*Bilag 6, Vejledning til udfyldelse af bilag 1-4*

Indholdsfortegnelse

[1. Vejledning til udfyldelse af arbejdsprogrammer i bilag 2-4 2](#_Toc517851202)

[2. Vejledning til udfyldelse af bilag 1 4](#_Toc517851203)

[3. Inspiration til kontrollantens samlede vurdering i bilag 2-4, forbedringspunkter og anbefalinger i bilag 1 samt eksempler på nogle bagatelagtige forhold 5](#_Toc517851204)

## Vejledning til udfyldelse af arbejdsprogrammer i bilag 2-4

**”Ja”:** Hvis forholdet efter kvalitetskontrollantens vurdering er tilstrækkeligt. Begrund, hvorfor der er svaret ja, hvis der har været tvivl.

**”Nej”:** Hvis forholdet efter kvalitetskontrollantens vurdering ikke er tilstrækkeligt. Begrund altid, hvorfor der er svaret nej. Begrund også, hvis der har været tvivl.

**”IR”:** Dette svar vælges udelukkende, hvis forholdet ikke er aktuelt for den pågældende revisionsvirksomhed eller erklæringsopgave.

Svar som ”bør forbedres” er ikke en mulighed. Dette er fravalgt ud fra et ønske om at undgå, at tvivlsspørgsmål besvares på denne måde, uden at det bliver tilstrækkeligt begrundet og uden mulighed for efterfølgende at kunne foretage konkret vurdering eller stillingtagen til sagen.

Kvalitetskontrollanten skal for hvert enkelt spørgsmål i arbejdsprogrammet være i stand til at vurdere, om kvalitetskontrollanten mener, at et forhold er tilstrækkeligt eller ikke tilstrækkeligt ved at angive et kryds i ”ja” eller ”nej” kolonnen. Hvis kontrollanten er i tvivl, angives det svar (”ja”/”nej”), som kontrollanten hælder mest til, og det begrundes, hvorfor der er svaret enten ”ja” eller ”nej”.

Observationer, som kontrollanten gør undervejs ved kontrollen noteres i bemærkningsfeltet i arbejdsprogrammerne ud for de enkelte spørgsmål. For hver observation angives ”1”, såfremt der er tale om en væsentlig observation eller ”2” vedrørende forhold, der kan/bør forbedres (anbefalinger). Helt bagatelagtige forhold formidles verbalt. Nedenfor i afsnit 3 er der givet nogle eksempler på forhold, som efter Erhvervsstyrelsens opfattelse er helt bagatelagtige. Det bør naturligvis føre til overvejelser, såfremt der konstateres en større mængde bagatelagtige forhold, som enkeltvis ikke er af væsentlig betydning, men som ud fra en samlet vurdering giver et indtryk af, at der ikke er dokumentation for, at der er udført tilstrækkeligt arbejde.

Når der er svaret på samtlige spørgsmål i arbejdsprogrammet kan der foretages en sortering i arbejdsprogrammet, således at observationer angivet som ”1” og ”2” fremgår øverst i dokumentet. Ud fra observationerne angivet som ”1” giver kontrollanten en samlet vurdering af sagen på baggrund af observationerne for hvert delområde, f.eks. for planlægning og erklæringsemnet.

Kontrollantens samlede vurdering af sagen

Kvalitetskontrollanten skal i bilag 3/4 give sin samlede vurdering af sagen, som er en opsamling for de delområder, hvor der har været væsentlige observationer. I afsnit 3 er der givet nogle eksempler på en sådan samlet vurdering.

Antallet af observationer angivet som ”1” herunder karakteren af disse observationer giver kontrollanten overblik over de konstaterede observationer, således at kontrollanten kan foretage en begrundet vurdering af, om kvalitetskontrollanten mener, at de enkelte delområder er udført i overensstemmelse med gældende regler og standarder.

Hvis kvalitetskontrollanten er i tvivl om, hvorvidt en observation er væsentlig eller ikke væsentlig, skal kvalitetskontrollanten sørge for at få belyst fakta vedrørende forholdet bedst muligt, samt at beskrive hvad det er, der gør, at kvalitetskontrollanten (og eventuelt den kontrollerede revisor), ved sin stillingtagen, ender med at vurdere forholdet som enten væsentligt eller ikke væsentligt.

Erhvervsstyrelsen vil på baggrund af kvalitetskontrollantens observationer og vurderinger foretage en konkret vurdering af henholdsvis kvalitetsstyringssystemet og de kontrollerede erklæringsopgaver.

Der henvises til bilag 6a for at se et eksempel på et udfyldt bilag 3.

## Vejledning til udfyldelse af bilag 1

Kvalitetskontrollantens samlede vurdering af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem samt de kontrollerede erklæringsopgaverne gengives i bilag 1. Når kvalitetskontrollanten har haft væsentlige observationer til kvalitetsstyringssystemet og/eller de gennemgåede erklæringsopgaver, skal kvalitetskontrollanten kopiere den samlede vurdering i bilag 2-4 over i bilag 1 under henholdsvis afsnit B2 og D4.

Når der har været væsentlige observationer, som har indgået i kontrollantens samlede vurdering af henholdsvis kvalitetsstyringssystemet og/eller de gennemgåede erklæringsopgaver, skal der for hver type af vurdering være et sammenhængende forbedringspunkt til revisionsvirksomheden i afsnit E. I afsnit 3 er givet nogle eksempler på forbedringspunkter.

For de observationer, der er angives som ”2” i arbejdsprogrammerne, foretager kvalitetskontrollanten en opsamling heraf i nogle konkrete anbefalinger til revisionsvirksomheden. I afsnit 3 er givet nogle eksempler på anbefalinger.

Der henvises til bilag 6 a for at se et eksempel på et udfyldt bilag 1.

## Inspiration til kontrollantens samlede vurdering i bilag 2-4, forbedringspunkter og anbefalinger i bilag 1 samt eksempler på nogle bagatelagtige forhold

Kontrollantens samlede vurdering

Nedenfor følger nogle forskellige eksempler på kontrollantens samlede vurdering, som kan anvendes til inspiration til bilag 2-4.

Bilag 2

* Gennemgangen af selve kvalitetsstyringssystemet gav ikke anledning til bemærkninger. Der er dog i 6 ud af de 9 gennemgåede erklæringsopgaver konstateret væsentlige fejl og mangler. Efter kontrollantens opfattelse understøtter kvalitetsstyringssystemet, at fejl og mangler af den konstaterede art ikke burde optræde, hvorfor det er relevant at overveje, om revisionsvirksomheden anvender kvalitetsstyringssystemet på passende vis.

Bilag 3

* Ved gennemgangen af erklæringsopgaven er det konstateret, at dokumentationen vedrørende den udførte revision er mangelfuld på følgende væsentlige områder: omsætning, going concern, gennemgang af perioden efter statusdagen, regnskabsmæssige skøn vedrørende værdiansættelse af anlægsaktiver. Det er på den baggrund min opfattelse, at revisor ikke har tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for den afgivne erklæring.

Endvidere har revisor ikke taget dokumenteret stilling til, hvorvidt overtrædelse af skemakravene i årsregnskabsloven og den manglende beløbsangivelse i noten vedrørende leasingforpligtelse har betydning for udformningen af revisionspåtegningen.

* Der mangler i noterne en fuldstændig oplysning af pantsatte aktiver, idet selskabets bankforbindelse har virksomhedspant i immaterielle aktiver og driftsmateriel til en samlet bogført værdi på ca. 45 mio. kr., som ikke er anført i noten. Der er tale om en mangel, som ikke vedrører anvendelse af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem eller tjeklister, men en enkeltstående fejl/forglemmelse ved sammenholdelse med bankbrevets oplysninger.

Sagen var udtaget til intern kvalitetskontrol vedrørende 2014 årsregnskabet, som gav anledning til en forholdsvis dårlig bedømmelse, som følge af en række ikke uvæsentlige mangler. Der er rettet op på disse mangler i revisionen og i regnskabet for 2015.

* Revisor har ikke dokumenteret, at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis inden påtegning på regnskabet. Konkret mangler der revisionsbevis for eventuelt nedskrivningsbehov på varelager og tilgodehavende mellemregning hos moderselskab inden revisors påtegning.

Bilag 4

* Det er kvalitetskontrollantens vurdering, at sagen er behæftet med væsentlige fejl og mangler, som følge af at ikke alle de 4 obligatoriske supplerende handlinger, der skal udføres, når revisor afgiver erklæring efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder, er udført.

Således er der ikke indhentet advokatbrev eller dokumenteret en begrundelse for undladelse heraf på trods af at der har været væsentlige advokatomkostninger i løbet af året. Og der er ikke udført alle krævede sammenholdelser af indberetninger til SKAT med bogføringen.

Forbedringspunkter

Nedenfor følger en liste over forskellige typer af forbedringspunkter, som kan anvendes som inspiration til udformningen af forbedringspunkter. Forbedringspunkterne er inddelt inden for kategorierne kvalitetsstyringssystem, overvågning og erklæringsopgaver. Listen er ikke udtømmende.

1. **Kvalitetsstyringssystemet**

Anvendelse af kvalitetsstyringssystemet

Der er konstateret følgende forbedringspunkt(er) hos revisionsvirksomheden:

* opnåelse af den nødvendige forståelse for den praktiske anvendelse af kvalitetsstyringssystemet, således at planlægning, udførelse og konklusioner tilpasses de enkelte erklæringsopgaver med henblik på, at der opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis forud for erklæringsafgivelse.
* anvendelse af kvalitetsstyringssystemet ved udførelse af samtlige erklæringsopgaver.
* anvendelse af kvalitetsstyringssystemet ved udførelse af revisionsopgaver, herunder for så vidt angår tilstrækkelig dokumentation og stillingtagen ved foretagne uafhængighedsvurderinger.
* anvendelse af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem forud for afgivelse af erklæringer med sikkerhed.
* anvendelse af kvalitetsstyringssystemet fuldt ud og konsekvent ved udførelse af revisionsopgaver.
* de ansattes overholdelse af revisionsvirksomhedens retningslinjerne for uafhængighed.
* efterlevelse af revisionsvirksomhedens procedurer for faglig konsultation.

Mangler ved kvalitetsstyringssystemet

Der er konstateret følgende forbedringspunkt(er) hos revisionsvirksomheden:

* kvalitetsstyringssystemet skal indeholde procedurer, der sikrer personalets kendskab til procedurer og politikker, og at der løbende foretages passende tilsyn med erklæringsopgavernes udførelse.
1. **Overvågning:**

Der er konstateret følgende forbedringspunkt(er) hos revisionsvirksomheden:

* sikring af, at der bliver udført intern overvågning af erklæringsopgaver. Det skal herunder sikres, at der i revisionsvirksomhedens procedurer for intern overvågning fastsættes et interval for intern kontrol af erklæringsopgaver.
* sikring af, der bliver udført overvågning af kvalitetsstyringssystemet hvert år.
* sikring af, at den interne kontrol er i stand til at afdække fejl og mangler i de udvalgte erklæringsopgaver af hensyn til udviklingen og opretholdelsen af kvaliteten af revisionsvirksomhedens erklæringsopgaver.
1. **Erklæringsopgaver:**

Uafhængighedsvurdering

Der er konstateret følgende forbedringspunkt(er) hos revisionsvirksomheden:

* sikring af, at der foretages dokumenteret vurdering af revisors uafhængighed forud for afgivelse af erklæringsopgaver.
* sikring af, at der ved stillingtagen til revisors uafhængighed foretages identifikation af mulige trusler mod revisors uafhængighed, samt at der tages dokumenteret stilling til sikkerhedsforanstaltninger, således at uafhængighedsreglerne ikke brydes.

Planlægning

Der er konstateret følgende forbedringspunkt(er) hos revisionsvirksomheden:

* sikring af, at der ved udførelse af erklæringsopgaver foretages tilstrækkelig planlægning, herunder, at planlægningen indeholder identifikation af væsentlige og risikofyldte poster samt regnskabsposter, der indeholder regnskabsmæssige skøn. ligesom der skal foretages planlægning af relevante handlinger til afdækning af væsentlige og risikofyldte områder. Det skal desuden sikres, at væsentlighedsniveau altid fastsættes, og at dette fastsættes ud fra aktuelle beløb.
* sikring af, at der ved udførelse af erklæringsopgaver foretages tilstrækkelig planlægning, herunder for så vidt angår tilstrækkelige væsentligheds- og risikovurderinger.
* sikring af, at der ved udførelse af erklæringsopgaver, hvori der afgives erklæring på et koncernregnskab, udarbejdes koncernrevisionsplan.

Udførelse

Der er konstateret følgende forbedringspunkt(er) hos revisionsvirksomheden:

* sikring af, at der ved udførelse af erklæringsopgaver udføres tilstrækkelige handlinger vedrørende væsentlige regnskabsposter, herunder varelager og igangværende arbejder, og at dette dokumenteres.
* sikring af, at der udarbejdes rettidig revisionsdokumentation samt at der indhentes tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende væsentlige og risikofyldte områder.
* sikring af, at der ved udførelse af erklæringsopgaver udarbejdes tilstrækkelig dokumentation vedrørende vurdering af going concern, og at der herunder tages stilling til om der er tilstrækkelig oplysning i den årsrapport, hvorom erklæring med sikkerhed afgives.
* sikring af, at der er sammenhæng mellem revisors konklusioner og den afgivne erklæring samt at der tages dokumenteret stilling til revisionen af alle væsentlige områder.
* sikring af, at der ved udførelse af erklæringsopgaver udarbejdes tilstrækkelig dokumentation for udførte handlinger samt at der indhentes tilstrækkeligt revisionsbevis særligt vedrørende væsentlige og risikofyldte områder herunder overvejelser i relation til going concern. Endvidere skal det sikres, at revisor dokumenteret forholder sig til, hvorvidt årsregnskabet bør indeholde beskrivelse om usikkerhed om going concern.
* sikring af, at der ved udførelse af erklæringsopgaver foretages tilstrækkelig dokumentation for udførte handlinger, samt at revisors vurderinger og konklusioner dokumenteres tilstrækkeligt for alle relevante områder.
* sikring af, at der sker en tilstrækkelig kommunikation til den øverste ledelse.

Udvidet gennemgang:

Der er konstateret følgende forbedringspunkt(er) hos revisionsvirksomheden:

* sikring af, at samtlige påkrævede supplerende handlinger bliver udført, når der udføres opgaver vedrørende erklæring om udvidet gennemgang. Såfremt påkrævede handlinger ikke er relevante skal begrundelsen herfor være dokumenteret.

Overholdelse af den regnskabsmæssige begrebsramme:

Der er konstateret følgende forbedringspunkt(er) hos revisionsvirksomheden:

* sikring af, at der som led i udførelse af erklæringsopgaver foretages dokumenteret kontrol af, at erklæringsemnet overholder den regnskabsmæssige begrebsramme, herunder for så vidt angår afgivelse af erklæring på årsregnskaber for selskaber, der benytter muligheden for at foretage opskrivninger. Såfremt der er afvigelser skal det sikres, at revisors arbejdspapirer indeholder begrundet stillingtagen til hvorvidt dette skal have indflydelse for den afgivne erklæring. I de tilfælde, hvor det vurderes, at eventuelle overtrædelser af den regnskabsmæssige begrebsramme skal have indflydelse for den afgivne erklæring, skal det sikres, at der afgives fornødne modifikationer til konklusionen i erklæringen.
* sikring af, at revisor dokumenteret forholder sig til væsentlige overtrædelser af årsregnskabsloven herunder hvorvidt dette bør have betydning for revisionspåtegningens udformning.

Øvrige forhold

Der er konstateret følgende forbedringspunkt(er) hos revisionsvirksomheden:

* sikring af, at der ikke sker datering af revisionspåtegningen før tidspunktet for revisionens afslutning og ledelsens godkendelse af regnskabet.
* sikring af, at handlinger vedrørende kontrol af overholdelse af bestyrelsens pligter dokumenteres. Såfremt bestyrelsen ikke har overholdt sine pligter skal revisor oplyse herom i den afgivne erklæring

Anbefalinger

Beskrivelse af anbefalinger, som revisionsvirksomheden, efter kvalitetskontrollantens vurdering, kan/bør rette op på:

* Der er givet anbefalinger til revisionsvirksomheden med hensyn til uddybning af begrundelser for foretagne risiko- og væsentlighedsvurderinger som led i planlægningen af erklæringsopgaver.
* Det er herudover anbefalet, at der ved udfyldelse af revisionsinstrukser foretages tydelige markeringer ud for handlinger, som er anset for irrelevante, samt at der anføres kort begrundes ud for de fravalgte handlinger.
* Der henvises endvidere til de underskrevne arbejdsprogrammer, hvori der fremgår generelle anbefalinger vedrørende de kontrollerede erklæringsopgaver.
* Øget brug af interne konsultationer ved overvejelser om revisionspåtegninger med fremhævelse af forhold eller modificerede konklusion, herunder håndtering af going concern usikkerhed.
* Øget brug af referencer, især hvor dokumentationen er omfangsrig
* Udarbejdelse af oversigter der mere overskueligt kan vise faktiske foretagne stikprøver, udførte undersøgelser og resultatet heraf pr. stikprøve.
* Opdatering af tiltrædelsesprotokollater med kortere intervaller

Bagatelagtige forhold

Helt bagatelagtige forhold kan formidles verbalt.

Nedenfor følger nogle eksempler på forhold, som efter Erhvervsstyrelsens opfattelse er helt bagatelagtige:

* Gennemgangen af kvalitetsstyringssystemets generelle forhold gav et godt indtryk af et opdateret og tilstrækkeligt system, dog anvendes generelt begrebet habilitet i stedet for lovgivningens begreb om uafhængighed, det vil jeg anbefale bliver ændret.
* Der er omtale i anvendt regnskabspraksis af regnskabsposter, som ikke indgår i regnskabet.
* Årsregnskabet indeholder regnskabsposter, som indgår med 0 kr. for året og året før og uden tilhørende note.