

MEDELELSE

25. oktober 2011
/rpa

Meddelelse om kravene til revisors dokumentation ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed

1. Indledning

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ansvarlig for det offentlige tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. Det offentlige tilsyn skal sikre en høj kvalitet i revisorerens arbejde.

Revisortilsynet offentliggjorde den 24. oktober 2011 ”Redegørelse om Revisortilsynets kvalitetskontrol 2010”¹. Det fremgår af redegørelsen, at de udførte kvalitetskontroller i 2010 i en række tilfælde har ført til reaktioner over for revisorer og revisionsvirksomheder i form af påtaler og/eller oversendelse til Revisornævnet som følge af fejl eller mangler vedrørende revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyringssystemer eller revisors udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed.

Flere af de fejl og mangler, som ligger til grund for Revisortilsynets reaktioner, er **utilstrækkelig dokumentation** for revisors arbejde inden for hovedområderne:

- Planlægning af opgaven
- Udførelse af opgaven
- Konklusioner vedrørende det udførte arbejde

Utilstrækkelig dokumentation ved udførelse af opgaven dækker f.eks. over utilstrækkelig dokumentation for revisors udførte arbejde vedrørende going concern i henhold til den internationale revisionsstandard² ISA 570 *Fortsat drift (Going concern)*, men også flere andre områder.

Meddelelsens formål er at styrke revisorerens og revisionsvirksomheders fokus på udarbejdelse af tilstrækkelig dokumentation for udført arbejde

**ERHVERVS- OG
SELSKABSSTYRELSEN**
Kampmannsgade 1
1780 København V

Tlf. 33 30 77 00
Fax 33 30 77 99
CVR-nr 10 15 08 17
eogs@eogs.dk
www.eogs.dk

**ERHVERVS- OG
VÆKSTMINISTERIET**

¹ Redegørelsen er offentliggjort på www.revisortilsynet.dk

² FSR – danske revisorer udgiver danske oversættelser af internationale standarder om kvalitetsstyring, revision, review, andre erklæringsopgaver med sikkerhed og beslægtede opgaver, som er udarbejdet af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), en uafhængig standardudstedende organisation, der indgår i International Federation of Accountants (IFAC).

i forbindelse med revisors afgivelse af erklæringer med sikkerhed – f.eks. revisionspåtegninger på regnskaber, erklæringer om gennemgang (review) af regnskaber og vurderingsberetninger i henhold til Selskabsloven³.

Denne meddelelse fremhæver derfor en række forhold, som revisor bl.a. skal være opmærksom på ved dokumentation af udført arbejde i forbindelse med revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber samt andre erklæringer med sikkerhed omfattet af revisorlovens⁴ § 1, stk. 2.

Meddelelsen henviser til gældende regler og standarder og har ikke til formål at stille yderligere krav til revisor. Det forhold, at meddelelsen alene fremhæver enkelte regler og standarder, fritager ikke revisor for ansvaret for at overholde hele lovgivningen, herunder god revisorskik og alle relevante standarder, ved udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed.

2. Formålet med revisors dokumentation

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed.

For at værne om tilliden til denne særlige status i offentligheden, må revisorer og revisionsvirksomheder til enhver tid kunne dokumentere, at udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed er sket i overensstemmelse med gældende krav.

Formålet med revisors dokumentation er at give tilstrækkelig og egnet dokumentation for grundlaget for revisors erklæring samt bevis for, at revisors arbejde blev planlagt og udført i overensstemmelse med gældende krav i lovgivningen, herunder god revisorskik og de anvendte opgavestandarder.

Revisionsvirksomhederne bidrager selv til sikring af en høj kvalitet af revisors arbejde. Dette sker bl.a. via den periodiske efterfølgende interne kontrol af udførte erklæringsopgaver, som krævet i den internationale kvalitetsstyringsstandard ISQC 1⁵.

Ved den interne kontrol bliver det vurderet, om revisor ved udførelsen af erklæringsopgaver har overholdt gældende krav i lovgivningen og revisionsvirksomhedens interne kvalitetskrav. Ved denne vurdering kan kvalitetskontrollen kun forholde sig til arbejde, der er dokumente-

³ Lovbekendtgørelse nr. 322 af 11. april 2011 om aktie- og anpartsselskaber (Selskabsloven)

⁴ Lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

⁵ ISQC 1 Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver

ret. Det er derfor afgørende, at revisor fastholder fokus på, at sikre overholdelse af kravene til dokumentation for det udførte arbejde.

Ligesom den interne kontrol bidrager det offentlige tilsyns kvalitetskontrol og undersøgelser til at sikre en høj kvalitet af revisors arbejde. Det har derfor tilsvarende stor betydning for det offentlige tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder, at revisor, som offentlighedens tillidsrepræsentant, har dokumenteret sit arbejde. Ved utilstrækkelig eller manglende dokumentation er det ikke muligt for det offentlige tilsyn at konkludere, at revisor har udført sit arbejde i overensstemmelse med gældende krav.

3. Revisors dokumentationskrav

Det fremgår af revisorlovens § 23, stk. 1, at revisorer og revisionsvirksomheder for enhver erklæringsopgave med sikkerhed⁶, herunder revisionspåtegninger på regnskaber, skal udarbejde arbejds papirer, der dokumenterer grundlaget for den afgivne erklæring eller udtalelse.

Derudover fremgår det af revisorlovens § 16, stk. 1, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed, og at revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader.

God revisorskik kommer i praksis bl.a. til udtryk i kravene til revisors arbejde i henhold til de internationale opgavestandarder for erklæringsopgaver med sikkerhed.

Den internationale revisionsstandard ISA 230 *Revisionsdokumentation* omhandler revisors ansvar for at udarbejde revisionsdokumentation ved revision af et regnskab. Udover dokumentationskravene i ISA 230 er der anført en række specifikke dokumentationskrav i andre af de internationale opgavestandarder.

4. Dokumentationens form, indhold og omfang ved revision

I ISA 230 *Revisionsdokumentation*, afsnit 8-11, er der anført en række krav til form, indhold og omfang af revisors dokumentation ved revision af et regnskab. Disse krav afspejler efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse bl.a. god revisorskik i forhold til form, indhold og omfang ved dokumentation af udført arbejde i forbindelse med afgivelse af erklæringer om revision. Kravene omfatter følgende:

8. Revisor skal udarbejde revisionsdokumentation, som er tilstrækkelig til, at en erfaren revisor, som ikke har forudgående tilknytning til revisionen, er i stand til at forstå følgende:

⁶ Erklæringer med sikkerhed omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.

- (a) arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlinger udført for at overholde ISA'er samt gældende lovgivning og øvrig regulering
 - (b) resultaterne af udførte revisionshandlinger og det opnåede revisionsbevis, og
 - (c) betydelige forhold, som er opstået under revisionen, konklusionerne herpå samt betydelige faglige vurderinger, der er foretaget for at komme frem til disse konklusioner.
9. Ved dokumentation for arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de udførte revisionshandlinger skal revisor registrere:
- (a) noterede karakteristika ved de specifikke poster eller forhold, som er blevet undersøgt
 - (b) hvem revisionsarbejdet er udført af samt datoen for færdiggørelse, og
 - (c) hvem der har gennemgået det udførte revisionsarbejde samt datoen herfor, og hvad der er gennemgået.
10. Revisor skal dokumentere drøftelser af betydelige forhold med den daglige ledelse, den øverste ledelse og andre, herunder arten af de betydelige forhold, der blev drøftet, samt hvornår og med hvem drøftelserne fandt sted.
11. Hvis revisor har identificeret oplysninger, som ikke hænger sammen med revisors endelige konklusion vedrørende et betydeligt forhold, skal revisor dokumentere, hvorledes revisor har håndteret den manglende sammenhæng.

ISA 230 indeholder uddybende vejledning til de anførte punkter samt øvrige krav til revisionsdokumentation. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal generelt anbefale, at revisorer og revisionsvirksomheder til enhver tid har en ajourført viden om kravene i de gældende internationale opgavestandarder, da disse bl.a. afspejler god revisorskik.

5. Dokumentation ved andre erklæringsopgaver med sikkerhed

Når revisor udfører andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision, skal revisor og revisionsvirksomheden naturligvis også sikre sig, at der bliver udarbejdet tilstrækkelig dokumentation for det udførte arbejde i overensstemmelse med lovgivningen, herunder god revisorskik og de anvendte opgavestandarder.

Dokumentationen skal kunne danne grundlag for såvel efterfølgende intern kontrol efter ISQC 1, som ekstern kvalitetskontrol foretaget af

Revisortilsynet eller en undersøgelse iværksat af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i henhold til revisorlovens § 37.

Dokumentationen skal derfor have en sådan karakter, at en erfaren revisor eller anden faglig kompetent kontrollant, som ikke har forudgående tilknytning til opgaven, er i stand til at forstå grundlaget for den afgivne erklæring, herunder arten, den tidsmæssige placering og omfanget af arbejdshandlinger udført for at overholde den gældende lovgivning.

6. Revisors refleksioner omkring dokumentation

For at sikre en tilstrækkelig dokumentation skal Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anbefale, at revisor ved afslutning af enhver erklæringsopgave med sikkerhed stiller sig selv to centrale spørgsmål:

- 1. Er der indhentet tilstrækkelig og egnet dokumentation for grundlaget for den afgivne erklæring og bevis for, at det udførte arbejde blev planlagt og udført i overensstemmelse med gældende krav i lovgivningen, herunder god revisorskik og de anvendte opgavestandarder?*
- 2. Er den foreliggende dokumentation tilstrækkelig til, at en erfaren revisor eller anden faglig kompetent person, som ikke har forudgående tilknytning til opgaven, er i stand til at forstå arten, den tidsmæssige placering og omfanget af arbejdshandlinger, resultaterne af arbejdshandlingerne og det opnåede bevis for den afgivne erklæring?*

Såfremt revisor ikke kan svare ”Ja” til disse spørgsmål, skal revisor indhente eller udarbejde yderligere dokumentation for det udførte arbejde.

Revisionsvirksomheder bør ligeledes overveje, om de implementerede kvalitetsstyringssystemer i fornødent omfang sikrer, at revisor ved udførelse af erklæringsopgaver med sikkerhed udarbejder tilstrækkelig dokumentation for det udførte arbejde i overensstemmelse med de gældende krav i lovgivningen.

7. Markedsmæssige forhold

Revisionsvirksomheder kan ligesom mange andre virksomheder være ramt af faldende omsætning og indtjening som følge af finanskrisen. Dette må imidlertid ikke føre til en forringelse af arten og omfanget af revisors arbejde, herunder revisors dokumentation. Revisorer og revisionsvirksomheder kan således ikke fravige god revisorskik samt gældende krav i lovgivning og øvrig regulering med henvisning til de aktuelle markedsforskel.

Revisorer og revisionsvirksomheder skal til en hver tid sikre, at erklæringsopgaver med sikkerhed bliver udført i overensstemmelse med

gældende krav i lovgivningen, herunder god revisorskik og de anvendte opgavestandarder.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal afslutningsvis henlede opmærksomheden på styrelsens notat af den 6. marts 2009 om "Revision i en krisetid", som efter styrelsens opfattelse fortsat er særligt relevant for revisorer og revisionsvirksomheder.