



IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Er "ISA for LCE" tilstrækkelig tydelig og konkretiseret til revision af mindre komplekse virksomheder?

KANDIDAT AFHANDLING CAND.MERC.AUD

JONAS BERG HANSEN & CHRISTOFFER DRUD BUNK

VEJLEDER: RONALD VAN DEN HOORN

AALBORG UNIVERSITY BUSINESS SCHOOL

Titelblad

Projekttitel: *Er "ISA for LCE" tilstrækkelig tydelig og konkretiseret til revision af mindre komplekse virksomheder?*

Periode: 1 marts 2023 – 23 juni 2023

Vejleder: Ronald van den Hoorn

Uddannelse: Cand.merc.aud. – Revisorkandidat, Aalborg University Business School

Semester: 10 semester – Kandidatspeciale

Antal anslag (inkl. mellemrum): 176.576

Antal normalsider: 74

Referencesystem: APA

Afleveringsdato: 1 juni 2023

ECTS: 30

Jonas Berg Hansen

Studienummer: 20211949

Christoffer Drud Bunk

Studienummer: 20210687



Jonas Berg Hansen



Christoffer Drud Bunk

Abstract

Over many years, there has been a particularly sharpened focus on auditing less complex entities in Denmark, which are currently subject to fully applying the requirements of the ISA standards prepared by the IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). In some other European countries, standards have been introduced locally for the audit of this particular segment. The IAASB refers to the segment as LCE (Less Complex Entities), which makes up more than 90% of registered companies internationally. Furthermore, at the European level, the segment is estimated to cover 99% of the registered companies, and at the national level in Denmark, recent statistics in the area have shown that 94% of the Danish registered companies are in this segment (European Parliament, 2022).

In other words, the segment is quantitatively exceptionally bulky, and the introduction of a special new ISA standard for the segment will, therefore, affect a significant number of companies, which is why the potential socio-economic gains are huge.

Furthermore, as mentioned, it is the IAASB's purpose with the precision of the current ISA standards to target them so that they, in their entirety, can be adapted to the less complex entities, the LCE segment. In recent years, ISA standards have become even more extensive and complex, which have made them difficult to adapt to the less complex entities, resulting in higher social costs. The IAASB has developed the ISA for LCE as a result of great pressure from external stakeholders, who have long expressed a great and growing need for separate standards for the less complex entities to be developed. The standard is based on the fact that the auditor must be able to perform a full audit by following this particular standard.

Overall, however, the IAASB is considered not to have succeeded in this. This is because the similarities and differences between the prepared standard from the existing ISA standards are not concretized to such an extent that it is transparent what can be omitted when auditing less complex entities in relation to the requirements of the full ISA standards. Furthermore, this symptom is supported by the fact that the IAASB has issued another consultation proposal, requesting input by 2 May 2023 at the latest.

Before answering the subject area of this assignment, it has been necessary to gain in-depth knowledge of "ISA for LCE" to understand the reasons for the preparation of this standard, the result of this, and whether the general public finds this standard sufficiently applicable in daily life. We have to go back to 2005 to find the answer to this. During the period between 2005-2009, the IAASB worked to clarify and reassess the existing ISA standards, with the aim of developing a comprehensive auditing standard that would cover the less complex entities. Subsequently, the implementation phase was initiated. This was initiated in two phases. The first phase is based on an examination of how existing auditing standards apply to audits of less complex entities with a cost perspective in mind. Phase two focused on collecting data from countries where this had been introduced.

It was, therefore, considered necessary by the IAASB to review the already existing standards so that they would be adapted to the less complex entities. This resulted in the creation of a working group at a global level to address the existing elaboration by applying the existing standards to the less complex entities. This resulted in what is referred to in the assignment as the "ISA for LCE".

However, the ISA for LCE has been known, in several ways, to be flawed, inadequate, and difficult to use for the average accountant. Things are already going wrong because the definition of a less complex entity is unclear. The definition is neither fully complete nor sharply defined. This is due to several potential lacks of clarifications on whether the standard can be used. An example of this would be a scenario where the company under audit has few internal controls, but at the same time has complex transactions – whether the standard applies to this situation is up to the individual auditor's professional judgment and is, therefore, not necessarily clear to all auditors.

The segment itself, which the ISA for LCE is intended to cover, is also unclear. This is because the definition of the less complex entities should be comprehensive of the various factors. Instead, it must be up to the auditor to judge when a company is less complex or not.

Therefore, in addition to the proportionality of the fact that this stand-alone audit standard has not been adequate, it must also be concluded that the IAASB has made it difficult to apply this proposed standard.

Indholdsfortegnelse

1.0 Introduktion	1
1.1 Indledning og problemfelt.....	1
1.2 Problemformulering	2
1.3 Afgrænsning	3
1.4 Forkortelser anvendt i opgaven.....	4
1.5 Undersøgelsesområde.....	5
2.0 Videnskabsteori og metode	6
2.1 Paradigmer.....	6
2.2 Videnskabsteoretiske perspektiv	6
2.2.1 Kritisk realisme	7
2.2.2 Ontologi.....	8
2.2.3 Epistemologi.....	8
2.2.4 Kritiske overvejelser	8
2.3 Metode	9
2.3.1 Valg af metoder	9
2.3.2 Slutningsformer.....	9
2.3.3 Empiriindsamling.....	10
2.3.4 Kildekritik og kvalitetsvurdering.....	11
2.3.5 Validitet og datagrundlag	12
3.0 Akademisk indgangsvinkel, grundlæggende revisionsteori.....	13
3.1 Det overordnet mål for revisor og med revision og krav fra offentligheden	13
3.2 Professionalisme og etiske krav til revisor	16
3.3 Standarder og lovgivning	17
3.3.1 Erklæringsbekendtgørelsen	18
3.3.2 Revisorloven.....	23
3.4 Delkonklusion – Akademisk indgangsvinkel, grundlæggende revisionsteori.....	30
4.0 Implementeringen af ISA for LCE og de bagvedlæggende bevæggrunde	31
4.1 Tidslinje og baggrund for ISA for Less Complex Entities.....	33
4.2 Hvordan fungere og anvendes det i praksis.....	35
4.3 Modifikationer og ændringer til de eksisterende ISA-standarder	36

4.3.1 ISA 200.....	36
4.3.2 ISA 200 for LCE, modificeret af IAASB	36
4.4 Delkonklusion - hvorfor er det svært at eksekvere i praksis?	38
5.0 Analyse af ISA-standarder samt hvilke krav der kan undlades	40
5.1 De internationale revisionsstandards, udarbejdet af IAASB.....	40
5.2 Afgrænsning af ISA-standarderne	42
5.2.1 Samlet overblik over ISA-standarderne forud for næstkommende afsnit	47
5.3 Analyse af de tilbageværende ISA-standarder	49
5.3.1 ISA 450 – Vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen.....	50
5.3.2 ISA 500 - Revisionsbevis	51
5.3.3 ISA 501 - Revisionsbevis - Specifikke overvejelser for udvalgte områder	53
5.3.4 ISA 505 – Eksterne bekræftelser	55
5.3.5 ISA 550 - Nærtstående parter	57
5.3.6 ISA 560 - Efterfølgende begivenheder	60
5.3.7 ISA 580 - Skriftlige udtalelser	62
5.3.8 ISA 620 - Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde	65
5.3.9 Opsamlende diskussion – Vil det forbedre eller forringe revision ud fra et økonomisk perspektiv?	67
5.4 Opsummering af de vigtigste identifikationer.....	69
6.0 Konklusion	70
7.0 Perspektivering.....	72
7.1 Kan man ændre revisionspligten i Danmark?	73
7.2 Udvidet gennemgang.....	74
Afslutning	75
Litteraturliste	76
Figur liste	81
Bilagsoversigt.....	82
Bilag 1.....	82
Bilag 2.....	84

1.0 Introduktion

1.1 Indledning og problemfelt

Der har over en lang årrække været et særligt skærpet fokus på revision af mindre komplekse virksomheder i Danmark, som for nuværende er underlagt fuldt ud at anvende kravene i International Standards on Auditing (vil blive omtalt som ISA gennem resten af specialet) standarderne, som er udarbejdet af International Auditing and Assurance Standards Board (vil blive omtalt som IAASB gennem resten af specialet). I en række andre europæiske lande er der indført standarder lokalt til brug for revision af netop dette segment. IAASB omtaler segmentet som Less Complex Entities (vil blive omtalt som LCE gennem resten af specialet), som udgør mere end 90% af de registrerede virksomheder internationalt. Segmentet er endvidere på europæisk plan estimeret til at afdække 99% af de registrerede virksomheder, og på nationalt plan i Danmark har seneste statistik på området vist, at 94% af de danske registrerede virksomheder befinder sig i dette segment (European Parliament, 2022). Segmentet er derfor kvantitativt usædvanligt omfangsrigt, og en indførelse af en særlig ny ISA standard for segmentet vil potentielt omfatte en betydelig mængde virksomheder, hvorfor de potentielle samfundsøkonomiske gevinster er kæmpestore.

Det er som nævnt endvidere IAASB's formål med præcisionen af de nuværende ISA-standarder at målrette dem, så de i deres helhed kan tilpasses de mindre komplekse virksomheder, LCE-segmentet. ISA-standarderne er i de senere år ellers blevet yderligere omfattende og mere komplekse, hvilket har gjort dem svært tilpasselige på de mindre komplekse virksomheder med de deraf afledte højere samfundsomkostninger til følge.

IAASB har udarbejdet ISA for LCE som følge af et stort pres fra omverdenens interessenter, som længe har udtrykt et stort og stigende behov for at særskilte standarder til de mindre komplekse virksomheder blev udarbejdet. Standarden er baseret på, at revisor skal kunne udføre en fuld revision ved, at følge netop denne standard.

Ud fra en overordnet betragtning vurderes dette dog ikke at være lykkedes for IAASB. Det skyldes, at den udarbejdede standards ligheder og forskelle fra de eksisterende ISA-standarder har vist sig ikke at være konkretiseret i en sådan grad, at det er gennemsigtigt, hvad der kan undlades ved revision af mindre komplekse virksomheder i forhold til kravene i de fulde ISA-standarder. Endvidere

understøttes dette symptom af det faktum, at IAASB senest i år har udsendt endnu et høringsforslag, hvor de anmoder om input inden den 2. maj 2023.

1.2 Problemformulering

Baseret på den ovenstående probleminidentifikation er nedenstående problemformulering blevet udformet:

”Er den af IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) udarbejdede ISA (International Standards on Auditing) for LCE (Less Complex Entities) tilstrækkelig tydelig og konkretiseret om, hvilke krav der i de eksisterende ISA-standarder kan undlades ved revision af de mindre komplekse virksomheder? – I benægtende fald, hvordan kunne IAASB derimod have udarbejdet standarden, så den reelt havde været tydelig og konkret for revisorerne om hvilke krav, der gælder for revisionen af de mindre komplekse virksomheder?”

Følgende underspørgsmål er udarbejdet for at belyse ovenstående problemformulering:

- 1) Hvilke revisionsteorier danner grundlag for revision i såvel et dansk som i et internationalt perspektiv?
- 2) Hvordan kan mindre komplekse (LCE-segmentet) defineres, så man kan afgøre, om de opfylder forudsætningerne for at kunne omfattes af den nye revisionsstandard?
- 3) Hvad er IAASB's hensigt med den nye revisionsstandard for mindre komplekse virksomheder, og hvad er baggrunden for udarbejdelsen af ISA for LCE?
- 4) Er den af IAASB udarbejdede ISA for LCE tilstrækkelig tydelig konkretiseret, så den kan benyttes effektivt, eller har den mangler, der gør det svært at eksekvere revisionen af de mindre komplekse virksomheder i praksis?
- 5) Hvordan burde IAASB reelt have udarbejdet det endelige udkast; ISA for LCE?

1.3 Afgrænsning

Opgaven baserer sig udelukkende på revision af mindre komplekse virksomheder i Danmark, hvorfor nedenstående afgrænsninger på det empiriske felt er foretaget forud for dataindsamlingsprocessen:

- a) Geografisk afgrænses specialet til at basere sig på at afdække danske virksomheder.
- b) I henhold til segmenternes størrelse afgrænses opgaven til udelukkende at fokusere på virksomheder i regnskabsklasse B efter danske regler og standarder.
- c) Der afgrænses endvidere til udelukkende at tage revisors perspektiv i udarbejdelsen af dette speciale.
- d) I forlængelse af ovenstående vil specialet videre kun tage perspektiv i revision, hvilket betyder, at de tre andre erklæringstyper blot nævnes, samt at regnskabsklasse ikke uddybes nævneværdigt, da det er underforstået, at det indgår.
- e) Endvidere afgrænses specialet til at bestå af tilgængeligt materiale udarbejdet af IAASB, andre faglige instanser indenfor revisionsfaget og interview med respondenter bestående af statsautoriserede revisorer. Dette med formålet at udarbejde et vidensbaseret speciale med relevante personer og kilder.
- f) I forlængelse af ovenstående afgrænses der således fra differerende metoder i forbindelse med dataindsamlingsprocessen.

1.4 Forkortelser anvendt i opgaven

Specialet indeholder flere forkortelser, og der vil derfor i dette afsnit blive forklaret betydningen af disse forkortelser, for at læseren nemt og tydeligt ikke er i tvivl om betydningen af forkortelsen.

Følgende forkortelser er anvendt i specielt:

FSR – Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

IFAC – International Federation of Accountants

ISA – International Standards on Auditing

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

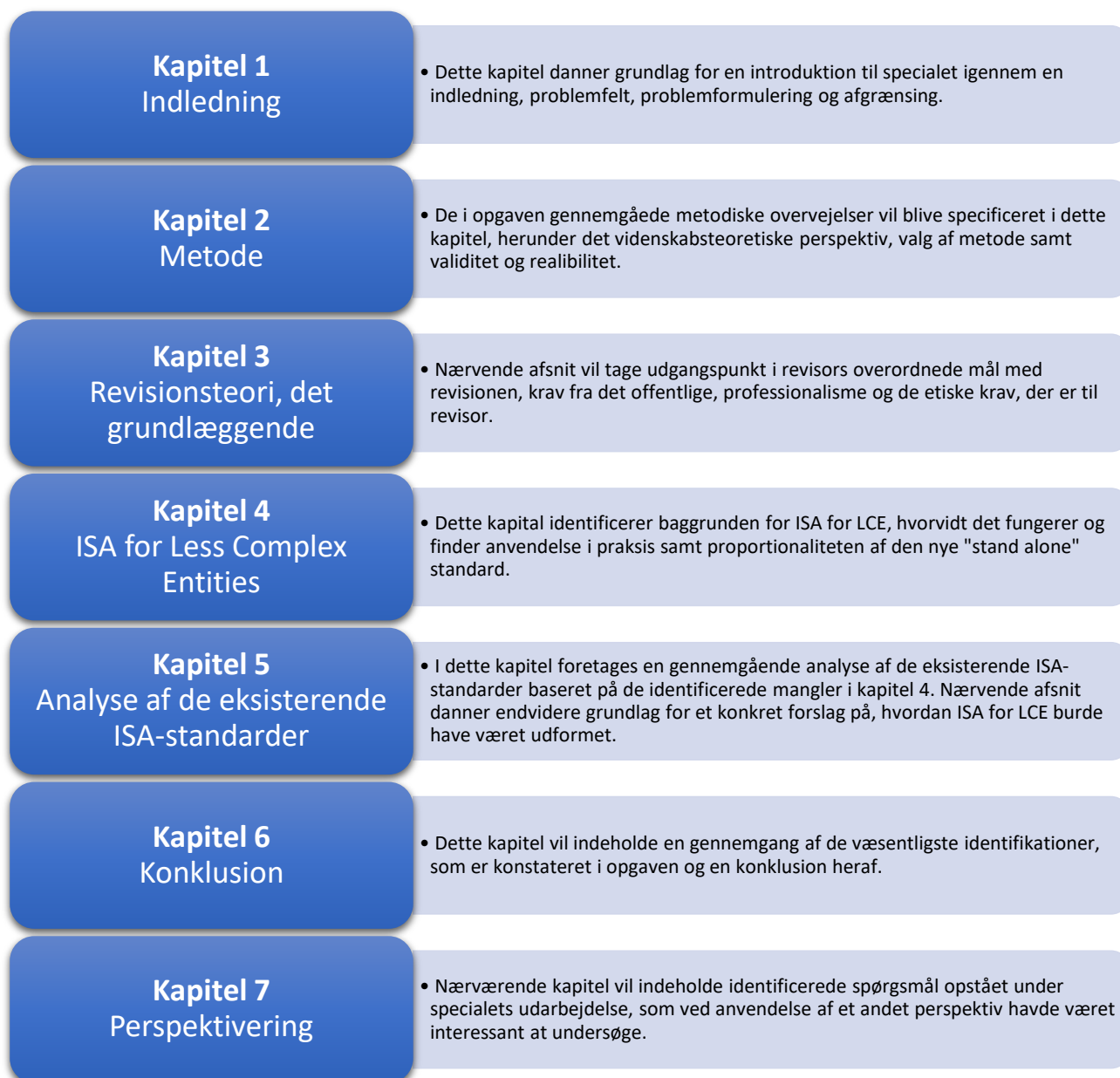
LCE – Less Complex Entities

PCAOB – Public Accounting Oversight Board

SMV – Små og mellemstore virksomheder

1.5 Undersøgelsesområde

Til at skabe et overblik over opbygningen af projektet er nedenstående figur fremstillet. For hvert kapitel er der tilføjet en kort tekst, som introducerer læseren for kapitlets indhold.



Figur 1 – Projektdesign

Kilde: Egen fremstilling

2.0 Videnskabsteori og metode

Formålet med dette afsnit er at præsentere det videnskabsteoretiske perspektiv samt de anvendte metoder. Valget af det videnskabsteoretiske perspektiv har en betydning for udformningen af dette speciale, samt hvilke metoder der kan anvendes til at undersøge og besvare specialets problemformulering.

2.1 Paradigmer

Indenfor videnskabsteori anvendes begrebet paradigmer. Dette begreb omfavner forskellige måder at anse samt erkende virkeligheden på (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 12). Det antages, at paradigmer er rammer eller anskuelser af verden, som endnu ikke er erkendt i videnskaben, men som har en væsentlig betydning for, hvordan der konstrueres viden indenfor samfundsvidenskab (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 101).

Valget af paradigme har dermed en afgørende betydning for de muligheder og begrænsninger som undersøgerne står overfor i forbindelse af undersøgelsen af dette problemfelt. Det er derfor vigtigt at være opmærksom på anvendelige metoder og teorier indenfor det valgte paradigme, da det har en betydning for udfaldet af denne undersøgelse (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 172).

2.2 Videnskabsteoretiske perspektiv

Formålet med dette afsnit er at præsentere det videnskabsteoretiske ståsted, som specialet undersøges på baggrund af. Det videnskabsteoretiske perspektiv udspringer af det valgte paradigme, og dette har dermed også en betydning for, hvordan undersøgerne opfatter og observerer virkeligheden på (Darmer, Jordansen, Madsen, & Thomsen, 2010, p. 40). Dette indebærer ligeledes også overvejelser om, hvad viden er, samt hvordan denne viden konstrueres gennem anvendte metoder og teorier i sammenhæng med undersøgernes for forståelse og grundantagelser om feltet der undersøges (Darmer, Jordansen, Madsen, & Thomsen, 2010, p. 41).

Indenfor videnskabsteori findes der forskellige perspektiver, hvor disse også bidrager med forskellige måder at erkende virkeligheden på. Dette bliver tilkendegivet gennem to centrale begreber; ontologi og epistemologi (Darmer, Jordansen, Madsen, & Thomsen, 2010, p. 40). Begrebet ontologi berører,

hvad virkeligheden er, hvorimod epistemologi berører, hvordan denne virkelighed erkendes (Darmer, Jordansen, Madsen, & Thomsen, 2010, p. 45).

Valget af videnskabsteoretisk perspektiv har en påvirkning i forhold til, hvordan undersøgerne opfatter virkeligheden, samt hvordan denne ønskes undersøgt. Dette har en betydning for disse resultater, som undersøgerne kommer frem til.

Specialet tager sit videnskabsteoretiske udgangspunkt i det kritiske realistiske videnskabsteoretiske perspektiv, i og med at virkeligheden undersøges ud fra et objektivt perspektiv, hvor undersøgerne erkender denne ud fra subjektive observationer, meninger og holdninger.

I dette speciale ønskes det undersøgt, hvad hensigten er ved udarbejdelse af den nye ISA standard for LCE, og hvordan denne defineres af IAASB, samt hvilken betydning denne vil have for revisor. I dette speciale er virkeligheden objektiv, da det der undersøges er ISA-standarder, som de er defineret af IAASB. Disse vil eksistere, uanset om disse undersøges eller ej i dette speciale. Denne virkelighed erkendes dermed subjektivt, i og med at undersøgerne foretager en vurdering af, hvilken betydning dette vil have for koncernrevision på baggrund af den indsamlede empiri, udvalgte teorier samt deres egne fortolkninger.

2.2.1 Kritisk realisme

Indenfor det kritiske, realistiske videnskabsteoretiske perspektiv antages det, at "verden er en realitet" (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 173). Dette betyder, at virkeligheden eksisterer uanset om denne undersøges eller ej og er objektiv, men kan vurderes på baggrund af undersøgernes subjektive erkendelser af denne (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 173). Virkeligheden er konstrueret på baggrund af fundamentale strukturer og mekanismer, som umiddelbart kun kan erkendes gennem dybereliggende undersøgelser af genstandsfeltet ved hjælp af kvalitativ data (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 23). Som nævnt ovenfor anvendes dette videnskabsteoretiske perspektiv, da genstandsfeltet eksisterer uafhængigt af undersøgernes subjektive fortolkninger og erkendelser, men at virkeligheden kan erkendes ved at foretage sig en dybereliggende undersøgelse af genstandsfeltet for at være i stand til at opnå en tilstrækkelig forståelse af genstandsfeltet.

2.2.2 Ontologi

Ontologi anvendes til at opnå en forståelse af, hvad virkeligheden er og hvordan denne er skabt (Buch-Hansen & Nielsen, 2005, p. 12). Som nævnt tidligere anser kritiske realister ontologien for at være objektiv, hvilket betyder, at virkeligheden eksisterer uanset om denne undersøges eller ej samt er uafhængig af undersøgerne og deres subjektive forestillinger af denne (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, pp. 177-178). Genstandsfeltet, som undersøges i dette speciale, er de internationale revisionsstandarder for LCE, og disse eksisterer uafhængigt af om området undersøges eller ej (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, pp. 177-178).

Ontologi anvendes til at opnå en forståelse af, hvad virkeligheden er, og hvordan denne er skabt (Buch-Hansen & Nielsen, 2005, p. 12).

2.2.3 Epistemologi

Epistemologien anvendes til at opnå en forståelse af, hvordan vi erkender virkeligheden samt det genstandsfelt, som undersøges. Kritiske realister anser epistemologien som værende subjektiv, hvilket vil sige, at de erkender verden ud fra deres egne subjektive forestillinger og forståelse af virkeligheden (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 184). Det vil sige, at indenfor dette perspektiv vil det resultat, som undersøgerne kommer frem til højst sandsynligt være påvirket af egne forforståelser, observationer samt sociale konstruktioner. Disse bidrager til nye erkendelser og opfattelser af de bagvedliggende sandheder, som ikke kan opdages uden at undersøge de bagvedliggende strukturer og mekanismer (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 23). I dette speciale vil den objektive virkelighed erkendes gennem forskellige udvalgte metoder, dataindsamlinger samt undersøgernes subjektive opfattelser af genstandsfeltet som vil bidrage til en ny forståelse af virkeligheden. De anvendte metoder vil blive uddybet i afsnittet om metodologi.

2.2.4 Kritiske overvejelser

Idet at kritiske realister anser epistemologien som subjektiv og dermed erkendes på baggrund af individuelle opfattelser, kan denne virkelighed ikke anses for at være fuldkommen, da der altid vil være et element af ustadighed i forhold til slutresultaterne, der opnås ved undersøgelsen. Det er væsentligt at forholde sig kritisk til disse resultater, da disse blot er et bidrag til forståelsen af

virkeligheden (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 172). I specialet vil der inddrages kritisk stillingtagen til de berørte emner, som et forsøge på at bidrage til en bedre forståelse af virkeligheden.

2.3 Metode

Dette afsnit har til formål at præsentere specialets valg af metoder. Valget af metoder er afgørende for den måde som viden om bestemte fænomener er konstrueret på. Dette omhandler forskellige metoder til at indsamle viden samt at behandle data på, som kan have afgørende betydning for, hvilket resultat undersøgerne opnår. Formålet med undersøgelsen er at skabe nye forståelser og erkendelser om specialets forskningsområde, som i dette tilfælde omhandler de internationale revisions standarder for LCE.

2.3.1 Valg af metoder

Valget af metoder har en afgørende betydning for, hvordan viden konstrueres samt hvilke resultater, der opnås ved undersøgelsen. Indenfor et kritisk, realistisk videnskabsteoretisk perspektiv er formålet at undersøge de underliggende strukturer og mekanismer som umiddelbart ikke kan observeres uden at foretage sig en dybereliggende undersøgelse af fænomenet (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 172). Til at undersøge disse anvendes empiriske undersøgelsesmetoder, da genstandsfeltet umiddelbart kun kan undersøges ved inddragelse af empiri. Genstandsfeltets ontologi er afgørende for valget af metoder, der vil være brugbare for den undersøgelse der foretages. Derfor er det betydeligt at vælge metoder, som stemmer overens med genstandsfeltets ontologi for at sikre videnskabelige resultater (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 188).

2.3.2 Slutningsformer

Formålet med dette afsnit er at forklare de forskellige slutningsformer, som kan anvendes til at skabe ny viden på. Slutningsformer er forskellige fremgangsmetoder, og der findes tre slutningsformer; nemlig den induktive, deduktive og den abduktive metode (Darmer, Jordansen, Madsen, & Thomsen, 2010, p. 47).

Ved brug af den induktive slutningsform tages der udgangspunkt i empirien, og efterfølgende kobles teori på den indsamlede empiri for at kunne konkludere noget mere generelt. Det vil sige, at der tages udgangspunkt i det enkelte fænomen, og undersøgerne forsøger efterfølgende at koble det til absolutte og generelle principper (Darmer, Jordansen, Madsen, & Thomsen, 2010, p. 47). Ved brug af den deduktive metodetilgang tager undersøgelsen udgangspunkt i udvalgt teori, hvor der efterfølgende benyttes indsamlet empiri. Det vil sige, at der tages udgangspunkt i de absolutte og generelle principper, som efterfølgende slutes til det enkelte og mere specifikke fænomen (Darmer, Jordansen, Madsen, & Thomsen, 2010, p. 47). Den abduktive slutningsform beskrives som en vekselvirkning mellem den induktive og deduktive metodetilgang og kategoriseres som et kvalificeret gæt samt et forsøg på at nå frem til et bestemt resultat ved at opstille antagelser, som efterfølgende vurderes ud fra et kritisk perspektiv (Darmer, Jordansen, Madsen, & Thomsen, 2010, p. 48).

I dette speciale anvendes den deduktive slutningsform, idet undersøgelsen i dette speciale tager udgangspunkt i det absolutte og de generelle principper ved at dykke dybere ned i lovgivningen indenfor LCE-segmentet. Efterfølgende undersøges lovgivningen indenfor LCE-segmentet i praksis, hvor der hertil er anvendt empiri til at kunne konkludere på baggrund af specialets problemformulering. Denne anvendte metode er valgt, da der ønskes undersøgt om den pågældende lovgivning indenfor området er tilstrækkeligt tydeligt konkretiseret samt at komme med et forslag til, hvordan denne bør konkretiseres fremadrettet.

2.3.3 Empiriindsamling

Dette afsnit har til formål at præsentere specialets brug af empiri. Empiri inddeles efter primære og sekundære kilder. De primære kilder består af empiri, som undersøgerne selv skaber gennem interviews med udvalgte fagpersoner. Derudover anvendes sekundær empiri i forbindelse med data, som er konstrueret forud for dette speciale og består af lovgivning, tekster, undersøgelser, statistikker med videre.

Den kvantitative data består af tal, statistikker og interviewspørgsmål hos relevante fagpersoner inden for faget (statsautoriserede revisorer). Disse anvendes til at sige noget faktuel om et bestemt emne og kan anvendes til at vurdere, om der er kausalitet mellem de undersøgte forhold

(Harboe, 2013, p. 75). I specialet anvendes kvantitativ data i forbindelse med interviewspørgsmål, som er baseret på faglige respondenter af profession samt enkelte statistikker og diagrammer.

Den kvalitative data indebærer tekster i form af lovtekster, artikler, bøger, interviews og teorier indenfor emnet (Harboe, 2013, pp. 75-76), som kan anvendes til at afdække problemstillingerne samt opnå en større forståelse og viden indenfor de internationale revisionsstandards med henblik på LCE-segmentet.

I dette speciale er der taget udgangspunkt i anvendt ISA-standarder, som en form for lovtekst, samt Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (vil blive omtalt som FSR gennem resten af specialet) fortolkninger af disse standarder. Ligeledes anvendes der relevante artikler indenfor emnet. Ydermere inddrages interviews fra udvalgte fagpersoner til at forstærke konklusionerne på specialets problemformulering (Darmer, Jordansen, Madsen, & Thomsen, 2010).

2.3.4 Kildekritik og kvalitetsvurdering

Når der arbejdes med data, er det vigtigt at forholde sig kritisk overfor den inddragede data samt udvalgte kilder, da denne viden er konstrueret af eksterne parter (Harboe, 2013, p. 195). Indenfor det valgte videnskabsteoretiske perspektiv, kritisk realisme, erkendes virkeligheden subjektivt, hvilket vil sige, at der løbende bliver skabt nye forståelser. Det er derfor afgørende, at undersøgerne er kritiske overfor den indsamlede empiri, da der sandsynligvis kan være fortolket på resultaterne af disse undersøgelser (Fuglsang, Olsen, & Rasborg, 2014, p. 172).

For at kunne vurdere samt kvalitetssikre den indsamlede empiri benyttes begreberne validitet og reliabilitet. Validitet omfatter gyldigheden og relevansen af data, der indsamles i forbindelse med undersøgelsen (Harboe, 2013, p. 195). Validiteten anvendes til at vurdere, om den indsamlede empiri bidrager til undersøgelsen, samt om der er kausalitet mellem det data der anvendes. Det vil sige, om det indsamlede data bidrager til at besvare det som undersøgelsen omhandler. Ligeledes er det vigtigt at være opmærksom på, om den indsamlede empiri er gyldig i forhold til virkeligheden (Harboe, 2013, p. 195). Dette kan sikres ved at præsentere hovedkonklusionerne for fagpersoner eller respondenter, som kan be- eller afkræfte disse (Harboe, 2013, p. 197).

For at sikre validiteten i dette speciale er undersøgerne opmærksomme på at anvende data, som er relevant for undersøgelsens problemstilling samt sikre, at der er sammenhæng mellem det indsamlede data. Ligeledes inddrages relevante fagpersoner og respondenter til at opnå be- eller afkræftelse på de konklusioner, som undersøgelsen opnår.

Efterfølgende vurderes reliabiliteten, hvilket indebærer pålideligheden af den indsamlede empiri. Her foretages en vurdering af, om data er korrekt samt stabiliteten af denne (Harboe, 2013, p. 198). For at vurdere om undersøgelsen er tilstrækkelig pålidelig, bør undersøgerne vurdere om andre, der undersøger samme område, vil nå frem til samme resultat (Harboe, 2013, p. 199). Her er tidsfænomenet en væsentlig faktor, da verden kontinuerligt er i forandring, hvilket også kan betyde, at individers meninger og holdninger kan ændres løbende, samtidig med at verden forandres (Harboe, 2013, p. 199). Hvis formålet er at kunne skabe generaliserede resultater, kan dette være en udfordring, hvis disse ønskes at gælde i en længerevarende periode. Derfor bør der tages stilling til om data er foranderlig eller solid, da dette er afgørende for, hvor ofte undersøgelsen bør repeteres (Harboe, 2013, p. 199).

For at sikre reliabiliteten i specialet er undersøgerne opmærksomme på, at meninger og holdninger indenfor emnet kan ændre sig, da verden er i kontinuerlig forandring, og vi løbende bliver klogere indenfor genstandsfeltet. Ligeledes foretages der en vurdering af det indsamlede data for at vurdere soliditeten heraf. I forhold til den sekundære empiri vurderes der, at lovtekster samt tekster baseret på disse er solide, i og med at de sjældent ændres. Undersøgerne er dog opmærksomme på at forholde sig kritiske i forhold til brugen af interviews og anvendt datagrundlag, som er baseret på svar fra respondenter og relevante fagpersoner.

2.3.5 Validitet og datagrundlag

Til at kunne vurdere samt sikre kvaliteten af det indsamlede data anvendes begreberne validitet og reliabilitet. I specialet er validiteten sikret, ved at vi har forespurgt statsautoriserede revisorer, hvilke der qua deres opnåede autorisationen må vurderes, at have den nødvendige og ikke mindst anerkendte ekspertise til at kunne udtale sig om genstandsfeltet i specialet. Deres faglige kompetence i form af besvarelse af de adspurgte interviewspørgsmål vurderes derfor at være valide at anvende videre i opgaven, som et reliabelt datagrundlag.

Videre er der i specialet anvendt materiale udarbejdet af IAASB. Dette materiale har været sendt i høring, hvor relevante fagpersoner fra de højeste instanser i verden har haft mulighed for at komme med deres input og sparring. Data er efterfølgende gennemarbejdet af IAASB, som herfra har publiceret dette. Data er derfor evidensbaseret og afspejler faglig verdensomspændende kompetence fra blandt andet statsautoriserede revisorer.

3.0 Akademisk indgangsvinkel, grundlæggende revisionsteori

Formålet med dette afsnit om revisionsteori er at give en akademisk indgangsvinkel til analysen, der anvendes i dette speciale, med henblik på at belyse de overordnede revisionsmål for revisorer, den relevante revisionsteori og lovgivning samt standarder på området. For at sikre sammenhæng og relevans inden for specialet vil dette afsnit fokusere på de standarder under ISA, som vurderes relevante indenfor mindre komplekse virksomheder.

3.1 Det overordnede mål for revisor og med revision og krav fra offentligheden

Over de seneste år har revisionsbranchen oplevet stigende krav og en øget efterspørgsel på deres ydelser og rådgivning, og det vil det fortsætte med (FSR, 2020) også inden for LCE, hvor revisor er deres mest betroede rådgiver (FSR, 2020). Danmark er blandt de mindst korrupte land i verden, hvilket delvist kan forklares ved de høje krav og love, der gælder i her i Danmark. Disse krav og love er blevet skærpet på grund af Danmarks øgede internationalisering, som er et centralt fokusområde for regeringen for at skabe vækst (Danmarks Erhvervsfremmebestyrelse, 2020). Dette stiller også krav til revisionsprocessen for virksomheder i kategorien LCE, som i Danmark omtales små og mellemstore virksomheder (vil blive omtalt som SMV gennem resten af specialet).

På baggrund af ovenstående har revisionen udviklet sig til at være mere teoretisk og dybdegående end nogensinde før, idet den skal leve op til de øgede krav, som virksomhederne stilles overfor i forbindelse med udarbejdelsen af årsrapporter og sikringen af et retvisende billede af virksomheden, især når virksomheder bevæger sig ud på internationale markeder. Disse krav stiller også store krav til revisorernes udførelse af deres arbejde og kvaliteten heraf, idet de er ansvarlige for at sikre, at virksomhederne overholder de gældende standarder og krav. Det påhviler ikke

revisoren at udarbejde årsrapporten, men det er deres ansvar at sikre, at årsrapporten giver et retvisende billede for regnskabslæseren, når den offentliggøres, således at regnskabslæseren ikke træffer forkerte beslutninger baseret på fejlagtige oplysninger.

Det er ydermere væsentligt at påpege, at revisoren fungerer som offentlighedens tillidsrepræsentant. Derfor er det af afgørende betydning, at regnskabsbrugere kan stole på de præsenterede regnskaber. Som offentlighedens tillidsrepræsentant tester revisoren derfor de væsentligste områder i regnskabet for at sikre, at informationen bag tallene er korrekt. Dette er ligeledes i overensstemmelse med ISA 200, punkt 3, som beskriver formålet med revisionen på følgende vis:

"Formålet med en revision er at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet. Dette opnås ved, at revisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme. Er der tale om en regnskabsmæssig begrebsramme med generelt formål, skal der udtrykkes en konklusion om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede eller i alle væsentlige henseender giver en rimelig præsentation i overensstemmelse med begrebsrammen. En revision, der er gennemført i overensstemmelse med ISA og relevante etiske krav, gør det muligt for revisor at udforme en sådan konklusion." (ISA 200, 2016)

Det kan yderligere tilføjes, at for at revisoren kan fungere som offentlighedens tillidsrepræsentant over for regnskabsbrugere, kræver det, at revisoren er i stand til at opnå en vis grad af sikkerhed i deres konklusion på det udførte arbejde. Dette er beskrevet i ISA 200, punkt 5, som beskriver, hvilken form for konklusion revisor kan udtrykke for, at opnå en høj grad af sikkerhed, samt at det i ISA 200, punkt 11 og 12, omtales hvad revisors mål er med revisionen i henhold til opnåelse af høj grad af sikkerhed. ISA 200, punkt 5, siger følgende:

"ISA kræver som grundlag for revisors konklusion, at revisor opnår høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl. Høj grad af sikkerhed opnås, når revisor har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at reducere revisionsrisikoen (det vil sige risikoen for, at revisor udtrykker en upassende konklusion, når regnskabet

indeholder væsentlig fejlinformation) til et acceptabelt lavt niveau. Imidlertid er høj grad af sikkerhed ikke absolut sikkerhed som følge af en revisions iboende begrænsninger, der medfører, at størstedelen af det revisionsbevis, som revisor udleder konklusioner fra og baserer revisors konklusion på, er overbevisende frem for definitivt.” (ISA 200, 2016)

Det er værd at påpege, at selvom revisoren opnår høj grad af sikkerhed, kan der stadigvæk være begået eller forekomme fejl eller besvigelser i regnskabet. Revisoren kan stadig opnå en tilstrækkelig høj grad af sikkerhed i forhold til det udførte arbejde, som overholder de gældende regler og krav, og derved konkludere, at regnskabet ikke vil give et ukorrekt billede for regnskabsbruger. Det er aldrig muligt at garantere fuldstændig nøjagtighed og derved afkræfte fejl og besvigelser.

Udover ISA'erne, som udarbejdes af IAASB, som er en del af International Federation of Accountants (vil blive omtalt som IFAC gennem resten af specialet) (IAASB, u.d.), hvoraf Danmark/FSR også er medlem (IFAC, 1977), er der også lovgivningen, som gælder i Danmark, og som revisoren ligeledes skal overholde i henhold til god skik. I Danmark tager Revisorloven indirekte udgangspunkt i de internationale revisionstandarder. Lovgivningen i Danmark beskriver god revisorskik jf. § 16, stk. 1 og 2 på følgende måde:

”§ 16 Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

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. Ved udførelse af revision skal revisor navnlig udvise professionel skepsis ved gennemgangen af ledelsens skøn vedrørende dagsværdier og nedskrivning af aktiver, hensættelser og fremtidige pengestrømme, der har betydning for den reviderede virksomheds mulighed for at fortsætte driften.” (Revisorloven, 2022)

Der kan ud fra ovenstående for ISA standarden og Revisorloven ses en tydelig sammenhæng mellem disse. Revisoren skal igennem revision opnå høj grad af sikkerhed (Lentz, Hassager, & Kiertzner, 2020, s. 22) for, at regnskabsbruger kan betro det udførte arbejde og stole på revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.

3.2 Professionalisme og etiske krav til revisor

I forlængelse af revisorens rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant indebærer det en række krav til revisorens udførelse af deres arbejde herunder uafhængighed, kvalitet, kompetence, nøjagtighed, hurtighed etc. jf. Revisorlovens § 16.

For at leve op til disse krav er det afgørende, at revisoren udviser professionalisme i deres arbejde og opretholder god revisor- og rådgivningsskik.

For at understøtte dette har FSR udgivet en håndbog med retningslinjer, der baserer sig på IFAC's Code of Ethics for Professional Accountants og som tidligere nævnt er den danske lovgivning baseret på IFAC's standarder, herunder IAASB, ISA mv. hvori regler og krav til revisor kan findes. FSR håndbog dækker også den dansk lovgivning, EU's 8. direktiv, FSR's vedtægter, FSR's retningslinjer for revisors etiske adfærd og IFAC's Code of Ethics. Det er af afgørende betydning, at revisorer følger disse standarder og retningslinjer for at sikre en høj grad af professionalisme og opretholde offentlighedens tillid. Retningslinjerne for de etiske rammer beskriver følgende i håndbogen fra FSR og ISA 200, punkt A17:

”Revisor skal opfylde lovgivningen og gældende faglige standarder, herunder krav om etisk adfærd, som omfatter principper om:

- integritet*
- objektivitet*
- professionel kompetence*
- fortrolighed*
- professionel adfærd.*

Revisor skal herudover bl.a. følge gældende tekniske standarder og regler om ansvarlighed, honorarberegning og kommunikation.

*Resultatet af revisors arbejde skal ved revision o.l. udtrykkes i en erklæring.” (FSR, 2007)
(ISA 200, 2016)*

I forlængelse af de ovenstående punkter fra håndbogen fra FSR og ISA 200, punkt A17, er det man i daglig tale kalder for god revisorskik. Ved god revisorskik skal revisor *”udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne”* jf. Revisorlovens § 16, stk. 1.

Med de ovenstående områder på plads om revisors mål med revisionen og Revisorloven, § 16, herunder offentlighedens tillidsrepræsentant og god revisorskik til at danne grundlag for revisors etiske adfærd, lægger dette op til at kigge yderligere på de relevante standarder og lovgivningen ved planlægning, udførelses- og konklusionsfasen i en revision.

3.3 Standarder og lovgivning

Som nævnt ovenfor, kan udførelsen af en revision inddeles i tre faser; planlægning, udførelses- og konklusionsfasen. Hver af disse tre faser er underlagt gældende standarder og lovgivning for deres udførelse. I følgende tre faser er også nationale og internationale standarder gældende eftersom lovgivning følger ISA’erne.

Eftersom specialet tager sit udgangspunkt i Danmark for virksomheder beliggende i Danmark vil disse virksomheder skulle følge dansk lovgivning som minimum. Virksomheder skal altid følge den danske lovgivning, men kan ved f.eks. regnskabsaflæggelse tilvælge regler fra højere regnskabsklasser eller andre internationale standarder som f.eks. IFRS. IFRS er ikke en del af dette projekt og vil derfor ikke blive omtalt yderligere. Eftersom specialet ser på den nye ISA for LCE, er det forinden relevant, at se nærmere på bekendtgørelse om godkendte revisorer (erklæringsbekendtgørelsen) og bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven). I afsnit 3.3.1 – Erklæringsbekendtgørelsen og afsnit 3.3.2 – Revisorloven vil de centrale aspekter fra de to bekendtgørelser blive uddybet nærmere.

Ligeledes vil der også blive kigget på de internationale standarder som vil være relevant for specialet, hvor det vurderes at, ISA 200, 300, 315, 320 og 330 vil være relevante at kigge nærmere på. Disse standarder har det til fælles, at de har til formål at sikre, at revisorer kan sikre sig tilstrækkelig og egnet revisionsbevis for deres udførte arbejde ud fra de handlinger, der er blevet fastsat i planlægningsfasen, herunder vurdering og identifikation af de risici, der er i virksomheden og i den forbindelse fastsættes det respektive væsentlighedsniveauet til brug for revisionen. I afsnit 3.3.2.1 – ISA 200, 3.3.2.2 – ISA 300, 3.3.2.3 – ISA 315, 3.3.2.4 – ISA 320 og 3.3.2.5 – ISA 330 vil de centrale aspekter fra ISA'erne blive uddybet nærmere.

3.3.1 Erklæringsbekendtgørelsen

Ved aflæggelse af regnskab i Danmark findes der fire forskellige erklæringstyper, som hver udgør en grad af sikkerhed for de oplysninger, der fremgår af regnskabet. Disse erklæringstyper rangeres fra ingen/lav grad af sikkerhed til høj grad af sikkerhed, og omfatter følgende typer, der oplyses i den nedenstående rækkefølge i henhold til graden af sikkerhed fra lav til høj grad af sikkerhed (FSR, 2023):

- Assistance med opstilling af regnskab
- Review handlinger
- Udvidet gennemgang
- Revision.

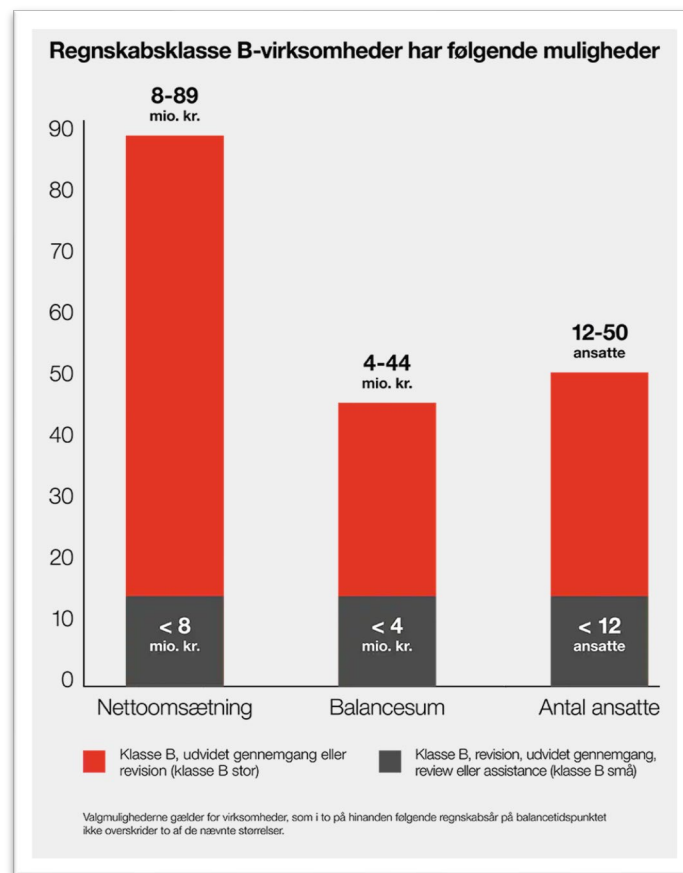
Specialet kigger kun på revision, hvorfor de tre andre erklæringstyper (assistance med opstilling af regnskab, review handlinger og udvidet gennemgang) samt regnskabsklasse A ikke uddybes nærmere, som det også er omtalt i afgræsningsafsnittet. Det er endvidere kun i Danmark, at vi har erklæringstypen ”udvidet gennemgang”, som blev udgivet af folketinget i samarbejde med FSR tilbage i 2012 (Folketinget, 2012) (PWC, u. å.). De tre andre erklæringstyper, revision, review og assistance med opstilling af regnskab er alle velkendt hos IAASB som audit, review og compilation. Som tidligere nævnt kan en virksomhed altid vælge at tilvælge handlinger fra højere regnskabsklasser, hvilket også gælder for erklæringstyper, hvis det f.eks. er et krav fra banken, en evt. investor etc. om en højere grad af sikkerhed. Endvidere er der også visse betingelser, der gør sig

gældende for, hvornår det er lovpligtigt, at regnskabet skal revideres. Ud over nedenstående figur fra PCW, hvoraf det fremgår, at der er to klasse B typer, findes der også en tredje type i regnskabsklasse B. Følgende tre klasser findes i regnskabsklasse B: Klasse B mikro, klasse B små og klasse B stor. Klasse B mikrovirksomheder er kendetegnet ved, at de på hinanden to følgende år ikke overstiger to af følgende grænser (Erhvervsstyrelsen, 2022):

- En balancesum på 2,7 mio. kr.
- En nettoomsætning på 5,4 mio. kr.
- Et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 10

Mikrovirksomheder er ikke underlagt en erklæring fra revisor, kun at de skal oplyse regnskabet til erhvervsstyrelsen, og der derved stilles lavere krav herom. Overskrider en klasse B mikrovirksomhed ovenstående grænser på hinanden to følgende år, går virksomheden op i enten klasse eller regnskabsklasse alt afhængig af, hvad balancesum, nettoomsætning og antal heltidsbeskæftigede i regnskabsåret er ved regnskabsårets udgang.

Som det ses på figuren herunder fra PWC er det illustreret, at for at gå fra B lille til B stor skal virksomheden på hinanden to følgende år overskride to af følgende størrelsesgrænser; en nettoomsætning på 8 mio. kr., en balancesum på 4 mio. kr., et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12 personer. Det samme gør sig gældende, hvis en virksomhed vil gå fra B stor til B lille, skal de på to af hinanden følgende år være under to af grænserne som beskrevet ovenover.



Figur 2 – Regnskabsklasse B, oversigt (PWC, 2023)

For valg af erklæringstyper i B lille og B stor kan der henholdsvis vælges mellem assistance med opstilling, review, udvidet gennemgang og revision for lille B og udvidet gennemgang og revision for stor B. I april 2022 kom det til lovforslag, at virksomheder, der uanset størrelse i klasse B, skal have revision eller udvidet gennemgang, hvis de på to af hinanden følgende år overstiger 50 mio. i balancesum. Dette blev vedtaget i maj 2022 fra og med regnskabsåret, der begynder 1 januar 2023 eller senere (EY, 2022).

Overskrider en virksomhed på to af hinanden følgende år en af de tre grænser for nettoomsætning på 89 mio. kr., en balancesum på 44 mio. kr., et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 50 personer, vil virksomheden blive klassificeret som en virksomhed i regnskabsklasse C mellemstor som minimum. Foruden regnskabsklasse C mellemstor findes også regnskabsklasse C stor som en virksomhed klassificerer sig til ved at overstige to ud af de tre muligheder (nettoomsætning på 313 mio. kr., en balancesum på 156 mio. kr., et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 250 personer) på to af hinanden følgende år.

Virksomheder i regnskabsklasse C mellemstor og stor er underlagt revisionspligt (Erhvervsstyrelsen, 2022).

Til sidst findes regnskabsklasse D. Denne regnskabsklasse er kategoriseret til at indeholde de virksomheder, der i Danmark er børsnoterede eller statslige aktieselskaber. Som i regnskabsklasse C er virksomheder i regnskabsklasse D ligeledes underlagt revisionspligt (Erhvervsstyrelsen, 2022).

Med de ovenstående regnskabsklasser på plads samt beskrivelsen af, hvornår en virksomhed er underlagt revisionspligt er det oplagt at kigge på, hvad en påtegning skal indeholde ved revisionspligt. Der vil i kapitel 4 blive beskrevet nærmere, hvilke omstændigheder der gør sig gældende for de mindre komplekse virksomheder.

Videre vurderes det relevant at beskrive de krav, der findes i Erklæringsbekendtgørelsen, nærmere beskrevet i bekendtgørelsens kapital 2 "Afgivelse af erklæringer" fra § 3 til og med § 8. Ved aflæggelsen af en revisionspåtegning findes minimumskravene i § 5, stk. 1, hvor påtegningen som minimum skal indeholde følgende:

- 1) *"En konklusion, jf. stk. 2 og 3.*
- 2) *En omtale af grundlaget for den afgivne konklusion, jf. stk. 4.*
- 3) *En omtale af væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, jf. stk. 5.*
- 4) *Fremhævelse af forhold i regnskabet, jf. § 7, stk. 1.*
- 5) *En omtale af revisors ansvar for revisionen, jf. stk. 6.*
- 6) *Oplysninger vedrørende andre forhold, jf. § 7, stk. 2.*
- 7) *Hvor ledelsesberetning er udarbejdet, en udtalelse om ledelsesberetningen, jf. stk. 7 og 8"* (Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer, 2017)

Ud fra de ovenstående punkter i kapitel 2, er der visse retningslinjer, som revisor skal udarbejde sin erklæring efter. Retningslinjerne tager sit udspring i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv. Retningslinjerne indeholder følgende i kapitel 1 § 1 fra Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer:

”Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Tilsvarende gælder ved afgivelse af udtalelser om ledelsesberetninger.

Stk. 2. Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne uafhængigt af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtagerne må forventes normalt at tillægge betydning, når de træffer beslutninger. Revisor skal derfor tage stilling til alle forhold, medmindre de er uvæsentlige for formålet med erklæringen og udtalelsen, og andet ikke fremgår af lovgivningen m.v.

Stk. 3. Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne i et entydigt og let forståeligt sprog.

Stk. 4. Modtagerne forudsættes i denne bekendtgørelse at være de personer, virksomheder og offentlige myndigheder m.v., hvis beslutninger normalt må forventes at blive påvirket af erklæringerne og udtalelserne.”

Det er ud fra ovenstående i kapitel 1, §1, og kapitel 2, §5, spændende at se lidt nærmere på, da det i ISA for LCE er beskrevet, at der for revisioner i revisionspåtegning skal være oplyst, at denne er anvendt. Med andre ord vil det være noget regnskabsbruger lægger mærke til, når de skal vurdere påtegningen ud fra om den følger de nye standarder for LCE.

IAASB har udarbejdet følgende i deres påtegning for den nye ISA som der anvendes:

“Basis for Opinion; We conducted our audit in accordance with the [International Standard for Auditing on Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (the ISA for LCE)].” (IAASB, 2022, s. 141)

Idet en revisionspåtegning giver en høj grad af sikkerhed, vil det for nogle regnskabsbrugere måske give tvivl om, hvad ovenstående er og om de så kunne føle, at påtegning giver den fulde sikkerhed selvom formuleringen danner ramme for, hvad der forstås med en påtegning af høj grad af sikkerhed.

Der vil ikke blive kigget nærmere på dette, men det findes relevant, da det for læseren af specialet er essentielt viden om der kunne have været tvivl om, om påtegningen indeholder høj grad eller ej.

Ligeledes arbejdes der også kun videre med revision af de 4 forskellige sikkerhedsgrader, da det for specialet kun er denne, der er relevant for LCE.

3.3.2 Revisorloven

De betingelser, der finder anvendelse til godkendelse og registrering af revisorer og revisionsselskaber, findes i lovgivningen, nærmere bestemt revisorloven, der anvendes som grundlag for udførelsen af erklæringsopgaver, regler om offentligt tilsyn med godkendte revisorer og revisionsselskaber. Formålet med loven er at sikre, at revisor afgiver sin påtegning på det udførte revisionsarbejde, hvorved revisor beskriver sin uafhængighed, det udførte arbejde samt udtrykker sin vurdering af ledelsesberetningen i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

I Danmark er det essentielt, at revisorer overholder gældende lovgivning, der definerer retningslinjerne for revisorers arbejde. Dette fritager ikke revisorer for at udvise god revisionsskik, hvorfor det indebærer, at revisorer skal efterleve de internationale standarder for revisionen. Disse krav gør sig også gældende for LCE'erne, som er fastsat gennem ISA'erne. For at sikre en høj kvalitet og integritet i sit arbejde bør revisor derfor altid følge revisorloven, udøve professionel revisionsskik samt opfylde de internationale standarder. Ud fra ovenstående indflyvning er det for specialet fundet relevant at beskrive følgende ISA'er i de efterfølgende afsnit, 3.3.2.1 – ISA 200, 3.3.2.2 – ISA 300, 3.3.2.3 – ISA 315, 3.3.2.4 – ISA 320 og 3.3.2.5 – ISA 330. De 5 ISA'er tager sit udspring i de ovenstående afsnit i kapitel 3. Det vurderes derfor væsentlig at omtale ISA 200 om "Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision". ISA 300 "Planlægning af revision af regnskaber". ISA 315 "Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation". ISA 320 "Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision". ISA 330 "Revisors reaktion på vurderede risici".

3.3.2.1 ISA 200 Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision

Nærværende ISA- standard omhandler den uafhængige revisors overordnede ansvar ved udførelse af en revision i overensstemmelse med gældende love, reguleringer og standarder. Denne berammer revisor overordnede mål og specificere endvidere, hvordan revisor skal fastlægge

revisionsprocessen for at imødekomme dette. (ISA 200, 2016) Standarden beskriver endvidere, hvilke krav revisor skal overholde som skal følges gennemgående ved enhver revision.

Det overordnede mål for revisor igennem revisionsstandarden er således:

”at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, således at revisor er i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme, og (b) at forsyne regnskabet med en erklæring og kommunikere som krævet af ISA’erne i overensstemmelse med revisors observationer.” (ISA 200, 2016)

I tilfælde af, at revisor ikke kan opnå høj grad af sikkerhed, eller hvor det muliggøres for denne at afgive en konklusion med forbehold om utilstrækkelige omstændigheder kræver standarderne, at revisor fratræder i det omfang, det er muligt efter gældende love og standarder. (ISA 200, 2016)

Det er videre nævneværdigt at konstatere, at ISA-standarderne primært er udarbejdet til revision af regnskaber, men kan tilpasses efter omstændighederne. Der fokuseres på revisors ansvar i henhold til processen og endvidere det overordnede ansvar, som revisor skal navigere, i forhold til dennes omverden. (ISA 200, 2016)

Standarden fastlægger således vigtigheden i at være opmærksom ved udførelse af revisionen i overensstemmelse med de specifikke reguleringskrav og lovbestemmelser, som revisor er underlagt for at sikre, at regnskab er fuldstændigt og gældende efter de internationale standarder om revision. (ISA 200, 2016)

3.3.2.2 ISA 300 Planlægning af revision af regnskaber

ISA 300 behandler revisor ansvar for at planlægge revisionen forud for regnskabsaflæggelsen, hvor målet er, at denne udføres mest effektivt og med kvaliteten for øje.

”Planlægning af en revision omfatter fastlæggelse af en overordnet revisions-strategi for opgaven og udarbejdelse af en revisionsplan. En hensigtsmæssig planlægning gavner revisionen af regnskaber på flere måder, herunder følgende (jf. afsnit A1-A3):

- den hjælper revisor med at rette opmærksomheden mod vigtige revisionsområder*
- den hjælper revisor med at identificere og løse mulige problemer rettidigt*
- den hjælper revisor med at organisere og lede revisionsopgaven ordentligt, således at den udføres på en effektiv og økonomisk hensigtsmæssig måde*
- den bidrager til, at der udvælges medlemmer til opgaveteamet med de rette færdigheder og kompetencer til at reagere på forventede risici, og til at arbejdet fordeles mellem dem på passende vis*
- den letter instruktionen af og tilsynet med opgaveteamets medlemmer samt gennemgangen af deres arbejde*
- den bidrager til at koordinere det arbejde, der udføres af komponentrevisorer og eksperter, når dette er relevant.” (ISA 300, 2014)*

Revisors overordnede mål ved planlægning af revision af regnskaber er således at sikre, at revisionen bliver udført effektivt. (ISA 300, 2014) Planlægningsprocessen er afgørende for revisor at eksekvere for, at identificere de relevante risici og vurdere disse forud for revisionen, således at der kan fastlægges en relevant revisionsstrategi.

Standarden dækker videre følgende hovedområder:

- a) Forståelse af virksomheden: Dette indebærer, at revisor skal opnå en forståelse af virksomheden, der skal revideres, virksomhedens transaktioner, en dybdegående forståelse for virksomhedens opbygning og drift, det interne kontrolmiljø eller mangel på samme. (ISA 300, 2014)

- b) Vurdering af risici: Revisor skal identificere risici og vurdere disse, således at risikoen for væsentlig fejlinformation kan imødekommes. Revisor skal endvidere vurdere ledelsens reaktion i forbindelse med identificere fejl og deres villighed til at korrigere for disse, hvis disse skulle opstå. (ISA 300, 2014)
- c) Revisionsstrategi: Revisor skal i forbindelse med planlægningsprocessen sørge for, i forlængelse af ovenstående, at tilpasse sin revisionsstrategi, således at denne imødekommer de identificerede risici. Videre skal revisor sørge for, at vurdere behovet for involvering af en revisor udpeget ekspert i forbindelse med revisionen. (ISA 300, 2014)
- d) Ressourceallokering: Revisor skal i forlængelse af den fastsatte revisionsstrategi tage stilling til resourceallokering. Dette for at sikre, at de relevante ressourcer indsættes på de konkrete revisionsområder, at teammedlemmer med passende erfaring varetager de komplekse områder, samt hvilke ressourcer, der skal afsættes til de enkelte revisionsområder. (ISA 300, 2014)
- e) Kommunikation med relevante parter: Revisor skal sikre sig at kommunikere med ledelsen og andre relevante parter. Dette inkluderer placeringen af revisionen samt den tidsmæssige placering af rapporteringen. Endvidere indebærer dette, at revisor i den afsluttende fase sikre at kommunikere de fundne resultater og betydelige forhold, som er identificeret igennem revisionen.

3.3.2.3 ISA 315 Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation (revised 2019)

ISA 315 omhandler revisors ansvar for at identificere og vurdere væsentlige fejlinformation i regnskabet ved at forstå den virksomhed der revideres og dennes omgivelser inklusiv det interne kontrolmiljø. Formålet med revisionsstandarden er videre, at hjælpe revisor med at opnå en større forståelse af virksomheden, så denne er i stand til at vurdere, hvor der særligt skal sættes ind for at imødekomme de identificerede og vurderede risici. Dette specificeres yderligere i nedenstående krav, som de er defineret af ISA 315:

- *”Revisor skal udføre risikovurderingshandlinger for at give et grundlag for at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau.*

Risikovurderingshandlinger alene giver imidlertid ikke tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisionskonklusionen (jf. afsnit A1-A5). (ISA 315, 2019)

- *Risikovurderingshandlingerne skal omfatte følgende:*
 - *forespørgsler til den daglige ledelse, relevante medarbejdere i den interne revisionsfunktion (hvis en sådan eksisterer) og andre i virksomheden, der efter revisors vurdering kan have oplysninger, der kan bidrage til at identificere risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser eller fejl (jf. afsnit A6-A13)*
 - *analytiske handlinger (jf. afsnit A14-A17)*
 - *observation og inspektion (jf. afsnit A18).*
- *Revisor skal overveje, om oplysninger, der er opnået ved processen for accept eller fortsættelse af klientforholdet, er relevante for identifikationen af risici for væsentlig fejlinformation. (ISA 315, 2019)*
- *Hvis den opgaveansvarlige partner har udført andre opgaver for virksomheden, skal den opgaveansvarlige partner overveje, om de opnåede oplysninger er relevante for identifikationen af risici for væsentlig fejlinformation. (ISA 315, 2019)*
- *Hvor revisor har til hensigt at anvende information opnået fra revisors tidligere erfaring med virksomheden og fra revisionshandlinger, der er udført under tidligere revisioner, skal revisor fastslå, om der er sket ændringer siden den forrige revision, der kan påvirke informationens betydning for den aktuelle revision (jf. afsnit A19-A20). (ISA 315, 2019)*
- *10. Den opgaveansvarlige partner og andre nøglepersoner i opgaveteamet skal drøfte, hvor udsat virksomhedens regnskab er for væsentlig fejlinformation, samt anvendelsen af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme i forhold til virksomhedens forhold og omstændigheder. Den opgaveansvarlige partner skal fastslå, hvilke forhold der skal kommunikeres til de medlemmer af opgaveteamet, der ikke er deltager i drøftelsen (jf. afsnit A21-A24).” (ISA 315, 2019)*

Den reviderede ISA 315 understreger ovenfor vigtigheden for revisor i at have en risikoovervejet tilgang til revisionen og hjælper derved revisor til at opnå en forståelse for virksomheden og dens omgivelser. Den sikrer samtidig, at revisor identificere de risici, der kan føre til væsentlig fejlinformation i regnskabet, revisors stillingtagen til disse i form af revisionstiltag og handlinger for

at imødekomme de identificerede risici. Dette sikrer samtidig, at revisor har en aktiv stillingtagen og kontinuerlig tilgang til løbende at vurdere og revurdere de vurderede risici.

3.3.2.4 ISA 320 Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

ISA 320 omhandler væsentligheden ved planlægning og udførelse af en revision. Standarden specificerer, hvorledes revisor har et ansvar for at anvende begrebet "væsentlighed" til at vurdere, hvorledes konstaterede væsentlige fejlinformationer har indvirkning på regnskabet. Målet for revisor er således at sikre en passende anvendelse af begrebet væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision og er defineret nedenfor (ISA 320, 2009):

"I ISA'erne vil udtrykket "væsentlighed ved udførelsen" sige et eller flere beløb, som revisor har fastsat, og som er mindre end væsentlighed for regnskabet som helhed med henblik på at reducere sandsynligheden for, at den samlede mængde ikke korrigerede og uopdagede fejlinformationer overstiger væsentlighed for regnskabet som helhed, til et passende lavt niveau. Hvor det er relevant, kan væsentlighed ved udførelsen også dække over et eller flere beløb, som revisor har fastsat lavere end væsentlighedsniveauet eller -niveauerne for bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger." (ISA 320, 2009)

Væsentlighedsbegrebet er essentielt for revisor forud for revisionen og ikke mindst under. Nedenfor er nogle af de vigtigste aspekter fra ISA 320 defineret:

- a) Definition af væsentlighed: Revisor skal fastsætte et væsentlighedsniveau, som skal fungere som den øvre grænse for væsentlig fejlinformation. Det er revisorsansvar at fastsætte dette baseret på revisors forståelse af virksomheden, dens omgivelser og identificerede risici. (ISA 320, 2009)
- b) Væsentlig ved planlægning: Det fastsatte væsentlighedsniveau benyttes ved planlægningsprocessen og er derfor essentielt at fastsætte forud for planlægningen af revisionen. Det fastsatte væsentlighedsniveau skal afspejle omfanget af revisionshandling, som skal planlægges udført. (ISA 320, 2009)
- c) Væsentlighed ved udførelse: Det fastsatte væsentlighedsniveau skal anvendes af revisor ved udførelse af revisionen. Identificeres fejl løbende i revisionen er det væsentligt, at revisors

har en aktiv stillingtagen til om det fastsatte væsentlighedsniveau skal revurderes som følge af de identificerede fejl. (ISA 320, 2009)

- d) Væsentlighed for indikation af muligt svig: Revisor skal igennem revisionen være særlig opmærksom på, om den daglige eller øverste ledelse igennem revision har udvist indikationer på svig. Identificeres dette, skal revisor justere det fastsatte væsentlighedsniveau og den planlagte revisionsstrategi. (ISA 320, 2009)
- e) Kommunikation af væsentlige fejl: Identificeres væsentlige fejl er revisor ansvarlig for at kommunikere disse mangler til ledelsen og i yderste konsekvens ved regnskabsaflæggelsen, hvis ledelsen ikke ønsker at korrigere for det identificerede. (ISA 320, 2009)

Standarden fremhæver således relevansen i at fastsætte et passende væsentlighedsniveau før og under revisionen.

3.3.2.5 ISA 330 Revisors reaktion på vurderede risici

ISA 330 dækker over revisors ansvar til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at imødekomme de identificerede og vurderede risici for væsentlig fejlinformation ved at udforme og udføre egnede revisionshandlinger. (ISA 330, 2009)

Standarden specificerer, hvorledes revisor skal tilpasse revisionsstrategien og omfanget af revisionshandlinger til overensstemmelse med de vurderede risici gennem de nedenfor nævnte aspekter.

- a) Revisionstiltag: Revisor skal designe og udføre handlinger, som er i overensstemmelse med de vurderede risici, således at væsentlig fejlinformation i regnskabet kan undgås. Dette kan omfatte substanshandlinger og/eller test af kontroller.
- b) Tilpasning af revisionshandlinger og omfanget af disse: Opstår der ændringer i de vurderede risici, skal revisor udvise en professionalisme igennem faglig kompetence til, at reagere på disse med det formål at tilpasse revisionsstrategien, så denne er i overensstemmelse med de nye påfund.
- c) Revisors vurdering og skøn: Revisor skal udvise professionalisme og faglig kompetence, så denne kan beslutte, hvilke revisionshandlinger, der skal indgå i revisionsstrategien tilpasset

til de vurderede risici. Dette igennem en vurdering af kompleksiteten, relevant regulering og omverden.

Standarden er således essentiel i sin helhed for at specificere revisors ansvar i forbindelse med de vurderede risici.

3.4 Delkonklusion – Akademisk indgangsvinkel, grundlæggende revisionsteori

Det blev indledt, at revisor altid skal udvise en professionalisme, stor faglighed og være i overensstemmelse med gældende revisionstandards. Særligt de fem ovenfor nævnte er særligt essentielle for revisors grundlag ved udarbejdelsen af årsregnskabet.

Standarderne er eksistentielle for revisor og sikrer en systematisk tilgang til revisionsprocessen, mens denne endvidere sikrer en effektiv planlægningsproces, identifikation af væsentlige risici samt en effektiv identifikation og vurdering af disse.

Klarheden og retningen fastsættes for revisor igennem ISA 200 og specificerer videre det overordnede mål for revisor og de gængse principper for revisionen, som er essentielle i sin helhed, førend anvendelsen af ISA 300 finder sted. Denne dækker som nævnt over planlægningen af revisionen og anskueliggør, hvorledes revisor ved en effektiv planlægning igennem den essentielle revisionsplan kan sikre den korrekte ressourceallokering, således at den udføres effektivt og mest hensigtsmæssigt. Identificering af risici og vurdering af disse efter ISA 315 er en anden revisionsstandard, som vi på baggrund af ovenstående gennemgang kan konkludere er essentiel for revisor i sin helhed. Særligt i udarbejdelsen af revisionshandlinger for at imødekomme de identificere risici for væsentlig fejlinformation. Standarden omhandler videre, hvorledes revisor opnår en forståelse for virksomheden og dens omgivelse, hvilket også må siges at være essentielt ved revision af mindre komplekse virksomheder. Videre blev det af ovenstående ræsonneret, at fastlæggelse af et væsentlighedsniveau forud for revisionen og under revisionen er nødvendigt, hvis opståede forhold indikerer, dette er nødvendigt. Revisor har ved hjælp af dette i henhold til ISA 320 dermed fastlagt en øvre grænse for identifikation af væsentlig fejlinformation. Slutteligt fandtes det, at en effektiv håndtering af risici efter ISA 330 er essentiel for revisor, sådan denne kan reagere og i tilfælde endda agere ansvarligt på de identificerede risici.

Samlet set dækker anvendelsen af disse 5 ISA-standarder over en afgørende del af den samlede revisionsproces. Disse går forud for en struktureret og planlagt revisionsproces, som revisor ved at følge disse kan sikre sker på en effektiv måde. Det må videre konkluderes, at revisor opnår en forbedret tilgang, en effektiviseret proces og samtidig eksekvere i overensstemmelse med de gældende love og standarder. Anvendelsen af disse standarder er derfor væsentlig i sin helhed og sikre, at revisor undgår væsentlig fejlinformation ved regnskabsaflæggelsen.

Således danner dette afsnit med standpunkt i relevant revisionsteori og de gældende love og standarder, der er indenfor revisionsfaget, udgangspunkt i næstkommende afsnit. Dette vil være en analyse af formålet og de bagvedliggende bevæggrunde ved IAASB's implementering af "ISA for LCE".

4.0 Implementeringen af ISA for LCE og de bagvedlæggende bevæggrunde

Nærværende afsnit vil tage udgangspunkt i IAASBs forslag om at implementere en ny standard for det de kalder LCE, det som vi i daglig tale i Danmark kalder "SMV-virksomheder". Afsnittet har til formål at belyse baggrunden for implementeringen, funktionaliteten for revisor i dennes dagligdag, de åbenlyse forskelle fra de nuværende internationale regnskabsstandarder benævnt i kapitel 3.0 Akademisk indgangsvinkel, grundlæggende revisionsteori.

Forinden er det dog væsentligt, at se på, hvorledes én "Less Complex Entity" defineres af IAASB, da der for nuværende ikke er en entydig og klar definition på, hvad dette er.

- a. *"Concentration of ownership and management in a small number of individuals (often a single individual –either a natural person or another enterprise that owns the entity provided the owner exhibits the relevant qualitative characteristics); and*
- b. *One or more of the following:*
 - a. *Straightforward or uncomplicated transactions;*
 - b. *Simple record-keeping;*
 - c. *Few lines of business and few products within business lines;*
 - d. *Few internal controls;*
 - e. *Few levels of management with responsibility for a broad range of controls; or*

f. *Few personnel, many having a wide range of duties.*" (IAASB , 2019)

En "Less Complex Entity" er derfor givet, jf. IAASB til at være en virksomhed, hvor koncentrationen af ejerskab og ledelse er samlet hos et fåtal af personer (Ofte hos en enkelt person eller en anden virksomhed, der ejer enheden, forudsat, at ejer ledet viser de relevante karakteristika), samt hvor en eller flere af de følgende forhold gør sig gældende;

- Mindre komplekse transaktioner,
- Et simpelt internt kontrolmiljø,
- Simple regnskabsmæssige problemstillinger,
- Generelt underlagt et mindre stringent rapporteringskrav sammenlignet med store og komplekse virksomheder.

De omfattede virksomheder er derfor typisk små eller mellemstore, som ikke har behov for regnskabsudarbejdelse efter omfattende regulatoriske krav og omfattende regnskabsstandarder. Definitionen vil være varierende på tværs af landegrænser, som følge af diverse regulatoriske krav og standarder de givene lande har.

IAASB omtaler segmentet som LCE, som udgør mere end 90% af de registrerede virksomheder internationalt. Segmentet er endvidere på europæisk plan estimeret til at afdække 99% af de registrerede virksomheder, og på nationalt plan i Danmark har seneste statistik på området vist, at 94% af de danske registrerede virksomheder befinder sig i dette segment. (European Parliament, 2022) Definitionen, som vi kender den i Danmark, kan konkretiseres til en årlig omsætning på højst 89.000.000 kr. og eller en årlig balance på højst 44.000.000 kr. og eller højst 50 fuldtidsansatte. (European Commission, 2021) Ud fra nærværende og senest tilgængelige statistikker fra Danmarks Statistik, var der i 2020 263.900 registrerede virksomheder nationalt, hvoraf 249.200 af dem indgår i de ovennævnte karakteristika. (Danmark Statistik, 2020) Det er det segment, der i Danmark klassificeres som regnskabsklasse B.

Den for ovennævnte definition af LCE-segmenter er af IAASB, som nævnt estimeret til at afdække mere end 90% af de registrerede virksomheder internationalt. Den er endvidere europæisk estimeret til at afdække 99% af de registrerede virksomheder, og på nationalt plan i Danmark har

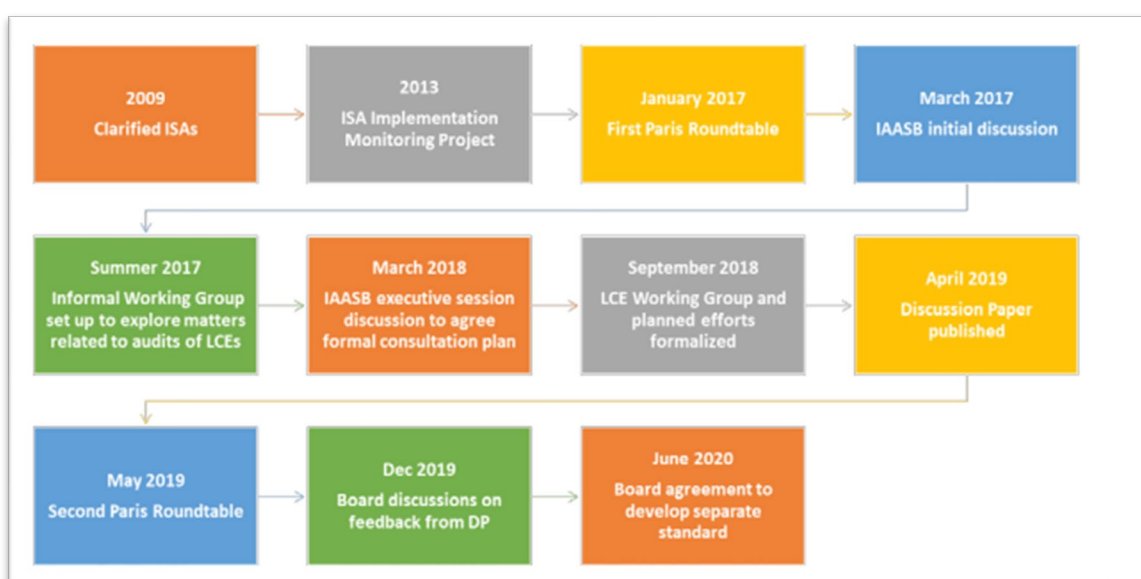
nærværende og seneste statistik på området afsløret, at 94% af de danske registrerede virksomheder befinder sig i dette segment. (European Parliament, 2022) Segmentet er derfor enormt og en eventuel ny ISA-standard vil potentielt omfatte en betydelig mængde virksomheder.

4.1 Tidslinje og baggrund for ISA for Less Complex Entities

Der er ingen tvivl af omfanget af virksomheder ved udarbejdelsen af den nye ISA. Det er også blandt en af mange årsager til, at IAASB har valgt at give sig i kast med netop dette. Baseret på grundig indsamling af evidens ved hjælp af en udadrettet tilgang, hvor de løbende har publiceret "Discussion paper" og "input papers", som repræsentanter fra ca. 130 lande har været med til at give deres besyv på. Dette har betydet, at IAASB i juli 2021 har publiceret en foreslået tilgang til udarbejdelsen af denne, hvilken skitseres således:

- *"A global solution is preferred to increasingly fragmented solutions.*
- *A standard that has been designed to be proportionate to the typical nature and circumstance of an audit of an LCE would be responsive to those stakeholders who have identified challenges with applying the ISAs in audits of LCEs.*
- *There is an urgent need for action."* (IAASB, 2021)

Beslutningen og overvejelserne forud for udarbejdelsen ligger dog længere tilbage, baseret på nedenstående tidslinje udarbejdet af IAASB:



Figur 3 – Timeline (IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board, 2020)

Tilbage i årene mellem 2005 og 2009 gik IAASB i gang med at få afklaret, revideret og klart defineret de internationale revisionsstandards – de som vi kender som ISA'erne. Dette med henblik på en transparent anvendelse til revision uagtet virksomheders størrelse og kompleksitet. Som en del af det, der i tidslinjen nævnes som "Clarified ISAs", blev det vedtaget, at der skulle foretages en efterfølgende implementeringsgennemgang for at afdække, hvorledes disse var tilstrækkeligt opnået. (IAASB, 2021)

Implementeringsgennemgangen blev ekspederet i to faser, hvor man i første fase fandt det særligt væsentligt at afdække sondringen om anvendelsen af de nuværende ISA'er var særligt anvendelig på LCE-segmentet. – specielt om disse kunne benyttes effektivt ud fra et omkostningsmæssigt perspektiv. Fase to blev derfor iværksat for at have et særligt fokus på netop dette søgsmål. (IAASB, 2021)

Som en del af fase to gennemgik man implementeringen i de lande, hvor de afklarede ISA'er var udrullet i et forsøg på at se resultaterne af netop dette. Man fandt frem til følgende:

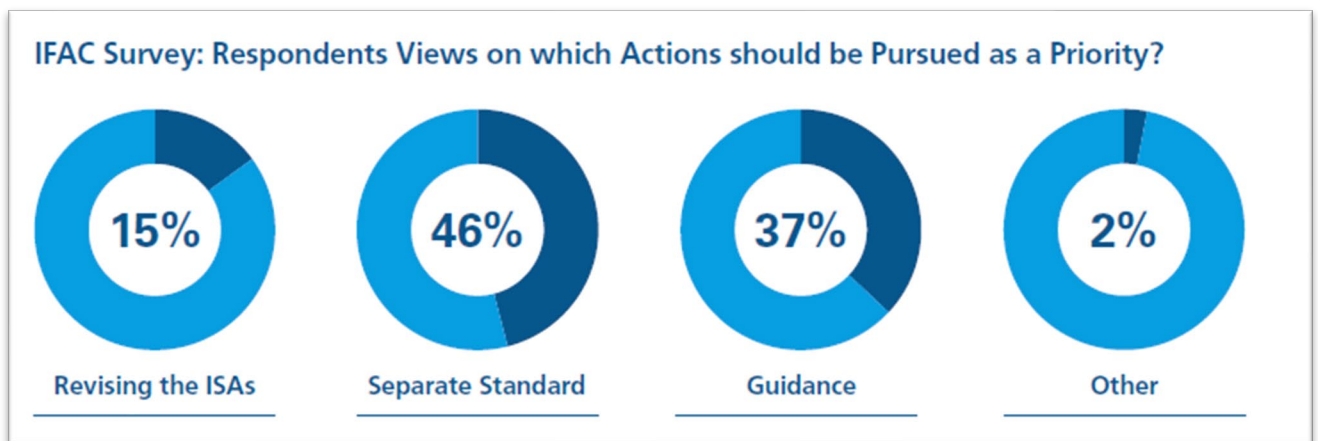
- Manglende afklaring og benyttelse af ISA'erne
- Mangler ved tilstrækkeligheden af dokumentationskrav og manglende vejledning
- Tvivlsspørgsmål ved implementeringen af ISA'erne for LCE-segmentet.

Ved nærmere gennemgang blev det derfor fundet nødvendigt at revurdere de gældende standarder, således, at forvirringen af dem kunne mindskes og brugen effektiviseres. (IAASB, 2021)

En konference blev iværksat i vinteren 2017 for at revurdere resultatet af det ovenfor undersøgte. Gennem diverse møder blev der iværksat en global arbejdsgruppe, som fremholdte de udfordringer, der var forbundet med at implementere det pågældende ved revision af LCE. Det udmøntede sig i det, som IAASB definerer som "Discussion Paper", som havde til hensigt at være en udadrettet søgen efter input i forehavendet om at forbedre konsistensen, samt kvaliteten af anvendelsen af ISA-standarder på mindre komplekse virksomheder. (IAASB, 2019)

4.2 Hvordan fungere og anvendes det i praksis

IAASB's "discussion Paper" var i høring og blev gennemført i en online undersøgelse i 2019, hvor man målrettet søgte input fra kompetente interessenter. Heriblandt medlemmer fra andre professionelle organisationer og større revisionshuse, hvor i alt 1.706 responderede på tværs af følgende kontinenter; Nordamerika, Sydamerika, Europa, Afrika og Asien. (IAASB, 2019) Tilbagemeldinger var flere, men af de nedenstående fire mulige udfald baseret på respondenternes svar var det fordelt således:



Figur 4 – (IAASB, 2019)

Med andre ord var der altså 46% af de samlede respondenter, der ønskede en ny separat standard, hvor disse mente, at denne enten skulle baseres på de allerede eksisterende ISA-standarder eller et helt nyt grundlag. 37% af respondenterne mente endvidere, at yderligere vejledning for, hvordan revision af de mindre komplekse virksomheder skulle eksekveres var nødvendigt. Blandt de mange respondenter var Melanie Sack (Deputy Chief Executive Officer) og Wolfgang Böhm (Technical Director Assurance Standards). De havde i deres svar specificeret deres eventuelle bekymringer ved anvendelsen af den nye standard og deres eventuelle bud på, hvordan løsningen til disse kunne se ud. De udtaler således:

"We support having a stand-alone standard because having an LCE standard refer to the full ISAs would undermine the purpose of an LCE standard, which is to not require auditors (and not have audit regulators seek to require auditors) to apply the requirements of the ISAs when these may not be proportionate to the nature and size of an entity whose financial statements are being audited. For this reason, with the

exception of drawing upon the ISAs to help delineate the scope of application of the LCE standard, we believe that the LCE standard should be sufficiently comprehensive and therefore stand-alone (that is, be fully detached from the ISAs) without needing to refer to the ISAs.” (Böhm, 2022)

Dette understøtter således respondenterne, der er i flertal, og endvidere udarbejdelsen af en ny separat standard, som ikke nødvendigvis behøver at referere til de eksisterende ISA-standarder.

Baseret på respondenternes svar blev det i 2020 fundet, at IAASB ville udforme en ny revisionsstandard, funderet på de eksisterende ISA-standarder. Denne lå klar i efteråret 2021, og resultatet af dette blev det IAASB kalder ”Mapping Documents - ISAs to Proposed ISA for LCE” (IAASB, 2021), som skulle gøre det lettere at eksekvere revisionen af de mindre komplekse virksomheder i praksis.

4.3 Modifikationer og ændringer til de eksisterende ISA-standarder

Tages der afsæt i nogle af de seneste modifikationer og ændringer fra de eksisterende ISA-standarder til de i den nye standard bemærkes det, at revurderingen er generel og generisk. Se blot nedenstående.

4.3.1 ISA 200

For ISA 200 er dette den oprindelige formulering af IAASB:

“The auditor shall comply with relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, relating to financial statement audit engagements.”
(IAASB, 2021)

4.3.2 ISA 200 for LCE, modificeret af IAASB

For ISA 200 er standarden blevet opdateret til følgende:

“The auditor shall comply with relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, for financial statement audit engagements.” (IAASB, 2021)

Resultaterne af IAASB's arbejde med at udfærdige denne "nye" eller "modificerede" standard er derfor ikke nævneværdigt konkret, hvilket ikke er efter hensigten med formålet at udarbejde denne standard. Virkeligheden må derfor alt andet lige være den samme for revisor, og standarden har derved ikke bidraget med noget operationelt i sin helhed.

Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor og partner hos Martinsen Rådgivning og Revision belyser endvidere dette faktum ved at sætte store tvivlsspørgsmål ved IAASB's foretagende:

"Jeg er bekendt med, at den internationale revisorforening (IFAC) via deres board (IAASB) har været i gang længe med noget standard/vejledning omkring revision af less complex entities. Jeg har ikke læst noget af materialet, men sad i en arbejdsgruppe i PwC under formanden fra REVU og fagligt ansvarlige i PwC Lars Engelund, hvor Kasper Elkjær, Partner i PwC Aarhus læste de mange sider og oplyst, at det kan vi ligeså godt lade være med at læse, fordi det var meget ukonkret og meget lidt operationelt. Det blev intet sted oplyst, hvad man præcis kunne undlade at gøre i henhold til ISA, når man reviderede less complex entities. Det var med andre ord op til revisors faglige vurdering (professionel dømmekraft), og revisorer tænker jeg oftest i worst-case scenarios, hvorfor man så bør følge det hele, fordi når det er gået galt, vil det være nemt for kreditor, som har lidt tab eller Revisortilsynet i en kvalitetskontrol at pege på, at det gik galt, fordi revisor undlod visse krævede handlinger i henhold til ISA, hvor revisors faglige vurdering var, at det ikke var nødvendigt konkret, men når det efterfølgende går galt, så viser virkeligheden jo, at revisor tog fejl." (Bilag 1)

Den manglende konkretion og operationalitet må være tegn på, at der kan stilles spørgsmålstejn ved, hvorvidt IAASB's proces har været brugbar nok til at hjælpe den gængse revisor med at revidere mindre komplekse virksomheder.

Dette supporteres endvidere op af Michael B. Madsen statsautoriseret revisor og partner hos Kvist & Jensen statsautoriseret revisionspartnerselskab som tilføjer:

"Jeg er bekendt med udkastet, der blev sendt i høring i sommeren 2021. Jeg er ikke bekendt med indholdet af den nye standard. Jeg har udelukkende læst de artikler der har været fremme om selve udkastet til høringen men har ikke sat mig ned og læst standarden. Jeg afventer at standarden vedtages og at vores faglige afdeling tager hul

på fortolkningen og anvendelse af standarden. Men jeg ser frem til, at der kommer en standard til de mindre komplekse virksomheder.” (Bilag 2)

4.4 Delkonklusion- hvorfor er det svært at eksekvere i praksis?

Spørgsmålet om *”hvorfor er det svært at implementere i praksis”* kan derfor være svært at tyde, når nu det vides, at IAASB gennem en længere årrække har ydet en evidensbaseret fremgangsmåde for at danne grundlag for det, der skulle være ISA-standarder rettet mod LCE.

Flere grunde til at det generelt kan være svært at konkludere på noget, som ellers er blevet undersøgt over en længere årrække, kan være flere. En af årsagerne kan være, at der er fejl og mangler i den indsamlede data. Dette er dog ikke anledningen, da data må vurderes at være evidensbaseret, da dens respondenter spænder over 130 lande, som alle har en overordnet kyndig kompetence, da det ikke er *”hvem som helst”*, der kan komme med input til IAASB’s *”discussion paper”*. Endelig kan det være forskelle, hvorpå slutbrugeren eller i dette tilfælde revisor anvender regler på. Dette kan ej heller være den valide årsag til, hvorfor det er svært at anvende på LCE-segmentet.

Svaret skal derfor findes i de klarificerede ISA-standarder, som blev fremrullet jf., ovenstående afsnit, hvor man fandt frem til følgende faktuelle mangler:

- Manglende afklaring og benyttelse af ISA’erne
- Mangler ved tilstrækkeligheden af dokumentationskrav og manglende vejledning
- Tvivlsspørgsmål ved implementeringen af ISA’erne for LCE-segmentet.

Ud fra IAASB længerevarende arbejde er det særligt en ting der går igen, når der skal konkluderes på, hvorfor det er svært at eksekvere i praksis. Svaret skal findes i graden af konkretiseringen af ISA’erne udformet, udarbejdet og revideret af IAASB. Det er simpelthen ikke på nuværende tidspunkt specificeret i sådan en grad, at det er tydeliggjort, hvordan revisionen af LCE-segmentet skal forløbe. Det kan konkluderes, at der hersker tvivl om tilgangen til revision af LCE-segmentet og med det in mente, at der alt andet lige fra revision til revision skal foretages en professionel

vurdering, er der stadig ikke en decideret fremgangsmåde, der skal følges, som er anderledes fra revision af komplekse virksomheder.

Slutteligt må det endvidere konkluderes, at det stadig den dag i dag er svært anvendeligt, da IAASB endnu engang er kommet med et oplæg til endnu et *"Discussion Paper"* (IAASB, 2023), som på nuværende tidspunkt er "live" med modtagelse, af input. Dette understøttes endvidere af FSR, som skriver:

"Høringsfristen til IAASB er den 31. januar 2022, og IAASB forventer, at den endelige LCE-standard kommer ultimo 2022. Der er endnu ikke en udmelding fra IAASB om, hvornår de forventer, at LCE-standard vil træde i kraft." (Ny standard til revision af mindre komplekse virksomheder, Audits of Less Complex Entities (LCE), 2021)

Det må i sig selv være en erkendelse af, at det udførte arbejde og ressourceforbrug endnu ikke er tilstrækkeligt til, at den gængse revisor kan benytte det for nuværende udspil på en effektiv måde ud fra et ressourcemæssigt- og omkostningsmæssigt perspektiv. Dette understøttes desuden af de adspurgte interviewspørgsmål (Bilag 1) forespurgt hos; Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor og partner hos Martinsen Rådgivning og Revision:

"Jeg er ikke bekendt med hvilke krav i ISA, der kan/bør undtages for less complex entitites, fordi det vil kræve en konkret gennemgang af alle ISA'er og en konkret afvejning af cost/benefit (fordele og ulemper i forhold til omkostningerne ved at udføre handlingerne) af de enkelte ISA-krav, som fremgår af de specifikke ISA-standarder. Den analyse burde IAASB jo nok have udført i stedet for deres mere generelle/generiske vejledning." (Bilag 1)

Det må derfor lægges til grund, at der er udgangspunkt for en gennemgang af de nuværende ISA-standarder med det formål at opstille en analyse over, hvilke krav der kan undlades ved revision af mindre komplekse virksomheder.

5.0 Analyse af ISA-standarder samt hvilke krav der kan undlades

Dette afsnit vil have til formål at være en dybdegående analyse af alle ISA-standarderne, som er udarbejdet af IAASB. Dette med det formål at beslutte hvilke krav, der for de enkelte ISA-standarder kan undlades ved revision af LCE segmenterne. ISA-standarderne danner grundlag for revisioner internationalt, fungerer som et opslagsværk for faglig vejledning og sikrer, at revisionen er foretaget ensartet på tværs af landegrænser, idet det er grundstenene for udførelsen af revisionen, som revisor kender den i dag.

Analysen vil undersøge, om det nuværende, med at benytte sig af det fulde omfang af de enkelte ISA-standarder vil være hensigtsmæssigt, at anvende på LCE-segmenterne. - eller om der er deciderede krav, der kan blive udeladt, LCE-segmenternes størrelse taget i betragtning, som er defineret i afsnit 4.0.

Ved at minutiøst at analysere de eksisterende ISA-standarder vil analysen udmunde i en kyndig anbefaling af, hvilke standarder, der er mindre relevante for LCE-segmentet.

Analysen vil derfor tage standpunkt i de resterende, som bliver en katalysator for analysen af, hvilke standarder, der er anvendelige for segmentet, samtidig med, at der defineres, hvilke krav, der kan udelades foruden at gå på kompromis med kvaliteten af revisionsprocessen.

5.1 De internationale revisionsstandarder, udarbejdet af IAASB

Nedenfor er de internationale standarder om revision oplistet, som er udviklet af IAASB. IAASB er en global og anerkendt revisionsinstans, som udarbejder praksis og standarder indenfor revisionsfaget. De nedenfor nævnte standarder anvendes globalt for at sikre en ensartet revision, hvor kvalitet og pålidelighed er i fokus. ISA-standarder omfatter forskellige attributter af revisionsprocessen og giver revisor et grundlag for at udføre sit arbejde efter anerkendte og gennearbejdede standarder. Ved at følge og overholde ISA-standarderne, kan revisor sikre, at denne overholder gældende praksis, mens der samtidig opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at sikre regnskabsaflæggelsen. Det er således disse standarder, der danner grundlag for den efterfølgende analyse.

ISA 200 Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision

ISA 210 Aftale om revisionsopgavers vilkår

ISA 220 Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber

ISA 220 International standard on auditing 220 (revised), quality management for an audit of financial statements

ISA 230 Revisionsdokumentation

ISA 240 Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber

ISA 250 Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber

ISA 260 Kommunikation med den øverste ledelse (ajourført)

ISA 265 Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse

ISA 300 Planlægning af revision af regnskaber

ISA 315 Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser (ajourført)

ISA 315 Identifying and assessing the risks of material misstatement (revised 2019)

ISA 320 Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

ISA 330 Revisors reaktion på vurderede risici

ISA 402 Revisionsmæssige overvejelser vedrørende en virksomhed, der anvender serviceleverandør

ISA 450 Vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen

ISA 500 Revisionsbevis

ISA 501 Revisionsbevis - Specifikke overvejelser for udvalgte områder

ISA 505 Eksterne bekræftelser

ISA 510 Førstegangsrevisionsopgaver – primo balancer

ISA 520 Analytiske handlinger

ISA 530 Revision ved brug af stikprøver

ISA 540 Revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger (ajourført)

ISA 550 Nærtstående parter

ISA 560 Efterfølgende begivenheder

ISA 570 Fortsat drift (Going concern) (ajourført)

ISA 580 Skriftlige udtalelser

ISA 600 Særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde)

ISA 610 (Ajourført) Anvendelse af interne revisors arbejde

ISA 620 Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde

ISA 700 Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab (ajourført)

ISA 701 Kommunikation af centrale forhold ved revisionen i den uafhængige revisors erklæring

ISA 705 Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring (ajourført)

ISA 706 Fremhævelse af forhold i regnskabet og fremhævelse af forhold vedrørende revisionen i den uafhængige revisors erklæring (ajourført)

ISA 710 Sammenlignelige oplysninger – sammenligningstal og regnskab til sammenligning

ISA 720 Revisors ansvar i forbindelse med Andre Oplysninger (ajourført)

ISA 800 Særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål (ajourført)

ISA 805 Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab (ajourført)

ISA 810 Opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag (ajourført)

Figur 5 – Nærværende standarder er udarbejde fra FSR.dk og er i overensstemmelse med de udarbejdet af IAASB (FSR , u.d.)

5.2 Afgrænsning af ISA-standarderne

Af de ovenfor oplistede ISA-standarder, som tæller 39 stk. (inklusive revised), som det fremgår af FSR (FSR , u.d.) er der foretaget et bevidst fravalg af ISA-standarderne; ISA 200, 300, 315, 320 og 330. Dette da det vurderes, at de omtalte standarder udgør en institutionaliseret og basal del af revisionsprocessen, som gennemgået i afsnit 3.0. Ved at afgrænse fra disse er dette også en klar vurdering af, at der for disse standarder ikke er krav, som er væsentlig at udelukke forud for analysen. Videre er nedenstående standarder afgrænset fra analysen:

ISA 210 – Aftale om revisionsopgavers vilkår, som dækker over krav til revisor for at etablere og dokumentere aftalen med kunden om vilkårene forud for revisionsprocessen. Denne standard definerer, hvordan revisor sikre klarhed, risikostyring og kvalitetskontrol i revisionen, og dækker derfor over forhold vedrørende opgaveaccept angående revisors kontrol. (ISA 210, 2009) Samlet set er standarden derfor en essentiel del af revisors forudgående arbejde med klienten, da en aftale om revisionsopgavers vilkår sikre, at begge parter er enige om omfanget af revisionen. (ISA 210, 2009)

ISA 220 – Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber kan endvidere ikke undlades ved revision af mindre komplekse virksomheder. Selvom virksomhederne i dette segment ofte har mindre komplekse transaktioner og mindre risici, er det stadig vigtig for revisor, at sikre ledelsesansvar for kvalitet af revisionen, hvorved revisor sikrer, at der opretholdes en høj kvalitetsstandard igennem revisionen. (ISA 220, 2014) Standarden sikrer derved revisors mål ved at implementere kvalitetssikringsprocedure, der giver revisor en høj grad af sikkerhed for, at revisionen overholder relevante krav og faglige standarder, og at den afgivende revisor erklæring er passende efter omstændighederne. (ISA 220, 2014) Standarden er derfor afgørende at følge i sin helhed, selv ved revision af mindre komplekse virksomheder.

ISA 230 – Revisionsdokumentation, omhandler revisors ansvar for at udarbejde tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som kan danne grundlag for den erklæring, som revisor giver afslutningsvis i revisionen. (ISA 230, 2014) Standarden fastlægger foruden kravene om revisionsbevis også, at revisor skal vurdere risici og implementere revisionsprocedure for at imødekomme disse. ISA 230 – revisionsbevis er derfor essentiel i sin helhed, da revisor ved at følge denne kan sikre kvaliteten af sin dokumentation igennem en pålidelig og professionel revisionspraksis. (ISA 230, 2014)

ISA 240 – Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskabet dækker over revisors ansvar i forhold til besvigelser ved revision af regnskaber, hvor målet for revisor er at:

- identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser
- opnå tilstrækkeligt og egnet bevis om de vurderede risici
- reagere passende på de besvigelser eller mistanker om besvigelser, som revisor måtte konstatere under revisionen. (ISA 240, 2014)

Besvigelser udgør en stadig stor risiko hos samtlige virksomheder uagtet størrelse, hvorfor revisor er nødsaget til at være opmærksom på denne risici. Ved at benytte sig af ISA 240 kan revisor identificere og håndtere risikoen for besvigelser, hvis disse skulle opstå. ISA 240 kan ikke undlades og afgrænses derfor fra analysen i sin helhed, da det er afgørende for revisor at implementere og følge denne standard.

ISA 250 – overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber, omfatter krav udformet med henblik på at hjælpe revisor med at identificere væsentlig fejlinformation i regnskabet, som følge af manglende overholdelse af love, standarder og øvrig regulering. (ISA 250, 2009) Revisor skal i overensstemmelse med ISA 315 (som der endvidere afgrænses fra) opnå en generel forståelse af virksomheden og dens omgivelser for at identificere, hvorvidt denne er i overensstemmelse med lov- og regulatoriske begrebsrammer. Dette uagtet den revisionspligtige virksomhedens størrelse.

ISA 260 – Kommunikation med den øverste ledelse er afgørende ved revision af mindre komplekse virksomheder og væsentlig i sin helhed. (ISA 260, 2014) Standarden sikrer en effektiv kommunikation mellem den øverste ledelses i virksomheden (den daglige og øverste ledelse er ofte den samme hos de mindre komplekse virksomheder) og revisoren. ISA 260 understreger endvidere også, at der kan være yderligere lovkrav, som gør sig gældende, når den øverste ledelse og den daglige ledelse er den samme. (ISA 260, 2014) Standarden er derfor uomgængelig og bør være en integreret del af revisionsprocessen af de mindre komplekse virksomheder.

ISA 265 – Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse dækker over revisors ansvar på en passende måde at informere den daglige ledelse om eventuelle mangler i det interne kontrol miljø hos virksomheden. (ISA 265, 2014) Standarden i sig selv er relevant at anvende ved revision af mindre komplekse virksomheder, da denne faciliterer, hvordan revisor sikre kontrolmiljøet, håndtering af risiko og kommunikationen til den daglige og øverste ledelse. (ISA 265, 2014)

Følgende standarder er desuden ekskluderet fra analysen, hvilket vil blive begrundet nedenfor:

- ISA 510 - Førstegangsrevisionsopgaver – primo balancer
- ISA 520 Analytiske handlinger

- ISA 530 Revision ved brug af stikprøver
- ISA 600 - Særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde)
- ISA 610 - (Ajourført) Anvendelse af interne revisors arbejde
- ISA 701 - Kommunikation af centrale forhold ved revisionen i den uafhængige revisors erklæring
- ISA 800 - Særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål (ajourført)
- ISA 805 - Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab (ajourført)
- ISA 810 - Opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag (ajourført)

ISA 510 – Førstegangsrevisionsopgaver – primo balancer, er en revisionsstandard, der specificerer kravene til udførelse af en førstegangsrevision, og hvordan revisor skal håndtere denne. Denne standard er relevant i sin helhed, da vigtigheden i at opnå et tilstrækkeligt og kvalitativt grundlag for åbningsbalancen er essentielt, hvis revisor skal afgive sin erklæring om, hvorvidt regnskabet i sin helhed er retvisende. Dette sikrer, at regnskabsbrugeren opnår det korrekte billede af regnskabet, hvorfor denne standard i sin helhed ikke kan undlades, såfremt der er tale om en førstegangsrevision.

ISA 610 dækker over anvendelsen af den interne revisors arbejde i forbindelse med den eksterne revisors proces for udarbejdelsen af regnskabet. Standarden erkender, at den interne revisor kan have en signifikant rolle i at støtte den eksterne revisors arbejde ved revisionen og dermed øge kvaliteten og effektiviteten. Når dette er mindre komplekse virksomheder kendetegnet, jf. afsnit 3.0, ved at have følgende;

- Mindre komplekse transaktioner
- Et simpelt internt kontrolmiljø

- Simple regnskabsmæssige problemstillinger.

Det vurderes derfor ud fra virksomhedernes størrelse i LCE-segment, at anvendelsen af intern revisor helt kan udelades.

ISA 701 finder anvendelse ved revision af børsnoterede virksomheder, som er i offentlighedens interesse, og hvor revisor af den ene eller den anden årsag finder det væsentligt at kommunikere centrale forhold i den afgivne erklæring i henhold til ISA 700 ajourført (som fastlægger krav og bidrager med vejledning forud for konklusionens udformning). De kvalitative krav, der stilles forud for brugen af ISA 701, er derfor væsentlig større end de faktiske forhold i det overordnede LCE-segment. ISA 701 afgrænses derfor fra analysen.

ISA 800, 805 og 810 er ekskluderet forud for analysen, da disse er henvendt til særlige opgaver indenfor revision og gælder i sin helhed. Aflægger de mindre komplekse virksomheder regnskab, som er i overensstemmelse med almindelig kendt praksis (IFRS, ÅRL, etc.), vil dette være tilstrækkeligt.

ISA 600 er en anden case og benævnes derfor slutteligt i afgrænsningen. Standarden dækker over særlige overvejelser ved revision af koncernregnskaber. Standarden understøtter revisors arbejde ved revision af koncernregnskaber, og hvordan der under denne skal tages hensyn til arbejde udført af komponentrevisor. Standardens anvendelse på LCE-segmentet vurderes til at være mindre anvendelig, da de mindre komplekse virksomheder generelt er underlagt et mindre stringent rapporteringskrav sammenlignet med store og komplekse virksomheder. Ud fra segmentets overordnede størrelse, hensyntagen til kompleksitet og generelle risikoprofil afgrænses der fra standarden, dog med det forbehold, at der altid er behov for en væsentlig stillingtagen for netop brugen af denne standard hos revisor. Standarden må derfor vurderes til at gælde i sin helhed.

Tre andre ISA-standarder, som gælder i sine helheder, er de efterfølgende benævnte. ISA 510 er den først, som danner grundlag for revision af primo balancen, som er helt essentiel ved en førstegangsrevision. Denne er afgørende, da revisor ved hjælp af denne får sikkerhed for, at sammenligningsåret er udarbejdet korrekt og retvisende.

Den næste er ISA 520, som dækker over de retningslinjer, der er for revisor ved udførelsen af analytiske handlinger. Formålet med den er for revisor at være i stand til at identificere usædvanlige

forhold og potentielle afvigelser forinden regnskabsaflæggelsen. Standarder er essentielle i sin helhed og kan ikke undgås, da den er et vigtig grundlag for revisor.

Den sidste ISA standard, som må sige at gælde i sin helhed er ISA 530. Denne dækker over revision ved brug af stikprøver. Den stikprøvebaserede tilgang for revisor for at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis er uundgåelig, da revisor ved mindre arbejdede er i stand til at konkludere på den fulde population i sin helhed, baseret på en mindre del af populationen udtaget til kontrol. Revisor kan derfor ved brug af ISA 530 med rimelig sikkerhed sikre regnskabet's nøjagtighed og pålidelig, hvis der samtidig opnås tilstrækkelig forståelse for den samlede population.

Afslutningsvis er der en revisionsstandard tilbage førend afgrænsningen er fuldkommen, hvilken er; ISA 402 – Revisionsmæssige overvejelser vedrørende virksomheder, der anvender serviceleverandør. Denne er specifik i sådan et omfang, at enten skal denne anvendes, ellers skal den ikke anvendes. Hvorfor denne revisionsstandard bør tages op til vurdering forud for de eksakte tilfælde, hvis revision af denne slags virksomheder skulle opstå.

Tilbage står vi derfor med de ISA-standarder, som vil udgøre det fundamentale grundlag for analysen af hvilke krav, der kan undlades i de nuværende ISA-standarder ved revision af LCE'er. De essentielle for analysen, de der er afgrænset fra analysen, da de i sin helhed gør sig gældende og de standarder der er afgrænset fra analysen fordi de helt kan undlades, er opstillet nedenfor:

5.2.1 Samlet overblik over ISA-standarderne forud for næstkommende afsnit

Medtaget i analysen	Gældende i sin helhed og udelades	Ej gældende og udelades	Virksomhedsspecifik
ISA 450 - Vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen	ISA 210 Aftale om revisionsopgavens vilkår	ISA 610 - (Ajourført) Anvendelse af interne revisors arbejde	ISA 402 – Revisionsmæssige overvejelser vedrørende virksomheder, der anvender serviceleverandør
ISA 500 - Revisionsbevis	ISA 220 Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber	ISA 701 - Kommunikation af centrale forhold ved revisionen i den uafhængige revisors erklæring	
ISA 501- Revisionsbevis - Specifikke overvejelser for udvalgte områder	ISA 220 International standard on auditing 220 (revised), quality management for an audit of financial statements	ISA 800 - Særlige overvejelser – revision af regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med begrebsrammer med særligt formål (ajourført)	

ISA 505 - Eksterne bekræftelser	ISA 230 Revisionsdokumentation	ISA 805 - Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab (ajourført)	
ISA 550 - Nærtstående parter	ISA 240 Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber	ISA 810 - Opgaver vedrørende afgivelse af erklæring om regnskabssammendrag (ajourført)	
ISA 560 - Efterfølgende begivenheder	ISA 250 Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber		
ISA 580 - Skriftlige udtalelser	ISA 260 Kommunikation med den øverste ledelse (ajourført)		
ISA 620 - Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde	ISA 265 Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse		
	ISA 600 - Særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde)		
	ISA 520 Analytiske handlinger		
	ISA 530 Revision ved brug af stikprøver		
	ISA 200 Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision		
	ISA 300 Planlægning af revision af regnskaber		
	ISA 315 Identifying and assessing the risks of material misstatement (revised 2019)		
	ISA 320 Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision		
	ISA 330 Revisors reaktion på vurderede risici		

5.3 Analyse af de tilbageværende ISA-standarder

I det kommende afsnit vil de tilbageværende ISA-standarder blive minutiøst gennemgået med det formål at analysere, hvilke af de gældende krav for de enkelte standarder, der vil kunne undlades for revisor ved revision af mindre komplekse virksomheder.

Analysen vil tage udgangspunkt i de nedenfor præsenterede tabeller for, hvilke der sammenligner de eksisterende krav med de krav, som er blevet analyseret frem til at skulle gøre sig gældende ved revision af mindre komplekse virksomheder. Formålet med analysen er at identificere ligheder og forskelle, hvilket skal ende ud i, om de foreslåede ændringer vil kunne påvirke revisionen af de mindre komplekse virksomheder. Endvidere vil det danne grundlag for en empirisk diskussion og vurdering baseret på den indsamlede evidens, hvorledes det forbedre eller forringe revisionen ud fra et økonomisk perspektiv.

Det skal videre bemærkes, at de foreslåede praksisændringer er baseret på grundig behandling af eksisterende litteratur, udarbejdet af IAASB og sparring med eksperter. Det danner grundlag for det sammenligningsgrundlag, som vil være med til at muliggøre en konklusion om, hvorvidt de annoncerer ændringer i de eksisterende standarder vil være af en hensigtsmæssig karakter og nødvendige for at sikre den effektive og kvalitative proces ved revisionen af mindre komplekse virksomheder.

Som en introduktion til nedenstående tabeller skal det nævnes, at hvis der er et "X" i kolonne "ISA for LCE" er det ensbetydende med, at dette vil være en genganger fra de eksisterende krav. Er der modsat ikke et "X" i kolonne "ISA for LCE" betyder det, at dette vil være en ændring fra de eksisterende krav.

5.3.1 ISA 450 – Vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen

Krav	ISA 450 – Vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen. (ISA 450, 2016)	ISA for LCE
1	Akkumuler fejlinformationer undtagen dem, der er klart ubetydelige. (ISA 450, 2016)	x
2	Vurder om revisionsstrategi og -plan skal genovervejes, hvis fejlinformationer indikerer yderligere væsentlige fejl eller antallet af akkumulerede fejlinformationer nærmer sig den fastsatte væsentlighed. (ISA 450, 2016)	x
3	Udfør yderligere revisionshandlinger for at bekræfte, at korrigerede fejl er rettet. (ISA 450, 2016)	x
4	Kommunikér alle akkumulerede fejlinformationer til det rette niveau i den daglige ledelse og anmod om korrigerende handlinger. (ISA 450, 2016)	
5	Forstå den daglige ledelses begrundelser for ikke at rette fejlinformationer, hvis de nægter at gøre det, og vurder indvirkningen på regnskabet som helhed. (ISA 450, 2016)	
6	Revurder den fastsatte væsentlighed, inden indvirkningen af ikke-korrigerede fejlinformationer vurderes. (ISA 450, 2016)	x
7	Vurder om revisionsstrategi og -plan skal genovervejes, hvis fejlinformationer indikerer yderligere væsentlige fejl eller antallet af akkumulerede fejlinformationer nærmer sig den fastsatte væsentlighed. (ISA 450, 2016)	x
8	Underret den øverste ledelse om væsentlige ikke-korrigerede fejlinformationer og deres indvirkning på konklusionen i revisors erklæring. (ISA 450, 2016)	
9	Anmod om, at ikke-korrigerede fejlinformationer korrigeres. (ISA 450, 2016)	
10	Underret den øverste ledelse om indvirkningen af ikke-korrigerede fejlinformationer fra tidligere perioder på relevante grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger samt på regnskabet som helhed. (ISA 450, 2016)	
11	Anmod om en skriftlig udtalelse fra den daglige og øverste ledelse om, hvorvidt ikke-korrigerede fejlinformationer er uvæsentlige for regnskabet som helhed. (ISA 450, 2016)	
12	Revider og afslut revisionsdokumentationen i henhold til kravene i ISA 230. (ISA 450, 2016)	x

For ISA 450 vil krav 1, 2, 3, 6,7 og 10 være ligheder fra den eksisterende ISA standard, som denne kendes.

For krav nr. 8 gør det sig gældende, at dette kan undlades, idet den øverste ledelse generelt er mere involveret i den daglige drift i mindre komplekse virksomheder og derved allerede er bekendt med tænelige fejl og mangler ved regnskabsudarbejdelsen (Accountancy Europe, 2018). I stedet vil revisor kunne nøjes med at kommunikere eventuelle fejl og mangler til den daglige ledelse, som herved ville kunne udføre korrigerende handlinger herfor.

Yderligere er det faktuel, at direktionen og bestyrelsen gennemgående i mindre komplekse virksomheder oftest vil bestå af de samme personer, og dermed også udgøre det samme ledelsesorgan. Krav 4 relatere sig til det førnævnte ved at benævne til hvilket ledelseslag, at revisor skal kommunikere fejl og yderligere at søge en forståelse vedrørende de ikke korrigerede fejl. Dette understøttes endvidere af en artikel fra IFAC (International Federation of Accountants, 2016), som i deres skriv belyser resultaterne af en undersøgelse foretaget af, Public Accounting Oversight Board (vil blive omtalt som PCAOB gennem resten af specialet). I dette skriv nævnes det, at

revisionssselskaber oplever, at mindre komplekse virksomheder har en mere simpel struktur, mindre transaktioner, og generelt færre og mindre regnskabsprincipper.

På den baggrund kan det derfor udledes, at krav 4 og 8 kan undlades ved revision af mindre komplekse virksomheder, da kommunikationens forløb ikke skal være af samme kompleksitet i henhold til undersøgelsesresultaterne fra PCAOB.

I relation til krav 5 vil denne potentielt kunne have en omkostningstung byrde for revisor, da denne alene ikke kan identificere, hvorledes der er tale om fejl af en væsentlig karakter for regnskabet. Kravet definerer derfor hverken hvilken type fejl det er, som ledelsen skal begrunde, at de ikke ønsker at korrigere, og ej heller, at der er tale om en fejl, hvor risiko og væsentlighed er anderledes end defineret af og i krav 1-3. Kravet kan derfor udelades.

Krav 9, 10 og 11 er uvæsentlige for revision af mindre komplekse virksomheder. Risiko, væsentlighed og eventuel dokumentation af tilretning af disse afdækkes i krav 1-3. En yderligere stillingtagen til disse 3 krav vil derfor kun øge omkostningen og klienten, mens den ressourcemæssige byrde for revisor vil stige tilsvarende.

Det kan udledes fra ISA 450 efter gennemgang af de krav, der kan undlades, at der er tilstrækkeligt arbejde i de resterende krav, som står tilbage (1, 2, 3, 6, 7 og 12) til revisor, foruden at denne behøver at gå på kompromis med kvaliteten ved revision af mindre komplekse virksomheder.

5.3.2 ISA 500- Revisionsbevis

Krav	ISA 500 – Revisionsbevis. (ISA 500, 2016)	ISA for LCE
1	Revisor skal udforme og udføre revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (jf. afsnit A1-A25). (ISA 500, 2016)	x
2	Når revisor udformer og udfører revisionshandlinger, skal revisor overveje relevansen og pålideligheden af den information, der anvendes som revisionsbevis, herunder information indhentet fra en ekstern informationskilde (jf. afsnit A26-A34f). (ISA 500, 2016)	x
3	Hvis information, der anvendes som revisionsbevis, er blevet udarbejdet ved brug af en ledelsesudpeget eksperts arbejde, skal revisor i det omfang, det er nødvendigt, og under hensyn til betydeligheden af ekspertens arbejde for revisors formål (jf. afsnit A35-A37): (a) vurdere ekspertens kompetence, færdigheder og objektivitet (jf. afsnit A38-A44), (b) opnå en forståelse af ekspertens arbejde (jf. afsnit A45-A48) og (c) vurdere egnetheden af ekspertens arbejde som revisionsbevis for det relevante revisionsmål (jf. afsnit A49). (ISA 500, 2016)	
4	Når revisor benytter information, der er udarbejdet af virksomheden, skal revisor vurdere, om informationen er tilstrækkelig pålidelig til revisors formål, herunder hvor det er nødvendigt under omstændighederne: (a) opnå revisionsbevis for nøjagtigheden og fuldstændigheden af informationen (jf. afsnit A50-A51) og (b) vurdere, om informationen er tilstrækkelig præcis og detaljeret til revisors formål (jf. afsnit A52). (ISA 500, 2016)	

ISA 500 – "Revisionsbevis" vedrører begrebet revisionsbevis og endvidere revisors ansvar for at designe og udføre revisionshandlinger til brug for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for mindre komplekse virksomheder vil dele af kravene i ISA 500.

For ISA 500 vil krav 1 og 2 være ligheder fra den eksisterende ISA standard, som denne kendes. Kravene vedrører henholdsvis revisors pligt til at vurdere om information, der er udarbejdet af virksomheden, er pålideligt og tilstrækkeligt egnet revisionsbevis, og om den af virksomheden udarbejdede information er tilstrækkeligt for revisor.

Krav 4 og 5 vil ved revision af mindre komplekse virksomheder kunne reduceres og endda undlades i et vist omfang. Dette da kompleksiteten af virksomhederne afspejles i de færre regnskabsprincipper og derfor er mindre risikable. Endvidere er virksomhedens forretningsmodel lettere forståelig og mindre kompleks, hvilket gør det lettere at forstå de omkringliggende risici. Dog må det generaliseres, at der kan være en mangel ved dokumentationen af det interne kontrolmiljø. Dette vil dog være forholdsvis simpelt at dokumentere, men sværere at teste, da der i et mindre omfang vil være effektiv funktionsadskillelse (Accountancy Europe, 2018).

Krav 4 vil dog nok kun kunne reduceres i et omfang. Dette da revisor altid er nødt til aktivt at foretage en stillingtagen til, om den leverede information er pålideligt i et nødvendigt omfang, således at data er valid og der heraf kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Dog kan den reduceres, da kompleksiteten og den heraf identificerede risiko vil betyde, at revisors forståelse for virksomheden vil gøre risikovurderingen lettere og mere konkret.

Krav 5 vurderes at kunne undlades da formålet for denne implicit er gennemgående krav 2, da revisor allerede ifølge dette krav skal gå ind og foretage den nødvendige overvejelse omkring validiteten af data.

Selvom kravene kan lempes ved revision af mindre komplekse virksomheder, er det stadig essentielt for revisor at vurdere pålideligheden af data og sikre, at denne er i overensstemmelse med de gældende love og standarder, og samtidig udføre de nødvendige revisionshandlinger for at sikre, at der kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at kunne konkludere på regnskabet, i sin helhed.

5.3.3 ISA 501- Revisionsbevis- Specifikke overvejelser for udvalgte områder

Krav	ISA 501- Revisionsbevis - Specifikke overvejelser for udvalgte områder. (ISA 501, 2009)	ISA for LCE
1	Hvis varelageret er væsentligt for regnskabet, skal revisor opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for varelagerets tilstedeværelse og tilstand ved at: (a) overvære fysisk lageroptælling, hvor dette er praktisk muligt, for at: (jf. afsnit A1-A3) i) vurdere den daglige ledelses instrukser og procedurer for registrering og kontrol af resultaterne af virksomhedens fysiske lageroptælling (jf. afsnit A4) ii) observere udførelsen af den daglige ledelses optællingsprocedurer (jf. afsnit A5) iii) inspicere varelageret (jf. afsnit A6), og iv) foretage kontroloptælling (jf. afsnit A7-A8) (b) udføre revisionshandling på virksomhedens endelige registreringer i lagerkartoteket for at fastslå, om de afspejler de faktiske resultater af lageroptællingen nøjagtigt. (ISA 501, 2009)	x
2	Hvis den fysiske lageroptælling udføres på en anden dato end balancedagen, skal revisor ud over de handlinger, som kræves i afsnit 4, også udføre revisionshandling for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, hvorvidt ændringer i varelageret mellem optællingsdatoen og balancedagen er registreret korrekt (jf. afsnit A9-A11). (ISA 501, 2009)	x
3	Hvis revisoren ikke kan være til stede under den planlagte lageroptælling på grund af uventede omstændigheder, skal revisoren foretage eller overvære fysiske optællinger på en alternativ dato og gennemføre revisionshandling på transaktioner i mellemprioriden. (ISA 501, 2009)	x
4	Hvis det ikke er praktisk muligt for revisoren at overvære den fysiske lageroptælling, skal revisoren udføre alternative revisionshandling for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for varelagerets tilstedeværelse og tilstand. Hvis dette ikke er muligt, skal revisoren ændre sin erklæring i overensstemmelse med ISA 705, punkt 3. (ISA 501, 2009)	x
5	Hvis et varelager, der er i tredjemands varetægt og kontrolleres af denne, er væsentligt for regnskabet, skal revisoren gennemføre en eller flere af følgende handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for det pågældende varelagers tilstedeværelse og tilstand: (a) anmode om bekræftelse fra tredjemand af mængderne på og tilstanden af det varelager, som tredjemand opbevarer på virksomhedens vegne (jf. afsnit A15) (b) foretage inspektion eller udføre andre revisionshandling, som er relevante efter omstændighederne (jf. afsnit A16). (ISA 501, 2009)	x
6	Revisor skal udforme og udføre revisionshandling for at identificere retstvister og -krav, som involverer virksomheden, og som kan føre til en risiko for væsentlig fejlinformation, herunder: (jf. afsnit A17-A19) (a) rette forespørgsler til den daglige ledelse, og hvor dette er relevant, andre personer i virksomheden, herunder interne juridiske rådgivere (b) gennemgå referater af møder i den øverste ledelse samt korrespondance mellem virksomheden og dens eksterne juridiske rådgivere og (c) gennemgå konti for juridiske omkostninger (jf. afsnit A20). (ISA 501, 2009)	x
7	Hvis revisor vurderer, at der er en risiko for væsentlig fejlinformation vedrørende konstaterede retstvister eller -krav, eller hvis udførte revisionshandling indikerer, at der kan foreligge yderligere retstvister eller -krav, skal revisor ud over de handlinger, der kræves efter andre ISA'er, søge direkte kommunikation med virksomhedens eksterne juridiske rådgivere. Revisor skal gøre dette ved en skriftlig forespørgsel, som udarbejdes af den daglige ledelse og sendes af revisor, og hvori virksomhedens eksterne juridiske rådgivere anmodes om at kommunikere direkte med revisor. Hvis lov, øvrig regulering eller det respektive juridiske faglige organ forbyder virksomhedens eksterne juridiske rådgivere at kommunikere direkte med revisor, skal revisor udføre alternative revisionshandling (jf. afsnit A21-A25). (ISA 501, 2009) Den daglige ledelse nægter at give revisor tilladelse til at kommunikere eller mødes med virksomhedens eksterne juridiske rådgivere, eller hvis virksomhedens eksterne rådgivere nægter at besvare den skriftlige forespørgsel på hensigtsmæssig vis eller ikke har lov til at svare, og (b) revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved at udføre alternative revisionshandling, skal revisor modificere konklusionen i revisors erklæring i overensstemmelse med ISA 705. (ISA 501, 2009)	x
8	Revisor skal anmode den daglige ledelse, og hvor dette er relevant, den øverste ledelse om at afgive skriftlige udtalelser om, at revisor er blevet oplyst om alle kendte faktiske og mulige retstvister og -krav, hvis indvirkning kræves overvejet i forbindelse med udarbejdelsen af regnskabet, og at disse er regnskabsmæssigt	

	behandlet og oplyst i regnskabet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. (ISA 501, 2009)	
9	Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at segmentoplysninger er præsenteret og oplyst i regnskabet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme ved at: (jf. afsnit A26) (a) opnå en forståelse af de metoder, som den daglige ledelse har anvendt til at opgøre segmentoplysninger, og (jf. afsnit A27) (i) vurdere, om det er sandsynligt, at sådanne metoder vil føre til oplysning i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, og (ii) teste anvendelsen af sådanne metoder, hvor dette er relevant, og (b) udføre analytiske handlinger eller andre revisionshandling, som er relevante under omstændighederne. (ISA 501, 2009)	

For ISA 501 vil krav 1, 2, 3, 4, 5, 6 og 7 være ligheder fra den eksisterende ISA standard, som denne kendes. Standarden dækker over de specifikke overvejelser, som revisor står overfor ved revision af varelager, retstvister og krav – med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Endvidere bevæger vi os ind i ISA 500'erne standarderne, som alle er indeholder overvejelser, som revisor skal gøre sig i sin indsamling af revisionsbevis, som er forud for revisors erklæring.

Krav 8 og 9 omhandler henholdsvis retstvister og krav, og segmentoplysninger. For krav 8 vil det for mindre komplekse virksomheder være mindre relevant at forespørge det daglige ledelsesorgan om at afgive en skriftlig udtalelse om eventuelle krav eller tvister i henhold til ISA 501. Dette skyldes som tidligere nævnt, den mindre kompleksitet ved disse virksomheder, som gør, at der karakteristisk vil være færre retstvister og potentielle igangværende krav. Risikoen ved endvidere blot at få en skriftlig udtalelse kan resultere i, at denne er biasen, hvilket potentielt vil kunne have en effekt af væsentlig fejlinformation på regnskabet.

Ved krav 9 kræver det ofte, at den involverede virksomhed har flere forskellige forretningsområder, som vil være mindre generelt for mindre komplekse virksomheder, hvilket det må nævnes værende uvæsentligt at nævne disse segmentoplysninger i regnskabet. Analytiske handlinger og andre revisionshandling, som i sin helhed vil være mindre tidskrævende og omfattende for de mindre komplekse virksomheder, vil oftest ende ud i en lettere proces for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for disse.

Generelt set, som også har været flere af tilbagemeldinger til IAASB, er det gennemgående, at der er en tvivl angående dokumentation, altså revisionsbevis. Det er ikke tydeligt i dets nuværende form, hvorledes procedure skal dokumenteres, hvad der skal foretages, og hvornår dokumentation er tilstrækkelig.

5.3.4 ISA 505 – Eksterne bekræftelser

Krav	ISA 505 – Eksterne bekræftelser. (ISA 505, 2009)	ISA for LCE
1	Når revisor anvender eksterne bekræftelser, skal revisor føre kontrol med anmodninger om eksterne bekræftelser, herunder: (a) fastlægge hvilken information, der skal bekræftes eller anmodes om (jf. afsnit A1) (b) udvælge den passende bekræftende part (jf. afsnit A2) (c) udforme anmodningerne om bekræftelse, herunder fastslå, om anmodningerne er korrekt adresseret og indeholder information om, at svar skal sendes direkte til revisor (jf. afsnit A3-A6), og (d) sende anmodningerne, herunder relevante opfølgingsanmodninger, til den bekræftende part (jf. afsnit A7). (ISA 505, 2009)	x
2	Hvis ledelsen afviser at tillade revisor at sende en anmodning om bekræftelse, skal revisor: (a) forespørge om ledelsens begrundelser for afvisningen og søge revisionsbevis for validiteten og rimeligheden af disse (jf. afsnit A8) (b) vurdere virkningen af ledelsens afvisning på revisors vurdering af de relevante risici for væsentlig fejlinformation, herunder risikoen for besvigelser, samt på arten, den tidsmæssige placering og omfanget af andre revisionshandlinger (jf. afsnit A9) og (c) udføre alternative revisionshandlinger udformet til at opnå relevant og pålideligt revisionsbevis (jf. afsnit A10). (ISA 505, 2009)	
3	Hvis revisor konkluderer, at ledelsens afvisning af at tillade revisor at sende en anmodning om bekræftelse er urimelig, eller revisor ikke er i stand til at opnå relevant og pålideligt revisionsbevis ved alternative revisionshandlinger, skal revisor kommunikere med den øverste ledelse i overensstemmelse med ISA 26012. Revisor skal også fastslå indvirkningerne på revisionen og revisors konklusion i overensstemmelse med ISA 705. (ISA 505, 2009)	
4	Hvis revisor identificerer forhold, der rejser tvivl om pålideligheden af svaret på en anmodning om bekræftelse, skal revisor opnå yderligere revisionsbevis for at afklare denne tvivl (jf. afsnit A11-A16). (ISA 505, 2009)	x
5	Hvis revisor fastslår, at et svar på en anmodning om bekræftelse ikke er pålideligt, skal revisor vurdere indvirkningerne på vurderingen af de relevante risici for væsentlig fejlinformation, herunder risikoen for besvigelser, samt på den tilknyttede art, tidsmæssige placering og omfanget af andre revisionshandlinger (jf. afsnit A17). (ISA 505, 2009)	x
6	Ved ethvert manglende svar skal revisor udføre alternative revisionshandlinger for at opnå relevant og pålideligt revisionsbevis (jf. afsnit A18-A19). (ISA 505, 2009)	x
7	Hvis revisor har afgjort, at svar på en anmodning om en positiv bekræftelse er nødvendigt for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, kan alternative revisionshandlinger ikke give det revisionsbevis, som revisor har behov for. Hvis revisor ikke opnår en sådan bekræftelse, skal revisor fastslå indvirkningerne på revisionen og revisors konklusion i overensstemmelse med ISA 705 (jf. afsnit A20). (ISA 505, 2009)	
8	Revisor skal undersøge afvigelser for at fastslå, om disse er indikationer på fejlinformation eller ej (jf. afsnit A21-A22). (ISA 505, 2009)	x
9	Negative bekræftelser giver mindre overbevisende revisionsbevis end positive bekræftelser. Revisor skal derfor ikke anvende negative bekræftelser som den eneste substansrevisionshandling til at behandle en vurderet risiko for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, medmindre alle følgende forhold gør sig gældende (jf. afsnit A23): (a) revisor har vurderet risikoen for væsentlig fejlinformation som lav og har opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for funktionaliteten af de kontroller, der er relevante for revisionsmålet (b) populationen af enheder, der er genstand for handlinger, der omfatter negative bekræftelser, omfatter et stort antal mindre, homogene balanceposter, transaktioner eller forhold (c) der forventes en meget lav afvigelsesprocent, og (d) revisor er ikke bekendt med omstændigheder eller forhold, der kan foranledige, at modtagere af anmodninger om negative bekræftelser ignorerer sådanne anmodninger. (ISA 505, 2009)	
10	Revisor skal vurdere, om resultaterne af eksterne bekræftelser giver tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, eller om yderligere revisionsbevis er nødvendigt (jf. afsnit A24-A25). (ISA 505, 2009)	x

For ISA 505 vil krav 1, 4, 5, 6, 8 og 10 være ligheder fra den eksisterende ISA standard, som denne kendes. Standarden dækker over væsentligheden af eksterne bekræftelser, når disse opnås af uafhængige kilder udenfor virksomhedens, omverden hvad end, der er tale om be- eller afkræftelser og hvad end disse udgøres af en eller flere af følgende:

- Inspektion af dokumenter
- Inspektion af fysiske aktiver
- Forespørgsler
- Genberegninger
- Analytiske handlinger
- Bekræftelser.

Der er visse handlinger for, hvilke revisor skal indhente eksterne bekræftelser, hvorfor denne standard er svært lempelig, og endvidere er en ekstern bekræftelse et yderst stærkt revisionsbevis. Dog vil der for mindre virksomheder, som tidligere nævnt, være en mere simpel organisationsstruktur og et generelt mindre transaktionsflow, hvorfor andre substansbaserede handlinger kan være tilstrækkeligt for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

En analyse foretaget af IFAC (International Federation of Accountants, 2018) henviser endvidere til, at der er en øget risiko for, at mindre komplekse virksomheder ikke overholder de gældende love og standarder. Dette da virksomhederne ofte ikke har de tilstrækkelige ressourcer til at overholde disse. Revisor bør derfor vurdere, hvorvidt tilstrækkeligt revisionsbevis kan opnås ved at foretage andre revisionshandling.

Isoleret set med standarden for øje vil krav 2 og 3 kunne undlades, da velviljen fra virksomheden ikke er nødvendig for at fremsende en eksterne bekræftelse. Krav 9 vil generelt være uvæsentligt, da revisionsbevis ved en positivbekræftelse står stærkere.

5.3.5 ISA 550- Nærtstående parter

Krav	ISA 550 - Nærtstående parter. (ISA 550, 2014)	ISA for LCE
2	Som led i de risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter, som ISA 315 (ajourført) og ISA 240 kræver, at revisor udfører under revisionen, skal revisor udføre de revisionshandlinger og tilknyttede aktiviteter, der er fastlagt i afsnit 12-17, for at indhente information, der er relevant for at identificere risiciene for væsentlig fejlinformation vedrørende relationer til og transaktioner med nærtstående parter (jf. afsnit A8). (ISA 550, 2014)	X
2	Den drøftelse i opgaveteamet, som ISA 315 (ajourført) og ISA 240 kræver, skal omfatte specifikke overvejelser om, i hvilket omfang regnskabet er udsat for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser eller fejl, der kunne skyldes virksomhedens relationer til og transaktioner med nærtstående parter (jf. afsnit A9-A10). (ISA 550, 2014)	X
3	Revisor skal rette forespørgsler til den daglige ledelse om følgende: (a) identiteten af virksomhedens nærtstående parter, herunder ændringer fra forrige periode (jf. afsnit A11-A14). (b) arten af relationerne mellem virksomheden og dennes nærtstående parter, og (c) om virksomheden har indgået transaktioner med disse nærtstående parter i perioden, og i givet fald om transaktionernes art og formål. (ISA 550, 2014)	X
4	Revisor skal rette forespørgsler til den daglige ledelse og andre i virksomheden og udføre andre risikovurderingshandlinger, der anses for passende, for at opnå en forståelse af eventuelle kontroller, som den daglige ledelse har etableret for at (jf. afsnit A15-A20): (a) identificere, regnskabsmæssigt behandle og oplyse om relationer til og transaktioner med nærtstående parter i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme (b) give tilladelse til og godkende betydelige transaktioner og ordninger med nærtstående parter, og (jf. afsnit A21) (c) give tilladelse til og godkende betydelige transaktioner og ordninger uden for virksomhedens normale drift. (ISA 550, 2014)	X
5	Som led i revisionen skal revisor, når revisor inspicerer registreringer eller dokumenter, være fortsat opmærksom på ordninger eller anden information, der kan tyde på tilstedeværelsen af relationer til eller transaktioner med nærtstående parter, som den daglige ledelse ikke tidligere har identificeret eller oplyst revisor om (jf. afsnit A22-A23). Navnlig skal revisor inspicere følgende for tegn på tilstedeværelse af relationer til eller transaktioner med nærtstående parter, som den daglige ledelse ikke tidligere har identificeret eller oplyst revisor om: (a) engagementsforespørgsler og advokatbreve indhentet som led i revisors handlinger (b) referater fra generalforsamlinger og møder i den øverste ledelse, og (c) øvrige registreringer eller dokumenter i det omfang, revisor anser det for nødvendigt i betragtning af virksomhedens forhold. (ISA 550, 2014)	X
6	Hvis revisor identificerer betydelige transaktioner uden for virksomhedens normale drift under udførelsen af de revisionshandlinger, der kræves i afsnit 15, eller ved andre revisionshandlinger, skal revisor forespørge den daglige ledelse om (jf. afsnit A24-A25): (a) disse transaktioners art og (jf. afsnit A26) (b) hvorvidt nærtstående parter kunne være involveret (jf. afsnit A27). (ISA 550, 2014)	X
7	Revisor skal dele relevant information indhentet om virksomhedens nærtstående parter med opgaveteamets øvrige medlemmer (jf. afsnit A28). (ISA 550, 2014)	X
8	For at opfylde kravet i ISA 315 (ajourført) om at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation skal revisor identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation vedrørende relationer til og transaktioner med nærtstående parter og fastlægge, om nogle af disse risici er betydelige. Revisor skal ved denne fastlæggelse behandle identificerede betydelige transaktioner med nærtstående parter uden for virksomhedens normale drift som betydelige risici. (ISA 550, 2014)	
9	Hvis revisor identificerer besvigelserisikofaktorer (herunder forhold, der vedrører tilstedeværelsen af en nærtstående part med en dominerende indflydelse) ved udførelsen af risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter i relation til nærtstående parter, skal revisor overveje sådan information ved identifikationen og vurderingen af risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser i overensstemmelse med ISA 240 (jf. afsnit A6 og A29-A30). (ISA 550, 2014)	X
10	Som led i kravet i ISA 330 om, at revisor skal reagere på vurderede risici ¹⁰ , skal revisor udforme og udføre yderligere revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis med hensyn til de vurderede risici for væsentlig fejlinformation vedrørende relationer til og transaktioner med nærtstående parter. Disse revisionshandlinger skal omfatte dem, der kræves i afsnit 21-24 (jf. afsnit A31-A34). (ISA 550, 2014)	X

11	Hvis revisor identificerer ordninger eller information, der tyder på tilstedeværelsen af relationer til eller transaktioner med nærtstående parter, som den daglige ledelse ikke tidligere har identificeret eller oplyst revisor om, skal revisor fastslå, om de underliggende omstændigheder bekræfter tilstedeværelsen af sådanne relationer eller transaktioner. (ISA 550, 2014)	X
12	Hvis revisor identificerer nærtstående parter eller betydelige transaktioner med nærtstående parter, som den daglige ledelse ikke tidligere har identificeret eller oplyst revisor om, skal revisor: (a) straks kommunikere den relevante information til de øvrige medlemmer af opgaveteamet (jf. afsnit A35) (b) hvor den relevante regnskabsmæssige begrebsramme fastlægger krav vedrørende nærtstående parter: i) bede den daglige ledelse om at identificere alle transaktioner med de ny identificerede nærtstående parter til brug for revisors nærmere vurdering og ii) forespørge, hvorfor virksomhedens kontroller vedrørende relationer til og transaktioner med nærtstående parter ikke har muliggjort identifikation af eller frembragt oplysninger om relationerne eller transaktionerne. (c) udføre passende substansrevisionshandlinger i forhold til sådanne ny identificerede nærtstående parter eller betydelige transaktioner med nærtstående parter (jf. afsnit A36) (d) genoverveje risikoen for, at der kan forekomme andre betydelige nærtstående parter eller betydelige transaktioner med nærtstående parter, som den daglige ledelse ikke har identificeret eller oplyst revisor om, og udføre yderligere revisionshandlinger efter behov, og (e) såfremt den daglige ledelses manglende oplysning forekommer bevidst (og derfor tyder på en risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser) vurdere konsekvenserne for revisionen (jf. afsnit A37). (ISA 550, 2014)	X
13	Revisor skal ved identificerede betydelige transaktioner med nærtstående parter, som ligger uden for virksomhedens normale drift: (a) undersøge eventuelle underliggende kontrakter eller aftaler og vurdere, om: i) den forretningsmæssige begrundelse (eller manglen herpå) for transaktionerne tyder på, at de er indgået for at foretage regnskabsmanipulation eller for at dække over misbrug af aktiver ¹¹ (jf. afsnit A38-A39) ii) transaktionernes vilkår er i overensstemmelse med den daglige ledelses forklaringer, og iii) transaktionerne er regnskabsmæssigt behandlet og oplyst på behørig vis i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, og indhente revisionsbevis for, at der foreligger behørig tilladelse til og godkendelse af transaktionerne (jf. afsnit A40-A41). (ISA 550, 2014)	X
14	Hvis den daglige ledelse i regnskabet erklærer, at en transaktion med en nærtstående part er gennemført på vilkår, der svarer til dem, der gælder for transaktioner på markedsvilkår, skal revisor opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis for dette udsagn (jf. afsnit A42-A45). (ISA 550, 2014)	
15	Når revisor i overensstemmelse med ISA 70012 afgiver en konklusion om regnskabet, skal revisor vurdere (jf. afsnit A46): (a) om de identificerede forbindelser til og transaktioner med nærtstående parter er regnskabsmæssigt behandlet og oplyst på behørig vis i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og (jf. afsnit A47) (b) om indvirkningerne af relationerne til og transaktionerne med nærtstående parter: i) hindrer, at regnskabet giver et retvisende billede (ved begrebsrammer, der kræver et retvisende billede), eller ii) medfører, at regnskabet bliver vildledende (ved begrebsrammer, der ikke kan fraviges). (ISA 550, 2014)	X
16	Når den relevante regnskabsmæssige begrebsramme fastlægger krav for nærtstående parter, skal revisor indhente skriftlige udtalelser fra den daglige ledelse og, hvor det er relevant, den øverste ledelse, om at (jf. afsnit A48-A49): (a) denne har oplyst revisor om identiteten af virksomhedens nærtstående parter og om alle relationer til og transaktioner med nærtstående parter, som den er bekendt med, og (b) denne på behørig vis har foretaget en regnskabsmæssig behandling af og oplyst om sådanne relationer og transaktioner i overensstemmelse med begrebsrammens krav. (ISA 550, 2014)	
17	Medmindre hele den øverste ledelse deltager i den daglige ledelse af virksomheden ¹³ , skal revisor underrette den øverste ledelse om betydelige forhold, der er dukket op under revisionen i forbindelse med virksomhedens nærtstående parter (jf. afsnit A50). (ISA 550, 2014)	X
18	Revisor skal i revisionsdokumentationen medtage navnene på de identificerede nærtstående parter og arten af relationerne til de nærtstående parter. (ISA 550, 2014)	X

ISA 550 – "Nærtstående parter" beror sig på revisors ansvar i relation til transaktioner med for virksomheden nærtstående parter. Den specificerer, hvordan ISA 315, ISA 330 og ISA 240 skal anvendes i forhold til risikovurdering for væsentlig fejlinformation forbundet med transaktioner, med enten virksomheder eller personer som er tæt forbundne. Standardens væsentligste krav omhandler følgende:

- Identifikation af nærtstående parter
- Risikovurdering
- Vurdering af kontormiljø
- Revisionsprocedure.

Revisors ansvar forbundet med identifikation af nærtstående parter, risikovurdering, vurdering af kontrolmiljø og revisionsprocedure vil for mindre komplekse virksomheder udgøres af krav 1-7, 9-13 og krav 15, 17 og 18.

Tilstrækkeligheden for revisor vil derfor ligge i at identificere de væsentligste transaktioner med nærtstående parter og foretage en aktiv stillingtagen til disse for at vurdere deres indflydelse på virksomhedens regnskab. Dernæst sikre, at transaktioner er baseret på armslængdevilkår og i virksomhedens interesse. Hvilket betyder, at krav 8, 14 og 16 kan udelades ved revision af mindre komplekse virksomheder. Dette da mindre komplekse virksomheder ofte har en mindre kompleks og mere transparent struktur, som gør, at det er lettere for revisor at identificere eventuelle transaktioner med nærtstående parter. Revisor vil ved revisionen af de mindre komplekse virksomheder kunne foretage en risikobaseret tilgang til opgaven, og forholdene i ISA 550 vil kunne have en væsentlig påvirkning på regnskabet. Hvis dette vurderes at være tilfældet, vil kravene kunne undlades, hvilket endvidere vil føre til en mindre administrativ tung revision. Endvidere kan kravene i ISA 550 være komplekse at overholde for det daglige ledelsesorgan, da det er svært at beskrive transaktionsniveauet helt ned til ægtefælde, som det i dag kræves.

Afslutningsvis er det vigtigt at selvom kravene undlades, er det essentielt for revisor at sikre identifikationen af transaktioner med nærtstående parter (selvom der ofte ikke vil være nogle), dog kan det imidlertid være hensigtsmæssigt at udelade kravene, da det vil effektivisere revision og forbedre den fra en omkostningsmæssigt perspektiv. Endvidere må det også nævnes, at det for

mange virksomheder kan være for komplekst, hvorfor mundtlige udtalelser vil være nok i sig selv for, at revisor kan opnå en relevant forståelse for den enkelte virksomhed og derfor identificere den essentielle risikoprofil.

5.3.6 ISA 560- Efterfølgende begivenheder

Krav	ISA 560 - Efterfølgende begivenheder. (ISA 560, 2016)	ISA for LCE
1	Revisor skal udføre revisionshandling, som er udformet til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at alle begivenheder, der indtræffer mellem balancedatoen og datoen på revisors erklæring, og som kræver regulering af eller oplysning i regnskabet, er blevet identificeret. Det forventes dog ikke, at revisor udfører yderligere revisionshandling vedrørende forhold, hvor tidligere udførte revisionshandling har givet tilfredsstillende konklusioner (jf. afsnit A6) (ISA 560, 2016)	x
2	Revisor skal udføre de handlinger, der kræves i afsnit 6, således at de dækker perioden fra balancedatoen til datoen på revisors erklæring eller til et tidspunkt, der ligger så tæt på denne dato som praktisk muligt. Revisor skal tage hensyn til sin risikovurdering ved fastlæggelsen af arten og omfanget af disse revisionshandling, der skal omfatte følgende (jf. afsnit A7-A8): (a) opnå en forståelse af de forretningsgange, den daglige ledelse har tilrettelagt for at sikre, at efterfølgende begivenheder bliver identificeret (b) forespørge den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse om, hvorvidt der er indtruffet efterfølgende begivenheder, der kunne tænkes at påvirke regnskabet (jf. afsnit A9) (c) læse eventuelle referater fra møder afholdt efter balancedatoen af virksomhedens ejere, den daglige ledelse og den øverste ledelse samt forespørge om forhold, der måtte være behandlet på sådanne møder, hvorfra der endnu ikke foreligger referat (jf. afsnit A10) (d) gennemlæse virksomhedens eventuelle seneste perioderegnskab efter regnskabsdatoen. (ISA 560, 2016)	x
3	Hvis revisor som følge af de handlinger, der kræves i afsnit 6 og 7, bliver opmærksom på begivenheder, der kræver regulering af eller oplysning i regnskabet, skal revisor afgøre, om hver enkelt af sådanne begivenheder er passende afspejlet i regnskabet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. (ISA 560, 2016)	x
4	Revisor skal anmode den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse om at afgive en skriftlig udtalelse i overensstemmelse med ISA 580 om, at alle begivenheder, der er indtruffet efter balancedatoen, og for hvilke der i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme kræves regulering eller oplysning, er blevet reguleret eller oplyst. (ISA 560, 2016)	
5	Revisor har ikke pligt til at udføre revisionshandling vedrørende regnskabet efter datoen på revisors erklæring. Får revisor efter datoen på revisors erklæring, men før datoen for regnskabs offentliggørelse, imidlertid kendskab til forhold, som, hvis de havde været kendt af revisor på datoen på revisors erklæring, kunne have foranlediget revisor til at ændre revisors erklæring, skal revisor (jf. afsnit A11-A12): (a) drøfte forholdet med den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse (b) fastslå, om regnskabet bør ændres, og, i givet fald (c) forespørge den daglige ledelse om, hvordan den har til hensigt at behandle forholdet i regnskabet. (ISA 560, 2016)	x
6	Hvis den daglige ledelse ændrer regnskabet, skal revisor: (a) udføre de revisionshandling, der i den givne situation er nødvendige vedrørende ændringen (b) medmindre omstændighederne i afsnit 12 foreligger: i) udvide de revisionshandling, der er nævnt i afsnit 6 og 7, til at dække perioden frem til datoen for den nye revisorerklæring og ii) forsyne det ændrede regnskab med en ny revisorerklæring. Den nye revisorerklæring må ikke være dateret tidligere end datoen for godkendelsen af det ændrede regnskab. (ISA 560, 2016)	
7	I de tilfælde, hvor det i henhold til lov, øvrig regulering eller den regnskabsmæssige begrebsramme er tilladt den daglige ledelse at begrænse ændringen i regnskabet til kun at omfatte indvirkningerne af den eller de efterfølgende begivenheder, der har været årsag til ændringen, og de, der er ansvarlige for at godkende regnskabet, har mulighed for at begrænse deres godkendelse til kun at omfatte den pågældende ændring, kan	

	revisor begrænse de revisionshandlinger vedrørende efterfølgende begivenheder, der kræves i afsnit 11(b)(i), til kun at omfatte den pågældende ændring. I sådanne tilfælde skal revisor enten: (a) ændre revisors erklæring, så den indeholder en yderligere dato, der kun omfatter ændringen, for derved at angive, at de revisionshandlinger, der er udført vedrørende efterfølgende begivenheder, kun omfatter den ændring i regnskabet, der er beskrevet i den relevante note til regnskabet, eller (jf. afsnit A13) (b) forsyne regnskabet med en ny eller ændret revisors erklæring med en supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet eller en supplerende oplysning vedrørende forståelse af revisionen, hvori det oplyses, at revisors handlinger vedrørende efterfølgende begivenheder kun omfatter den ændring i regnskabet, der er beskrevet i den relevante note i regnskabet. (ISA 560, 2016)	
8	I nogle jurisdiktioner stiller lov, regulering eller den regnskabsmæssige begrebsramme ikke krav til den daglige ledelse om at offentliggøre et ændret regnskab, og revisor behøver derfor ikke udarbejde en ændret eller ny revisors erklæring. Hvis ledelsen imidlertid ikke ændrer regnskabet i situationer, hvor revisor mener, at det skal ændres, gælder følgende (jf. afsnit A14-A15): (a) hvis revisors erklæring endnu ikke er blevet afgivet til virksomheden, skal revisor modificere sin konklusion i revisors erklæring i overensstemmelse med ISA 705, eller (b) hvis revisors erklæring allerede er blevet afgivet til virksomheden, skal revisor informere den daglige ledelse, og, medmindre alle i den øverste ledelse deltager i den daglige ledelse, den øverste ledelse, om ikke at offentliggøre regnskabet for tredjemand, før de nødvendige ændringer er foretaget. Hvis regnskabet efterfølgende alligevel offentliggøres uden de nødvendige ændringer, skal revisor tage passende tiltag til at forsøge at forhindre, at revisors erklæring tillægges betydning (jf. afsnit A16-A17). (ISA 560, 2016)	
9	Efter regnskabs offentliggørelse har revisor ingen pligt til at udføre revisionshandlinger vedrørende dette regnskab. Får revisor efter regnskabs offentliggørelse imidlertid kendskab til forhold, der, hvis de havde været revisor bekendt på datoen på revisors erklæring, kunne have foranlediget revisor til at ændre revisors erklæring, skal revisor: (a) drøfte forholdet med den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse (b) fastslå, om regnskabet bør ændres, og i givet fald (c) forespørge den daglige ledelse, hvorledes denne har til hensigt at behandle forholdet i regnskabet (jf. afsnit A18). (ISA 560, 2016)	
10	Hvis den daglige ledelse ændrer regnskabet, skal revisor (jf. afsnit A19): (a) udføre de revisionshandlinger, der i den givne situation er nødvendige vedrørende ændringen (b) gennemgå de tiltag, den daglige ledelse har taget for at sikre, at alle, som har modtaget det tidligere offentliggjorte regnskab med revisors erklæring derpå, bliver informeret om situationen (c) medmindre omstændighederne i afsnit 12 foreligger: i) udvide de revisionshandlinger, der er nævnt i afsnit 6 og 7, til at dække perioden frem til datoen for den nye revisorerklæring, og tidligst datere denne med datoen for godkendelsen af det ændrede regnskab, og ii) forsyne det ændrede regnskab med en ny revisorerklæring. (d) når omstændighederne i afsnit 12 foreligger, ændre revisors erklæring eller afgive en ny revisorerklæring, som krævet i afsnit 12. (ISA 560, 2016)	
11	Revisor skal i den nye eller ændrede revisorerklæring medtage en supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet eller en supplerende oplysning vedrørende forståelse af revisionen, der henviser til en note i regnskabet, hvor der gøres nøjere rede for årsagen til ændringen i det tidligere offentliggjorte regnskab og i den tidligere afgivne revisorerklæring. (ISA 560, 2016)	
12	Hvis den daglige ledelse ikke tager de fornødne skridt til at sikre, at alle, som har modtaget det tidligere offentliggjorte regnskab, bliver informeret om situationen, og i de situationer, hvor der efter revisors opfattelse er behov for en ændring i regnskabet, ikke foretager en sådan ændring, skal revisor underrette den daglige ledelse og, medmindre hele den øverste ledelse deltager i den daglige ledelse, den øverste ledelse om, at revisor vil forsøge at forhindre, at revisors erklæring fremover tillægges betydning. Hvis den daglige ledelse eller den øverste ledelse trods sådan underretning ikke tager de fornødne skridt, skal revisor iværksætte passende tiltag til at forsøge at forhindre, at revisors erklæring tillægges betydning (jf. afsnit A20). (ISA 560, 2016)	

ISA 560 – ”Efterfølgende begivenheder” omhandlende revisors ansvar i forhold til efterfølgende begivenheder er essentiel og væsentlig i sin helhed. Krav 1, 2, 3 og 5 vil være gennemgående, mens de andre kan lempes eller helt undlades. Nærværende afsnit omhandler revisors ansvar for at

identificere og vurdere efterfølgende begivenheder, der kan have en påvirkning på regnskabsaflæggelsen. (ISA 560, 2016) Efterfølgende begivenheder er defineret ved at være begivenheder indtruffet mellem datoen for balancedagen og datoen for revisors erklæring, og som er medgiver ny information, som var til stede på datoen for balancedagen.

ISA 560 fastlægger, at *"Revisor skal udføre de handlinger, der kræves i afsnit 6, således at de dækker perioden fra balancedatoen til datoen på revisors erklæring eller til et tidspunkt, der ligger så tæt på denne dato som praktisk muligt."* (ISA 560, 2016)

Dette da forhold forinden afdækkes af den igangværende eller allerede udførte revision, mens forhold, der indtræffer efter regnskabets offentliggørelse, vil omfatte en udvidelse af de udførte revisionshandling, så disse er dækkende frem til datoen for afgivelsen af en ny revisorerklæring, såfremt de identificerede forhold skulle være af sådan en karakter.

Ved revision af mindre komplekse virksomheder kan kravene 4 og 6-12 undlades, såfremt lovgivning og øvrig regulering tillader at begrænse den potentielle ændring, fårsaget af ny information til kun at omfatte den pågældende ændring. Det vil med andre ord betyde, at revisor ikke er nødsaget til at øge omfanget af revisionshandling for at afdække denne nye information.

Standarden fokuserer endvidere i et bredt omfang på at sikre, at de fornødne steps udføres i kronologisk rækkefølge, snarere end at fokusere på det egentlige behov, der er ved revision af mindre komplekse virksomheder. Skalerbarheden og ISA 560's proportionalitet kan derfor være svært uomgængeligt, men for omfattende ved anvendelsen på LCE-segmentet.

5.3.7 ISA 580- Skriftlige udtalelser

Krav	ISA 580 - Skriftlige udtalelser (ISA 580, 2009)	
1	Revisor skal anmode om skriftlige udtalelser fra den ledelse, der er ansvarlig for regnskabet, og som besidder viden om de pågældende forhold (jf. afsnit A2-A6). (ISA 580, 2009)	X
2	Revisor skal anmode ledelsen om at afgive en skriftlig udtalelse om, at den har opfyldt sit ansvar for udarbejdelsen af regnskabet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og, hvor det er relevant, det retvisende billede, som det er anført i vilkårene for revisionsopgaven (jf. afsnit A7-A9, A14, A22). (ISA 580, 2009)	X
3	Revisor skal anmode ledelsen om at afgive en skriftlig udtalelse om, at: (a) den har givet revisor al relevant information og adgang som aftalt i vilkårene for revisionsopgaven og (b) alle transaktioner er blevet registreret og afspejlet i regnskabet (jf. afsnit A7-A9, A14, A22). (ISA 580, 2009)	X

4	I de skriftlige udtalelser, som kræves efter afsnit 10 og 11, skal ledelsens ansvar beskrives på samme måde, som dette ansvar beskrives i vilkårene for revisionsopgaven. (ISA 580, 2009)	X
5	Andre ISA stiller krav om, at revisor anmoder om skriftlige udtalelser. Hvis revisor ud over sådanne krævede udtalelser fastslår, at det er nødvendigt at indhente en eller flere skriftlige udtalelser til at understøtte andet revisionsbevis, der er relevant for regnskabet, eller et eller flere udsagn i regnskabet, skal revisor anmode om sådanne yderligere skriftlige udtalelser (jf. afsnit A10-A13, A14, A22). (ISA 580, 2009)	X
6	Datoen på de skriftlige udtalelser skal ligge så tæt som muligt på, men ikke efter, datoen på revisors erklæring på regnskabet. De skriftlige udtalelser skal omfatte alle regnskaber og perioder, der henvises til i revisors erklæring (jf. afsnit A15-A18). (ISA 580, 2009)	X
7	De skriftlige udtalelser skal være i form af en regnskabserklæring stilet til revisor. Hvis lov eller øvrig regulering kræver, at ledelsen skal afgive skriftlige erklæringer om sit ansvar, der er offentlig tilgængelige, og revisor fastslår, at sådanne erklæringer indeholder nogle af eller alle de udtalelser, der kræves efter afsnit 10 eller 11, behøver de relevante forhold, der er omfattet af sådanne udtalelser, ikke at indgå i regnskabserklæringen (jf. afsnit A19-A21). (ISA 580, 2009)	
8	Hvis revisor nærer tvivl om ledelsens kompetence, integritet, etiske værdier eller omhu eller dens engagement i forhold til disse spørgsmål og deres håndhævelse, skal revisor fastslå, hvorledes denne tvivl indvirker på pålideligheden af udtalelserne (mundtlige eller skriftlige) og revisionsbevis generelt. (jf. afsnit A24-A25) (ISA 580, 2009)	X
9	I særdeleshed skal revisor, hvis de skriftlige udtalelser ikke er konsistente med andet revisionsbevis, udføre revisionshandling for at forsøge at afklare forholdet. Hvis forholdet ikke afklares, skal revisor genoverveje vurderingen af ledelsens kompetence, integritet, etiske værdier eller omhu eller dens engagement i forhold til disse spørgsmål og deres håndhævelse og fastslå den indvirkning, som dette kan have på pålideligheden af udtalelserne (mundtlige eller skriftlige) og på revisionsbevis generelt (jf. afsnit A23). (ISA 580, 2009)	X
10	Hvis revisor konkluderer, at de skriftlige udtalelser ikke er pålidelige, skal revisor foretage passende handlinger, herunder fastslå den mulige indvirkning på konklusionen i revisors erklæring i overensstemmelse med ISA 705 (ajourført) under hensyntagen til kravet i afsnit 20 i denne ISA. (ISA 580, 2009)	X
11	Hvis ledelsen ikke afgiver en eller flere af de ønskede skriftlige udtalelser, skal revisor: (a) drøfte forholdet med ledelsen (b) foretage en ny vurdering af ledelsens integritet og vurdere den indvirkning, som denne kan have på pålideligheden af udtalelser (mundtlige eller skriftlige) og på revisionsbevis generelt, og (c) foretage passende handlinger, herunder vurdere den mulige indvirkning på konklusionen i revisors erklæring i overensstemmelse med ISA 705, under hensyntagen til kravet i afsnit 20 i denne ISA. (ISA 580, 2009)	X
12	Revisor skal i overensstemmelse med ISA 705 ikke afgive en konklusion om regnskabet, hvis: (a) revisor konkluderer, at der er tilstrækkelig tvivl om ledelsens integritet, således at de skriftlige udtalelser, der kræves efter afsnit 10 og 11, ikke er pålidelige, eller (b) ledelsen ikke afgiver de skriftlige udtalelser, der kræves efter afsnit 10 og 11 (jf. afsnit A26-A27). (ISA 580, 2009)	X

ISA 580 dækker over revisors ansvar ved vurdering af ledelsens skriftlige udtalelser i forbindelse med revisionen af årsregnskabet. (ISA 580, 2009) Standarden lægger stor vægt på indholdet af disse, præciseringen og hvordan revisor skal vurdere om de skriftlige udtalelser er i overensstemmelse med gældende love og standarder. Kravet for de skriftlige udtalelser er, at disse skal være stillet i form af en regnskabserklæring til revisor. Den er endvidere essentielt for revisor, da den præciserer ledelsens ansvar i forbindelse med revisionen og kan samtidig bruges af revisor, som en vigtig kilde i revisionen. Revisor skal designe indholdet af ISA 580 således, at ledelsens skriftlige udtalelser indeholder følgende:

- a) *“It acknowledges its responsibility for the design and implementation of internal control to prevent and detect fraud and error;*
- b) *The interim financial information is prepared and presented in accordance with the applicable financial reporting framework;*
- c) *It believes the effect of those uncorrected misstatements aggregated by the auditor during the review are immaterial, both individually and in the aggregate, to the interim financial information taken as a whole. A summary of such items is included in or attached to the written representations;*
- d) *It has disclosed to the auditor all significant facts relating to any frauds or suspected frauds known to management that may have affected the entity;*
- e) *It has disclosed to the auditor the results of its assessment of the risks that the interim financial information may be materially misstated as a result of fraud;*
- f) *It has disclosed to the auditor all known actual or possible noncompliance with laws and regulations whose effects are to be considered when preparing the interim financial information; and*
- g) *It has disclosed to the auditor all significant events that have occurred subsequent to the balance sheet date and through to the date of the review report that may require adjustment to or disclosure in the interim financial information.”* (International Auditing and, 2021)

Desuagtet kan der potentielt være situationer, hvor det er unødvendigt at indeslutte disse af ledelsen udformede skriftlige udtalelser i årsregnskabet. Dette, hvor lovgivningen eller anden regulering kræver, at det samlede ledelsesorgan skal afgive skriftlige erklæringer om sit ansvar, der skal være offentlige tilgængelige. I sådanne tilfælde behøver kravene i afsnit 10 eller 11 ikke at indgå i den afgivende regnskabserklæring, (jf. afsnit A19-A21). (ISA 580, 2009)

Krav 7 i tabellen overfor kan derfor undlades, hvilket for den mindre komplekse virksomhed kan bidrage til at reducere den administrative byrde og endvidere rationalisere revisionen. Det vil desuden forbedre revision ud fra et økonomisk perspektiv, da revisor vil have et krav mindre at skulle tage stilling til ved udøvelsen af den professionelle skepsis i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. (ISA 580, 2009)

Samlet set er ISA 580 – ”skriftlige udtalelser” en væsentlig del i revisionsprocessen, da den sikrer en transparens omkring det daglige ledelsesorgans ansvar og oplysninger ved regnskabsaflæggelsen. Dog er det vigtigt at understrege, at der allerede kan foreligge offentligt tilgængelige erklæringer, som indeholder relevant information, som er en undtagelse til flere af kravene end blot krav 7.

5.3.8 ISA 620- Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde

Krav	ISA 620 - Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde. (ISA 620, 2009)	
1	Hvis ekspertise inden for et andet område end regnskab eller revision er nødvendig for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal revisor afgøre, om der skal gøres brug af en revisorudpeget eksperts arbejde. (jf. afsnit A4-A9) (ISA 620, 2009)	X
2	Arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne med hensyn til kravene i afsnit 9-13 i denne ISA vil variere afhængigt af omstændighederne. Revisor skal ved fastlæggelsen af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af disse handlinger overveje forhold, der omfatter: (jf. afsnit A10) (a) arten af det forhold, som den pågældende eksperts arbejde vedrører (b) risici for væsentlig fejlinformation i det forhold, som ekspertens arbejde vedrører (c) betydeligheden af ekspertens arbejde i forhold til revisionen (d) revisors viden om og erfaring med ekspertens tidligere arbejde, og (e) om eksperten er underlagt revisionsfirmaets kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer (jf. afsnit A11-A13). (ISA 620, 2009)	X
3	Revisor skal vurdere, om den revisorudpegede ekspert har de(n) nødvendige kompetence, færdigheder og objektivitet til revisors formål. Vurdering af objektiviteten skal, når det drejer sig om en revisorudpeget ekstern ekspert, omfatte forespørgsel om interesser og relationer, der kan skabe en trussel mod den pågældende eksperts objektivitet (jf. afsnit A14-A20). (ISA 620, 2009)	X
4	Revisor skal opnå en tilstrækkelig forståelse af den revisorudpegede eksperts ekspertiseområde, for at revisor kan: (jf. afsnit A21-A22) (a) fastlægge arten, omfanget og målene for den pågældende eksperts arbejde til revisors formål, og (b) vurdere hensigtsmæssigheden af dette arbejde til revisors formål. (ISA 620, 2009)	X
5	Revisor skal, når det er passende, indgå skriftlig aftale med den revisorudpegede ekspert om følgende forhold: (jf. afsnit A23-A26) (a) arten, omfanget og formålene med den pågældende eksperts arbejde (jf. afsnit A27) (b) revisors og ekspertens respektive roller og ansvar (jf. afsnit A28-A29) arten, den tidsmæssige placering og omfanget af kommunikationen mellem revisor og eksperten, herunder formen af en eventuel rapportering, som eksperten skal afgive (jf. afsnit A30), og (d) nødvendigheden af, at den revisorudpegede ekspert overholder krav om fortrolighed (jf. afsnit A31). (ISA 620, 2009)	X
6	Revisor skal vurdere hensigtsmæssigheden af den revisorudpegede eksperts arbejde for revisors formål, herunder: (jf. afsnit A32) (a) relevansen og rimeligheden af den pågældende eksperts observationer eller konklusioner samt deres konsistens med andet revisionsbevis (jf. afsnit A33-A34) (b) hvis den pågældende eksperts arbejde medfører brug af betydelige forudsætninger og metoder, relevansen og rimeligheden af disse forudsætninger og metoder efter omstændighederne, og (jf. afsnit A35-A37) (c) hvis den pågældende eksperts	X

	arbejde medfører brug af kildemateriale, der er betydelig for ekspertens arbejde, relevansen, fuldstændigheden og nøjagtigheden af dette kildemateriale (jf. afsnit A38-A39). (ISA 620, 2009)	
7	Hvis revisor fastslår, at den revisorudpegede eksperts arbejde ikke er hensigtsmæssigt for revisors formål, skal revisor: (jf. afsnit A40) (a) træffe aftale med den pågældende ekspert om arten og omfanget af yderligere arbejde, som eksperten skal udføre, eller (b) udføre yderligere revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne. (ISA 620, 2009)	X
8	Revisor må ikke henvise til en revisorudpeget eksperts arbejde i revisors erklæring, hvis erklæringen indeholder en umodificeret konklusion, medmindre dette kræves ved lov eller øvrig regulering. Hvis en sådan henvisning er påkrævet ved lov eller øvrig regulering, skal revisor i erklæringen anføre, at henvisningen ikke mindsker revisors ansvar for revisors konklusion (jf. afsnit A41). (ISA 620, 2009)	
9	Hvis revisor henviser til en revisorudpeget eksperts arbejde i erklæringen, fordi en sådan henvisning er relevant for en forståelse af en modifikation til revisors konklusion, skal revisor i erklæringen anføre, at en sådan henvisning ikke begrænser revisors ansvar for den pågældende konklusion (jf. afsnit A42).	

ISA 620 – ”Anvendelse af en revisor udpeget eksperts arbejde” dækker over anvendelsen af en revisorudpeget eksperts arbejde og revisors arbejde for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis af ekspertens arbejde. Denne udtalelse eller denne eksperts ekspertise kan være en nødvendig anvendelse ved særligt komplekse områder i årsregnskabet, hvor revisor ikke selv besidder de nødvendige kompetencer. I henhold til ISA 620 er anvendelsen dog kun en nødvendighed at henvise til, hvis det giver anledning til en modificeret konklusion.

Det er vigtigt at bemærke, at såfremt revisor benytter sig af en eksperts arbejde til at understøtte sin konklusion er det overordnede ansvar stadig ligger hos revisor, i henhold til ISA 220 ”Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber” (ISA 220, 2014). Dette tydeliggøres endvidere i ISA 620, hvor følgende krav gør sig gældende for revisor:

”Revisors mål er at implementere kvalitetssikringsprocedurer på opgaveniveau, der giver revisor en høj grad af sikkerhed for:

(a) at revisionen overholder faglige standarder samt relevante krav i lov og øvrig regulering, og

(b) at revisors erklæring er passende efter omstændighederne.” (ISA 620, 2009)

Det er derfor et krav, at såfremt revisor benytter sig af en ekspert, er det vigtigt, at revisor først skal sikre at evaluere ekspertens kompetencer, objektivitet og uafhængighed, samt om arbejdet er udført efter gældende praksis og lovgivning. Ved anvendelsen af ISA 620 ved revision af mindre komplekse virksomheder, må revisor overveje den overordnede brug for en eksperts arbejde.

Anvendelsen af en revisor udpeget eksperts arbejde vil ved revisionen af mindre komplekse virksomheder være mindre anvendelig. Generelt set vil regnskabs- og rapporteringspraksis for de berørte virksomheder være mere simpel, antallet af transaktioner og kompleksiteten i disse vil ligeledes være simplificeret, og det der ved eksempel derfor lettere at definere, hvad der skal indregnes i balancen og resultatopgørelsen. (Accountancy Europe, 2018)

Det betyder med andre ord, at revisor kan vurdere, at de har de fornødne kompetencer virksomheden taget i betragtning. I henhold til krav 8 og 9, som kan lempes og til dels helt undlades ved LCE-segmentet, er argumentet i analysen herfor, at hvis ekspertens arbejde ikke har en væsentlig indflydelse på konklusion, eller på den forståelse regnskabsbrugeren vil have heraf. Vil revisor kunne undlade at henvise hertil og dermed udelade disse krav.

5.3.9 Opsamlende diskussion – Vil det forbedre eller forringe revision ud fra et økonomisk perspektiv?

Tilbage står en gennemgående analyse af nedenstående ISA-standarder, som i analysen er blevet minutiøst gennemgået med det formål at være nærmere tilpasset til revision af mindre komplekse virksomheder. Dette vil danne grundlag for en empirisk opsamlende diskussion på baggrund af det foretagne feltarbejde af nedenstående revisionsstandarder:

- ISA 450 - Vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen
- ISA 500 - Revisionsbevis
- ISA 501- Revisionsbevis - Specifikke overvejelser for udvalgte områder
- ISA 505 - Eksterne bekræftelser
- ISA 550 - Nærtstående parter
- ISA 560 - Efterfølgende begivenheder
- ISA 580 - Skriftlige udtalelser
- ISA 620 - Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde.

Efter den dybdegående analyse af de af IAASB udarbejdede revisionsstandards står vi nu tilbage med 8 standarder, som forinden analysen indeholdt 87 krav, hvoraf disse imidlertid er blevet reduceret til 55 krav. Ved gennemgangen har vi endvidere tilegnet os viden for ISA-standardernes mulige tilpasning på det identificerede segment; mindre komplekse virksomheder.

Reduceringen af de eksisterende krav i de analyserede ISA-standarder taler for, at revisionen af de mindre komplekse virksomheder vil kunne blive forbedret ud fra et økonomisk perspektiv. Gennemgående af analysen kan det udledes, at der generelt er et mere simpelt transaktionsflow, mindre kompleks organisationsstruktur og generelt mere simplicitet forbundet med regnskabsaflæggelse, hvilket har resulteret i, at flere af de eksisterende krav i de nuværende ISA-standarder ikke er relevante for regnskabsaflæggelsen for mindre komplekse virksomheder.

Undladelsen af de identificerede krav i analysen vil potentielt kunne reducere de omkostninger, der er forbundet ved revisionen, da revisor vil skulle bruge et mindre ressourceforbrug sammenlignet med før på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Effekten af dette vil være en mindre omkostningstung proces ved revision af mindre komplekse virksomheder, som revisor tænkeligt kan bruge på værdiskabende aktiviteter for selvsamme kunde, eller sågar påbegynde en ny revision af anden kunde.

Et konkret eksempel på at fjernelse af unødvendige krav vil forbedre effektiviteten fra et omkostningsmæssigt perspektiv kan findes i ISA 550 – "Nærtstående parter". Identifikation af nærtstående parter kan generelt være en kompleks proces for virksomheder med det in mente, at nærtstående parter i dag er alt fra det daglige ledelsesorgans familiære forbindelser til selskabets organisationsstrukturelle transaktioner. Her vil det i stedet være tilstrækkeligt for revisor, ved revision af mindre komplekse virksomheder at identificere de væsentligste transaktioner med nærtstående parter, og foretage en aktiv stillingtagen til disse for at vurdere deres indflydelse på virksomhedens regnskab. Dernæst sikre, at transaktioner er baseret på armslængdevilkår og i virksomhedens interesse. Det vil sige, at der ikke kræves et dokumentationskrav fra virksomheden, men i stedet en professionel vurdering fra revisor.

Et tvivlsspørgsmål fremkommer endvidere som følge af fjernelsen af unødvendige krav i de eksisterende ISA-standarder;

”Vil denne viden hos virksomheder resultere i, at priserne vil blive presset ned, da denne viden om en mindre arbejdsbyrde for revisor må afføde spørgsmål om det eksisterende revisionshonorar?”

En spændende vinkel, som dog for revisor kan sidestilles med ”udvidet gennemgang”, hvor revisor afholder sig fra at udføre specifikke handlinger. Det vil ikke være tilfældet ved benyttelse af de revurderede ISA-standarder tilpasset revision af mindre komplekse virksomheder, men vil blot afføde muligheden for at benytte sig af en differentieret tilgang til revisionen. Revisor kan efter de gældende love og standarder, baseret på den enkelte virksomheds størrelse i det identificerede segment, differentiere sin revision. – Således at denne stadig vil være omkostningseffektiv og endvidere udføre en passende revision i henhold til standarderne.

Fjernelsen af unødvendige krav i de eksisterende ISA-standarder i analysen ovenfor vil medføre en mere omkostningseffektiv revision. Ikke blot for revisor, men også for den virksomhed, der er under revision. Fleksibiliteten og effektiviteten vil blive revisor vil blive ekstenderet, hvilket vil betyde, at der er større mulighed for værdiskabelse hos kunderne, og tilbage står begge interessenter med en effektiviseret revision ud fra et omkostningsmæssigt perspektiv.

5.4 Opsummering af de vigtigste identifikationer

Denne opsummering fremhæver de vigtigste identifikationer og diskussioner som blev fundet igennem analysen og den opsamlende diskussion ovenfor. Formålet med denne delkonklusion er at opsummere det gennemgående genstandsfelt for analysen, nemlig følgende underspørgsmål:

”Er den af IAASB udarbejde ISA for LCE tilstrækkelig tydelig konkretiseret, så den kan benyttes effektivt, eller har den mangler, der gør det svært at eksekvere revisionen af de mindre komplekse virksomheder i praksis?”

Af de forudgående afsnit kan det derfor på baggrund af at IAASB har sendt et forslag til offentlig høring, hvoraf IAASB har modtaget værdifuld feedback, som de har søgt at indarbejde i det, som de kalder *”Proportionality of the ISAs to the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (the ISA for LCE)”*. (IAASB, 2021) konkluderes, at tydeliggørelsen i proportionaliteten ikke har været tilstrækkelig.

Foruden at standarden ikke er operationelt brugbar fejler IAASB endvidere via deres udarbejdede "ISA for LCE", eller mangel på samme. Med dette menes, at IAASB ved ikke direkte, at gå ind og tage stilling til, hvilke krav der i de enkelte standarder kan undlades reelt set ikke udkommer med en konkret og brugbar standard. Dette må vurderes at gøre sig gældende qua deres status, som værende den højeste faglige instans på globalt plan. IAASB risikerer ikke ved ikke at foretage en konkret afgrænsning af de eksisterende ISA-standarder at stå overfor potentielle situationer, hvor deres faglige ekspertise og eksekvering slog fejl.

6.0 Konklusion

Kulmination på dette speciale skal findes i nærværende afsnit, som tager udgangspunkt i de foregående redegørelser, som er blevet foretaget indledningsvis i dette speciale. Videre igennem specialet med udgangspunkt i de opstillede undersøgelsesspørgsmål har specialet besvaret den nedskrevne problemformulering, som lyder således:

"Er den af IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) udarbejde ISA (International Standards on Auditing) for LCE (Less Complex Entities) tilstrækkelig tydelig og konkretiseret om hvilke krav, der i de eksisterende ISA-standarder kan undlades ved revision af de mindre komplekse virksomheder? – I benægtende fald, hvordan kunne IAASB derimod have udarbejdet standarden, så den reelt havde været tydelig og konkret for revisorerne om hvilke krav, der gælder for revisionen af de mindre komplekse virksomheder?"

For at have det nødvendige fundament forud for besvarelsen af opgavens genstandsfelt, nemlig ovenstående problemformulering, har det været nødvendigt, at opnå en forståelse af "ISA for LCE". Dette med det formål at tilegne os en dybdegående forståelse for bevæggrundene for udarbejdelsen af denne standard, resultatet af dette, og hvorvidt den gængse finder nærværende standard tilstrækkelig anvendelig i sin dagligdag. Vi skal tilbage til 2005 for at finde svaret på dette. I denne periode mellem 2005-2009 arbejdede IAASB på at afklare, revurdere og klarlægge de eksisterende ISA-standarder med det formål at udarbejde en gennemgående revisionsstandard, som skulle være dækkende for de mindre komplekse virksomheder. Efterfølgende blev implementeringsfasen iværksat. Denne blev igangsat i to faser. Den første fase med afsæt i en undersøgelse af, hvordan de eksisterende revisionsstandarder finder anvendelse ved revision af mindre komplekse virksomheder

med et omkostningsmæssigt perspektiv in mente. Fase to fokuserede på indsamling af data fra lande, hvor dette var blevet indført, hvor man fandt frem til følgende resultater:

- Manglende afklaring og benyttelse af ISA'erne
- Mangler ved tilstrækkeligheden af dokumentationskrav og manglende vejledning
- Tvivlsspørgsmål ved implementeringen af ISA'erne for LCE-segmentet.

Det blev derfor, baseret på ovennævnte resultater, fra IAASB vurderet nødvendigt, at revurdere de allerede eksisterende standarder, således at disse ville være tilpasset de mindre komplekse virksomheder. Dette resulterede i, at der på globalt plan blev nedsat en arbejdsgruppe, som havde til formål, at adressere de eksisterende udarbejdelser ved anvendelsen af de eksisterende standarder på de mindre komplekse virksomheder. Dette resulterede i det, der i opgaven er nævnt som "ISA for LCE".

ISA for LCE har dog vist sig på flere måder at være mangelfuld, utilstrækkelig og svær anvendelig for den gængse revisor. Det går galt for IAASB er i selve definitionen, som benævnt indledende i afsnit 4.0. Her nævnes det først og fremmest, at definitionen er som følger:

- a. "Concentration of ownership and management in a small number of individuals (often a single individual –either a natural person or another enterprise that owns the entity provided the owner exhibits the relevant qualitative characteristics); (IAASB , 2019) and*

Og endvidere er virksomhederne i segmentet kendetegnet , at en eller flere af nedenstående faktorer gør sig gældende:

One or more of the following:

- a. Straightforward or uncomplicated transactions;*
- b. Simple record-keeping;*
- c. Few lines of business and few products within business lines;*
- d. Few internal controls;*
- e. Few levels of management with responsibility for a broad range of controls; or*

f. *Few personnel, many having a wide range of duties.*" (IAASB , 2019)

Definition er hverken fuldstændig eller tilstrækkelig skarp defineret. Dette skyldes flere potentielt manglende afklaringer om, hvorvidt man kan benytte sig af standarden. Et eksempel herved vil være et scenarie, hvor virksomheden, der er under revision, har få interne kontroller, men hvor samtidig har komplekse transaktioner vil være et faktum – om standarden finder anvendelse ved den førnævnte situation, er op til den enkelte revisors professionelle vurdering, og må derfor som nævnt konkluderes, at være uklar blandt revisorer.

Selve segmentet, som ISA for LCE har til hensigt at omfatte er videre desuden også uklart. Dette da det de mindre komplekse virksomheders definition skulle være omfattende af de faktorer nævnt ovenfor. Det må i stedet selv være op til revisor at bedømme, hvornår en virksomhed er mindre kompleks eller ej.

Det må derfor i forlængelse af, at proportionaliteten af, at denne selvstændige revisionsstandard ikke har været tilstrækkelig samtidig også heraf konkluderes, at IAASB har gjort det svært, at anvende denne foreslåede standard. Dette da det som nævnt, er manglende klarhed omkring definition af, hvad der kan undlades, og hvad der er gældende praksis for de mindre komplekse virksomheder. Det må konkluderes at ville føre til inkonsistens og variation i den gængse revisionspraksis i Danmark, da revisor uagtet virksomheden der revideres ikke finder den tilstrækkelige klarhed i ISA for LCE. Hverken hvordan den finder anvendelse eller på, hvilket segment den finder anvendelse. Konklusion er klar, men definitionen er uklar.

7.0 Perspektivering

Forudgående afsnit er opgavens punktum. Specialet har redegjort, analyseret og diskuteret det gennemgående genstandsfelt, ISA for LCE. Specialet har berørt emnet på et helt overordnet redegørende niveau til afslutningsvis at tage et detaljeret perspektiv. Baseret på de fundne resultater vil denne perspektivering gå videre med grene, som vi sideløbende med udarbejdelsen af dette speciale har identificeret. Der er derfor ikke tale om en ny vurdering, diskussion eller konklusion, men blot andre muligheder for at anskue genstandsfeltet i specialet fra et yderligere perspektiv.

Nærværende afsnit vil derfor omhandle følgende identifikationer, som er blevet gjort sideløbende med specialets udarbejdelse:

- Kan man ændre revisionspligten i Danmark?
- Vil udvidet gennemgang være gavnligt?

7.1 Kan man ændre revisionspligten i Danmark?

Et spørgsmål, som er opstået igennem specialets udarbejdelse er;

”Vil det være mere hensigtsmæssigt at ændre revisionspligten i Danmark?”

I Danmark er der krav om revision, hvis en virksomhed i to af følgende regnskabsår overskrider to ud af tre af de følgende størrelsesgrænser:

- En balancesum på 44. mio. kr.
- En nettoomsætning på 89. mio. kr.
- Et gennemsnitligt antal ansatte på 50.

Der har siden 2006 været skiftende regeringer, som har gennemført flere lempelser forinden den eksisterende revisionspligt, som denne er defineret i dag. Seneste tilpasning er en skærpelse således, at virksomheder med en balancesum over 50 mio. kr. fremover hverken skal kunne fravælge udvidet gennemgang eller revision.

Disse tilpasninger, hvad end der er tale om en lempelse eller en skærpelse, er af afgørende betydning for de mindre komplekse virksomheder i Danmark. En skærpelse vil forårsage en øget økonomisk byrde, men det modsatte vil være tilfældet ved en lempelse.

Argumenter er mange, men en skærpelse må tolkes, som en politisk gennemslagskraft for at styrke regelefterlevelsen og endvidere sikre en lavere fejlmargen ved de indberettede årsrapporter, selvangivelser og skatte- og momsafgivelser. Hvorimod en lempelse faktisk vil kunne lette en øget økonomisk byrde hos de mindre komplekse virksomheder, således at der er frit valg, så længe at virksomhederne ikke overskrider to af de nævnte størrelsesgrænser i to følgende regnskabsår til at til eller fravælge revision fremfor udvidet gennemgang.

Perspektivet, ændringen af revisionspligten, ville videre have været interessant at inddrage i specialet for at afdække argumenter for og imod, samt påvirkningen på de mindre komplekse virksomheder.

7.2 Udvidet gennemgang

Dette leder videre til en anden identifikation, som specialet har gjort os opmærksomme på, nemlig det danske fænomen, udvidet gennemgang. Vi har i opgaven defineret, at de mindre komplekse virksomheder er kendetegnet ved at have følgende karakteristika:

- En balancesum på 44. mio. kr.
- En nettoomsætning på 89. mio. kr.
- Et gennemsnitligt antal ansatte på 50.

Det udarbejdede konkretiserede forslag til, hvordan ISA for LCE burde have set ud som er foretaget i kapitel 4 og 5, beror sig på, at de omfattede virksomheder er underlagt revision. Dette som følge af, at det undersøgte og resultatet heraf beror sig på de internationale revisionsstandarder, samt at specialet endvidere er afgrænset til udelukkende at fokusere på revision.

I Danmark har vi imidlertid et alternativ til den traditionelle revision, som specialet tager udgangspunkt i, nemlig det der kaldes, udvidet gennemgang. I forlængelse til afsnittet forinden dette er udvidet gennemgang tilpasset behovet hos de mindre komplekse virksomheder i Danmark. Udvidet gennemgang er derfor et essentielt valg hos de virksomheder, som ikke har behov for den sikkerhed er forbundet med den traditionelle revisionsproces.

Denne alternative løsning vil for en stor del af det i specialet identificerede segment være en relevant at benytte sig af. Dog skal man imidlertid huske på, at en af de gennemgående årsager til at virksomheder er under revision i Danmark kan henledes til kreditgivere i form af pengeinstitutter. Dette da disse interessenter har en stor interesse i at få et retvisende overblik over virksomhedens varelager og tilgodehavender fra salg, således at disse kan vurdere risici i forbindelse med långivning.

Det ville dog have været interessant at have inddraget udvidet gennemgang, som en vinkel i opgaven for at se, om dette havde været mere hensigtsmæssigt end den version, der er fremkommet af den udarbejdede analyse.

Vores vurdering af ovenstående vil være, at det er en yderligere mulighed i et dansk perspektiv, som opgaven endvidere tager afsæt i. Dette, idet at der er tale om et eksisterende supplement til danske virksomheder. En inddragelse af udvidet gennemgang i specialet ville derfor alt andet lige blot have tillagt en ekstra vinkel, som kunne være draget i diskussionen.

Afslutning

Nærværende speciale omhandlede således IAASB's ISA for LCE, de identificerede mangler ved denne og udarbejdelse af, hvad vi mener IAASB burde have gjort i stedet. Specialet har dyrket alle akademiske aspekter og har således redegjort, analyseret og konkluderet på genstandsfeltet. Det berørte område er nyt, spændende og yderst interessant, og vil uden tvivl afføde yderligere specialer, i takt med at der sendes nye forslag til høring samt, at tidligere implementeres.

Litteraturliste

Artikler, links og bøger:

Accountancy Europe. (2018). *Simplifying auditing standards for small or non-complex entities*. COGITO.

Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer. (2017). *Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer*. København: Karnov.

Buch-Hansen, H., & Nielsen, P. (2005). *Kritisk Realisme*. Frederiksberg C: Samfundslitteratur.

Böhm, M. S. (2022). *Exposure Draft: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities Management (ISA for LCE)*. IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer.

Danmark Statistik. (2020). *Erhvervsdemografi - antal af virksomheder og beskæftigede*. Retrieved from Danmark Statistik: <https://www.dst.dk/da/Statistik/emner/erhvervslivets-sektorer/virksomheder/erhvervsdemografi-antal-virksomheder-og-beskaeftigede>

Danmarks Erhvervsfremmebestyrelse. (2020). *ERHVERVSFREMME I DANMARK 2020-2023*. Silkeborg: Sekretariat ved Erhvervsstyrelsen. Retrieved from https://erhvervsfremmebestyrelsen.dk/sites/default/files/2020-03/Erhvervsfremme-i-Danmark-2020-2023_Strategi.pdf

Darmer, P., Jordansen, B., Madsen, J. A., & Thomsen, J. (2010). *Paradigmer i Praxis*. København: Handelshøjskolens Forlag.

Erhvervsstyrelsen. (2022, oktober 12). *Årsrapporter*. Retrieved from Erhvervsstyrelsen: <https://erhvervsstyrelsen.dk/krav-til-aarsrapportens-indhold>

European Commission. (2021). *SME definition*. Retrieved from European Commission: https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en

European Parliament. (2022, September). *Small and medium-sized enterprises*. Retrieved from Fact Sheets on the European Union: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/63/small-and-medium-sized-enterprises>

EY. (2022, august 22). *Assurance*. Retrieved from EY: https://www.ey.com/da_dk/assurance/skaerpede-krav-om-revisionspligt-og-brug-af-revisor-for-mindre-selskaber

Folketinget. (2012). *En udvidet gennemgang – ny erklæringsstandard*. København: FSR. Retrieved from <https://www.ft.dk/samling/20101/almdel/eru/bilag/207/974592.pdf>

- FSR . (n.d.). *Oversigt over standarder*. Retrieved from FSR - danske revisorer:
<https://www.fsr.dk/oversigt-over-standarder>
- FSR. (2007, maj 22). *"Etik & Troværdighed" - pjece fra FSRs Etikudvalg*. Retrieved from FSR:
https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Etik%20og%20uafh%C3%A6ngighed/FSR_Etik_web.pdf
- FSR. (2016, marts 24). *Fagligt*. Retrieved from FSR: <https://www.fsr.dk/god-revisorskik-vejledninger-og-standarder-om-revisors-opgaver-1978-til-20xx>
- FSR. (2020, Januar 16). *Nyheder*. Retrieved from FSR: <https://www.fsr.dk/smvernes-efterspoergsel-efter-raadgivning-aendrer-karakter>
- FSR. (2020). *SMV-virksomheders behov for rådgivning i fremtiden*. København: Karnov Group.
 Retrieved from
https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Politik%20og%20analyser/Analyser/2020/Online%20version_SMV-virksomheders-behov-for-raadgivning-i-fremtiden.pdf
- FSR. (2023). *Revisors erklringer*. Retrieved from FSR: <https://www.fsr.dk/vaerktoejer/fagboeger-og-publikationer/publikationer/revisors-erklringer>
- Fuglsang, L., Olsen, P. B., & Rasborg, K. (2014). *Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne*. Frederiksberg C: Samfundslitteratur.
- Harboe, T. (2013). *Metode og projektskrivning - en introduktion*. Samfundslitteratur.
- IFAC. (1977). *Members associates*. Retrieved from IFAC: <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/members-associates>
- International Auditing and. (2021). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. ISAE, ISRS, IRSE.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2016). *ISA 500 Revisionsbevis*. IAASB.
- International Federation of Accountants. (2016, Juni 22). *SME Audits: Challenges and Insights*. Retrieved from IFAC: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/sme-audits-challenges-and-insights>
- International Federation of Accountants. (2018). *Guide to using ISAs in the Audit of Small and Medium sized entities*. IFAC.
- IAASB . (2019). *Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options to Adress the Challenges in Appying hte ISAs*. International Auditing and Assurance Standards Board.

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *PROJECT PROPOSAL—DEVELOPING A SEPARATE STANDARD FOR AUDITS OF LESS COMPLEX ENTITIES*. IAASB.

IAASB. (2019). *Discussion Paper*. International Auditing and Assurance Standards Board.

IAASB. (2019). *FEEDBACK STATEMENT AND WAY FORWARD AUDITS OF LESS COMPLEX ENTITIES*. International Auditing and Assurances Standards Board.

IAASB. (2021). *Mapping Documents - ISAs to Proposed ISA for LCE*. International Auditing and Assurance Standards Board.

IAASB. (2021). *Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)*. International Auditing and Assurance Standards Board.

IAASB. (2022). *Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)*. New York: IFAC. Retrieved from https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Exposure-Draft-Audits-Less-Complex-Entities.pdf

IAASB. (2023). *PROPOSED PART 10, AUDITS OF GROUP FINANCIAL STATEMENTS OF THE PROPOSED ISA FOR AUDITS OF FINANCIAL STATEMENTS OF LESS COMPLEX ENTITIES*. International Auditing and Assurance Standards Board.

IAASB. (n.d.). *About IAASB*. Retrieved from IAASB: <https://www.iaasb.org/about-iaasb>

Lentz, J., Hassager, A. K., & Kiertzner, L. (2020). *Revisoransvar*. København: Karnov Group Denmark A/S.

Ny standard til revision af mindre komplekse virksomheder, Audits of Less Complex Entities (LCE). (2021, November 10). Retrieved from FSR - danske revisore: <https://www.fsr.dk/ny-standard-til-revision-af-mindre-komplekse-virksomheder-audits-of-less-complex-entities-lce>

PWC. (2023). *Revision eller udvidet gennemgang?* Retrieved from PWC: <https://www.pwc.dk/da/services/revision/udvidet-gennemgang.html>

PWC. (u. å.). *Revision eller udvidet gennemgang?* Hellerup: PWC. Retrieved from <https://www.pwc.dk/da/revision/assets/udvidet-gennemgang.pdf>

De internationale revisionsstandarder:

ISA 200. (2016). *ISA 200 Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision*. København: IAASB - FSR.

ISA 210. (2009). *ISA 210 Aftale om revisionsopgavers vilkår*. International Auditin and Assurance Standards Boad - IAASB.

- ISA 220. (2014). *Kvalitetsstyring ved revision af regnskaber*. International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB.
- ISA 230. (2014). *Revisionsdokumentation*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 240. (2014). *Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskabet*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 250. (2009). *Overvejelser vedrørende love og øvrig regulering ved revision af regnskaber*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 260. (2014). *Kommunikation med den øverste ledelse*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 265. (2014). *Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 300. (2014). *Planlægning af revision af regnskaber*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 315. (2019). *ISA 315 Identifying and assessing the risks of material misstatement*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 320. (2009). *Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 330. (2009). *ISA 330 Revisors reaktion på vurderede risici*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 450. (2016). *ISA 450 Vurdering af fejlinformationer*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 500. (2016). *ISA 500 Revisionsbevis*. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- ISA 501. (2009). *ISA 501 Revisionsbevis - Specifikke*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 505. (2009). *ISA 505 Eksterne bekræftelser*. International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB.
- ISA 550. (2014). *ISA 550 Nærtstående parter*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ISA 560. (2016). *ISA 560 Efterfølgende begivenheder*. International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB.

ISA 580. (2009). *ISA 580 - Skriftlige udtalelser*. International Auditing and Assurance Standards Board.

ISA 620. (2009). *ISA 620 Anvendelse af en revisorudpeget eksperts arbejde*. International Auditing and Assurance Standards Board.

Revisorloven. (2022). *Revisorloven*. København: Karnov. Retrieved from https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000912736?annotationId=LBKG20221219_NKAR90&tab=karnov#LBKG20221219_P16

Figur liste

Figur 1 – Projektdesign.....	5
Figur 2 – Regnskabsklasse B, oversigt (PWC, 2023)	20
Figur 3 – Timeline (IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board, 2020)	33
Figur 4 – (IAASB, 2019).....	35
Figur 5 – Nærværende standarder er udarbejde fra FSR.dk og er i overensstemmelse med de udarbejdet af IAASB (FSR , u.d.)	42

Bilagsoversigt

Bilag 1

From: Carsten Nielsen [REDACTED]
Sent: 5. april 2023 04:02
To: Hansen, Jonas Berg [REDACTED]
Subject: Re: Interview til Speciale

Hej Jonas

Jeg er bekendt med, at den internationale revisorforening (IFAC) via deres board (IAASB) har været i gang længe med noget standard/vejledning omkring revision af less complex entities. Jeg har ikke læst noget af materialet, men sad i en arbejdsgruppe i PwC under formanden fra REVU og fagligt anavarlige i PwC Lars Engelund, hvor Kasper Elkjær, Partner i PwC Aarhus læste de mange sider og oplyst, at det kan vi ligeså godt lade være med at læse, fordi det var meget ukonkret og meget lidt operationelt. Det blev intet sted oplyst, hvad man præcis kunne undlade at gøre i henhold til ISA, når man reviderede less complex entities. Det var med andre ord op til revisors faglige vurdering (professionel dømmekraft), og revisorer tænker jeg oftest i worst-case-scenarios, hvorfor man så bør følge det hele, fordi når det er gået galt, vil det være nemt for kreditor, som har lidt tab eller Revisortilsynet i en kvalitetskontrol at pege på, at det gik galt, fordi revisor undlod visse krævede handlinger i henhold til ISA, hvor revisors faglige vurdering var, at det ikke var nødvendigt konkret, men når det efterfølgende går galt, så viser virkeligheden jo, at revisor tog fejl.

Jeg er ikke bekendt med hvilke krav i ISA, der kan/bør undtages for less complex entities, fordi det vil kræve en konkret gennemgang af alle ISA'er og en konkret afvejning af cost/benefit (fordele og ulemper i forhold til omkostningerne ved at udføre handlingerne) af de enkelte ISA-krav, som fremgår af de specifikke ISA-standarder. Den analyse burde IAASB jo nok have udført i stedet for deres mere generelle/generiske vejledning.

Jeg ved ikke, om det er fyldestgørende/uddybende, men hvis ikke er du velkommen til et kort interview for at afdække eventuelle forhold, som du mener bør indgå.

Jeg kan bekræfte, at du må bruge og citere ovennævnte i forbindelse med din opgave.

Med venlig hilsen / Best Regards,
Carsten Nielsen
statsautoriseret revisor

[REDACTED]

Martinsen Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Øster Allé 42, 4., 2100 København Ø | [REDACTED] | W [martinsen.dk](https://www.martinsen.dk) | CVR 32 28 52 01

martinsen
Rådgivning & Revision

Du kan sende fortrolige filer og oplysninger til mig [her](#)

Vi gør opmærksom på, at denne mail kan indeholde fortrolig information. Hvis du ved en fejltagelse modtager mailen, beder vi dig venligst informere afsender om fejlen. Samtidig beder vi dig slette mailen i dit system uden at videresende eller kopiere den. På forhånd tak.

From: "Hansen, Jonas Berg" [REDACTED]
To: "CNL" [REDACTED]
Date: 04-04-2023 17:07
Subject: Interview til Speciale

Hej Carsten,

Kan jeg bede dig om, at svare på nedenstående til brug for mit speciale. Du må gerne svare fyldestgørende/uddybende.

Endvidere må du gerne bekræfte, at jeg må benytte/citere det i mit speciale

Er du bekendt med udkastet til en ny standard til revision af de mindre komplekse virksomheder "Audits of Less Complex Entities (LCE)", som IAASB har sendt i høring i sommeren 2021?

Er du bekendt med hvilke krav der kan undlades fra de nuværende ISA standarder til revision af de mindre komplekse virksomheder?

Med venlig hilsen / Best regards,

Jonas Berg Hansen

Audit – Midmarket & Real Estate

KPMG P/S

Dampfærgevej 28
2100 København Ø
CVR: 25578198

T +45 70 70 77 70

M +45 [REDACTED]

Jb [REDACTED]

www.kpmg.dk

www.kpmg.dk

 Please consider the impact on the environment before printing this e-mail



Bilag 2

From: Michael B. Madsen <mb[REDACTED]>
Sent: 12. april 2023 18:38
To: Bunk, Christoffer <ch[REDACTED]>
Subject: SV: Interview til Speciale // ISA for LCE

Se svar med rødt – det er dog ikke den store hjælp jeg kan bidrage med.

Med venlig hilsen

Michael B. Madsen
Statsautoriseret revisor, partner



Danalien 1, 1. sal | 9000 Aalborg
Telefon: [REDACTED] Direkte: [REDACTED]
[mb\[REDACTED\]](mailto:mb[REDACTED]) www.kvistjensen.dk

[Cookie politik](#) – [Forretningsbetingelser](#) – [Databehandlersaftale](#)

Fra: Bunk, Christoffer <ch[REDACTED]>
Sendt: 5. april 2023 16:36
Til: Michael B. Madsen <mb[REDACTED]>
Emne: Interview til Speciale // ISA for LCE

Hej Michael,

Jeg håber alt vel og stort tillykke med partner titlen også 😊

Er ved at skrive speciale på CMA'en og i den forbindelse vil jeg høre om du har og vil tage dig tiden til at svare på neden stående da vi mener at K&J har nogle kunder der falder inden for vores emne felt.

Har du ikke det eller ikke finder dette relevant er dette også helt i orden og vil blot høre om du vil svare tilbage at du ikke finder dette relevant etc.

Måske at dette også kunne være relevant hvis Jonas i Randers kunne svare på det, hvis han stadig sidder som faglig ansvarlig? 😊

Min gruppe og jeg er ved at se nærmere ind på ISA'erne for less complex entites (LCE)/små og mellemstore virksomheder (SMV) for om der reelt bliver udført for meget arbejde.

Mere uddybende er vi ikke bekendt med hvilke krav i ISA'erne, der kan/bør undtages for LCE/SMV'erne, fordi det vil kræve en konkret gennemgang af alle ISA'er og en konkret afvejning af cost/benefit (fordele og ulemper i forhold til omkostningerne ved at udføre handlingerne) af de enkelte ISA-krav, som fremgår af de specifikke ISA-standarder. En analyse som IAASB burde have udført i stedet for deres mere generelle/generiske vejledning.

Vi vil bede dig om at svare på nedenstående til brug for vores speciale. Du må gerne svare fyldestgørende/uddybende og skulle der være spørgsmål til vores spørgsmål må du endelig skrive retur.

Endvidere må du gerne bekræfte, at vi må benytte/citere dine svar i vores speciale. **I må gerne anvende min besvarelse i jeres projekt.**

- Er du bekendt med udkastet til en ny standard til revision af de mindre komplekse virksomheder "Audits of Less Complex Entities (LCE)", som IAASB har sendt i høring i sommeren 2021? *Jeg er bekendt med udkastet, der blev sendt i høring i sommeren 2021.*
- Er du bekendt med hvilke krav der kan undlades fra de nuværende ISA standarder til revision af de mindre komplekse virksomheder? *Jeg er ikke bekendt med indholdet af den nye standard. Jeg har udelukkende læst de artikler der har været fremme om selve udkastet til høringen men har ikke sat mig ned og læst standarden. Jeg afventer at standarden vedtages og at vores faglige afdeling tager hul på fortolkningen og anvendelse af standarden. Men jeg ser frem til, at der kommer en standard til de mindre komplekse virksomheder.*

Håber at høre fra dig og/eller Jonas og rigtig god påske 😊

Med venlig hilsen / Best regards,

Christoffer Bunk

Assistant

Audit

KPMG P/S

Østre Havnegade 22D

9000 Aalborg

DK – Denmark

CVR: 25 57 81 98



+45



cb



www.kpmg.dk