveau. Ligeledes vil kvalitetskontrollen altid afsluttes med en samlet rapport, og fremadrettet vil dele af denne rapport blive offentliggjort - dog er det ikke på plads hvor store dele af rapporten, der skal offentliggøres.

Vil det kunne tænkes, at denne offentlige rapportering - og eventuelt rating, vil kunne gavne revisionsvirksomhederne, når de får arbejde udført af andre revisorer end dem selv? Eksempelvis i tilfælde med Shared Service Centre?

Det er mere udbredt i udlandet end i Danmark med offentliggørelsen af eksempelvis rapporter - eksempelvis England og USA. Der er afrapportering på enkeltsagsniveau til Audit Committee. Der er

således større inddragelse af Audit Committee, men jeg er dog uvis på, om der på den baggrund sker direkte afrapportering til bestyrelse, eller om det medtages i næste revisionsprotokol.

Det kan ikke udelukkes, at denne fremgangsmåde vil blive anvendt analogt i Danmark. Vi er ikke helt på plads med hvordan det tiltænkes implementeret. Tanken er dog, at dele af den endelige rapport vil blive offentliggjort.

Gennemsigtigheden vil hvert fald kunne understøtte revisor i brugen af arbejde udført af andre revisorer, og måske stå på mål for, at en erklæring er nok eller tilsvarende. Uden at sammenligne det 100 %, så kan det modsvare vores danske fødevarerkontrol med smiley - du har ikke lyst til at benytte dig af en restaurant, der har fået en lav rating i relation til fødevarer sikkerheden - og på samme vis er det ikke sikkert, at du vil støtte dig op af en revisor med lav rating?

Alle griner over sammenligningen.

Det vi ser internationalt, er også at man har et såkaldt Route Course, hvor man bearbejder en "øvsag", således man kan se på hvordan man kunne have undgået det og i givet fald gøre det bedre og på samme vis med gode sager - hvorfor var den god, og hvordan kan det videreføres til andre sager?

Det er nogle af de elementer, som vi gerne vil slå et slag for - at man bruger afrapporteringen konstruktivt til at forbedre sig.

Det er i så fald hjælp til selvhjælp?

Simpelthen.

Og det er også noget at det vi tager i betragtning ved vores gennemgang af overholdelse af ISQC 1 - kvalitetssikring internt og ikke mindst intern overvågning. Det er nogle elementer, som har fået væsentlig mere fokus - også med den nye revisorlov.

Den stikprøve vi tager på enkeltssager, vil dette fylde mere end det har gjort tidligere.

Hvor mange stikprøver tager i på enkeltssager i dag?

Typisk vil der være færre stikprøver end tidligere, men med større vægtning på de store revisionsvirksomheder. Hvis der er over 22 underskrivende revisorer ansatte, skal vi have en minimum stikprøve på 15 enkeltssager samt herudover 1 pr. 3. børsnoteret virksomhed og én per 10. finansielle virksomhed. Hvis den finansielle virksomhed er børsnoteret, falder den inden for de 3 stikprøver.

Hvis der er sager i revisors interne kontrol, der har vist, at der er nogle mangler i enkeltssager - er dette i så fald noget, i tager i betragtning i jeres stikprøveudvælgelse?

Udvælgelsen af de 15 stikprøver er indeholdt med bl.a. fokus på konkurssager, concernsager og sager fra intern overvågning. Der vil typisk være nogle stikprøver med intern overvågning, som er børsnoteret og herved udvides stikprøven.

Hvis vi tager Erhvervsstyrelsens briller på; og kigger på ansvaret for bl.a. ajourføring af loven, når der sker ændringer i samfundet - hvem ser du har ansvaret herfor; er det Erhvervsstyrelsen, Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder eller IAASB, som skal tage det første spadestik?

Det er et godt spørgsmål. Vi har jo netop fået nyt revisorlov, som har været væsentligt præget af EU ret, så jeg tror ikke, at vi lovgivningsmæssigt vil se ændringer på dette område lige foreløbigt. Det vil overraske mig meget. I forhold til standarderne, mener jeg det er oplagt, at det kommer fra IFAC / IAASB - herunder med en ny standard, som er mere specifik på dette område. Men der ligger jo andre oplagte problemstillinger, som også skal håndteres, herunder også hele "big data" problematikken.

Vi er glade for, at du bringer øvrige problemstillinger op, for det er jo netop den afledte samfundsudvikling, som forårsager disse problemstillinger, og projekter som skal indledes. Interessant er det dog at høre fra IAASB, at det tager cirka 3 år at processerer ændringer eller implementering af ny standard, hvilket må siges at være en forholdsvis lang proces, når hastigheden er så høj i forhold til

samfundsudviklingen. Burde man i så fald give de udførende revisorer en løbende guidance eller tilsvarende, som kan støtte de løbende udfordringer som opstår, indtil en ny standard eller revising af nuværende standarder har fundet sted?

Vi har jo fra Erhvervsstyrelsen udgivet notater, som dækker forskellige emner, og man kunne således sagtens forestille sig, at der blev lavet et notat dækkende problematikken omkring Shared Service Centre. Men det er ikke noget, som jeg kan love på nuværende tidspunkt - det er ikke på tapetet lige nu.

Hvordan vil disse notater blive offentliggjort?

Typisk på hjemmeside. Der har været noget på bl.a. goodwill, igangværende arbejder og revision af investeringsejendomme m.v.

Og det er vel områder, som har været afledt af identificerede udfordringer fra Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder? Lidt ligesom finanstillsynet gør det hos finansielle virksomheder med udgivelsen af et årligt julebrev.

Man kunne også forestille sig, at vores såkaldte børspolitik (regnskabskontrol) får dette til opgave - og det vil være nærliggende, at man som følge af regnskabskontrollen - ikke kun begrænset til børsnoterede virksomheder - udsendte et notat med understøttelse af identificerede udfordringer.

For lige at vende tilbage til noget, vi drøftede tidligere - hvor langt er i med arbejdet omkring "Big Data"?

Vi har påbegyndt drøftelser med revisionsbranchen, men det er fortsat på det indledende plan, idet det fortsat ikke er voldsomt udbredt. Men jeg forestiller mig, at det vil komme stille og roligt mere og mere - og de store revisionsvirksomheder har jo allerede værktøjer til at anvende datamængderne. Det har vi selvfølgelig også lidt bekymringer omkring - at man begynder at lave analyser på data fra samme kilde m.v., herunder fuldstændigheden af data, som man ser på.

Traditionelt har vi lagt vægt, at revisionsbevis kommer fra tredjepart, hvis det skal være stærkt (nok). Hvis du i så fald begynder at lave analyser på data interne fra - er det så samme styrke? Omvendt kan det være et stærkt værktøj til at identificere transaktionsflow.

Måske analysen ved "Big data" kunne have identificeret nogle af de huller i transaktionsflowet, som Stein Bagger opbyggede i løbet af et år?

- Alle griner.

For at vende tilbage til noget, vi tidligere har drøftet; hvordan ser du på det, at forskellige revisorer, har forskellige holdninger til Revisorlovens § 23, omkring anvendelsen af udførte arbejder - når vi netop har en nyimplementeret Revisorlov? Giver det anledning til at udsende en guidance, notat eller tilsvarende, som kan mindske forvirringen? Alternativt fjerne "koncern" og lade det være gældende for alle henseender, hvor et arbejde er udført af anden revisor?

Jeg er enig i, at det kan være en smule tungt med det nuværende setup, men mener omvendt også at du er dækket af Revisorlovens § 23, stk. 1, men er enig i, at det er et princip som er overladt til fortolkning, idet du blot skal have dokumentation, der understøtter den gældende erklæring.

Men om materialet *skal* ligge i Danmark eller kan opbevares i udlandet tror jeg vi vil være varsomme med at korrigere, idet der, som tidligere drøftet, kan være forskelle på setuppet, og herved kan det, det ene sted være godt nok med dokumentation foreliggende ved SSC revisor og andre steder, vil alt dokumentationen skulle foreligge i Danmark.

De forespurgte revisorer er enige i din betragtning, men problemet opstår jo i virkeligheden ved, at man overlader opbevaringen til den frie fortolkning og i øvrigt tager holdning til koncernopbevaring, men ikke Shared Service Centre?

I kan godt have en point i, at paragraffen med fordel kunne være mere specifik og inddrage andre situationer - med eksempelvis Shared Service Centre involveret.

Der er ingen tvivl om, at lovens forskrifter var udfærdiget på et tidspunkt, hvor disse situationer, ikke var aktuelle. Er det i givet fald Erhvervsstyrelsen, Tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder eller

de interne guidelines i revisionsvirksomhederne, som skal fortælle revisorerne hvordan de skal tolke loven på dette område?

Der er bestemt overladt noget til fortolkning, ligesom der af hensyn til ansvar vil skulle ses nærmere på retspraksis m.v. på området. I den udstrækning, hvor det ikke står klart, må det være lagt ud til den enkelte revisionsvirksomhed, at have en intern holdning til opbevaringen i disse situationer. I sidste ende vil det jo henføres til domstolene, at afgøre, om det er opbevaret forsvarligt i henhold til loven.

Problemet kan ligeledes opstå i en situation, hvor ny revisor skal tilgå materiale for at revidere primobalancen - hvis dette materiale foreligger i udlandet, kan det medføre en række komplikationer? Enig.

I en koncernsituation har du altid pligt til at sende materiale "opad", og således er du lidt mere sikker. Men i en situation med et søsterselskab (som SSC enhed), kunne man godt argumentere for, at der skulle være en guidance for udveksling. Der vil selvfølgelig også være den underskrivende revisors ansvar, at sikre, at han har det juridiske krav på at kunne rekvirere dokumentationen.

Og så er vi tilbage ved, at problematikken særligt opstår, når det er på tværs af landegrænser med forskellige nationale reguleringer?

Rigtigt - men det kommer selvfølgelig også an på den givne situation, men jeg er enig i, at hvis ikke man tager de rigtige foranstaltninger, så vil man sagtens kunne komme galt afsted med det her.

Vi har trods alt en risikobetonet revision, og derfor vil det ikke være relevant at se spøgelse ved opbevaringen, såfremt Shared Service Enheden ikke leverer en ydelse med væsentlighed for revisionen. Dette er vel også jeres holdning; at se på om der er taget de rette vurderinger i planlægning i forhold til at vurdere, om enheden er væsentlig for revisionen?

Det er klart, at risikovurderingen vil indgå som en væsentlig del af vores kontrol - og ikke mindst se, om revisor har fulgt sin egen risikovurdering i udførelsen af revisionen; det er jo et godt udgangspunkt.

Er det altid strømlinet, eller opleves der eksempler, hvor der ikke er harmoni i mellem risikovurderingen og den efterfølgende revision?

Det opleves, at der adresseres risikofyldte områder i risikovurdering, hvor der skal ligges særlig vægt i revisionen, men hvor der ved den udførte revision, er der lidt "tomt".

Anders, vi er kommet godt omkring interviewguiden, og vil i den forbindelse høre, om du har yderligere at supplere med?

Man kan sige, at lidt af den samme problemstilling opstår ved brugen af interne revisors arbejde, herunder hvor megen af dokumentationen fra intern revisor, skal ekstern revisor have med i revisionsfilen som dokumentation for udførte arbejder?

Vi har i vores undersøgelser lagt vægt på den mulige analogi i givne eksempler særligt til ISA 402, ISA 600, ISA 610 og ISA 620 med henblik på at imødesee nogle af de udfordringer, som opstår - og ikke mindst i vores analyser lagt vægt på, at det ikke i alle henseender er optimalt med 25 uafhængige revisorer hos det samme Shared Service Center, når der allerede sidder én revisor for den pågældende enhed; hvorved vi er tilbage ved, at lade andre revisorer udføre dele af revisionsarbejdet.

Man kan jo sige, at man er hjulpet af, at man har en hastig udviklende teknologi, der muliggør strømme af data fra databaser, som f.eks. kunne være udarbejdet af revisor for Shared Service Centret.

Ved vores interview med IAASB blev det drøftet, om det var hensigtsmæssigt at gøre standarderne mere specifikke hensete til den hastige udvikling som opleves og som skal håndteres i revisors arbejde - med afsæt heri mente vores kontaktperson fra IAASB, at ISA'erne skulle være et mere generelt framework og så implementere practical guidances, notes eller tilsvarende - ligesom vi har set det med revisionen af mindre virksomheder.

ISA'erne er jo meget principorienteret - og ikke særlige detailorienterede. ISA 600 er jo et godt eksempel herpå - der sættes et frame for hvilke områder der skal behandles, men ikke hvordan de nødvendigvis skal håndteres direkte i den enkelte sag.

Det vil også i et setup med Shared Service Center involveret kunne gå galt; når partner ikke er så involveret, som han burde være - og ikke får dokumenteret de overvejelser, som ligger til grund for de handlinger, som udføres i relation til Shared Service Centret.

Det blandet andet også nogle af de fokusområder, som vi har identificeret - og draget med videre i vores spørgeskemaundersøgelser m.v. for at vurdere, om revisionen er struktureret på rette vis, der tilsikrer en såvel kvalitativ som effektiv revision.

Hvordan ser du opbygningen af loven i forhold til effektivisering af revisors arbejde; vi forestiller os, at det primære fokus ligger på de kvalitative aspekter med henblik på at højne kvaliteten er revisors erklæring, men ser I også på, hvordan man kan højne effektiviseringen, når revisor udfører sit arbejde? Det har i høj grad været i fokus. Mange af implementeringerne, som tidligere nævnt, i Revisorloven følger fra EU, men der har været en grundholdning om ikke at "overimplementere" og bl.a. kravet om revisionsprotokol er faldet ud for non-pie virksomheder, som netop har været tilsigtet en effektivisering og omkostningsbesparelse, om end rapporteringskravene er de samme jf. ISA. Det er hvert fald et konkret eksempel på at effektivisere arbejdet.

Vi har også de senere år fået standarden ind for udvidet gennemgang, hvilket også har været en mulighed for reduktion af revisors arbejde.

Anders, vi har vist opbrugt vores kvote af tid. Vi siger rigtig mange tak for din hjælp - og vil naturligvis i modsat retning stille os til rådighed, såfremt I skulle have brug for input i det fremtidige arbejde omkring drøftede forhold.

BILAG 25 - INTERVIEWGUIDE IAASB

TOPICS	INTERVIEW QUESTIONS
<p>1. BRIEFING AND PRESENTATION</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Presentation of interviewee including background ▶ Presentation of the interviewers and master thesis; including <ul style="list-style-type: none"> ▪ Why do we think this is an interesting subject? ▪ What is our hypothesis? ▪ What is our problem statement? ▪ How do we approach the problem statement?
<p>2. THE PROCESS OF IMPLEMENTING NEW STANDARDS OR REVISING EXISTING</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ How do you see the evolvement of usage of Shared Service Centres? ▶ How is the organizational structure of IAASB and IFAC when facing the process of implementing new standards or revising existing standards? ▶ Who is responsible of ensuring the update of standards as the society is in continuance evolvement? ▶ How does IAASB approach the evolving of usage of shared service centres?
<p>3. DISCUSSING THE CURRENT STANDARDS AND OUR FINDINGS IN OTHER INTERVIEWS</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Based on analyses of current standards we have identified several wordings which may be relevant in context of performing a statutory audit, where a foreign SSC is involved including: <ul style="list-style-type: none"> ▪ ISA 300 - Considering usage of work done by auditors of components (SSC's) and experts ▪ ISA 315 - Considering the business set-up and environment including how entity ensuring compliance with legislation ▪ ISA 315 - Considering the business set-up and environment including how entity ensuring that the activity is correctly recognised and presented in financial reports ▪ ISA 315 - Considering the business set-up and environment including understanding of internal controls ▪ ISA 402 - Taking the ISA as a whole and compare to set-up with SSC ▪ ISA 600 - Involvement of auditors of components compared to auditors of SSC ▶ Based on interview of Big 4 representatives of Department of Professional Practice and questionnaires to State-Authorised Public Accountants we have identified focus areas: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Understanding the necessity of obtaining understanding of SSC involvement including: <ol style="list-style-type: none"> 1) Understanding of processes and internal controls 2) Understanding of competences and integrity from SSC people and used other auditors 3) The communication between auditors 4) Assessment of significances as a result of SSC involvement 5) Documenting the above considerations

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Understanding of how to document the overall work including the responsibility of who to store the assembled documentation ▪ There is a strong focus on improving efficiency of performed audits - by considering more complex business set-ups this might be contradicting to your focus on improving quality. Is it necessarily for IAASB to have the effectiveness in mind, when considering the structure of future standards? Is it a sign of danger that there in general is such a high focus on efficiency, audit fees and return on audit projects?
<p>4. CONSIDERING THE EVOLVEMENT OF SOCIETY</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ How do you see the evolvement of shared service centres in the future? ▶ How do you see society evolvement in general? Are there other aspects, like development of usage of SSC that could raise a reason to changes in the current standards?

BILAG 26 - TRANSSKRIBERET INTERVIEW AF 18. NOVEMBER 2016 - IAASB

Alm. skrift = Respondent

Fed = Interviewer

Hi Megan, thank you for having the time of be involved with this interview. In order for us to start this interview, we would like to start with a short presentation of each of us including your background. Afterwards we would like to get you into the topic and current phase of our master thesis.

We are two students at Aalborg University and have been employed by KPMG and EY since 2011. On the site, we have taken a Diploma and now expecting finalising a MSc. in business economics and auditing.

As mentioned, we are in the phase of writing our final master thesis with a topic about the work performed as an auditor for Danish entities, which use Shared Service Centres located in foreign countries. In this connection, we will analyse the Danish legislation as well as international auditing standards. The analyses will be compared to questionnaire respondents. The comparison will be structured in a way to elaborate on whether the current legislations and auditing standards give a sufficient basis in context of assessing the risks in context of auditor's work for a Danish entity, where the administration processes either fully or partially (including the bookkeeping etc.) are performed by one or more Shared Service Centres located in another country. Further, we will elaborate on, whether the Danish legislations and international auditing standards are structured in an appropriate way in order for the auditors to make an effective and quality orientated audit and in that context use audit work performed by other auditor's.

We have had interview with Stine Grothen, Partner of Deloitte Denmark, Jon Beck, Partner of KPMG Denmark, Henrik Nordentoft, DPP of Beierholm & Per Gunslev, Partner of EY Denmark, and as of yesterday also with Ole Tjørnelund, Partner of PwC Denmark. As of 25 November we will have an interview with the Danish oversight body as well as the Danish Business Authorities.

So Megan, with this introduction would you mind introducing yourself?

As you may know I am a member of the International Auditing and Assurance Standards Board, and I have been a member for almost three years. As a part of my work for IAASB, I have been on a project of looking into the standards of group audits. It centralises around a number of issues called cross over issues between both quality controls and group audits, and I have been in charge of this group.

Besides this, I am a Partner in Deloitte. I am a member of our GATB (Global audit technical body) where we as a group are responsible for setting the global Deloitte methodology.

In the US I am also spending time monitoring standards of PCAOB and involved in work for AICPA

Allright, we might have reached out for the right person as we can hear.

How do you see the importance of shared service centres in audit at the moment and turning back in history?

I think if you have seen the invitation to the committee, which was the document with all the different issues that have been put on the table with the current standards and in this, we have noted the increasing use of shared service centres. I think the technology becomes more ingrained in how organizations are operating, that also imply the increasing focus to be more efficient and trying to do things in the most effective way. I think we do see companies increasingly make use of shared service centres.

We do see global organizations use shared service centres in different ways. In some instances, it can be the entire financial recording, where all the data from the ground is sent to the shared service centre. We see in some other instances that it is just a matter of the IT environment is hosted, somewhere off-shore.

Sometimes it can be in another country or in the same country. In addition, it could be for example, where you take a certain process and that is off-shored or put into a shared service centre. It could be payroll or procurement, so as it could be other different types of shared service centres, and I think that where you sometimes could mess up the terminology is in the distinction between entities use of shared service centre and on the other side auditor's use of shared service centres in terms of the effluence. There is different ways to go adopting the audit and we also see an increasing use of local jurisdictions and outsourcing by larger audit firms; outsourcing specified tasks to for examples Filipinas. You tend to see these local jurisdictions doing more audit fashioned tasks. In order to maintain documentation and to experiment more with a local function to have expertise in a particular accounting area.

We agree with your points, and just to specify our focus of this topic is entities being audited itself, that use a shared service centre for processes, financial processes. And as you said, there are a lot of different ways of structuring this. We have found out that at least it is very interesting and nevertheless how difficult it is to approaching these ways of conducting audits when a shared service centre is involved.

I think that it is clear that, in accordance with the international standards, there is not a lot information about shared service centres. So, even though the standards are not that old, there are still missing a lot. Every couple of year a review is performed, and in 2013 a review of the standards were performed and one of the points was the fact that the issue of shared service centres are not specifically handled in the standards. So that is one of the current points of our agenda in this point of time. It is a topic that touches a lot of different projects.

How long are you in the process of reaching this topic?

I think we did this posting documentation review, and we posted the results of this back in 2013 and as a result of this we used the points in the review to go on to our work path. In the meantime of this review, we had the focus on the auditor's reporting standard, so there were not really any immediate resources to add more projects, but as soon as we finished the work on the auditor's reporting standards in the end of 2015, we immediately turned our focus onto new projects, which included quality control of group audit, "understanding the entity" the risk assessment standard and we really think that the topic of shared service centre really touches all of the 3 projects. Then we commenced the quality control of group audit. We then pulled together all of our ITC-documents, which I think You have seen, to reach out to stakeholders to say these are the issues that we see have to be addressed - please give us feedback and input about what the issues are. In the documents, we putted in all the ideas about what we could do. We got a lot of feedback and this year 2016, we got groups looking into all the feedback to figure out what the way forward is. We have groups focusing on the Quality control of group audit standard and the risk assessment standard, and they will be discussing at our board meeting in a couple of weeks. These groups are now working on the standards, but these are all on different timelines, so in the next 12-18 months, we will be working towards a draft of all of the related standards. The topic of shared service centres will be incorporated in all of these standards. Another thing, we might think about doing, but are not certain of yet, is how to deal with the different wishes from our stakeholders to keep the standards narrow and with a lot of guidance. This to ensure that the standard do not become unclear, hard to adapt to and complex. We have not yet decided on how to do this yet, this can be done either directly in the standards with many examples, with companion pieces or practice notes. It can ultimately be a practice note that deal with all of these evolving situations, where we have non-traditional engagement teams structures and shared service centres might be one of them. To clarify; the standards do not address the challenges of shared service centres directly. From the perspective of a group auditor where you have a shared service centre, it is not clear if it is a component and component auditor's needs to audit this - and would you supervise the work the same way as a regular audit?

We have seen it in Denmark at least; all big four firms' representatives from professional practices handles the situation of shared service centre involvement. From a group auditor & Component auditor perspective the group auditor prepares procedures for the component auditors on how to handle shared service centres. They have used ISA 600 and handled the shared service centre this way.

Yea, that makes sense to handle it this way, as ISA 600. The standard provides the principles for how you deal with other auditors and I think it has a paragraph in the introduction. One of the challenges is that the big four or some of the larger firms understand the ISA 600 in one way, but this might not be a global understanding.

Another challenge might be for a statutory audit team, not involved in a group audit, where the entities entire financial process is located in a shared service centre, how is this supposed to be handled? How do you obtain sufficient audit evidence to support your opinion? As of regulator's perspective: it is not always enough just to get a memo that says "everything is OK". No standard gives guidance for this in a sufficient way. In reality, you need to do the audit on this level, set up a materiality level, think of the financial statement captions and think of the risks associated with that particular financial statement by the involvement of the shared service center. This is where it becomes very complicated.

If we look at the service auditors report kind of model, which I think in practice is what is happening in many cases, where auditors performing procedures at the service centre report with results of test of controls and so on with a 3402 opinion. I am of the opinion that the principles around ISA 402 can be used.

One of the problems are though, that you have a model that works for testing controls, but there is nothing specifically for substantive procedures in regards of many samples do you need to take, and how do you set up materiality etc.

During our interviews we have become aware of different rules in different countries whether you are allowed testing of controls across legal entities – provided that the nature of controls, business, risks and everything else related to affect control testing's are in all material aspects the same. What is your opinion on this where the ISA's do not specify an exact approach or rules?

Well, I am obviously not able to commenting on this shortly for the rules in the different countries, but from a general perspective, I think that a lot of it depends of the nature of the shared service centre. I would say, if there is a shared service center which is really processing controls that are identical for several legal entities in different countries; and the only actual difference of the transactions are an identifier to the numbered transaction, but all transactions are subject to the same process / the same controls, then I would think that you can build up an argument there to say, that you may make tests across and evaluate on such sample.

Though, I want to say that what is seen in general is that shared service centres are managing a lot of processes for different smaller entities as well, and often there is a difference in the way the controls actually are handled. For example, several different legal entities are handled for revenue recognition in the shared service centre, but the nature of the revenue recognition and risks related to it is not the same. If this is the fact, then I would say you are not allowed to test across legal entities with the same sample.

As we remember the current standards and here taken ISA 402 and ISA 600 in consideration, this is not addressed in any way. Would it be a topic of something to be specified further in the notes to the ISA's or in a practical guidance?

I can say that this is for sure something that is taken into consideration in the current project, but I am not aware of where the stands are at the moment, and all about shared service centre is on our agenda as you may be well aware of.

I actually think that the considerations of addressing something about shared service centre starts with ISA 315 about understanding the entity and its environment. Start by understanding what's in the fact the nature of what is being auditing, and understanding the financial reporting process, understanding the controls and really just having the necessarily understanding of the nature in order to identify the relevant risk and plan you approach to address these. These particularly topics are considered in an IAASB project

about 315 including the way of understanding shared service centre setups. Further, if we see in ISA 315 there is a lack of description of understanding the IT environment in general and auditing models to this.

After understanding the entity in accordance with ISA 315 I think you're able to consider how to address it and thereby take ISA 220 or ISA 600 into considerations and select an appropriate team to conduct the audit.

And this could be as you mention; ISA 600 - but maybe also ISA 402 which is used today?

I agree, but I think it is based on the principles and the nature of the shared service centre. When IAASB is getting to the end of these projects, we will definitely have a more explicit acknowledgement of how to perform audits where shared service centres are involved. And this includes understanding how the shared service centres work and also in relevance for the financial reporting process, and then maybe we will have some more guidance of the appropriate responses to deal with the different situations. Ultimately, I think we will end up with some practice note as you have also been mentioned. But I think we are at an early stage of our project so I don't know where we will end up.

Now saying that you are in the early stage, may we ask how the organisational structure of IAASB and IFAC is? In connection to this, can you please elaborate on how new standards are coming into place.

We have a very defined process that we have to follow, and then we have oversights from a public interest oversight board, and then we have comments and discussions with our consultants and advisory group and having exposure drafts and comments on these. The whole process is designed to be very open and transparent, so all issue takers are able to discuss relevant content on our board meetings which are 4 times a year. All board members do a lot of work between board meetings have discussion with different stakeholders. Further, between each board meetings different working group are gathered to discuss the work of the different ongoing projects.

The typically lifetime of a project is started by coming onto the agenda as an project and the processes are to develop an exposure draft to revise the current standards or to create a new standard. This exposure draft will be put up to public commenting which is typically for a 3-5 month period. Then we takes comments on board meetings and consider these and make the changes we need to make, and then we finalise a new or revised standard. Only in a few examples, there is a need of another round with a revised exposure draft and a public commenting. The timeline for the project we are talking about, we plan to get to an exposure draft in the end of 2017 or first part of 2018, and from the time we exposure it, it probably would take another year before finalising the project and revising standards or implementing new ones.

So a process of revising a current standard or implementing a new one is taken like 3 - 10 years depended on how many rounds the exposure draft needs to commented on?

10 year would definitely be on the outside, but a process of 3 - 4 years would be it. For this project we had an initial discussion paper in order to get comments from our stakeholders before issuing an exposure draft. We have seen that this might bring a smoother process. These invitations to comments were sent out in the end of 2015 and due in May 2016 and now we are using 6 month in total to analyse these comments.

And how, if we may ask you, are you considering the fast pace of change when IAASB process for implementing a new standard is over 3-4 years.

I don't think that we are ever going to write standards that are reflecting every single actual occasions that are going to take place. I think if we make standards that covers all issues today, tomorrow new things will happen which we have not thought about. So I think actually that the challenge really is to keep the standards and principles in the standards clear, and then maybe having guidance on how to adapt the different circumstances into the actual standards. A lot of changes we are thinking about, we are talking about how to implement better embed quality management into the quality control standards.

Further we are looking into all the different group structures, entities structures, including usage of shared service centres and focusing on this in our risk assessment standards, and then have the principles in our quality control standard or group audit standard, and trying setting up some principles of what you need to think about. Hopefully you then have a framework where practical guidance can be adapted into.

Considering this we are currently looking at the fact that we do not know what technological development brings tomorrow but instead have a sufficient framework to apply new developments. Currently we are also having a project on how to use Data Analytics in audits. In order to keep this new framework in mind, we might consider coming with revision of standards of how dealing more holistically with audit evidence and in that way of how to deal with evidence that is no longer pieces of paper but is a lot of things and might in the future only be cloud based information.

Megan, can you reveal the most relevant feedback you received from you stakeholders in respect of the comments you sent out in 2015?

Well, we got a lot of comments, actually in total we got 86 comments, which is still being analysed. Thinking of comments relating to shared service centre it was initial comments, where a lot of people had the thoughts that these entity setups need to be addressed specifically in standards. And the more specific comments were like we have talked about, but there was not any suggestion of how solving the problems.

Do you think it will end up with a new standard or revised standards?

As mentioned we are still in the early phase of the project so it is still very uncertain what will happen, but my guess will be a revision of several standards in order to make this new kind of framework and maybe some practical guidance as well.

If you discover a problem during the 2-3 year period of revising actual standards, how do IAASB react? Do you sent out notice to audit firms in order to guide them?

No. I think this is where the individual audit firm methodology comes into place.

Alright, how do you see the current situation about storing documentation, if it is prepared by another auditor? Explicit who has the responsibility and so on?

Well that's a good question and it is a part of what we are looking into, at the moment. But I can say, if you are to make an auditor's report on financial statements, then you are obliged to have a audit file supporting the auditor's report with documentation. This should be sufficient and appropriate audit evidence to the opinion. I don't think that it necessarily means that you need to obtain all evidence performed by another auditor at a shared service centre, but we need to have in mind that different regulators have different views on this. I don't think that documentation necessarily should be stored in two places, but at the same time I don't think it is sufficient to have a short memo or what else, if the involvement of the shared service centre is significant of matter. It is a balance.

Will this topic be a part of your revising or new standards?

I think we will get into the part of obtaining sufficient and appropriate audit evidence but I don't think that the standards will include anything about storage as there is different views from the different regulators and also the different situation of shared service centre involvement.

We think that we are around the interview guide including actually a lot more. So Megan, thank you very much having the time helping us with our master thesis. We really appreciate the input and dialogue throughout the interview.