



AALBORG UNIVERSITET

ISA FOR LCE

**KRAV TIL REVISORS ARBEJDE MED SÆRLIGT FOKUS PÅ SAMSPILLET MED
ISA FOR KOMPLEKSE VIRKSOMHEDER OG UDVIDET GENNEMGANG VED
RISIKOVURDERING, REAKTION PÅ RISICI OG REGNSKABSMÆSSIGE SKØN**



**Andreas Hybholt Pedersen &
Julie Farum Kristiansen**

Cand.merc.aud
Kandidatafhandling

02. juni 2025

TITELBLAD

Projekttitel:	ISA for LCE: Krav til revisors arbejde med særligt fokus på samspillet med ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang ved risikovurdering, reaktion på risici og regnskabsmæssige skøn
Projektperiode:	01.02.2025 - 02.06.2025
Gruppemedlemmer / Studienummer:	Andreas Hybholt Pedersen / 20203553 Julie Farum Kristiansens / 20203280
Semester:	4. semester, Revision (cand.merc.aud.)
Vejleder:	Hans B. Vistisen
Antal anslag:	200.936

ABSTRACT

This thesis aims to examine how the requirements of the ISA for LCE differ from those of the ISA for complex entities and extended review engagements. The analysis focuses specifically on three core areas of the auditor's work: the identification and assessment of risks, the response to assessed risks, and the audit of accounting estimates. The analysis is conducted through a comparative approach, systematically identifying similarities and differences across the selected standards. Furthermore, the thesis applies a legal dogmatic method and combines secondary sources with a semi-structured interview with a state-authorized public accountant to enhance validity through methodological triangulation.

The findings reveal that the ISA for LCE offers, in certain areas, a more targeted and proportionate approach to auditing LCEs compared to the ISA for complex entities. It is observed that the methodology and structure of the auditor's procedures are tailored to entities with lower complexity, which, despite reduced requirements, still lead to a high level of assurance. In relation to extended review engagements, the primary difference lies in the number of requirements imposed on the auditor's work. This results in a high level of assurance under the ISA for LCE as opposed to the limited assurance provided by extended review engagements. The thesis further indicates that the applicability of the ISA for LCE is derived from a qualitative assessment of an entity's complexity, in contrast to the ISA for complex entities and extended review engagements, which rely on quantitative size thresholds.

Subsequently, the thesis discusses whether the ISA for LCE can replace, or supplement extended review engagements, and whether it may serve as an alternative to the ISA for complex entities for LCEs. The discussion is divided into SMEs that currently apply either extended review engagements or the ISA for complex entities. Furthermore, it is debated whether the ISA for LCE eliminates regulatory requirements lacking substance or merely scales down the ISA for complex entities, as well as the implications of the auditor's work being primarily based on professional judgement.

FORORD

Revisionsbranchen er i konstant udvikling, og med IAASBs introduktion af ISA for LCE som en ny retskilde, der skal imødekomme de særlige behov ved revision af mindre komplekse virksomheder. Afhandlingens fokusområde er ISA for LCE, der kan antages at få en betydelig indflydelse på revisionen af SMV'er i Danmark. Det er derfor væsentligt at undersøge på hvilke områder, standarden adskiller sig fra ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang, med særligt fokus på revisors identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, reaktion på vurderede risici og regnskabsmæssige skøn. Dette er med henblik på at diskutere, hvorvidt ISA for LCE opfylder et reelt behov som ny revisionsstandard.

Afhandlingen henvender sig primært til godkendte revisorer og øvrige interessenter i revisionsbranchen, der ønsker en dybere forståelse af ISA for LCE indenfor de nævnte udvalgte områder.

Arbejdet med dette emne har været både udfordrende og lærerigt. Der rettes en tak til vores vejleder Hans B. Vistisen for faglig sparring og værdifuld feedback, samt til Carsten Nielsen, der har bidraget med værdifuld viden om ISA for LCE til denne afhandling.

Forhåbningen med afhandlingen er, at den kan medvirke til at bidrage til den faglige debat om ISA for LCE.

INDHOLDSFORTEGNELSE

FORKORTELSER	1
DEL 1 - INDLEDNING.....	3
1. <i>Problemfelt</i>	3
2. <i>Problemformulering</i>	5
2.1. Underspørgsmål	5
3. <i>Metode</i>	5
3.1. Videnskabsteori.....	5
3.2. Validitet og reliabilitet	6
3.3. Datagennemgang.....	7
3.4. Begrænsninger i datagenerering	12
4. <i>Afgrænsning</i>	13
DEL 2 - TEORETISK AFSNIT.....	14
5. <i>Udvikling i revisionsbranchen</i>	14
5.1. Revisionsteori, herunder revisors rolle og ansvar	16
5.2. Lovgivning og standarder	18
6. <i>Redegørelse af ISA for LCE</i>	23
6.1. Indholdet af ISA for LCE	25
6.2. Begrænsninger for ISA for LCE	31
7. <i>Redegørelse af ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang</i>	33
7.1. ISA for komplekse virksomheder	33
7.2. Udvidet gennemgang	34
DEL 3 - ANALYSE.....	37
8. <i>Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation</i>	37
8.1. ISA for LCE	38
8.2. ISA for komplekse virksomheder (ISA 315)	43
8.3. Udvidet gennemgang	53
8.4. Sammenligning	58

9.	<i>Revisors reaktion på vurderede risici</i>	59
9.1.	ISA for LCE.....	59
9.2.	ISA for komplekse virksomheder (ISA 330).....	64
9.3.	Udvidet gennemgang	71
9.4.	Sammenligning	74
10.	<i>Regnskabsmæssige skøn</i>	75
10.1.	ISA for LCE.....	75
10.2.	ISA for komplekse virksomheder (ISA 540).....	81
10.3.	Udvidet gennemgang	89
10.4.	Sammenligning	92
11.	<i>Delkonklusion</i>	93
DEL 4 - DISKUSSION		94
12.	<i>ISA for LCE som alternativ til eksisterende standarder</i>	94
12.1.	SMV'er, der anvender udvidet gennemgang	94
12.2.	SMV'er, der anvender ISA for komplekse virksomheder	97
DEL 5 - KONKLUSION		102
DEL 6 - PERSPEKTIVERING		105
13.	<i>Kvalitative og kvantitative størrelseskriterier</i>	105
14.	<i>Forventningskløften</i>	106
LITTERATURLISTE		107
BILAG		115
<i>Bilag 1 – Interviewguide</i>		115
<i>Bilag 2 - Oversigt over ISA for komplekse virksomheder</i>		117
<i>Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision</i>		119

FORKORTELSER

Nedenstående tabel 1 og 2 oplister en række anvendte forkortelser for foreninger, organisationer og love, som der vil blive anvendt i denne afhandling. Forkortelserne tager udgangspunkt i de officielle og branchekendte forkortelser af foreninger, samt Karnovs forkortelsesliste¹. Ydermere anvender afhandlingen egne definerede forkortelser, som fremgår af tabel 3.

Anvendte lovforkortelser:

Forkortelser	Betydning, populærtitel
EBK / Erklæringsbekendtgørelsen	Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer
ISA	International Standards of Auditing
ISA for LCE	Den internationale revisionsstandard for revision af regnskaber for mindre komplekse virksomheder
LEV	Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder
RL	Revisorloven
ÅRL	Årsregnskabsloven

Tabel 1 - Oversigt over anvendte lovforkortelser, egen tilvirkning

Anvendte forkortelser for foreninger og offentlige organisationer:

Forkortelser	Betydning, populærtitel
FSR	FSR - danske revisorer
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	International Auditing Practices Committee
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Foundation for Ethics and Audit

Tabel 2 - Oversigt over anvendte forkortelser for foreninger og offentlige organisationer, egen tilvirkning

¹ (Rungholm & Karnov Group, 2016)

Egen anvendte forkortelser:

Forkortelser	Betydning, populærtitel
ISA for komplekse virksomheder	Refererer til alle 37 ISA-standarder ²
LCE	Mindre kompleks virksomhed
SMV	Små og mellemstor virksomhed
Revisor	Godkendt revisor

Tabel 3 - Oversigt over egne anvendte forkortelser, egen tilvirkning

² Bilag 2 - Oversigt over ISA for komplekse virksomheder

DEL 1 - INDLEDNING

1. Problemfelt

SMV'erne i Danmark bidrager til en betydelig del af samfundsøkonomien, hvor der i 2022 var over 300.000 SMV'er, svarende til ca. 99% af alle danske virksomheder³.

Siden 2006 er der sket lempelse af revisionspligten tre gange, hvor der senest i december 2012 blev vedtaget ændring af ÅRL med ikrafttrædelse fra 1. januar 2013. I denne forbindelse blev udvidet gennemgang indført, betydende at der kom et alternativ til ISA for komplekse virksomheder, som sikrer en begrænset regnskabsmæssig sikkerhed, dog med færre krav og dermed mindre omkostningsfuldt⁴.

På nuværende tidspunkt (juni 2025) fremgår der fire forskellige erklæringer på årsregnskabet; Erklæring om revision; Erklæring om udvidet gennemgang; Review; eller Assistance med regnskabsmæssig opstilling. Af de fire erklæringsformer, er det kun erklæring om udvidet gennemgang, der ikke følger internationale regnskabsstandarder⁵. Siden 2006 er revisionspligten i Danmark gentagne gange blevet reguleret, hvilken fremgår af i udviklingen af fordelingen af erklæringstyperne blandt de danske virksomheder.

I 2012 benyttede 86% af virksomhederne sig af revision mod 27% i 2021. Dette er samtidigt et resultat af, at antallet af selskaber er steget med 50%. Dette medførte, at i 2021 modtog 38% af danske selskaber assistance med regnskabsmæssig opstilling, samtidig med at 13% i 2021 tilvalgte erklæring om udvidet gennemgang. Samtidigt er andelen af virksomheder, der helt fravælger en erklæring steget fra 9 til 22% fra 2012 til 2021.⁶ Af denne udvikling fremgår det, at flere og flere virksomheder fravælger revision, hvilket kan antages at være et tegn på, at der fremgår et behov en ændring i markedet.

³ (SMVdanmark, 2025)

⁴ (Folketinget Statsrevisorerne & Folketinget Rigsrevisionen, 2019, p. 4)

⁵ (Erhvervsministeriet, 2024b)

⁶ (FSR - danske revisorer, 2023, pp. 6–7)

I juli 2021 introducerede IAASB en ny standard, ISA for LCE, som er målrettet mod LCE'er⁷, som træder i kraft 15. december 2025. Formålet med denne revisionsstandard er at lette forståelsen og gennemførslen af den finansielle revision, mens revisionen fortsat er med høj grad af sikkerhed. Ydermere har ISA for LCE til hensigt at skabe en skabelon for revision af LCE'er, som skal sikre mere ensartethed og forståelse globalt⁸. ISA for LCE er allerede blevet godkendt som god revisorskik af en række europæiske lande, såsom Danmark⁹, Sverige¹⁰, Norge¹¹, Finland¹² og Storbritannien¹³, hvor den derimod direkte er blevet afvist af lande som Sydafrika¹⁴, der ligesom Danmark har implementeret udvidet gennemgang tilbage i 2013¹⁵.

Af godkendelsen af ISA for LCE kan det derved udledes, at der sker en markant ændring i markedet for SMV-revision. Dog fremgår der endnu ikke studier, der omhandler, hvordan ISA for LCE adskiller sig fra ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang, samt hvorvidt denne opfylder et reelt behov i Danmark. Denne undren opstår, eftersom Danmark siden 2013 har haft mulighed for at afgive erklæring om udvidet gennemgang, hvor denne også er målrettet mod danske SMV'er. Ydermere fremgår det, at der ses en tendens til fravalg af revision efter ISA for komplekse virksomheder, hvorved dette har skabt incitament til følgende problemformulering.

⁷ (IAASB, 2021b)

⁸ (IAASB, 2023a)

⁹ (Martens, 2025)

¹⁰ (Revisorsinspektionen, 2024)

¹¹ (Revisorforeningen, 2024)

¹² (Suomen Tilintarkastajat, 2024)

¹³ (KNAV, 2025)

¹⁴ (IRBA, 2024)

¹⁵ (SAICA, 2017)

2. Problemformulering

Hvordan adskiller kravene til revisors arbejde i ISA for LCE sig fra kravene i ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang, med særligt fokus på identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, reaktion på vurderede risici og regnskabsmæssige skøn?

2.1. Underspørgsmål

1. Hvilke tendenser i revisionsbranchen har haft betydning for behovet for alternative revisionsstandards?
2. Hvordan er ISA for LCE opbygget, og hvad er de centrale elementer, der karakteriserer denne revisionsstandard for mindre komplekse virksomheder?
3. Hvad er fordelene for SMV'er ved at tilvælge revision fremfor at vælge udvidet gennemgang?
4. Medfører ISA for LCE samme høje grad af sikkerhed som ISA for komplekse virksomheder, når denne standard medfører færre krav?
5. I hvilken grad kan ISA for LCE erstatte eller supplere udvidet gennemgang som et mindre ressourcekrævende alternativ til ISA for komplekse virksomheder?

3. Metode

3.1. Videnskabsteori

Den juridiske metode er det videnskabsteoretiske udgangspunkt for denne afhandling, hvilket betegnes som den retsdogmatiske metode. Denne metode anvendes til at undersøge og fortolke gældende ret med henblik på at belyse retskildens rammer for revisors arbejde. Den retsdogmatiske metode er karakteriseret ved en systematisk analyse og beskrivelse af gældende ret¹⁶. I denne forbindelse vil ISA for LCE blive undersøgt med særligt fokus på samspillet med udvidet gennemgang og ISA for komplekse virksomheder, med henblik på at belyse forskellen på krav til revisors

¹⁶ (Larsen & Rasmussen, 2022, pp. 11–14)

arbejde i relation til udvalgte områder. Dette gøres med henblik på at kunne diskutere, hvorvidt ISA for LCE opfylder et reelt behov som ny revisionsstandard på markedet.

En central del af det retsdogmatiske udgangspunkt er at belyse, hvordan ISA for LCE skal anvendes i henhold til gældende lovgivning, samt hvordan denne standard adskiller sig fra gældende regler i udvidet gennemgang og ISA for komplekse virksomheder. For at udarbejde en fyldestgørende analyse vil den retsdogmatiske metode anvendes til at afdække latente konstruktioner¹⁷. Dette medfører, at der skabes en nuanceret forståelse for standardernes indhold, med henblik på at tilegne viden om, hvorvidt ISA for LCE opfylder et reelt behov.

Afhandlingen anvender juridiske retskilder, der består af love, bekendtgørelser og vejledninger, samt faglitteratur og faglige artikler, hvor disse kilder bidrager til at belyse afhandlingens problemstilling.

Baseret på den ovenstående tilgang vil afhandlingen anvende deduktiv metodik. Der vil blive foretaget en komparativ analyse af ISA for LCE i henhold til gældende ret ved en deduktiv tilgang, der sigter mod at afklare samspillet mellem ISA for LCE, udvidet gennemgang og ISA for komplekse virksomheder.

3.2. Validitet og reliabilitet

For at kunne sikre kvaliteten af den anvendte empiri, metode og teori, er det relevant at adressere begreberne reliabilitet og validitet.

Reliabilitet refererer til, hvorvidt den anvendte empiri, metode og teori er pålidelig og nøjagtig, samt hvorvidt der forekommer overensstemmelser ved anvendelse af anden empiri, metode og teori. Samtidig refererer reliabilitet til de konklusioner, som der drages af og i den anvendte empiri, metode og teori¹⁸. For at sikre reliabiliteten af opgaven forsøges der at opnå en triangulering mellem primær- og sekundær empiri, samt ved at anvende reliabel og valid empiri.

Validitet refererer til fortolkningen og nøjagtigheden af den anvendte empiri, metode og teori. Der findes tre forskellige typer af validitet: intern, ekstern og økologisk. Den interne validitet refererer til, hvorvidt problemformuleringen bliver besvaret korrekt på baggrund af det empiriske arbejde¹⁹.

¹⁷ (Larsen & Rasmussen, 2022, pp. 11–14)

¹⁸ (Metodeguiden, 2025c)

¹⁹ (Metodeguiden, 2025b)

Den eksterne validitet refererer til generaliserbarheden, og hvorvidt opgavens dragne konklusioner kan generaliseres til en hel population²⁰. Den økologiske validitet refererer til, hvorvidt det observerede er i overensstemmelse med den virkelige verden²¹. Opgavens validitet sikres ved at højne de tre forskellige typer af validitet. Den interne validitet sikres ved en korrekt udvælgelse af data, således de latente konstruktioner afdækkes. Ydermere højnes den eksterne validitet ved at sikre, at den indsamlede empiri og analyse heraf er repræsentativ. Slutteligt sikres den økologiske validitet ved, at den observerede empiri er i overensstemmelse med den virkelige verden, hvilket sikres gennem triangulering mellem primær- og sekundær empiri.

3.3. Datagennemgang

Det har været nødvendigt at indsamle primær og sekundær empiri, således besvarelsen af problemformuleringen er fyldestgørende, hvilket medfører, at validiteten og reliabiliteten af opgaven er blevet sikret. Den kvalitative og kvantitative, sekundære empiri er blevet tilegnet gennem bibliografiske databaser. Validiteten og reliabiliteten af den sekundære empiri er blevet vurderet inden brug, således det har været muligt at sikre opgavens validitet og reliabilitet. Der er samtidig indhentet primær empiri i form af et semistruktureret interview med henblik på at opnå en triangulering af den primære- og sekundære empiri, således opgavens validitet og reliabilitet øges. Dette vil dermed bidrage til at sikre validiteten og reliabiliteten af projektet.

Det har været nødvendigt at indsamle primær empiri i form af et semistruktureret interview, eftersom dette har til formål at belyse centrale emner, som den sekundære empiri ikke har kunne afdække. Der er foretaget interview med statsautoriseret revisor Carsten Nielsen²². Interviewet med Carsten Nielsen er foretaget med henblik på at belyse latente aspekter af emnet, samt hvorvidt ISA for LCE afdækker et reelt behov. Det skal bemærkes, at Carsten Nielsens er tilhænger af implementeringen af ISA for LCE, samt er han kritisabel overfor blandt andet FSR og revisionsbranchen for endnu ikke at have implementeret ISA for LCE. Der er foretaget et semistruktureret interview over Microsoft Teams, således det har været muligt at styre interviewet, samt tilføjelse af eventuelle

²⁰ (Metodeguiden, 2025a)

²¹ (Metodeguiden, 2025e)

²² (LinkedIn, 2025)

uddybende spørgsmål til respondenterne svar, og give respondenterne mulighed for at svare frit. Dette sikrer derved, at alle centrale emner berøres og besvares²³. Der er i den efterfølgende analyse og anvendelse af respondenterne svar anvendt en kritisk tilgang, samt forsøgt at opnå en triangulering med sekundær empiri, således den økologiske validitet af interviewet sikres.

Det vurderes derved, at validiteten og reliabiliteten af det udførte interview er acceptable, eftersom det pågældende interview bidrager til at generere viden om ISA for LCE. Reliabiliteten og validiteten af de pågældende interviews accepteres, eftersom der tages højde for de begrænsninger, som der er forbundet hermed, hvor disse vil blive præsenteret i afsnit 3.4.

Anvendelsesgraden af den sekundære empiri har været varierende, eftersom det var nødvendigt at indsamle kilder, som kan supplere den primære empiri, således en triangulering kan opnås. Samtidig er den sekundære empiri anvendt til at tilegne viden om ISA for LCE, udvidet gennemgang, ISA for komplekse virksomheder, anden relevant lovgivning i branchen, samt anden sekundær empiri, som kan belyse problemstillingen.

Af sekundær empiri er en række standarder og rapporter udarbejdet af IAASB blevet anvendt. IAASB er et uafhængigt standardudstedende organ, der har til formål at tjene offentlighedens interesse ved at udarbejde internationale standarder af høj kvalitet²⁴. Standarder og rapporter udarbejdet af IAASB vurderes derved at være valide og reliable kilder, hvorved disse derved vil højne afhandlingens validitet og reliabilitet. Af standarder er blandt andet ”*The ISA for LCE*”²⁵ anvendt til at belyse, hvilke krav ISA for LCE stiller til revisors arbejde. Ydermere er rapporter såsom ”*Introduction to the ISA for LCE*”²⁶ og ”*Mapping Documents ISA to Proposed ISA for LCE - Document 1*”²⁷ anvendt til at tilegne viden om bevæggrundene samt indholdet af ISA for LCE.

Til at generere viden om ISA for komplekse virksomheders krav til revisors arbejde, er tre standarder udvalgt i henhold til problemformuleringen samt afgrænsningen. ”*ISA 315 - Identifying and assessing the risks of material misstatement (revised 2019)*”²⁸ er anvendt til at generere viden om, hvilke krav der er til revisor i forbindelse med identifikation og vurdering af væsentlig

²³ (Metodeguiden, 2025d)

²⁴ (IAASB, 2025a)

²⁵ (IAASB, 2023b)

²⁶ (IAASB, 2023a)

²⁷ (IAASB, 2021a)

²⁸ (IAASB, 2019b)

fejlinformation. I forlængelse heraf er ”ISA 330 - Revisors reaktion på vurderede risici”²⁹ anvendt til at belyse, hvilke krav der stilles til revisor i forbindelse med reaktion på vurderede risici. Slutteligt er ”ISA 540 - Regnskabsmæssige skøn”³⁰ anvendt til at tilegne viden om, hvilke krav der stilles til revisors arbejde i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn. Ved anvendelse af ISA 330 og ISA 540 er den danske version anvendt, hvor disse er oversat af FSR. Det fremgår på sidste side af hver standard, at FSR har genudgivet standarden med tilladelse fra IFAC^{31,32}. FSR er en dansk organisation, som repræsenterer revisorbranchen i Danmark³³, hvorfor det vurderes, at FSRs oversættelse af standarder er valid og reliabel.

Til at generere viden om krav til revisors arbejde i forbindelse med udvidet gennemgang, er standarden ”Udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven”³⁴ anvendt. Standarden er udgivet af FSR, hvorfor denne vurderes at være valid og reliabel. Standarden ”ISRE 2400 (ajourført) Opgaver om review af historiske regnskaber”³⁵ er anvendt til at belyse de supplerende reviewhåndlinger, som kræves efter standarden om udvidet gennemgang.

Ved at kombinere og drage paralleller mellem den tilegnede viden om krav til revisors arbejde i henholdsvis ISA for LCE, ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang er det derved muligt at sikre den interne og eksterne validitet af afhandlingens analyse, og derved sikre afhandlingens validitet og reliabilitet.

Ydermere er der i afhandlingen anvendt artikler og rapporter publiceret af FSR om relevante emner, herunder ISA for LCE, kvaliteten af revisors arbejde, samt SMV-markedet i Danmark. Artiklerne og rapporterne er anvendt til at belyse afhandlingens problemfelt samt teoretiske afsnit, således afhandlingens validitet og reliabilitet sikres.

For at generere viden om lovgivning på området, samt andre relevante krav til revisor, er en række love og bekendtgørelser anvendt. ”Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)”³⁶ er anvendt til at tilegne viden om, hvilke betingelser der gør sig

²⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c)

³⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018)

³¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c, p. 22)

³² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018, p. 95)

³³ (FSR - danske revisorer, 2025)

³⁴ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013)

³⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016d)

³⁶ (Erhvervsministeriet, 2025)

gældende for revisor ved udførsel af opgaver i forbindelse med revision og udvidet gennemgang. Ydermere er ”*Bekendtgørelse af årsregnskabsloven*”³⁷ anvendt til at belyse betingelserne for, hvor-
når en virksomhed er pålagt regnskabs- og revisionspligt. ”*Bekendtgørelse om godkendte reviso-
rers erklæringer*”³⁸ er ligeledes anvendt til at generere viden om, hvilke krav der stilles til revisor
i forbindelse med udarbejdelse af erklæringer. Ovenstående love og bekendtgørelser er udgivet af
Erhvervsministeriet, hvorfor disse vurderes som værende valide og reliable kilder, hvorved validi-
teten og reliabiliteten af afhandling en sikres.

Ydermere er der i afhandlingen blevet anvendt kvantitative data fra Danmarks Statistik, i forbin-
delse med at fastlægge størrelsen af det danske SMV-marked. Eftersom Danmarks Statistik er den
centrale myndighed for dansk statistik³⁹, kan den anvendte empiri antages at være reliabel og valid.

3.3.1. Interviewguide

For at kunne besvare problemformuleringen fyldestgørende er der foretaget interview med statsau-
toriserede revisor Carsten Nielsen, med henblik på at kunne afdække centrale emner. I forbindelse
hermed er der udarbejdet interviewguide til dette specifikke semistrukturerede interview. Inter-
viewguiden fremgår af bilag 2. I nedenstående afsnit vil der foretages en detaljeret gennemgang af
interviewguiden, således formålet med hvert enkelt spørgsmål forklares. I gennemgangen vil der
udelukkende fokuseres på interviewguiden, hvor de uddybende spørgsmål derfor ikke forklares
yderligere.

De første spørgsmål vedrører respondentens erfaring med SMV-revision, hvor følgende spørgsmål
er blevet stillet: ”*Kan du kort beskrive din erfaring med revision af små og mellemstore virksom-
heder (SMV’er)?*” og ”*Hvordan har du indtil videre arbejdet med ISA for LCE?*”. Formålet med
disse spørgsmål er at fastslå respondenten erfaring, hvilket vurderes essentiel for betydningen for
interviewets validitet og reliabilitet.

Efterfølgende er det forsøgt at opdele interviewet i emner, hvor der først er spurgt ind til ISA for
LCE i relation til ISA for komplekse virksomheder. Spørgsmålet ”*Hvilke væsentlige forskelle ser
du mellem ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder (det som du benævner ISA for PIE)?*”

³⁷ (Erhvervsministeriet, 2024a)

³⁸ (Erhvervsministeriet, 2024b)

³⁹ (Danmarks Statistik, 2025)

er adspurgt med henblik på at belyse væsentlige forskelle, hvor formuleringen *"det som du benævner ISA for PIE"* er tilføjet, således respondenten har samme forklaring og forståelse af begrebet *"ISA for komplekse virksomheder"*. I forlængelse heraf, har følgende spørgsmål *"Hvilken risiko medfører revisors faglige vurdering for revisionsprocessen?"* haft til formål at belyse, hvorvidt revisors faglige vurdering har en betydelig påvirkning af revisionsprocessen.

Herefter er spørgsmål relateret til ISA for LCE i relation til udvidet gennemgang adspurgt, hvor følgende spørgsmål *"På hvilke områder adskiller udvidet gennemgang sig fra en revision efter ISA for LCE?"* har belyst væsentlige forskelle på en udvidet gennemgang og revision efter ISA for LCE. I forlængelse heraf er spørgsmålet *"Hvilke fordele er der forbundet med ISA for LCE, hvis vi fokuserer på SMV'er som anvender udvidet gennemgang?"* stillet, med henblik på at belyse fordele i ISA for LCE, hvor der fokuseres på SMV'er, der anvender udvidet gennemgang.

Efterfølgende er spørgsmålet *"Ser du ISA for LCE som en måde at gøre revision mere attraktiv og tilgængelig for SMV'er?"* adspurgt, som har til hensigt at belyse formålet med ISA for LCE, samt at belyse andre eventuelle incitamenter til anvendelse af ISA for LCE.

For at belyse problematikkerne forbundet med manglende definerede størrelseskriterier i ISA for LCE er følgende spørgsmål stillet: *"Det fremgår af ISA for LCE, at det er op til det enkelte land at fastsætte grænserne for, hvornår en virksomhed kan defineres som mindre kompleks. Vil dette kunne påvirke sammenligneligheden af ISA for LCE?"*. Dette spørgsmål er relevant, eftersom det giver indsigt i respondentens tanker vedrørende vurdering af, hvornår en virksomhed vurderes at være kompleks.

Ydermere er spørgsmålet *"Mener du, at ISA for LCE giver samme grad af sikkerhed og pålidelighed som ISA for komplekse virksomheder, når kravene er mere forenklede i ISA for LCE?"* spurgt, med henblik på at udfordre definitionen af høj grad af sikkerhed. Formuleringen *"Mener du"* er anvendt, således respondenten er bevidst om, at dette er hans holdning, og at han derfor ikke skal give et endegyldigt svar eller facit.

For at belyse, hvorvidt ISA for LCE kan fungere som et alternativ eller erstatning til udvidet gennemgang, er der adspurgt følgende: *"Ser du ISA for LCE som et reelt alternativ, eller en potentiel erstatning, til udvidet gennemgang?"*. Formuleringen *"ser du"* er anvendt, for igen at sikre, at respondenten er bevidst om, at dette igen relaterer sig til hans holdning. Afhængigt af respondenten svar til ovenstående spørgsmål, er følgende opfølgningsspørgsmål *"Kan ISA for LCE anvendes som*

et mellemtrin mellem udvidet gennemgang og revision?” forberedt, da dette har til hensigt at belyse en anden mulig anvendelse af ISA for LCE. Dette spørgsmål stilles, hvis respondenterne giver udtryk for, at ISA for LCE ikke kan anses som værende en erstatning af udvidet gennemgang.

For at tilegne viden om ressourceforbruget forbundet med en revision efter ISA for LCE sammenlignet med udvidet gennemgang og ISA for komplekse virksomheder, er spørgsmålet *”Hvordan vurderer du ressourceforbruget, herunder tid og omkostning, ved brug af ISA for LCE sammenlignet med udvidet gennemgang og ISA for komplekse virksomheder?”* adspurgt. Formuleringen *”herunder tid og omkostninger”* er anvendt, således respondenterne er informeret om, hvad der refereres til, når ordet *”ressourceforbrug”* anvendes.

Spørgsmålet *”Det fremgår af ISA for LCE, at revisor undervejs skal vurdere, om det fortsat er passende at anvende ISA for LCE. Hvilken betydning kan dette have for revisors arbejde?”* har til formål at belyse, hvilken betydning dette har for revisors arbejde.

Slutteligt er spørgsmålet *”Vil du mene, at ISA for LCE opfylder et reelt behov i markedet?”* spurgt, med henblik på at opnå respondenterne mening til, hvorvidt ISA for LCE opfylder et reelt behov.

3.4. Begrænsninger i datagenerering

Begrænsninger i datagenerering er næsten umulige at undgå, betydende at denne afhandling også indeholder begrænsninger. Det pågældende interview udarbejdet i forbindelse med denne afhandling indeholder også begrænsninger, hvor disse påvirker validiteten og reliabiliteten af denne afhandling negativt. En begrænsning i det afholdte interview relaterer sig til, at Carsten Nielsen besidder en stor begejstring for implementering af ISA for LCE, hvor dette kommer til udtryk på respondenterne LinkedIn profil samt i interviewet. Dette påvirker validiteten og reliabiliteten af afhandlingen negativt, eftersom der kun er indhentet viden fra denne synsvinkel.

I forlængelse af overstående er antallet af respondenter en begrænsning, hvor dette påvirker afhandlingens eksterne og økologisk validitet negativt. Det skal bemærkes, at der var forsøgt at kontakte FSR og Dansk Erhverv med henblik på at udføre interview om emnet, således der kunne opnås triangulering med den indsamlede primære- og sekundære empiri, samt at tilegne viden om brancheorganisationens og Dansk Erhvervs holdning til ISA for LCE. Den manglende tilbagevendende påvirker derved den interne validitet af afhandlingen negativt.

Ydermere har den manglende erfaring ved udførsel af interviews medført begrænsninger, eftersom den manglende erfaring kan risikere at medføre, at de valgte spørgsmål ikke er fyldestgørende. Samt kan den manglende erfaring have den betydning, at der er mangel på eventuelle åbenlyse uddybende spørgsmål i forbindelse med det udførte interview. Den manglende erfaring har samtidigt medført, at nogle spørgsmål har været formuleret ledende, betydende at dette kan risikere, at respondenterne har opfattelsen af, at kun et svar er korrekt og tilladt. I forlængelse heraf er der risiko for, at formuleringen af spørgsmålene er blevet misforstået, således den ønskede besvarelse af spørgsmålet ikke opnås.

I behandlingen af interviewet har der derved været bevidsthed om de ovenfor nævnte begrænsninger, hvor disse har påvirket den interne validitet negativt. Dog vurderes det, at resultaterne af det pågældende interview kan anvendes, når der tages højde for de præsenterede begrænsninger.

4. Afgrænsning

Denne afhandlingens formål er at belyse, hvordan ISA for LCE adskiller sig fra henholdsvis udvidet gennemgang og ISA for komplekse virksomheder, med særligt fokus på kravene til revisors arbejde. Da dette emne er omfattende og består af en lang række af aspekter i relation til revisors arbejde, afgrænses afhandlingen til en analyse af revisors arbejde i relation til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, reaktion på vurderede risici samt regnskabsmæssige skøn. Afhandlingen har primært en teoretisk tilgang, hvor der foretages en sammenlignende analyse af kravene til revisors arbejde inden for disse områder.

Undersøgelsen er afgrænset til en dansk kontekst, og der fokuseres udelukkende på LCE'er, da disse udgør den primære målgruppe for ISA for LCE.

Afhandlingen afgrænses tidsmæssigt til og med 31. maj 2025, eftersom ISA for LCE er et aktuelt emne. Afhandlingen forholder sig udelukkende til gældende versioner og vejledninger frem mod 31. maj 2025.

DEL 2 - TEORETISK AFSNIT

5. Udvikling i revisionsbranchen

Revisionsbranchen har siden begyndelsen af det 19. århundrede gennemgået betydelige forandringer. Revisionspligten blev indført i Danmark som en reaktion på en række økonomiske skandaler i starten af det 19. århundrede, hvoraf den mest fremtrædende sag involverede daværende justitsminister Peter Adler Alberti (P.A. Alberti)⁴⁰. Som formand for Den Sjællandske Bondestands Sparerkasse begik P.A. Alberti dokumentfalsk og underslæb, samtidig med at han som justitsminister aktivt modarbejdede indførelsen af lovpligtig revision. Efter en række skandaler, samtidig med P.A. Albertis sag, blev revisionspligten implementeret i 1908 i Danmark som et reguleringsmæssigt værktøj til at forebygge økonomisk svindel⁴¹.

P.A. Albertis bedrageri var starten på revisionspligten i Danmark, men sidenhen har flere både internationale og nationale skandaler været med til at præge revisionsbranchen. Revisionsfirmaet Arthur Andersen overså i 2001, at det amerikanske energiselskab ENRON bevidst havde indarbejdet flere tilsigtede fejl i sin årsrapport⁴². Dette førte til en omfattende konkurssag og revisionsskandale, der resulterede i, at USA i 2002 indførte ”The Sarbanes-Oxley Act”. Lovgivningen strammede kravene til finansiell rapportering, revisors uafhængighed, samt virksomhedernes interne kontroller⁴³. På samme måde blev der i EU i 2014 indført en revisionsreform, som en reaktion på svagheder i europæisk revisionspraksis, der blev afsløret grundet finanskrisen i 2008. Denne reform havde til hensigt at styrke revisionskvaliteten, øge gennemsigtigheden og mindske interessekonflikter mellem revisorer og virksomheder⁴⁴.

I Danmark har der været skandaler, der nationalt har haft en betydelig indvirkning på revisionsbranchen. Et eksempel herpå er Nordisk Fjers konkurs, der i 1991 førte til, at Folketinget vedtog lovforslag L150 med det formål at øge regnskabernes informationsværdi og gennemsigtighed til fordel for regnskabsbrugerne⁴⁵. Endvidere kan det antages, at konkurserne i IT Factory og OW

⁴⁰ (Rerup Lorenz, 2024)

⁴¹ (Det juridiske laboratorium ved Københavns Universitet)

⁴² (Linthicum & Reitenga)

⁴³ (Sarbanes-Oxley Compliance Professionals Association sp, 2025)

⁴⁴ (European Union, 2014)

⁴⁵ (Folketinget, 1991)

Bunker har været konkursskandaler, der har haft en fremmede effekt på Folketinget og Erhvervsstyrelsen vilje til at føre en strammere regulering af revisionsområdet i Danmark.

Denne udvikling afspejler, at revisionsbranchen er under konstant udvikling præget af myndighedernes løbende reguleringer, med det formål at forhindre skandaler og opretholde finansielt stabilitet.

Revisors primære opgave er at agere som offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. RL § 16⁴⁶. Sager som ENRON og Nordjysk Fjer, der medfører store tab for blandt andet aktionærer og kreditorer, der påvirker tilliden til revisors arbejde og skaber en forventningskløft, som beskrevet i Bent Warming-Rasmussens teori. I afhandlingen behandler Warming-Rasmussen begrebet forventningskløft, som han forklarer som en diskrepans mellem offentligheden og virksomhedens interessenters forventninger til revisors arbejde og den faktiske ydelse, som revisor leverer. Forventningskløften defineres som: *”Forskellen mellem, hvad brugerne af revisionsydelsen forventer af en statsautoriseret revisor og dennes ydelser, og hvad revisor selv opfatter som sit professionelle virke og reelt leverer”*⁴⁷.

Revisionsbranchen har i dag et bredere spektrum af opgaver end begyndelsen i det 19. århundrede. Udover at fungere som rådgivere og sparringspartnere for virksomheder, afgiver revisorer desuden en erklæring på virksomheders ikke-finansielle rapportering i relation til virksomhedernes indvirkning på miljømæssige- og sociale faktorer samt governance i relation til CSRD. Dette afspejler, at revisionsbranchen er under konstant udvikling, og det er afgørende, at branchen tilpasser sig de ændrede regulatoriske krav for at opretholde deres samfundsmæssige opgave som offentlighedens tillidsrepræsentant.

⁴⁶ (Erhvervsministeriet, 2025)

⁴⁷ (Warming-Rasmussen, 1989, pp. 5–11)

5.1. Revisionsteori, herunder revisors rolle og ansvar

Det er samtidigt relevant at kortlægge revisionsteorien, således den akademiske indgangsvinkel til opgaven er fastlagt. Afsnittet vil derved belyse det overordnede formål med revision, samt revisors rolle og ansvar, herunder relevant lovgivning på området.

5.1.1. Overordnet formål med revision

Der er sket en markant stigning i efterspørgslen på revisors ydelser og rådgivning. Det fremgår, at det danske SMV-marked er i udvikling, hvor 99% af danske virksomheder i 2022 er en SMV⁴⁸. Dette har samtidig medført et stigende behov for rådgivning indenfor regnskab, revision og bogføring, hvor 68% af SMV'er i 2020 modtog rådgivning herom. Samtidig forventer 83% indenfor de næste tre år at modtage rådgivning, hvor revisor anses som værende blandt SMV'ernes mest betroede rådgivere⁴⁹. De høje krav til revisionsbranchen er samtidigt også et resultat af den stigende internationalisering i Danmark⁵⁰, hvorfor revisor derved spiller en afgørende rolle i at sikre den økonomiske gennemsigtighed og tillid til de finansielle rapporter, således der opnås et retvisende billede af virksomheden. Dette skyldes, at interessenterne til de finansielle rapporter træffer afgørende beslutninger baseret på pålideligheden af de finansielle oplysninger i rapporterne, hvorfor de derved kan antages at være afhængige af revisors arbejde. Formålet med revisionen er derfor, at denne skal afsløre tilsigtede og utilsigtede fejl i et regnskab, således det retvisende billede af virksomheden sikres⁵¹.

Ydermere bliver de overordnede mål for revisor defineret i ISA 200. Heraf fremgår følgende; "[...] 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

⁴⁸ (SMVdanmark, 2025)

⁴⁹ (FSR - danske revisorer & Karnov Group, 2020)

⁵⁰ (Danmarks Erhvervsfremmebestyrelse, 2020)

⁵¹ (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 2007)

overensstemmelse med ISA og relevante etiske krav, gør det muligt for revisor at udforme en sådan konklusion. [...]”⁵².

Det fremgår yderligere, at ”[...] 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. (...)”⁵³, hvor det dog skal bemærkes, at høj grad af sikkerhed ikke medfører, at regnskabet ikke kan risikere at indeholde fejlinformationer. Det kan derfor sammenfattes, at det overordnede formål med revision er, at revisor med høj grad af sikkerhed kan konkludere, at regnskabet viser et retvisende billede.

5.1.2. Revisors rolle og ansvar

Af ovenstående kan det derfor udledes, at revisor spiller en vigtig rolle for samfundet. Revisors rolle er derved at udføre lovpligtig revision af virksomhedens årsregnskab og konsoliderede regnskaber. Revisor udtrykker sin konklusion i en revisionserklæring, hvor denne er med til at øge integriteten og troværdigheden af den information, som præsenteres i regnskaberne. Formålet hermed er at styrke offentlighedens tillid, beskytte investorerne i virksomhederne, samt at sikre markederne fungerer korrekt⁵⁴. Det er derfor revisors rolle at være offentlighedens tillidsrepræsentant⁵⁵, hvor revisor i den forbindelse skal udvise god revisorskik. God revisorskik udtrykker de normer, værdier og etiske principper, som professionen mener, en given revisor skal overholde ved udførsel af en revision. Derved sikrer professionen, at der opretholdes krav til revisors arbejde, således der skabes tillid til erhvervet⁵⁶. God revisorskik er defineret i RL § 16, stk. 1, hvor det fremgår, at ”(...) 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. (...)”⁵⁷. Det er derfor nødvendigt, at revisor er uafhængig, for at kunne leve op til kravene om god revisorskik, som omfatter IFACs fem globale etiske principper; integritet; objektivitet; professionel

⁵² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016a; afsnit 3)

⁵³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016a; afsnit 5)

⁵⁴ (Europa-Parlamentet & EU-Rådet, 2014, pp. 1–2)

⁵⁵ (Erhvervsministeriet, 2025; § 16)

⁵⁶ (Bøg & Kiertzner, 2007, pp. 16–17)

⁵⁷ (Erhvervsministeriet, 2025; § 16)

kompetence og fornøden omhu; fortrolighed; og professionel adfærd⁵⁸. For at revisor er uafhængig, må revisor eller revisionsvirksomhed ikke være en del af virksomhedens beslutningstagen i opgaveperioden⁵⁹. Hvis revisor eller revisionsvirksomhed ikke er uafhængig, vil dette medføre, at der bliver gået på kompromis med den professionelle skepsis, hvilket kan medføre, at det retvisende billede derved ikke opnås. Dette skyldes, at revisor ikke kan forholde sig objektivt til revisionen, samt bevare sin integritet som offentlighedens tillidsrepræsentant⁶⁰.

Af ovenstående kan det derfor udledes, at revisors rolle og ansvar i samfundet er betydelige, samt er der en forventning om, at revisor overholder den gældende lovgivning på området.

5.2. Lovgivning og standarder

Revisionen, som revisor udfører, er underlagt en række gældende standarder og lovgivning, som skal overholdes. En dansk virksomhed skal som udgangspunkt aflægge regnskab efter dansk lovgivning, men den har mulighed for at aflægge regnskab efter en højere regnskabsklasse. Eftersom denne opgave fokuserer på LCE'er i Danmark, vil der fokuseres på den danske lovgivning og gældende regler om regnskabsaflæggelse i Danmark. Formålet med at gennemgå den relevante lovgivning på området er at skabe en grundlæggende forståelse for, hvordan den nuværende praksis er sat op, med henblik på at kunne skabe forståelse for ISA for LCE. I det følgende afsnit vil revisionspligten, erklæringsbekendtgørelsen, herunder de fire forskellige erklæringstyper, revisorloven, samt relevante standarder blive præsenteret.

5.2.1. Revisionspligt

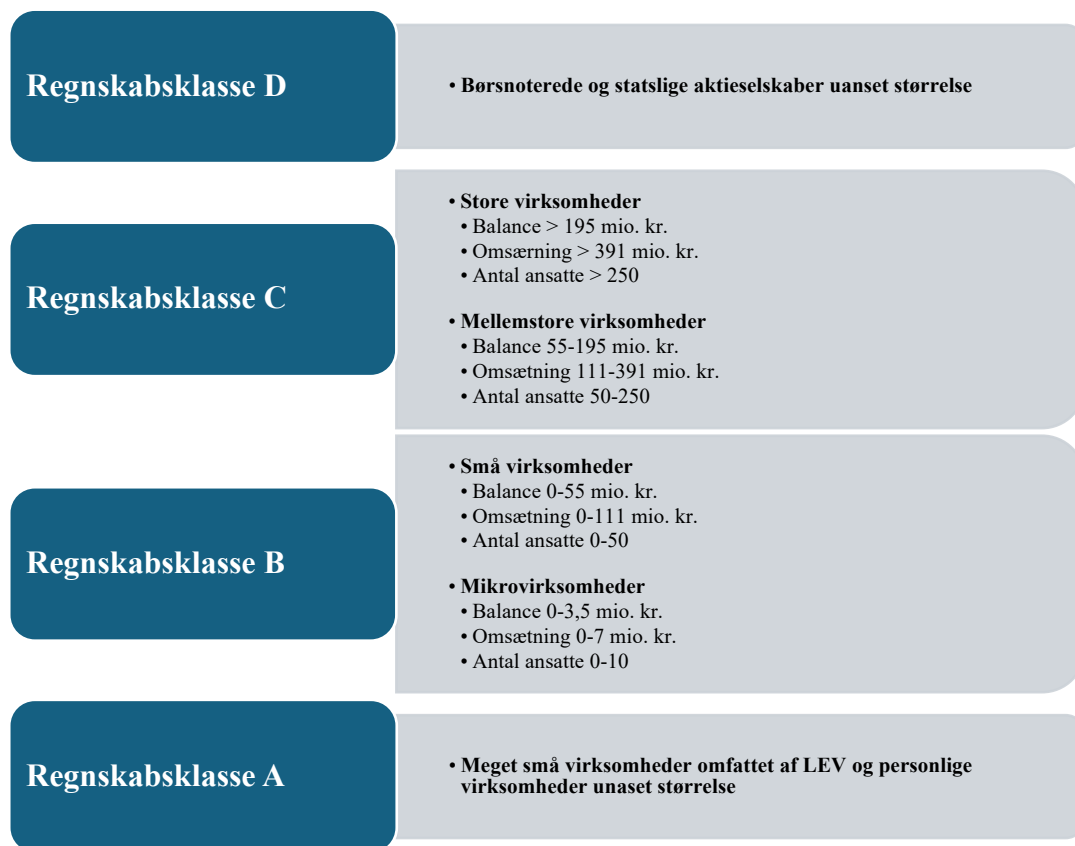
Det er relevant at kortlægge reglerne for, hvornår en virksomhed har revisionspligt, eftersom dette har betydning for, hvilke love og reguleringer der gør sig gældende for virksomheden. Figur 1 illustrerer betingelserne for, hvornår en virksomhed tilhører en given regnskabsklasse. Hvis en virksomhed i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser, vil virksomheden tilhøre den pågældende regnskabsklasse⁶¹.

⁵⁸ (Bøg & Kiertzner, 2007, pp. 20–24)

⁵⁹ (Erhvervsministeriet, 2025; § 24)

⁶⁰ (Erhvervsministeriet, 2025; § 16, stk. 2)

⁶¹ (Erhvervsministeriet, 2024a; § 7)



Figur 1 - Byggeklodsmodeellen, egen tilvirkning⁶²

En virksomhed har mulighed for at fravælge revision, hvis den i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser:

- Balance < 4 mio. kr.
- Omsætning < 8 mio. kr.
- Antal ansatte < 12

Hvis virksomhedens balancesum i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet overskrider 50 mio. kr., kan revisionspligten ikke fravælges på trods af, at de resterende to størrelsesgrænser opfyldes⁶³⁶⁴. Dette medfører derfor, at der her er tale om SMV'er, som har mulighed for fravalg af revisionspligt, betydende at virksomheder, der overskrider disse størrelsesgrænser, er underlagt revisionspligt.

⁶² (EY, 2024, p. 27)

⁶³ (Erhvervsstyrelsen, 2025)

⁶⁴ (Erhvervsministeriet, 2024a; § 135)

5.2.2. Erklæringsbekendtgørelsen

Ved regnskabsaflæggelse foretager revisor en erklæring på regnskabet, hvor der i denne forbindelse findes fire forskellige typer af erklæringer. Hver type af erklæring afgives med en varierende grad af sikkerhed, hvor disse spænder fra ingen til høj grad af sikkerhed. De fire erklæringstyper er: Erklæring om revision; Erklæring om udvidet gennemgang; Review; eller Assistance med regnskabsmæssig opstilling⁶⁵. I denne opgave vil der kun fokuseres på gennemgangen af erklæring om udvidet gennemgang og erklæring om revision, betydende af de resterende to erklæringstyper ikke vil blive gennemgået.

Valget af erklæringstype afhænger af, hvilken regnskabsklasse virksomheden tilhører. Virksomheder i regnskabsklasse C og D er pålagt erklæring om revision. Virksomheder i regnskabsklasse B i kategorien ”små virksomheder” kan vælge mellem erklæring om revision og erklæring om udvidet gennemgang. Virksomheder i regnskabsklasse B i kategorien ”mikrovirksomheder” og regnskabsklasse A kan vælge mellem alle fire typer af erklæring⁶⁶.

Erklæringsbekendtgørelsens formål er at fastsætte regler for erklæringsgiver, herunder gældende krav for revisors arbejde og ansvar i forbindelse med udarbejdelsen af den givende erklæring. Ydermere sikre bekendtgørelsen ensartethed samt kvaliteten af revisors erklæringer, således tilliden til revisors arbejde opretholdes. Dette specificeres i erklæringsbekendtgørelsens kapitel 1 ”Indledende bestemmelser” § 1:

” [...]

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.

⁶⁵ (Erhvervsstyrelsen, 2022b)

⁶⁶ (Erhvervsstyrelsen, 2022b)

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. [...]”⁶⁷.

Ydermere fremgår kravene til indholdet af en erklæring om revision af kapitel 2 ”Afgivelse af erklæringer” §§ 3-8, hvor § 5 beskriver, hvad erklæringen i det mindste skal indeholde:

” (...)

- 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.*
- (...)”⁶⁸.*

Af §§ 9-13 fremgår kravene til indholdet af en erklæring om udvidet gennemgang, hvor § 10 beskriver, hvad erklæringen i det mindste skal indeholde:

”(...)

- 1) En konklusion, jf. stk. 2.*
- 2) En omtale af grundlaget for den afgivne konklusion, jf. stk. 3 og 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 den udvidede gennemgang, jf. stk. 6.*
- 6) Oplysninger vedrørende andre forhold, jf. § 7, stk. 2.*
- 7) Hvor ledelsesberetning er udarbejdet, en udtalelse om ledelsesberetningen, jf. § 5, stk. 7 og 8.*
- 8) Andre erklæringer, jf. stk. 7. (...)”⁶⁹.*

⁶⁷ (Erhvervsministeriet, 2024c; § 1)

⁶⁸ (Erhvervsministeriet, 2024c; § 5)

⁶⁹ (Erhvervsministeriet, 2024c; § 10)

Som det fremgår af ovenstående, er indholdet af revisors erklæring om revision og udvidet gennemgang overordnet ens. Dette er relevant at kortlægge, eftersom ISA for LCE vil medføre en erklæring om revision⁷⁰. Dog er det værd at bemærke, at den markante forskel forekommer ved, at erklæring om revision afgives med høj grad af sikkerhed, hvorimod erklæring om udvidet gennemgang afgives med begrænset grad af sikkerhed⁷¹. Forskellen, mellem på en erklæring med høj grad af sikkerhed og en erklæring med begrænset grad af sikkerhed, handler om sikkerheden og tilliden, som regnskabsbrugerne kan tillægge erklæringen. Dette relaterer sig ikke kun om indholdet, men samtidig hvordan og i hvilket omfang oplysningerne i regnskabet er blevet kontrolleret af revisor⁷². Høj grad af sikkerhed opnås ved, at revisor har indsamlet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, der reducerer revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau. Det er vigtigt at understrege, at høj grad af sikkerhed ikke svarer til absolut sikkerhed, da revision er underlagt iboende begrænsninger. Disse begrænsninger indebærer, at det revisionsbevis, som revisor baserer sin erklæring på, er overvejede overbevisende snarere end definitivt⁷³. Begrænset grad af sikkerhed skal fastslå, ”(...) om revisor ved sin gennemgang er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at regnskabet ikke giver et retvisende billede i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme. [...]”⁷⁴.

5.2.3. Revisorloven

En anden relevant lovgivning på området er RL, som indeholder generelle krav og regler, som revisor og revisionsvirksomheder skal overholde, når der afgives revisionspåtegning på regnskaber⁷⁵. Formålet med loven er at sikre, at revisor og revisionsvirksomhed udfører sit arbejde i overensstemmelse med god revisorskik, således troværdigheden og tilliden til virksomhedernes finansielle regnskaber sikres. Loven har til formål at regulere revisors rolle og ansvar, samt fastsætte krav til revisors uddannelse, godkendelse og tilsyn, samt at regnskabet er i overensstemmelse med gældende lovgivning, herunder ÅRL⁷⁶.

⁷⁰ (IAASB, 2023b)

⁷¹ (Erhvervsstyrelsen, 2022b)

⁷² (FSR - Danske revisorer, 2025)

⁷³ (IAASB, 2023b, pp. 8–12)

⁷⁴ (Erhvervsstyrelsen, 2022a; § 12, stk. 1, nr. 5 og § 9, stk. 3)

⁷⁵ (Erhvervsministeriet, 2025; § 1)

⁷⁶ (Erhvervsministeriet, 2025)

6. Redegørelse af ISA for LCE

I 2005 traf IAASB beslutningen om at præcisere og revidere ISA-standarderne gennem initiativet ”Clarity Project”, der blev gennemført i perioden 2005-2009. Projektet havde til formål at forbedre standardernes anvendelighed i revisionsprocessen på tværs af enheder, uanset størrelse og kompleksitet⁷⁷. I forlængelse heraf besluttede IAASB at gennemføre en post-implementeringsgennemgang for at evaluere, hvorvidt de fastsatte målsætninger for ISA-standarderne var blevet opfyldt. I fase 1 fremgik der bekymring om ISA for komplekse virksomheders anvendelse på SMV’er, især i relation til omkostningseffektiviteten ved implementeringen af disse standarder. Dette medførte, at fase 2 blev igangsat, som havde til formål at specificere problematikkerne ved ISA for komplekse virksomheder i relation til SMV’er. Undersøgelsens resultater indeholdt følgende:

“(…)

- (a) A call from respondents to further demonstrate the scalability of the requirements within the ISAs.*
 - (b) Concern about the documentation requirements, with some respondents calling for more guidance about the nature and extent of documentation required.*
 - (c) Issues around implementing certain standards in an SME environment.*
- [...]”⁷⁸

Ud fra ovenstående resultater anerkendte IAASB, at ISA for komplekse virksomheders volume og kompleksitet kan medføre udfordringer for revisioner af SMV’er. På baggrund af disse fund fastslog IAASB i sin strategi for 2015-2019, at for at opnå en effektiv global implementering af deres standarder, skal disse være proportionale og skalerbare i forhold til revisioner af alle størrelser og kompleksiteter. I marts 2018 besluttede IAASB, at der skulle udarbejdes et diskussionspapir, der havde til formål at beskrive de udfordringer, der er forbundet med revision af LCE’er⁷⁹. I forbindelse hermed udarbejdede IFAC en spørgeskemaundersøgelse, som havde til formål at indsamle empiri fra interessenter. I alt deltog 1.706 respondenter fra fem kontinenter, herunder Afrika og Mellemøsten, Asien og stillehavsområdet, Europa, Nord Amerika og Sydamerika, hvor 46% af

⁷⁷ (IAASB, 2021b, pp. 8–10)

⁷⁸ (IAASB, 2021b, pp. 8–10)

⁷⁹ (IAASB, 2021b, pp. 8–10)

respondenterne vurderede, at der var behov for en ny særskilt standard til LCE'er⁸⁰. Yderligere modtog IAASB 93 skriftlige svar

i forbindelse med en offentlig høringsproces, hvor størstedelen af de skriftlige svar fremhævede kompleksitet, forståelighed, skalerbarhed og proportionalitet for revisioner. På baggrund af diskussionspapirets resultater blev det besluttet, at der skulle udvikles en særskilt standard for revision af LCE'er. I december 2020 blev udviklingen af en separat standard godkendt af IAASB⁸¹.

I juli 2021 offentliggjorde IAASB et udkast til ISA for LCE, og en måned senere offentliggjorde ISAAB et "*Mapping document*", der redegør for lighederne og forskellene mellem ISA for komplekse virksomheder og udkastet til ISA for LCE⁸². Perioden fra 2022-2023 var præget af en omfattende høringsproces, grundige analyser af eksisterende standarder samt en overvejelse af, hvordan ISA for LCE kunne gennemføres mest effektivt. Der blev også foretaget flere revurderinger af udkastet samt en længere intern godkendelsesproces i IAASB. Dette medførte, at ISA for LCE blev offentliggjort i december 2023⁸³.

ISA for LCE træder i kraft for revision af regnskaber for perioder, der begynder den 15. december 2025 eller senere⁸⁴, dog tillader og opfordrer IAASB til en tidligere implementering. Det fremgår, at ISA for LCE opfylder god revisorskik i henhold til RL § 16, betydende at standarden bør betragtes på linje med andre revisions- og erklæringsstandarder udgivet af IAASB⁸⁵. Nedenstående figur 2 illustrerer ovenstående præsentation i en tidslinje.

⁸⁰ (IAASB, 2019a, pp. 4–9)

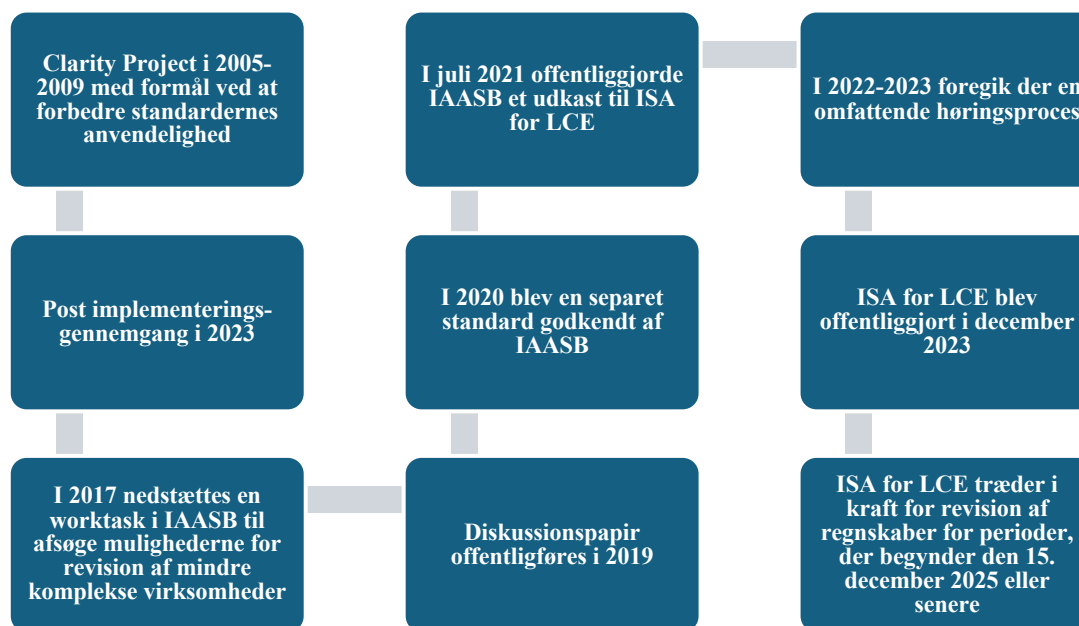
⁸¹ (IAASB, 2021b, pp. 8–10)

⁸² (IAASB, 2021a, pp. 1–3)

⁸³ (IAASB, 2024b)

⁸⁴ (IAASB, 2023b, p. 19)

⁸⁵ (Martens, 2025)



Figur 2 - Tidslinje for ISA for LCE, egen tilvirkning⁸⁶

6.1. Indholdet af ISA for LCE

ISA for LCE er en uafhængig standard, der fungerer selvstændigt fra ISA for komplekse virksomheder, men som fortsat bygger på principperne og retningslinjerne fra disse standarder. Denne standard er specielt designet til en LCE, og afgiver en konklusion med høj grad af sikkerhed for, at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejlinformation i form af besvigelser eller fejl ved revision af regnskaber. Standarden er proportionelt tilpasset de specifikke behov ved revisionen af en LCE, hvilket betyder, at revisionsprocedurerne og kravene er justeret efter omfanget og kompleksiteten⁸⁷. ISA for LCE stiller krav om, at revisor opnår en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlige fejlinformationer, uafhængig af om disse skyldes besvigelser eller fejl. ISA for LCE er udviklet med henblik på at afspejle arten og de specifikke omstændigheder ved revisionen af et regnskab for en LCE, samt at sikre en ensartet og kvalitetsmæssig udførelse af en revisionsopgave⁸⁸.

⁸⁶ (IAASB, 2021b, p. 8)

⁸⁷ (IAASB, 2023b, pp. 19–27)

⁸⁸ (IAASB, 2023b, pp. 19–27)

ISA for LCE er bygget op om ti afsnit, som kort vil beskrives nedenfor, som er:

1. Grundlæggende begreber, generelle principper og overordnede krav
2. Revisionsbevis og dokumentation
3. Kvalitetsstyring på opgaveniveau
4. Accept og fortsættelse af en revisionsopgave og førstegangsrevisionsopgaver
5. Planlægning
6. Identifikation og vurdering af risici
7. Reaktioner til de vurderede risici for væsentlig fejlinformation
8. Afsluttende handlinger
9. Udformning af revisionspåtegningen og rapportering
10. Revision af koncernregnskaber

6.1.1. Grundlæggende begreber, generelle principper og overordnede krav

Afsnit 1 i ISA for LCE fastlægger de grundlæggende begreber, generelle principper og overordnede krav til revisionsopgaven for en LCE. Dette inkluderer de relevante etiske krav samt forpligtelser til kvalitetsstyring, der vedrører revisors uafhængighed. Endvidere præsenteres revisors overordnede formål ved en revision af regnskaber, når ISA for LCE anvendes, samt sammenhængen mellem standardens krav. Det fremhæves, at revisor skal opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlige fejlinformation for derved at kunne udtrykke en konklusion om, at regnskabet i alle væsentlige heesender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Desuden skal revisor vurdere, om yderligere revisionshandling kræves for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis⁸⁹.

Der lægges særlig vægt på, at revisor udviser faglig vurdering og professionel skepsis ved planlægning og udførelsen af revisionen, således revisor er i stand til at foretage en kritisk vurdering af indhentet revisionsbevis⁹⁰.

Der fremgår yderligere krav til besvigelser, lov eller regulering, nærtstående parter og kommunikation med den daglige ledelse, og hvor det kan være relevant, den øverste ledelse. Derudover

⁸⁹ (IAASB, 2023b, pp. 19–27)

⁹⁰ (IAASB, 2023b, pp. 19–27)

præciseres det, at der stilles krav til kommunikation for at fastslå relevante personer indenfor virksomhedens ledelsesstruktur⁹¹.

6.1.2. Revisionsbevis og dokumentation

Afsnit 2 angiver de krav, der skal anvendes under hele revisionen for henholdsvis revisionsbevis og dokumentation. Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at reducere revisionsrisikoen og danne grundlaget for sine konklusioner. Denne dokumentation skal være så fyldestgørende, at en erfaren revisor er i stand til at forstå de udførte handlinger og vurderinger. Der stilles krav til, at dokumentationen er nøjagtig og fuldstændig, og at revisor overvejer relevansen og pålideligheden af oplysningerne, der anvendes som revisionsbevis⁹².

6.1.3. Kvalitetsstyring på opgaveniveau

Revisors formål er at forvalte kvaliteten på opgaveniveau for at opnå en høj grad af sikkerhed for, at revisionsopgaven er udført i overensstemmelse med ISA for LCE samt gældende lov og reguleringskrav. Dette indebærer, at revisor opfylder sit professionelle ansvar, samt den afgivne revisionspåtegning er passende i forhold til de givne omstændigheder. Derudover er revisionsvirksomheden forpligtet til at etablere en kvalitetssikringsgennemgang i henhold til ISQM 1, hvilket skal sikre en høj grad af sikkerhed for, at opgaverne udføres korrekt. Ansvar for implementering af kvalitetsstyring påhviler den opgaveansvarlige partner, herunder vurdere kvalitetsrisici, sikre vejledning og overvågning af opgaveteamet⁹³.

6.1.4. Accept og fortsættelse af en revisionsopgave og førstegangsrevisionsopgaver

Afsnit 4 omhandler betingelserne for accept og fortsættelse af en revisionsopgave samt kravene til en førstegangsrevisions opgave. Her fastlægges kriterierne for at vurdere, om anvendelse af ISA for LCE er passende, og præciserer den opgaveansvarlige partners forpligtelser med henblik på at afgøre, om en opgave skal accepteres eller videreføres. Revisor skal sikre, at den relevante regnskabsmæssige begrebsramme er egnet, og at ledelsen anerkender sit ansvar for regnskabsudarbejdelse, intern kontrol samt revisors adgang til nødvendige oplysninger. Såfremt disse betingelser

⁹¹ (IAASB, 2023b, pp. 19–27)

⁹² (IAASB, 2023b, pp. 28–32)

⁹³ (IAASB, 2023b, pp. 33–38)

ikke er opfyldt, bør revisor afvise opgaven, medmindre relevant lovgivning kræver andet. Ved førstegangsrevisioner skal revisor opnå en tilstrækkelig forståelse af virksomheden for at kunne identificere og vurdere potentielle risici forbundet med den pågældende revisionsopgave⁹⁴.

6.1.5. Planlægning

Afsnit 5 i ISA for LCE fastsætter revisors ansvar for planlægning af revisionen med henblik på at sikre en effektiv gennemførelse, samt en korrekt anvendelse af væsentlighedsbegrebet i planlægningen og udførelsen af revisionen.

Planlægningen anses ikke som en afgrænset fase i revisionen, men derimod en kontinuerlig og iterativ proces, der løbende skal opdateres og tilpasses efter behov i revisionen. Det påhviler revisor at strukturere revisionsprocessen ved at identificere opgavens karakteristika, fastlægge rapporteringsmål, vurdere væsentlige faktorer og inddrage tidligere revisors erfaringer med virksomheden. Udover at fastsætte væsentlighed for regnskabet som helhed skal revisor vurdere, hvorvidt en revisorudpeget ekspert skal inddrages. Det er revisor ansvar at planlægge revisionshandlingernes art, tidspunkt og omfang, samt overvåge og gennemgå opgavetemaets arbejde⁹⁵.

6.1.6. Identifikation og vurdering af risici

Afsnit 6 fastlægger de krav, der er relevante for revisors ansvar i forbindelse med udførelsen af handlinger og relaterede aktiver for at opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser. Dette omfatter den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, samt virksomhedens interne kontrolsystem. Endvidere skal revisor identificere risici for væsentlig fejlinformation på både regnskabs- og revisionsmålsniveau, uanset om disse skyldes besvigelser eller fejl, samt at vurdere den iboende risiko og kontrolrisiko. Disse vurderinger danner grundlaget for, hvorvidt revisor skal udføre yderligere handlinger⁹⁶.

Ved identifikation og vurdering af risici skal revisor anvende en kombination af revisionshandling, herunder forespørgsler, analytiske procedurer, observationer og inspektioner. Formålet med disse handlinger er at identificere potentielle risici for at identificere besvigelser og fejl⁹⁷.

⁹⁴ (IAASB, 2023b, pp. 39-44)

⁹⁵ (IAASB, 2023b, pp. 45-51)

⁹⁶ (IAASB, 2023b, pp. 52-68)

⁹⁷ (IAASB, 2023b, pp. 52-68)

Revisor skal desuden opnå en forståelse af virksomhedens processer for udarbejdelse af regnskabet samt opnå en indsigt i virksomhedens kontrolaktiviteter ved at identificere de kontroller, der er implementeret for at imødegå risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. Derudover skal revisor vurdere, hvorvidt identificerede risici baseret på en faglig vurdering, skal klassificeres som en betydelig risiko⁹⁸.

Baseret på de udførte handlinger til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation skal den opgaveansvarlige partner vurdere, om ISA for LCE fortsat er den passende revisionsstandard at anvende på baggrund af virksomhedens art og omstændigheder. Det understreges, at denne proces er iterativ og kræver løbende opdateringer i takt med, at nye oplysninger og revisionsbeviser fremkommer⁹⁹.

6.1.7. Reaktioner til de vurderede risici for væsentlig fejlinformation

Afsnit 7 i ISA for LCE omhandler revisors reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation. Revisor skal tilpasse revisionshandlingernes art, tidspunkt og omfang for at adressere de identificerede risici på revisionsmålsniveau. Revisionshandlingerne omfatter både test af kontroller og substanshandlingerne. Ved test af kontroller skal revisor udføre revisionshandlingerne i kombination med forespørgsler for at opnå revisionsbevis om kontrollernes operationelle driftseffektivitet. Substanshandlingerne skal omfatte handlinger, der specifikt reagerer på betydelige risici. Når en reaktion på en betydelig risiko kun består af substanshandlingerne, skal disse indeholde en detailtest¹⁰⁰.

Som en del af revisors reaktion på vurderede risici for væsentlig fejlinformation kan der anvendes substansanalytiske procedurer, stikprøver, eksterne bekræftelseshandlingerne til opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation. Revisor skal løbende akkumulere fejlinformationer der er identificeret under revision, dog med undtagelse af dem, der vurderes som klart ubetydelige. For at reducere risici for væsentlig fejlinformation skal revisor endvidere anvende uforudsigelighed i sine revisionsmetoder, hvilket kan indebære uventede stikprøver samt ændringer i tidspunktet for revisionshandlingerne¹⁰¹.

⁹⁸ (IAASB, 2023b, pp. 52-68)

⁹⁹ (IAASB, 2023b, pp. 52-68)

¹⁰⁰ (IAASB, 2023b, pp. 69-89)

¹⁰¹ (IAASB, 2023b, pp. 69-89)

Endelig skal revisor vurdere ledelsens evaluering af virksomhedens evne til at fortsætte driften. Såfremt der identificeres begivenheder eller forhold, der kan rejse tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor sørge for indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at vurdere virksomhedens evne til opretholde sin drift¹⁰².

6.1.8. Afsluttende handlinger

Afsnit 8 i ISA for LCE beskriver de afsluttende revisionshandling, der danner grundlaget for revisors overordnede konklusion. Revisor skal vurdere virkningen af identificerede og ikke-korrigerede fejlinformationer, samt udføre afsluttende analytiske handlinger for at sikre, at regnskabet afspejler virksomhedens økonomiske forhold på en retvisende måde. Derudover skal revisor vurdere efterfølgende begivenheder, der potentielt kan påvirke regnskabet og indhente skriftlige udtalelser fra ledelsen, som en del af dokumentationen. Formålet med de afsluttende handlinger er at sikre, at revisionen er fuldstændig, og at der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at danne grundlag for revisors konklusion¹⁰³.

6.1.9. Udformning af en konklusion og rapportering

Afsnit 9 fastlægger principperne for revisors udformning af en konklusion og rapportering. Revisors konklusion skal baseres på en vurdering af, hvorvidt det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet. Revisor skal herudover vurdere, om regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

Revisionspåtegningen skal klart og præcist udtrykke revisors konklusion. Såfremt der identificeres væsentlige fejlinformationer, som ikke er korrigeret, kan det føre til en modifikation af konklusionen. Revisionspåtegningen skal indeholde en tydelig beskrivelse af revisors konklusion, samt eventuelle forbehold eller fremhævelser af forhold, der er relevante for regnskabsbrugerne¹⁰⁴.

¹⁰² (IAASB, 2023b, pp. 69-89)

¹⁰³ (IAASB, 2023b, pp. 90-99)

¹⁰⁴ (IAASB, 2023b, pp. 100-118)

6.1.10. Revision af koncernregnskaber

Afsnit 10 omhandler revision af koncernregnskaber samt de særlige hensyn, der er relevante for denne type revision. Samtlige bestemmelser i ISA for LCE er gældende for en koncernrevision¹⁰⁵. Koncernrevisor er forpligtet til at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation, hvilket inkluderer en forståelse af koncernens organisationsstruktur, omgivelser og interne kontrolsystemer. Revisionen indebærer planlægning af revisionshandling for de enkelte komponenter, samt en vurdering af konsolideringsprocessen, for at opnå en forståelse for koncernens økonomiske omgivelser. Revisor skal vurdere, om koncernens interne kontrolforanstaltninger er tilstrækkelige. Konklusionen skal afspejle, om koncernregnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme¹⁰⁶.

6.2. Begrænsninger for ISA for LCE

Anvendelsen af ISA for LCE er underlagt visse begrænsninger, som kan inddeles i tre overordnede kategorier: Specifikke forbud, kvalitative karakteristika og kvantitative tærskler.

6.2.1. Specifikke forbud

Standarden fastlægger de virksomheder, som ikke må anvende ISA for LCE. "[...] ISA for LCE må ikke bruges, hvis:

- (a) Lov eller regulering forbyder brugen af ISA til LCE eller specificerer brugen af andre revisionsstandards end ISA for LCE til revision af regnskaberne i den pågældende jurisdiktion.
- (b) Virksomheden er en børsnoteret virksomhed.
- (c) Virksomheden falder ind under en af følgende grupper:
 - (i) En virksomhed hvis hovedfunktioner er at modtage indskud fra offentligheden;
 - (ii) En virksomhed, hvis hovedfunktioner er at levere forsikring til offentligheden; eller
 - (iii) En gruppe af virksomheder, hvor brug af ISA til LCE er forbudt for den specifikke gruppe af virksomheder af en lovgivende eller regulerende myndighed eller relevant lokalt organ med standardudstedende myndighed i jurisdiktionen.

¹⁰⁵ (IAASB, 2023b, pp. 119-123)

¹⁰⁶ (IAASB, 2023b, pp. 119-123)

(d) Revisionen er en revision af et koncernregnskab (koncernrevision) og:

- (i) Enhver af koncernens individuelle virksomheder eller forretningsenheder opfylder kriterierne som beskrevet i afsnit A.1.(b) eller A.1.(c); eller*
- (ii) Komponentrevisorer er involveret, undtagen når komponentrevisors involvering er begrænset til omstændigheder, hvor en fysisk tilstedeværelse er nødvendig for en specifik revisionsprocedure for koncernrevisionen (fx deltagelse i en fysisk varelagerkontroloptælling eller fysisk inspektion af aktiver eller dokumenter) [...]¹⁰⁷.*

6.2.2. Kvalitative karakteristika

Kravene i ISA for LCE er konstrueret til at være rimelige til den typiske karakter og omstændighed af en revision af en LCE. ISA for LCE er ikke udformet til at adressere komplekse forhold eller omstændigheder relateret til arten og omfanget af virksomhedens forretningsaktiviteter, driftsformer, transaktioner og begivenheder, der kan medføre øget kompleksitet ved regnskabsaflæggelsen. Standarden adresserer desuden ikke emner, temaer og forhold, der medvirker til at øge kompleksiteten vedrørende virksomhedens ejerstruktur eller specielle virksomhedsledelsesordninger. Endvidere indeholder ISA for LCE ikke krav, der adresser procedurer eller forhold, der typisk er relevant for børsnoterede virksomheder, samt situationer hvor revisor har til hensigt at anvende interne revisors arbejde, da dette normalt ikke forekommer ved en revision af en LCE¹⁰⁸.

6.2.3. Kvantitative tærskler

Anvendelse af kvantitative tærskler hjælper med at sikre en konsekvent og passende anvendelse af ISA for LCE. Ifølge standarden er det en lovgivende/regulerende myndighed eller anden standardudstedende myndighed, der skal fastsætte de kvantitative tærskler for brug af ISA for LCE i hver sin respektive jurisdiktion. Tidligere har Europa-Kommissionen defineret en lille virksomhed som en virksomhed, der har færre end 50 ansatte, og hvis årlige omsætning eller balancesum ikke overstiger 10 millioner euro¹⁰⁹. IAASB har vurderet, at denne definition af grænseværdierne kan udgøre et eksempel på, hvordan en jurisdiktion bør overveje at fastsætte de kvantitative grænseværdier¹¹⁰.

¹⁰⁷ (IAASB, 2023b, p. 14)

¹⁰⁸ (IAASB, 2023b, pp. 15–16)

¹⁰⁹ (IAASB, 2023b, pp. 17–18)

¹¹⁰ (IAASB, 2023b, p. 18)

7. Redegørelse af ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang

For at revisor kan overholde god revisorskik i forbindelse med udarbejdelse af erklæring om revision, er det nødvendigt, at revisor overholder reglerne anført i de givende standarder og retningslinjer. I nedenstående afsnit vil ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang kort præsentere.

7.1. ISA for komplekse virksomheder

IAPC blev grundlagt i marts 1978 under IFAC, hvor organisationen primært fokuserede på tre områder: formål og omfang af revisioner, opgavebreve og generelle retningslinjer for revision. Disse retningslinjer blev i 1991 kodificeret som ISA, hvilket medførte en overgang fra vejledende anbefalinger til autoritative standarder, hvor disse standarder blev betragtet som ”best practice” for revision internationalt. I 2002 blev IAPC omdannet til IAASB, hvor organisationen i denne forbindelse fik større uafhængighed og et øget fokus på offentlighedens interesse. I 2008 blev det såkaldte ”klarhedsprojekt” afsluttet, der havde til formål at gøre sproget i ISA’erne mere klart, entydigt og struktureret. Ydermere blev standarderne opdelt i sektioner, således standarderne var nemmere at forstå og anvende globalt. I 2023 blev IAASB samt IESBA flyttet fra IFAC til en ny uafhængig organisation: International Foundation for Ethics and Audit. Formålet hermed er at styrke uafhængigheden af udviklingen af standarderne, samt sikre at standarderne tjener offentlighedens interesse¹¹¹. Implementeringen af ISA-standarderne skete i Danmark med virkning for revisioner af regnskaber for perioder, der begynder den 15. december 2009 eller senere. Det fremgår ydermere, at når revisor udfører revision, henviser ÅRL og RL til, at denne skal være i overensstemmelse med gældende standarder. ISA er globale revisionsstandarder udarbejdet af IAASB, som har til formål at fastlægge, hvordan revisor skal udføre sin revision af finansielle rapporter. Dette sikrer ensartethed og samme kvalitetsniveau både nationalt og globalt. Der er i alt udarbejdet 37 standarder, hvor disse fremgår af bilag 2 nedenfor¹¹².

¹¹¹ (IAASB, 2025a)

¹¹² (IAASB, 2025b)

7.2. Udvidet gennemgang

Som tidligere nævnt spiller revisor en central rolle, når det gælder at sikre tilliden til finansielle rapporter. Finanskrisen medførte tilbage i 2009 et forøget behov for revisorerklæring, således tilliden til virksomhedens finansielle rapporter blev sikret. I 2010 udstedte FSR et alternativ til revision, som medfører en positiv erklæring med en begrænset grad af sikkerhed, hvor revisor fortsat er underlagt samme kvalitetskrav og uafhængighed, som ved revision. Udvidet gennemgang er målrettet SMV'er, som har vurderet, at de ikke har behov for revision, men derimod har et ønske om en erklæring med sikkerhed. Samtidigt vil udvidet gennemgang tilgodese SMV'ernes regnskabsbrugere, således der fortsat opnås kontrol, kvalitet og troværdighed til informationen i virksomhedernes finansielle rapporter¹¹³.

Den 10. oktober 2012 blev ”L 26 Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven.” fremsat i Folketinget, med det formål, at ”[...] Loven skal lette byrderne for små virksomheder og styrke det offentlige tilsyn med revisorer i virksomheder af offentlig interesse, herunder børsnoterede og finansielle virksomheder. Der indføres en erklæringsstandard for små virksomheder som alternativ til revision. Samtidig får meget små holdingvirksomheder mulighed for at fravælge revision, hvilket ligestiller dem med andre meget små virksomheder. Virksomhederne skal desuden kun oplyse om fravalget den første gang, virksomheden vælger ikke at have revision, i modsætning til i dag, hvor det kræves igen hvert efterfølgende år. [...]”¹¹⁴. Den 29. november 2012 fremsatte daværende erhvervs- og vækstminister Ole Sohn betænkning vedrørende lovforslaget. Betænkningen understregede vigtigheden af at sikre revisors uafhængighed, således tilliden til revisors arbejde ville blive opretholdt. Samtidigt vil lovforslaget medføre forbedring af regnskabskvaliteten for de virksomheder, der fortsat ønsker at fravælge revision, samt fortsat at sikre en øget gennemsigtighed¹¹⁵. Den 6. december 2012 blev lovforslaget ved 3. behandling vedtaget af Folketinget, med ikrafttrædelse 1. januar 2013¹¹⁶. I forlængelse af vedtagelsen af lovforslaget udarbejdede Erhvervsstyrelsen i 2018 en ”Undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt”. I denne undersøgelse fremgår det, at ”[...] Hovedparten af alle selskaber, der har mulighed for at fravælge revision vælger alligevel at blive revideret eller at anvende andre og billigere

¹¹³ (FSR - danske revisorer, 2011, pp. 1–3)

¹¹⁴ (Folketinget, 2012b)

¹¹⁵ (Erhvervs- Vækst- og Eksportudvalget, 2012)

¹¹⁶ (Folketinget, 2012a)

revisorydelser til brug for udformning af årsrapporten, (...)”, samt at “[...] Anvendelse af muligheden for at vælge billigere revisorydelser giver de selskaber, som har mulighed for at fravælge revision, en direkte besparelse på revisorhonorarer, som estimeres i 2017 at udgøre i størrelsesordenen 1,6 mia. kr. [...]”¹¹⁷. Heraf kan det derved udledes, at indførelse af udvidet gennemgang har haft en positiv indflydelse for både regnskabsaflæggere, regnskabsbrugere og revisorer.

7.2.1. Standarder for udvidet gennemgang

I afsnit 5.2.1. blev reglerne om revisionspligt gennemgået, hvor betingelserne for fravalg af revision, samt de fire regnskabsklasser præsenteret, jf. figur 1. Revisionspligten bliver reguleret af ÅRL § 135¹¹⁸, mens regnskabsklasserne bliver reguleret af ÅRL § 7¹¹⁹. Af afsnit 5.2.1. fremgår det, at virksomheder i regnskabsklasse B i kategorien ”små virksomheder” kan vælge erklæring om udvidet gennemgang, hvoraf dette tillades i ÅRL § 135 a¹²⁰. Det fremgår ydermere af RL § 1, at lovens bestemmelser tillige finder anvendelse ved erklæring om udvidet gennemgang¹²¹. Dette betyder derved, at revisor skal overholde god revisorskik i henhold til RL § 16¹²².

Udvidet gennemgang skal ses som et alternativ til revision, hvor revision følger ISA for komplekse virksomheder, mens udvidet gennemgang følger FSR’s standard ”*Udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven*”¹²³, som henviser og derved suppleres med ”*ISRE 2400 (ajourført) Opgaver om review af historiske regnskaber*”¹²⁴, der tilføjer yderligere kontrol-handlinger.

Udvidet gennemgang medfører en begrænset grad af sikkerhed for, at den finansielle rapport giver et retvisende billede af den pågældende virksomhed. Dette skyldes, at udvidet gennemgang medfører færre handlinger end en revision. Ved en sammenligning af revision og udvidet gennemgang kan det fremhæves, at udvidet gennemgang eksempelvis medfører;

1. at revisor opnår et begrænset kendskab til virksomhedens forhold og interne kontroller.

¹¹⁷ (Erhvervsstyrelsen, 2018, p. 7)

¹¹⁸ (Erhvervsministeriet, 2024a; § 135)

¹¹⁹ (Erhvervsministeriet, 2024a; § 7)

¹²⁰ (Erhvervsministeriet, 2024a; § 135 a)

¹²¹ (Erhvervsministeriet, 2024c; § 1)

¹²² (Erhvervsministeriet, 2024c; § 16)

¹²³ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013)

¹²⁴

2. at revisor udelukkende skal indhente en erklæring fra ledelsen omhandlende besvigelser, og hvorvidt den overholder lovgivning.
3. at revisor ikke skal kontrollere de enkelte regnskabsposter, hvor revisor kun skal indhente bekræftelse fra tredjemand.¹²⁵

Standarden om udvidet gennemgang omhandler revisors ansvar ved udførsel af en udvidet gennemgang af årsregnskaber for virksomheder, der har tilvalgt dette i henhold til ÅRL § 135, stk. 1, 2. pkt.¹²⁶ Af standarden fremgår følgende:

” [...]

Udvidet gennemgang af årsregnskaber

4. En udvidet gennemgang udført efter denne standard kræver, at revisor:

1. planlægger og udfører reviewhandlinger med henblik på at opnå begrænset sikkerhed₄ for sin konklusion om årsregnskabet. Reviewhandlinger består primært af forespørgsler₅ og analytiske handlinger₆ for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at drage en konklusion om årsregnskabet (jf. afsnit 29-42). Reviewhandlinger kan også omfatte andre handlinger, såfremt revisor anser dette for mere effektivt (jf. afsnit A65)
2. udfører supplerende handlinger med henblik på at opnå yderligere sikkerhed for sin konklusion om årsregnskabet i forhold til en reviewopgave (jf. afsnit 43)
3. udformer og udfører de yderligere reviewhandlinger₈, som revisor finder nødvendige efter omstændighederne for at blive i stand til at konkludere om årsregnskabet, når revisor bliver opmærksom på forhold, der giver grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation (jf. afsnit 44).

(...)”¹²⁷

¹²⁵ (FSR - danske revisorer, 2011, p. 8)

¹²⁶ (Erhvervsministeriet, 2024a; § 135, stk. 1, 2. pkt.)

¹²⁷ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013, p. 4)

Heraf fremgår det, at revisor skal udføre reviewhandlinger, hvor standarden henviser til, at ”[...] *de reviewhandlinger, der skal udføres, svarer til de handlinger, der skal udføres efter ISRE 2400 (ajourført). [...]*”¹²⁸. Dette betyder derved, at revisor samtidigt skal overholde og følge kravene i ISRE 2400, som omhandler revisors professionelle ansvar ved review af et regnskab.

Begge standarder understreger vigtigheden ved, at revisor skaber en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, væsentlighedsvurderinger, samt udførsel af forespørgsler og analytiske handlinger. Samtidig stilles der krav til indholdet og strukturen i revisors erklæring.

DEL 3 - ANALYSE

I nedenstående afsnit vil krav til revisors arbejde blive analyseret i henholdsvis ISA for komplekse virksomheder, ISA for LCE og udvidet gennemgang, hvorefter dette vil blive opsummeret i en sammenligningstabel. Formålet hermed er at illustrere forskellene og overensstemmelserne mellem kravene til revisors arbejde i de pågældende standarder. Der vil fokuseres på følgende tre emner: Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation; Revisors reaktion på vurderede risici; og regnskabsmæssige skøn.

8. Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation

Et relevant og betydeligt område at analysere er kravene til revisors arbejde i forbindelse med identifikation og vurdering af væsentlig fejlinformation, hvorfor det er relevant at definere området. ISA 200 definerer, at en fejlinformation er ”(...) *en forskel mellem beløbet for, klassificeringen eller præsentationen af eller oplysningerne om en rapporteret regnskabspost og det beløb, den klassificering, den præsentation eller de oplysninger, der kræves, for at posten er i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Fejlinformation kan skyldes fejl eller besvigelser. [...]*”¹²⁹. Det fremgår, at risikoen for, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation før revisionen, består af to komponenter: iboende risiko og kontrolrisiko¹³⁰. Iboende risiko

¹²⁸ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013, p. 4, fodnote 3)

¹²⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016a; afsnit 13(i))

¹³⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016a; afsnit 13(n))

refererer til eksponeringen, et revisionsmål har for fejlinformation¹³¹, hvor kontrolrisiko refererer til risikoen for, at en mulig fejlinformation kan være væsentlig for et revisionsmål, ikke forebygges eller opdages¹³². Risici for væsentlig fejlinformation kan forekomme på to niveauer: det overordnede regnskabsniveau eller revisionsmålsniveau for grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger¹³³.

Kravene til revisors arbejde i forbindelse med identifikation og vurdering af væsentlig fejlinformation er varierende afhængigt af, om revisor laver revision efter ISA for LCE, ISA for komplekse virksomheder eller udvidet gennemgang. Nedenfor vil kravene for de tre forskellige standarder præsenteres og analyseres, hvorefter disse krav sammenlignes med henblik på at danne en forståelse for, hvordan ISA for LCE adskiller sig fra ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang i forhold til identifikation og vurdering af væsentlig fejlinformation.

8.1. ISA for LCE

ISA for LCE indeholder krav vedrørende identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation. Dette sikrer, at revisor opnår en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet giver et retvisende billede. Disse krav vil blive belyst i nedenstående afsnit.

8.1.1. Handlinger til identifikation og vurdering af risici

Revisor skal udforme og udføre handlinger for at opnå revisionsbevis, der giver egnet grundlag for at identificere og vurdere risici for væsentlige fejlinformation, uanset om dette skyldes besvigelser eller fejl på både regnskabs- og revisionsmålsniveau. Revisor skal ydermere anvende sin faglige vurdering til at fastslå arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlinger, som der skal udføres. LCE'er har ofte ikke etableret strukturerede processer og systemer, hvilket kan medføre en manglende konsistens i, hvordan disse udføres. Når virksomhedens systemer og processer mangler denne form for formalitet, skal revisor foretager risikovurderingshandling til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, som skal omfatte:

¹³¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016a; afsnit 13(n)(i))

¹³² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016a; afsnit 13(n)(ii))

¹³³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016a; afsnit A36)

- 1) forespørgsler til ledelsen og andre relevante personer i virksomheden,
- 2) analytiske procedurer,
- 3) Observation og inspektion.

Det er desuden vigtigt, at revisor, i forbindelse med udformning og udførelse af handlinger til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, overvejer mulige risici for væsentlige fejlinformationer, der er relateret til: besvigelser eller fejl, relationer og transaktioner med nærtstående parter, samt begivenheder eller forhold relateret til virksomhedens fortsatte drift¹³⁴.

Revisors forståelse af relevante aspekter af virksomheden, herunder dens omgivelser, regnskabsmæssige begrebsramme og virksomhedens interne kontrol etablerer en referenceramme for revisor. Indenfor denne ramme, skal der identificeres og vurderes risici for væsentlig fejlinformation samt dokumenteres, hvordan eventuelle yderligere revisionshandling planlægges og udføres¹³⁵.

8.1.2. Forståelse af relevante aspekter af virksomheden

Revisor skal i forbindelse med forståelsen af virksomheden foretage forespørgsler til ledelsen og andre i virksomheden. Revisor skal ved forespørgsler indhente dokumentation fra ledelsen vedrørende virksomhedens identifikation af forretningsrisici, risici for besvigelser, og de kontroller, som ledelsen har etableret for at imødegå disse. Dette inkluderer arten og omfanget af ledelsens direkte involvering i overvågning, tilsyn og andre aktiviteter, der forhindrer eller opdager fejlinformationer i regnskabsoplysninger. Desuden skal revisor vurdere, hvorvidt virksomheden overholder gældende love og reguleringer, samt grundlaget for forudsætningen om fortsat drift¹³⁶.

Revisor skal opnå en forståelse af den regnskabsmæssige begrebsramme, samt opnå en forståelse for virksomheden og dens omgivelser. Det er centralt, at revisor oparbejder en forståelse af:

”[...]

- 1) *Virksomhedens organisationsstruktur, ejerskab og ledelse samt forretningsmodel.*
- 2) *Branchen og andre eksterne faktorer, der påvirker virksomheden.*
- 3) *Hvordan virksomhedens økonomiske præstationer måles.*
- 4) *De retlige og regulatoriske rammer, der gælder for virksomheden, og hvordan virksomheden overholder disse rammer.*

¹³⁴ (IAASB, 2023b; afsnit 6.2.2 og 6.2.3)

¹³⁵ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3)

¹³⁶ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.4)

- 5) *Virksomhedens transaktioner og andre begivenheder og forhold, der kan give anledning til behov for eller ændringer i regnskabsmæssige skøn, der skal indregnes eller oplyses.*
- 6) *Aftaler eller relationer, der kan resultere i ikke-indregnede forpligtelser eller fremtidige forpligtelser [...]*¹³⁷.

For at identificere og vurdere risici skal revisor have en forståelse for virksomhedens interne kontrol, hvor revisor i løbet af revisionen skal opnå en forståelse af det kontrolmiljø, der er relevant for udarbejdelsen af regnskabet. Revisor skal vurdere, om kontrolmiljøet udgør et passende grundlag for virksomhedens system for interne kontroller med hensyntagen til virksomhedens art og kompleksitet¹³⁸. Kontrolmiljøet udgør et grundlæggende fundament for virksomhedens interne kontroller, og mangler heri kan have gennemgribende virkninger for udarbejdelsen af årsregnskabet. Revisors forståelse og vurdering af kontrolmiljøet er afgørende for at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation i årsregnskabet. Når revisor opnår en dybdegående forståelse af kontrolmiljøet, kan potentielle risici bedre identificeres og dermed vurderes, hvor sandsynligt det er, at der opstår væsentlige fejlinformationer¹³⁹. Udover at vurdere virksomhedens interne kontrolsystemer, skal revisor opnå en dybdegående forståelse af virksomhedens processer for udarbejdelse af årsregnskabet. Dette indebærer, at revisor skal forstå de procedurer, virksomheden anvender til at udarbejde regnskabet for væsentlige klasser af transaktioner, balanceposter og oplysninger¹⁴⁰.

Det er nødvendigt, at revisor opnår en forståelse af virksomhedens kontrolaktiviteter for at sikre, at disse imødekommer risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. For hver kontrol, som revisor identificerer, skal revisor udføre handlinger, der ligger udover forespørgsler for forsæt at kunne vurdere, om kontrollen er designet og implementeret effektivt. Revisor skal kontrollere de kontroller, som imødegår betydelige risici. Revisor skal endvidere betragte ikke tilbagevendende poster, samt usædvanlige transaktioner eller justeringer, som værende en betydelig risiko. For de kontroller, som revisor planlægger at teste den operationelle driftseffektivitet af, skal revisor fastlægge arten, tidspunktet og omfanget af substanshandling. Dette inkluderer de

¹³⁷ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.4)

¹³⁸ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.7)

¹³⁹ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.7)

¹⁴⁰ (KNAV, 2025; afsnit 6.3.8)

kontroller, der adresserer risici, hvor substanshandlinger alene ikke er tilstrækkelige til at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Kontroller bestående af væsentlige transaktioner, eller som har tilknytning med nærtstående parter, skal revisor ydermere teste. Forståelse og test af virksomhedens kontroller øger revisors opfattelse af ledelsens tilgang til håndtering af risici i virksomheden, og dette fungerer som grundlaget for udformningen og udførelsen af revisionshandlinger som reaktion på disse. Hvis revisor under denne proces identificerer, at virksomhedens politikker og procedurer ikke er i overensstemmelse med virksomhedens art og omstændigheder, kan denne vurdering indikere potentielle mangler i virksomhedens interne kontrolsystemer. Såfremt revisor identificerer en eller flere mangler, skal revisor overveje, hvilken betydning disse mangler har på identificeringen og vurderingen af risici for væsentlig fejlinformation, samt udformningen af yderligere revisionshandlinger. Revisor skal samtidig anvende sin faglige vurdering til at vurdere, om en pågældende mangel i virksomhedens interne kontrol udgør en betydelig mangel i virksomhedens system for intern kontrol.¹⁴¹

8.1.3. Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation

Revisor identificerer og vurderer risici for væsentlige fejlinformationer for at fastslå arten, tidspunktet og omfanget af yderligere revisionshandlinger, der er nødvendige for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Hvis revisor er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, betyder dette, at revisor er i stand til at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau og udtrykke en konklusion om regnskabet¹⁴². Revisor skal endvidere identificere og vurdere disse risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser eller fejl på:

- 1) Regnskabsniveau, hvor revisor skal fastslå om disse risici påvirker på revisionsmålsniveau, samt overveje arten og omfanget af den gennemgribende effekt af identificerede risici på regnskabet, som vil påvirke regnskabet som helhed og dermed flere af revisionsmålene.
- 2) Revisionsmålsniveau, hvor revisor for klasser af transaktioner, balanceposter og oplysninger skal fastslå relevante revisionsmål. Desuden skal revisor vurdere den iboende risiko for identificerede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. Det gøres ved at vurdere sandsynligheden for og omfanget af mulig fejlinformation.¹⁴³

¹⁴¹ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.9-6.3.14)

¹⁴² (IAASB, 2023b; afsnit 6.4)

¹⁴³ (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.1)

Revisor skal desuden fastslå, om nogle af disse vurderede risici for væsentlig fejlinformation, efter revisors faglige vurdering, er betydelige risici. Hvorvidt revisor vurderer om en identificeret risiko befinder sig ved den øvre grænse af spekteret for den iboende risiko, og dermed skal klassificeres som en betydelig risiko, er et spørgsmål om revisors faglige vurdering¹⁴⁴. Revisor skal behandle følgende som betydelige risici:

- 1) risikoen for væsentlig fejlinformation fra ledelsens tilsidesættelse af kontroller,
- 2) risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser,
- 3) identificerede væsentlige transaktioner med nærtstående parter, som er udenfor virksomhedens ordinære drift.¹⁴⁵

Hvis revisor tester virksomhedens interne kontrollers operationelle driftseffektivitet baseret ud fra en forventning om, at disse fungerer effektivt, vil dette danne et grundlag for revisors vurdering af kontrolrisikoen. Revisors forventning om kontrollernes operationelle driftseffektivitet, skal baseres på revisors vurdering af designet og fastlæggelsen af implementeringen af de identificerede kontrollerne¹⁴⁶. Revisor skal vurdere kontrolrisikoen, hvis revisor har identificeret, at substanshandlinger alene ikke kan give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for risiciene for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, eller at revisor planlægger at teste kontrollernes operationelle driftseffektivitet. Hvis revisor vurderer, at substanshandlinger alene kan give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og revisor ikke planlægger at teste kontrollernes operationelle driftseffektivitet, skal den vurderede risiko for væsentlig fejlinformation fastsættes til den samme som vurderingen af den iboende risiko¹⁴⁷.

I vurderingen af handlingerne til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation og opdatering af risikovurderingen, skal revisor vurdere, hvorvidt det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for identificeringen og vurderingen af risici for væsentlig fejlinformation. Såfremt dette ikke er tilfældet, påhviler det revisor at udføre yderligere handlinger, indtil det opnået revisionsbevis giver et sådant grundlag. I denne proces er det vigtigt, at revisor

¹⁴⁴ (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.4)

¹⁴⁵ (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.6)

¹⁴⁶ (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.7)

¹⁴⁷ (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.7)

inddrager det opnåede revisionsbevis fra handlingerne til at identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation, uanset om den be- eller afkræfter ledelsens påstande. Revisors vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau er en iterativ proces, og kan derfor ændres i takt med, at yderligere revisionsbevis fremkommer. I tilfælde af nyt revisionsbevis er uforenelig med tidligere opnåede konklusioner, er det revisors ansvar at justere den oprindelige risikovurdering og revurdere de tilknyttede revisionshandling¹⁴⁸.

Det er afgørende, at revisor løbende vurderer, om de udførte handlinger for at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation fortsat, er passende i forhold til arten og omstændighederne for den reviderede virksomhed. Revisor skal endvidere dokumentere grundlaget for vurderingen af, om det er passende for arten og omstændighederne at anvende ISA for LCE i revisionen af den pågældende virksomhed¹⁴⁹.

8.2. ISA for komplekse virksomheder (ISA 315)

ISA 315 omhandler revisors ansvar for at identificere og vurdere risiciene for væsentlige fejlinformationer i regnskabet. Dette indebærer opnåelse af en dybdegående forståelse af den reviderede virksomhed, dens omgivelser og kontrolmiljø. Formålet med standarden er at sikre, at revisor foretager en systematisk vurdering af risiciene for væsentlige fejlinformationer på både regnskabsniveau og revisionsmålsniveau, uanset om disse risici udspringer af besvigelser eller fejl. Denne vurdering danner grundlaget for, at revisor kan designe og implementere hensigtsmæssige reaktioner for at adressere de identificerede risici for væsentlig fejlinformation¹⁵⁰. Dette gør revisor i stand til at opnå en konklusion med høj grad af sikkerhed for, at regnskabet giver et retvisende billede.

8.2.1. Risikovurderingshandling og relaterede aktiviteter

Det fremgår, at revisor skal designe og udføre risikovurderingshandler, for at være i stand til at indhente bevis, som er egnet grundlag til at identificere og vurdere risici, samt designe revisionshandling i overensstemmelse med ISA 300^{151, 152}.

¹⁴⁸ (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.8 og 6.4.9)

¹⁴⁹ (IAASB, 2023b; afsnit 6.5)

¹⁵⁰ (IAASB, 2019b; afsnit 6-12)

¹⁵¹ ISA 300 - Planlægning af revision af regnskaber

¹⁵² (IAASB, 2019b, pp. 6-12)

I standarden fremhæves det, at besvigelser er så betydelige, at yderligere vejledning og krav til risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter for at indhente information, der skal anvendes til at identificere og vurdere risiciene for væsentlige fejlinformation som følge af besvigelser, findes i ISA 240¹⁵³. Endvidere fremgår det, at ISA for komplekse virksomheder indeholder flere standarder, der har yderligere krav og vejledning til identifikation og vurdering af risici for væsentlige fejlinformationer vedrørende specifikke forhold eller omstændigheder, disse fremgår blandt andet af ISA 540¹⁵⁴, 550¹⁵⁵, 570¹⁵⁶ og 600¹⁵⁷. Dette kan antyde, at ISA 315 fungerer som en ramme for risikovurdering, men for at opnå en dybere forståelse af specifikke risici, som for eksempel besvigelser, er det nødvendigt at henvise til andre relevante ISA-standarder. Dette skal medvirke til at sikre, at revisor har en omfattende tilgang til identifikation og vurdering af risici indenfor det specifikke område¹⁵⁸.

Det fremgår af ISA 315, at risikovurderingshandlinger, som revisor foretager, skal omfatte forespørgsel til den daglige ledelse samt dem, som er ansvarlige for regnskabsaflæggelsen i virksomheder. Forespørgsler til den øverste ledelse, kan hjælpe revisor med at forstå omfanget af den øverste ledelses tilsyn med den daglige ledelses udarbejdelse af årsregnskabet. Der henvises i forbindelse med forespørgslerne til ISA 260¹⁵⁹. Risikovurderingshandlinger skal endvidere omfatte analytiske handlinger, der bidrager til at identificere eksempelvis inkonsistens, usædvanlige transaktioner, begivenheder eller beløb, der indikerer forhold, som kan påvirke revisionen. Dette kan hjælpe revisor med at identificere risici for væsentlige fejlinformationer. Derudover kan dette medvirke til, at revisor får en forståelse af, hvordan iboende risikofaktorer påvirker revisionsmålenes disponering for fejlinformationer. Risikovurderingshandlinger skal også omfatte observation og inspektion, der kan understøtte, bekræfte eller modsige forespørgsler til den daglige ledelse samt dem, som er ansvarlige for regnskabsaflæggelsen i virksomheder. Risikovurderingshandlinger kan

¹⁵³ ISA 240 - Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber

¹⁵⁴ ISA 540 - Revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger (ajourført)

¹⁵⁵ ISA 550 - Nærtstående parter

¹⁵⁶ ISA 570 - Fortsat drift (Going concern) (ajourført)

¹⁵⁷ ISA 600 - Særlige overvejelser – revision af koncernregnskaber (herunder komponentrevisors arbejde) (ajourført)

¹⁵⁸ (IAASB, 2019b; afsnit A11–A18)

¹⁵⁹ ISA 260 - Kommunikation med den øverste ledelse (ajourført)

omfatte observation eller inspektion af for eksempel virksomhedens drift, lokaliteter og fabriksanlæg, samt interne dokumenter¹⁶⁰.

Revisor skal desuden tage højde for information fra andre kilder, hvilket kan være relevant til identifikation og vurdering af risiciene, da eksterne kilder kan understøtte revisors forståelse af virksomheden og dens forhold, den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og virksomhedens interne kontrolsystem¹⁶¹.

Revisor skal dog være opmærksom på, at hvis man har til hensigt at anvende information opnået fra tidligere revisors erfaring og revisionshandlinger, skal det fastslås, om denne information fortsat kan betragtes som et pålideligt og relevant revisionsbevis i den aktuelle revision¹⁶².

Opgaveteamet for revisionen skal endvidere have drøftelser om, hvorvidt virksomheden anvender den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, hvor det kan drøftes, om der forekommer ændringer i kravene til regnskabsrapporteringen eller ændringer i virksomhedens omgivelser, aktiviteter eller finansielle forhold. Derudover skal opgaveteamet drøfte de oplysninger, hvor det historisk set har været svært at indhente tilstrækkeligt og egnet bevis. Derudover bør opgaveteamet drøfte, hvor udsat virksomhedens regnskab er for væsentlig fejlinformation. Her kan opgaveteamet udveksle informationer om de forretningsmæssige risici, og hvordan disse iboende risikofaktorer påvirker revisionen, samt hvor disponeret grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger er for fejlinformation. Disse drøftelser medvirker til at skabe et grundlag, hvorpå opgaveteamet kan dele informationer indhentet i revision, og som kan have en indvirkning på vurderingen af risiciene for væsentlig fejlinformation. Det er vigtigt, at opgaveteamet er opmærksomme på den professionelle skepsis for at foretage en kritisk vurdering af beviset¹⁶³.

8.2.2. Opnåelse af en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og virksomhedens interne kontrolsystem

Der er desuden krav til, at revisor opnår en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, den regnskabsmæssige begrebsramme og virksomhedens interne kontrolsystem. Her skal revisor

¹⁶⁰ (IAASB, 2019b; afsnit A22-36)

¹⁶¹ (IAASB, 2019b; afsnit A37–A38)

¹⁶² (IAASB, 2019b; afsnit A39–A41)

¹⁶³ (IAASB, 2019b; afsnit A42-47)

udføre risikovurderingshandlinger for at tilegne sig en forståelse af følgende aspekter i virksomheden og dens omgivelser. Disse aspekter er:

- 1) virksomhedens organisationsstruktur, ejerforhold, ledelsesstruktur, forretningsmodel, graden af anvendelse af IT,
- 2) branchespecifikke, regulatoriske og andre eksterne faktorer, samt
- 3) de målinger, der anvendes både internt og eksternt til at evaluere virksomhedens finansielle præstation¹⁶⁴.

At tilegne sig en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, regnskabsmæssige begrebsramme og virksomhedens interne kontrolsystem er en dynamisk og iterativ proces med henblik på at indsamle og analysere information gennem revisionsprocessen. Det kan hjælpe revisor med at udvikle foreløbige forventninger om, hvilke grupper af transaktioner, balanceposter og andre oplysninger, der kan være betydelige. Formålet med, at revisor tilegner sig viden om virksomheden og dens omgivelser, samt den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, er, at dette hjælper revisor med at forstå, hvorvidt begivenheder og forhold er relevante for virksomheden. Derigennem kan revisor identificere, hvordan og i hvilket omfang de iboende risikofaktorer påvirker revisionsmålenes risiko for fejlinformationer ved udarbejdelse af regnskabet. Disse informationer medvirker til at fastlægge en referenceramme, som revisor kan anvende til at identificere og vurdere risici, bruge denne referenceramme til at planlægge revisionen, samt anvende sin faglige vurdering og udvise sin professionelle skepsis gennem revisionsprocessen¹⁶⁵.

I denne proces henvises der til, at forståelse af virksomheden og dens omgivelser, samt den relevante regnskabsmæssige begrebsramme påvirker forventninger til udførelsen af analytiske handlinger i ISA 520¹⁶⁶, design og udførelse af yderligere revisionshandlinger i ISA 330¹⁶⁷, samt i vurderingen af, hvorvidt det indhentede bevis er tilstrækkeligt og egnet¹⁶⁸.

¹⁶⁴ (IAASB, 2019b; afsnit 19)

¹⁶⁵ (IAASB, 2019b; afsnit 19)

¹⁶⁶ ISA 520 - Analytiske handlinger

¹⁶⁷ ISA 330 - Revisors reaktion på vurderede risici

¹⁶⁸ (IAASB, 2019b; afsnit A51)

Det er vigtigt, at revisor overvejer forhold, der kan medvirke til at skabe en forståelse af virksomhedens relevante regnskabsmæssige begrebsramme, og hvordan denne bliver anvendt i forhold til virksomhedens art, omstændigheder samt omgivelser. Revisor kan undersøge virksomhedens principper for regnskabsaflæggelse for at finde frem til, hvorvidt disse er passende og i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Det er ikke tilstrækkeligt at opnå en forståelse for principperne for regnskabsaflæggelsen, da revisor ydermere skal forsøge at opnå en forståelse af virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis. Her kan revisor undersøge metoder, som virksomheden anvender til indregning, måling, præsentation og oplysninger om betydelige og usædvanlige transaktioner¹⁶⁹.

En forståelse af virksomheden og dens omgivelser, samt den relevante regnskabsmæssige begrebsramme er afgørende for, at revisor kan identificere begivenheder eller forhold, der kan påvirke risikoen for revisionsmålenes eksponering for fejlinformationer i transaktioner, balanceposter eller oplysninger. Disse forhold udgør den iboende risiko, der kan påvirke revisionsmålenes eksponering for fejlinformationer. Ved at opnå denne forståelse kan dette hjælpe med at belyse risikoen for eller omfanget af fejlinformationer. Dette kan medvirke til at identificere risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, og på baggrund heraf kan revisor designe og udføre revisionshandlinger i overensstemmelse med ISA 330, hvor der henvises til afsnit 9.2.

8.2.3. Forståelse af elementerne i virksomhedens interne kontrolsystem

For at opnå en forståelse for virksomheden skal revisor forstå elementerne i virksomhedens interne kontrolsystem¹⁷⁰. Dette indebærer, at revisor skal tilegne information om, hvorvidt kontrollerne er hensigtsmæssigt designet, samt hvordan virksomheden identificerer forretningsrisici, og hvordan de eventuelt måtte reagere herpå. Dette har en stor effekt på revisors evne til at vurdere virksomhedens identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation, og derved kunne designe og udføre yderligere revisionshandlinger, samt eventuelt teste kontrollernes operationelle effektivitet¹⁷¹.

Revisor skal i denne forbindelse opnå en forståelse af komponenterne i virksomhedens system for intern kontrol, som består af fem forbundne komponenter:

¹⁶⁹ (IAASB, 2019b; afsnit A82)

¹⁷⁰ (IAASB, 2019b; afsnit 20)

¹⁷¹ (IAASB, 2019b; afsnit A90-A98)

- 1) Revisor skal opnå en forståelse af kontrolmiljøet, samt forstå de kontroller, processer og strukturer, som danner grundlag for ledelsens tilsynsansvar. Revisor skal endvidere sikre, at ledelsen er i stand til at skabe og opretholde en virksomhedskultur, der er præget af transparens, etisk ansvarlighed og integritet¹⁷².
- 2) Ved virksomhedens risikovurderingsproces skal revisor forstå virksomhedens proces for identificering, vurdering og håndtering af forretningsrisici, der er relevante for den finansielle rapportering, samt evaluere om denne proces er passende¹⁷³.
- 3) Virksomhedens proces for overvågning af det interne kontrolsystem, hvor revisor skal forstå aspekterne af virksomhedens proces, som omhandler de løbende og særskilte evalueringer af kontroller, samt håndteringen af de identificerede kontrolsvagheder. Revisor skal evaluere, om denne proces er passende¹⁷⁴.
- 4) Ved informationssystemet og kommunikation skal revisor forstå virksomhedens informationsbehandlings aktiviteter, som består af data og information, ressourcer og politikker for betydelige transaktioner, balanceposter og oplysninger, samt hvordan virksomheden kommunikerer væsentlige forhold¹⁷⁵.
- 5) Kontrolaktiviteter skal hjælpe med at identificere de kontroller, som er med til at adressere risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau. Dette medvirker til at sikre, at revisor har grundlag for at fastslå, hvorvidt en virksomhed har etableret tilstrækkelige kontrolaktiviteter¹⁷⁶.

Det er vigtigt, at revisor for hver identificeret kontrol er i stand til at vurdere, om denne er hensigtsmæssigt designet til at adressere risikoen for væsentlige fejlinformationer, eller om den er hensigtsmæssigt designet til at understøtte virksomhedens yderligere kontroller, således disse kan fungere¹⁷⁷. Det er ikke tilstrækkeligt for revisor blot at forespørge virksomhedens medarbejdere om kontrollerne fungerer, men det er nødvendigt, at revisor selv forholder sig til funktionalitet og effektiviteten af disse. Årsagen til, at revisor skal teste virksomhedens interne kontroller, er for at

¹⁷² (IAASB, 2019b; afsnit A99-A108)

¹⁷³ (IAASB, 2019b; afsnit A109-A113)

¹⁷⁴ (IAASB, 2019b; afsnit A114-A122)

¹⁷⁵ (IAASB, 2019b; afsnit A123-A146)

¹⁷⁶ (IAASB, 2019b; afsnit 147-A157)

¹⁷⁷ (IAASB, 2019b; afsnit A175-A181)

bestemme arten, den tidsmæssige placering og omfanget af substanshandlinger, der skal udføres. Substanshandlinger er de revisionshandlinger, som har til formål at opdage væsentlige fejl i regnskabet, hvor revisor analyserer sammenhænge og tendenser. I de tilfælde, hvor substanshandlinger ikke kan give revisor tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, er det nødvendigt at teste de interne kontroller, der er designet til at håndtere disse risici¹⁷⁸. Ved kontrolaktiviteter skal revisor desuden være opmærksom på identificerede it-applikationer i virksomhedens IT-miljø, der er påvirket af risici, der er knyttet til brug af IT. Når en virksomhed har et komplekst IT-miljø, er det ofte nødvendigt med teammedlemmer, der har særlig specialiserede IT-kvalifikationer. Disse kompetencer er afgørende for at kunne vurdere karakteren af de identificerede IT-applikationer eller andre aspekter af IT-miljøet, som er årsagen til de disponerede risici¹⁷⁹.

Baseret på revisors vurdering af hver af de fem komponenter af virksomhedens interne kontrolsystem skal revisor afgøre, hvorvidt der er identificeret en eller flere kontrolsvagheder, der ikke er passende i forhold til virksomhedens art og omstændigheder. Hvis der identificeres, mangler i den interne kontrol, skal revisor overveje betydningen af disse mangler ved at designe yderligere handlinger, jf. afsnit 9.2.1.2. Det fastslås desuden, at mangler i den interne kontrol medfører, at revisor forslår hvorvidt manglerne er enkeltvis eller samlet, udgør en betydelig mangel i den interne kontrol, hvor dette i henhold til ISA 265¹⁸⁰ skal kommunikeres til den øverste og daglige ledelse. Det er på baggrund af revisors faglige vurdering, at det skal fastslås, om manglen repræsenterer en betydelig mangel i den interne kontrol¹⁸¹.

8.2.4. Identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation

Revisor skal identificere risiciene for væsentlige fejlinformationer og fastlægge, om disse findes på regnskabsniveau eller revisionsmålsniveau for grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger¹⁸².

For regnskabsniveau identificerer og vurderer revisor risici for væsentlige fejlinformationer for at fastslå, om risiciene har en gennemgribende indvirkning på regnskabet, og derfor ville kræve en

¹⁷⁸ (IAASB, 2019b; afsnit A158-A159, A162-A164, A175-A181)

¹⁷⁹ (IAASB, 2019b; afsnit A171)

¹⁸⁰ ISA 265 - Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse

¹⁸¹ (IAASB, 2019b; afsnit A182-A183)

¹⁸² (IAASB, 2019b; afsnit 28)

general reaktion i sammenhæng med handlinger i ISA 330¹⁸³. Hvis risici konstateres på regnskabsniveau, kan dette desuden påvirke de individuelle revisionsmål. Ved identifikation af disse risici, kan revisor bedre vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, samt designe og planlægge relevante revisionshandlinger til identificerede risici¹⁸⁴. Revisors identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau påvirkes i høj grad af revisors forståelse af virksomhedens interne kontrolsystem, og særligt revisors forståelse af kontrolmiljøet, virksomhedens risikovurderingsproces, og virksomhedens proces for overvågning af det interne kontrolsystem¹⁸⁵. Risici på regnskabsniveau opstår derfor ofte i forbindelse med mangler i det interne kontrolmiljø, og ofte er det revisors forståelse og vurdering af kontrolmiljøet og andre elementer i det interne kontrolsystem, der kan rejse tvivl om revisors mulighed for at indhente revisionsbevis til at afgive en tilstrækkelig konklusion.

Risiciene for væsentlige fejlinformationer, der ikke er gennemgribende for regnskabet, er risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, hvilket kan forekomme for betydelige grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger¹⁸⁶. Revisor skal desuden fastlægge de relevante revisionsmål og tilknyttede betydelige grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger. Grundlaget for disse skal findes i revisors forståelse af virksomhedens informationssystem, hvilket er medvirkende til at hjælpe revisor med at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation¹⁸⁷.

Hvis revisor identificerer risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, skal revisor vurdere den iboende risiko. Dette gøres ved, at revisor vurderer sandsynligheden for og omfanget af fejlinformation. I forbindelse hermed, skal revisor tage højde for:

- 1) De iboende risikofaktorer, som kan påvirke relevante revisionsmåls disponering for fejlinformation.
- 2) Risiciene for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau har en indflydelse på vurderingen af den iboende risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau.¹⁸⁸

¹⁸³ (IAASB, 2019b; afsnit A193)

¹⁸⁴ (IAASB, 2019b; afsnit A194)

¹⁸⁵ (IAASB, 2019b; afsnit A196)

¹⁸⁶ (IAASB, 2019b; afsnit A201)

¹⁸⁷ (IAASB, 2019b; afsnit A202-204)

¹⁸⁸ (IAASB, 2019b; afsnit 31)

Hvis revisor vurderer, at en eller flere af de identificerede risici udgør en betydelig risiko for væsentlig fejlinformation, skal revisor afgøre, om substanshandlinger alene kan levere et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Hvis substanshandlinger ikke kan levere tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, bør revisor udføre test af kontroller for at sikre, at revisionsmålene er opfyldt¹⁸⁹.

Hvis revisor har til hensigt at teste den operationelle effektivitet af kontroller, skal revisor vurdere kontrolrisikoen. I tilfælde af, at revisor ikke har til hensigt at teste den operationelle effektivitet af kontroller, skal revisors vurdering af kontrolrisikoen være den samme som ved vurderingen af den iboende risiko¹⁹⁰. Testen af kontrollernes operationelle effektivitet skal ske i overensstemmelse med ISA 330, og er baseret på en forventning om, at kontrollerne fungerer effektivt, hvilket danner grundlaget for revisors vurdering af kontrolrisikoen. Når kontrollerne er testet, vil revisor være i stand til at bekræfte den indledende forventning om kontrollernes operationelle effektivitet. Hvis kontrollerne modsat ikke fungerer effektivt, vil revisor efterfølgende have behov for at revurdere kontrolrisikoen¹⁹¹. I det omfang, at den testede kontrol ikke fuldstændig adresserer den iboende risiko, må revisor fastlægge betydningen for designet af de yderligere revisionshandlinger for at være i stand til reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau¹⁹².

Revisor skal desuden vurdere revisionsbeviset, som er indhentet gennem risikovurderingshandlinger, og konstatere, hvorvidt disse giver et passende grundlag for identifikationen og vurderingen af risiciene for væsentlig fejlinformation. Hvis det er tilfældet, at disse ikke giver et passende grundlag, skal revisor udføre yderligere risikovurderingshandlinger, indtil det indhentede revisionsbevis giver et sådant grundlag for revisor. Det indhentede revisionsbevis ved risikovurderingshandlinger består ofte af information, som enten bekræfter eller afkræfter den daglige ledelses udsagn¹⁹³. Det er vigtigt, at revisor anvender sin professionelle skepsis ved vurderingen af revisionsbeviset.

¹⁸⁹ (IAASB, 2019b; afsnit A215-A216, A222-A225)

¹⁹⁰ (IAASB, 2019b; afsnit A226-A229)

¹⁹¹ (IAASB, 2019b; afsnit A226)

¹⁹² (IAASB, 2019b; afsnit A228)

¹⁹³ (IAASB, 2019b; afsnit A230-A231)

For grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger, som ikke er betydelige, men derimod væsentlige, skal revisor vurdere om fastlæggelsen er passende. Det er angivet i ISA 320¹⁹⁴, at væsentlighed og risiko skal overvejes ved identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation. Fastlæggelsen af væsentlighed er derfor op til revisors faglige vurdering, men det vurderes i henhold til ISA 315 og 330 at være væsentligt, hvis udeladt, fejltagtig eller skjult information med rimelig sikkerhed kan forventes at påvirke de økonomiske beslutninger, som brugere ville tage på grundlag af regnskabet som helhed¹⁹⁵. Hvis revisor løbende modtager ny information, der er i konflikt med det oprindelige revisionsbevis, der er anvendt til at identificere eller vurdere risici for væsentlig fejlinformation, skal revisor revidere denne identifikation eller vurderingen¹⁹⁶.

8.2.5. Dokumentation

Revisors revisionsdokumentation skal indeholde:

- 1) Drøftelser i opgavetemaet og de betydelige beslutninger, som er blevet foretaget i processen.
- 2) De nøgleelementerne i revisors forståelse, angivet i afsnit 8.2.1.4., samt hvor revisors forståelse er indhentet fra, samt de udførte risikovurderingshandlinger.
- 3) Vurderingen af de identificerede kontrollers design og fastlæggelsen af disse, samt hvordan kontrollerne er implementeret.
- 4) De identificerede og vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau og revisionsmålsniveau, de betydelige risici, hvor substanshandlinger ikke alene kan give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, samt rationalet for disse udførte betydelige vurderinger.¹⁹⁷

¹⁹⁴ ISA 320 - Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

¹⁹⁵ (IAASB, 2019b; afsnit A230-A232)

¹⁹⁶ (IAASB, 2019b; afsnit 37)

¹⁹⁷ (IAASB, 2019b; afsnit A237-A241)

8.3. Udvidet gennemgang

Standarden for udvidet gennemgang fastsætter en række krav til revisor vedrørende identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation. Dette sikrer, at revisor er i stand til at opnå en begrænset grad af sikkerhed for, at regnskabet giver et retvisende billede.

8.3.1. Forståelse af virksomheden og dens omgivelser

I standarden for udvidet gennemgang angives det, at revisor skal opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser. Dette indebærer, at revisor skal have et tilstrækkeligt kendskab til at kunne identificere områder i årsregnskabet, hvor det er sandsynligt, at der kan opstå væsentlig fejlinformation. Ud fra disse skal revisor tilvejebringe et grundlag for at udforme handlinger, der retter sig mod disse områder. Revisor skal anvende sin faglige vurdering for at fastlægge omfanget af forståelse af virksomheden og dens omgivelser, der er nødvendig for at kunne udføre en udvidet gennemgang af virksomhedens regnskab. Revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser er en kontinuerlig og dynamisk proces, hvor informationer skal indsamles, opdateres og analyseres under hele opgaven. Revisors forståelse opnås og anvendes iterativt under opgavens udførelse og udgør en referenceramme, hvilket revisor indenfor planlægger og udfører opgaven, samt foretager faglige vurderinger¹⁹⁸.

Revisors forståelse skal omfatte følgende aspekter:

- 1) brancheforhold, regulering og andre eksterne forhold, herunder ÅRL,
- 2) virksomhedens art, som er dens aktiviteter, ejerforhold og ledelsesstruktur, typer af investeringer som foretages og planlægges, virksomhedens struktur og finansiering samt virksomhedens mål og strategier,
- 3) virksomhedens regnskabssystemer og bogføring,
- 4) virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis.¹⁹⁹

¹⁹⁸ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A60-A62)

¹⁹⁹ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 32)

Denne forståelse hjælper revisor med at identificere generelle risici, og revisor skal yderligere overveje, om virksomheden er en komponent i en koncern eller en associeret virksomhed. Derudover skal revisor overveje virksomhedens registrering, klassificering og opsummering af transaktioner og andre akkumulerende oplysninger, styring og ledelsesstruktur, samt relevante bestemmer fra lov eller øvrig regulering, som anses for at kunne have en direkte indvirkning på fastsættelsen af væsentlighedsniveau og oplysninger i regnskabet²⁰⁰.

8.3.2. Den professionel skepsis og faglige vurdering

Revisor skal ved anvendelse af standarden om udvidet gennemgang af regnskaber desuden planlægge og udføre opgaven med professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, som medfører, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation²⁰¹. Den professionelle skepsis er vigtig for, at revisor kan foretage en kritisk vurdering af det opnåede bevis, og derfor skal revisor ved identifikation og vurderingen af risici for væsentlig fejlinformation sætte spørgsmålstejn ved den manglende konsistens og undersøge modstridende bevis. Det er desuden vigtigt, at revisor sætter spørgsmålstejn ved pålideligheden af modtagende svar på forespørgsler og anden relevant information, som er opnået fra den daglige og øverste ledelse. Endvidere skal revisor i overvejelser af tilstrækkeligheden og egnetheden af det indhentede bevis anvende sin professionelle skepsis og sammenholde dette med opgavens omstændigheder²⁰².

Revisor faglige vurdering er vigtig for, at der foretages en passende udførsel af en udvidet gennemgang. Dette er særligt med henblik på, at revisors fortolkning af relevante etiske krav og kravene i standarden, samt behovet for at træffe beslutninger på et oplyst grundlag²⁰³. Det er særlig vigtigt, at den faglige vurdering anvendes i beslutninger om væsentlighed, arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der anvendes for at opfylde kravene i standarden for udvidet gennemgang af årsregnskaber²⁰⁴.

Derudover skal revisor i sin vurdering af beviset, der er opnået gennem de udførte handlinger, anvende sin faglige vurdering til at vurdere, om disse handlinger er tilstrækkelige til at reducere

²⁰⁰ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A63)

²⁰¹ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 11)

²⁰² (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 12)

²⁰³ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 12)

²⁰⁴ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A16)

opgaverisikoen til et niveau, der er acceptabelt efter opgavens omstændigheder²⁰⁵. Det er vigtigt, at revisor udøver en faglig vurdering under hele opgaven, som skal dokumenteres hensigtsmæssigt²⁰⁶.

8.3.3. Handlinger til identifikation og vurdering af risici

For at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis skal revisor være i stand til at udforme og udføre forespørgsler og analytiske handlinger, således revisor kan behandle alle væsentlige poster i årsregnskabet²⁰⁷. Revisor skal foretage forespørgsler og analytiske handlinger for at opnå eller opdatere sin forståelse af virksomhedens og dens omgivelser, således revisor er i stand til at identificere områder i årsregnskabet, hvor det kan være sandsynligt, at der kan opstå væsentlig fejlinformation²⁰⁸. Herudover skal disse analytiske handlinger være medvirkende til, at revisor kan identificere inkonsistens eller afvigelser fra den forventede udvikling, værdier eller normer i årsregnskabet. Hvis revisor bliver opmærksom på afvigende forhold for virksomheden, er det vigtigt, at der udføres yderligere handlinger. Formålet med denne analyse er at gøre revisor i stand til at verificere de finansielle oplysninger, der er præsenteret i årsregnskabet og vurdere, om disse er korrekte og retvisende. En sammenligning kan medvirke til, at revisor kan identificere uregelmæssigheder eller andre afvigelser, som kan indikere risici for fejl eller besvigelser²⁰⁹. Der kan dog anvendes forskellige metoder til at udføre analytiske handlinger, og disse kan variere fra simple sammenligninger til udførelsen af komplekse analyser ved anvendelse af statistiske metoder²¹⁰.

Ydermere fremhæves det, at der er visse områder, hvor revisor skal være særlig opmærksom, da disse områder er særligt udsatte for højere risiko for væsentlig fejlinformation. Revisor skal være opmærksom på ordninger eller oplysninger, der kan tyde på, at der er transaktioner med nærtstående parter, som den daglige ledelse ikke har konstateret eller oplyst om, da dette indebærer en betydelig risiko. Det samme gør sig gældende, hvis revisor ser tegn på, at der er sket besvigelser i virksomheden, eller hvis love og øvrig regulering ikke overholdes²¹¹.

²⁰⁵ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A16)

²⁰⁶ FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A20)

²⁰⁷ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 33)

²⁰⁸ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A71)

²⁰⁹ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A73)

²¹⁰ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A74)

²¹¹ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 36 og 38)

8.3.4. Yderligere reviewhandlinger, når revisor identificerer, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation

Revisor skal udføre yderligere handlinger, hvis et eller flere forhold giver revisor grund til at mene, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation. Hvis revisor bliver bekendt med dette, skal der udføres yderligere reviewhandlinger, som varierer efter omstændighederne og revisors faglige vurdering. Formålet med de yderligere handlinger er at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for enten at konkludere, at der sandsynligvis ikke findes en væsentlig fejlinformation eller at fastslå, at der er tale om en væsentlig fejlinformation. Handlinger, som revisor yderligere skal foretage, kan omfatte yderligere forespørgsler, flere detaljerede analytiske handlinger, substansbaserede detailtest eller eksterne bekræftelser. Hvis revisor ikke kan opnå et tilstrækkeligt bevis, kan det føre til en modifikation af konklusionen eller en manglende konklusion²¹².

Disse ovenstående elementer skal tilsammen gøre det muligt for revisor at identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation og ud fra dette designe handlinger, som er tilpasset de identificerede risici for at kunne drage en konklusion for årsregnskabet.

8.3.5. ISRE 2400

Som tidligere nævnt henviser standarden om udvidet gennemgang til ISRE 2400. Denne er relevant at inddrage, eftersom det fremgår, at revisor skal udforme og udføre yderligere reviewhandlinger, hvis revisor bliver opmærksom på forhold, der giver anledning til at mene, at årsrapporten indeholder væsentlig fejlinformation.

I ISRE 2400 understreges det, ligesom i standarden for udvidet gennemgang, at revisor skal opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser for at kunne planlægge og udføre opgaven effektivt. Ifølge ISRE 2400 skal revisors forståelse omfatte:

- 1) Relevante brancheforhold, regulering og andre eksterne forhold, herunder den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, virksomhedens art, samt modtage skriftlige udtalelser vedrørende nærtstående parter og besvigelser fra den daglige ledelse²¹³.

²¹² (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A83-A86)

²¹³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016d; afsnit 46)

- 2) Revisor skal planlægge og udføre opgaven med en professionel skepsis, forespørgsler og analytiske handlinger samt fastsætte væsentlighed for regnskabet som helhed. Revisor skal desuden udføre yderligere handlinger ved mistanke om fejlinformation²¹⁴.

I udvidet gennemgang og ISRE 2400 foretages der ikke en formel risikovurdering på samme detaljerede niveau som i en revision efter ISA 315, hvor risici vurderes på både regnskabs- og revisionsmålsniveau. Dog skal der ske risikovurdering, som skal indeholde opgaverisiko og faglig vurdering.

²¹⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016d; afsnit 22, 43 og 47)

8.4. Sammenligning

Af nedenstående tabel 4 fremgår en sammenligning af henholdsvis ISA for LCE, ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang med særligt fokus på revisors håndtering af identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation i regnskabet. Tabel 4 er udarbejdet med udgangspunkt i afsnit 8.1-8.3.

Område	ISA for LCE	ISA 315	Udvidet gennemgang
Formål	Effektiv og proportionel risikovurdering	Systematisk vurdering af risici for fejlinformation	Forstå relevante risikoområder
Revisors konklusion	Høj grad af sikkerhed	Høj grad af sikkerhed	Begrænset grad af sikkerhed
Risikohandlinger	Forespørgsler, analytiske handlinger, observation og inspektion	Forespørgsler, analytiske handlinger, observation og inspektion	Forespørgsler og analytiske procedurer
Forståelse af virksomhed og branche	Tilpasset forståelse	Omfattende forståelse	Overordnet forståelse
Intern kontrol	Forståelse af kontrolmiljø og regnskabsproces	Detaljeret forståelse af kontrolmiljøet og regnskabsproces	Begrænset til overordnet vurdering
Vurdering af risici	Iboende og kontrolrisiko vurderes samlet	Iboende og kontrolrisiko vurderes særskilt	Ikke eksplicit adskilt, faglig vurdering anvendes
Risikoniveauer	Regnskabs- og revisionsmål	Regnskabs- og revisionsmål	Regnskabsniveau og særligt udsatte områder
Betydelige risici	Skal identificeres og håndteres	Skal identificeres og håndteres	Skal identificeres og kun håndteres gennem øvrige handlinger
Rolle for revisors faglig vurdering	Centeret om faglig vurdering	Anvendes indenfor faste rammer (højt regulatorisk indhold)	Overvejende faglig vurdering
Professionel skepsis	Løbende anvendelse	Konsekvent anvendelse	Situationsbestemt anvendelse
Dokumentationskrav	Mindre omfattende, men struktureret	Meget omfattende og detaljerede krav	Mere summarisk og overordnet

Tabel 4 4 - Sammenligningstabel af krav til revisor i forbindelse med identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, egen tilvirkning

9. Revisors reaktion på vurderede risici

Efter revisor har identificeret og vurderet risici for væsentlig fejlinformation, skal revisor planlægge og udføre relevante handlinger, med henblik på at adressere disse risici. Revisors reaktion på vurderede risici afhænger af, hvorvidt der foretages revision efter ISA for LCE, ISA for komplekse virksomheder eller en udvidet gennemgang. Dette afsnit har til formål at præsentere og analysere kravene til revisors arbejde, hvorefter disse krav sammenlignes med henblik på at danne en forståelse for, hvordan ISA for LCE adskiller sig fra ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang i forhold til reaktion på vurderede risici.

9.1. ISA for LCE

ISA for LCE indeholder krav til revisor vedrørende reaktion på vurderede risici. Dette er for, at revisor kan opnå en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet giver et retvisende billede. Disse krav vil blive belyst i nedenstående afsnit.

9.1.1. Revisionshandlinger som reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau

Det er revisors formål i henhold til reaktion på vurderede risici at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de vurderede risici for væsentlig fejlinformation gennem udformning og udførelse af reaktioner på disse risici, hvilket revisor skal gøre ved;

- 1) at reagere passende på risici for væsentlig fejlinformation, der kan skyldes besvigelser eller mistanke herom,
- 2) at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende ledelsens anvendelse af forudsætningen om fortsat drift samt tilhørende oplysninger i regnskabet,
- 3) at reagere passende på identificeret eller formodet manglende overholdelse af love og reguleringer, som er blevet identificeret i forbindelse med revisionen²¹⁵.

²¹⁵ (IAASB, 2023b; afsnit 7.1.1.)

Revisor skal udforme og gennemføre overordnede reaktioner med henblik på at imødegå de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau²¹⁶. Revisor skal vurdere virksomhedens valg og anvendelse af regnskabspraksis, og særligt områder præget af subjektive målinger kan indikere en risiko for besvigelser i virksomhedens finansielle rapportering. Endvidere skal revisor indarbejde et element af uforudsigeligheden i fastlæggelsen af arten, tidspunktet og omfanget af revisionshandlingerne²¹⁷. Revisors reaktioner på regnskabsniveau er primært baseret på risici, som er gennemgribende for regnskabet som helhed²¹⁸.

9.1.2. *Revisionshandling som reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau*

Revisor skal udforme og udføre yderligere revisionshandling hvor art, tidspunkt eller omfang afspejler de identificerede risici på revisionsmålsniveau, uanset om disse risici skyldes besvigelser eller fejl. Revisor er dog ikke forpligtet til at udforme og udføre yderligere revisionshandling, hvis den vurderede risiko for væsentlig fejlinformation, er under et acceptabelt lavt niveau²¹⁹. Hvis den vurderede risiko for væsentlig fejlinformation, overstiger det acceptable niveau, skal revisor overveje årsagerne til denne vurdering på revisionsmålsniveau for hver betydelig klasse af transaktioner, balanceposter eller oplysninger. Dette omfatter en vurdering af sandsynligheden for og omfanget af fejlinformation, samt en overvejelse af om risikovurderingen tager hensyn til kontroller, der imødegår risikoen for væsentlig fejlinformation, kontrolrisikoen, og derved eventuelt kræver, at revisor indhenter revisionsbevis for at fastslå, om kontrollerne fungerer effektivt²²⁰.

Revisor skal ved udformning af kontrol- og detailtests fastlægge hensigtsmæssige metoder til udvælgelse af enheder til test, som effektivt kan opfylde formålet med revisionshandlingen²²¹. Ved test af kontroller er det vigtigt, at revisor udføre revisionshandling i kombination med forespørgsler for at opnå revisionsbevis om kontrollernes operationelle driftseffektivitet²²². Såfremt identificerede kontroller er afhængige af andre kontroller, såkaldte indirekte kontroller, skal revisor nøje vurdere, hvorvidt det er nødvendigt at indhente dokumentation for den operationelle

²¹⁶ (IAASB, 2023b; afsnit 7.1.1)

²¹⁷ (IAASB, 2023b; afsnit 7.2.2)

²¹⁸ (IAASB, 2023b; afsnit 7.2.1)

²¹⁹ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.1)

²²⁰ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.2)

²²¹ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.3)

²²² (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.4)

driftseffektivitet af de indirekte kontroller. Revisor skal gennemføre test af kontroller for det tidsrum eller periode, hvor revisor har til hensigt at tillægge disse kontroller betydning i henhold til at opnå et passende grundlag for revisors konklusion²²³.

Som reaktion på de vurderede risici skal revisor udarbejde substanshandlinger og substansanalytiske handlinger. Substanshandlinger skal omfatte revisionshandlinger, som er specificeret til at reagere på betydelige risici²²⁴. Hvis en reaktion på en betydelig risiko udelukkende består af substanshandlinger, skal disse handlinger endvidere omfatte en detailtest²²⁵. Revisor skal uanset den vurderede risici udføre substanshandlinger for hver betydelige klasser af transaktioner, balancekonti samt oplysninger.

Hvis substansanalytiske handlinger anvendes som revisionsbevis, skal revisor i den forbindelse vurdere og fastlægge, hvorvidt disse handlinger er egnet til at opfylde relevante revisionsmål. Endvidere skal revisor vurdere pålideligheden af indhentet data samt fastsætte den acceptable fejl margin, som er acceptabel uden yderligere undersøgelser foretages²²⁶.

En reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, som revisor kan anvende, er brugen af stikprøver. I den forbindelse er det væsentligt, at revisor nøje overvejer formålet med de planlagte revisionshandlingerne og karakteristikaene for den population, hvorfra stikprøven udtages. Revisor skal derudover fastsætte en stikprøvestørrelse, der er tilstrækkelig til at reducere stikprøverisikoen til et acceptabelt lavt niveau. Udvælgelsen af stikprøveenheder skal ske på en måde, således alle enheder i populationen har en chance for at blive udvalgt. I den forbindelse kan revisor med fordel anvende metoderne: tilfældig udvælgelse, systematisk udvælgelse og vilkårlig udvælgelse²²⁷.

Ved identificerede afvigelser eller fejlinformationer skal revisor undersøge arten og årsagen bag, samt sikre hvorvidt fejlinformation eller afvigelsen er repræsentative for populationen. For at kunne teste dette skal revisor gennemføre yderligere revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at fejlinformationen eller afvigelsen ikke har en påvirkning på resten af

²²³ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.5-7.3.7)

²²⁴ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.12)

²²⁵ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.12)

²²⁶ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.16)

²²⁷ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.17-7.3.20)

populationen. Endvidere skal revisor vurdere, om brugen af stikprøver har medvirket til at danne et tilstrækkeligt grundlag for konklusioner om den population, der er blevet testet²²⁸.

Som led i gennemførelsen af substanshandlingerne for at vurdere reaktionen på vurderede risici skal revisor overveje, hvorvidt eksterne bekræftelseshandlinger skal udføres. Særligt i de tilfælde, hvor virksomhedens ledelse afslår at tillade revisor at sende anmodninger om eksterne bekræftelser, skal revisor udvise særlig opmærksomhed. I disse situationer er det påkrævet, at revisor undersøger begrundelsen for ledelsens afslag og vurderer konsekvenserne af ledelsens afslag på revisors vurdering af de relevante risici for væsentlig fejlinformation²²⁹. Revisor skal desuden vurdere, hvorvidt resultaterne af de eksterne bekræftelseshandlinger, såfremt disse er udført, giver et relevant og pålideligt revisionsbevis. Hvis dette ikke er tilfældet, skal revisor ud fra en faglige vurdering overveje, om det er nødvendigt at indhente yderligere revisionsbevis for kunne foretage en konklusion²³⁰.

9.1.3. Specifikke fokusområder og akkumulering af fejl informationer

Det påhviler revisor at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at kunne konkludere, hvorvidt ledelsens anvendelse af forudsætningen om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet er passende.

Endvidere skal revisor, på baggrund af det opnåede revisionsbevis, vurdere, om der kan rejses betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Som led i denne vurdering skal revisor evaluere ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften. Såfremt revisor identificerer begivenheder eller forhold, som kan indikere en betydelig usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte sin drift, skal revisor indhente yderligere tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at afgøre, om der reelt eksisterer en væsentlig usikkerhed om virksomhedens fortsatte drift²³¹.

Revisor er forpligtet til at udforme og udføre yderligere revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis om de vurderede risici for væsentlig fejlinformation i forbindelse med

²²⁸ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.17-7.3.20)

²²⁹ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.21-7.3.23)

²³⁰ (IAASB, 2023b; afsnit 7.3.21-7.3.23)

²³¹ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.1-7.4.3)

nærtstående parter forhold og transaktioner. Dette kan indebære bankbekræftelser og juridiske bekræftelser eller referater fra eventuelle kapitalejer-, bestyrelses- og direktionsmøder²³².

Hvis revisor identificerer begivenheder, handlinger eller oplysninger, der indikerer tilstedeværelsen af relationer eller transaktioner, med nærtstående parter, som ikke er blevet identificeret eller oplyst af ledelsen, skal revisor vurdere, om de underliggende forhold bekræfter eksistensen af disse relationer eller transaktioner.

Derudover skal revisor udføre passende substansrevisionshandlinger vedrørende de identificerede nærtstående parter eller væsentlige transaktioner med disse. I forlængelse heraf skal revisor revurdere risikoen for, at andre nærtstående parter eller væsentlige transaktioner måtte eksistere, som ledelsen ikke har identificeret eller oplyst revisor om²³³.

Såfremt revisor vurderer, at virksomhedens varelager udgør en væsentlig post for regnskabet, skal revisor indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende varelagerets tilstedeværelse. Dette indebærer handlinger, hvor revisor skal foretage en fysisk overvågning af varelageroptælling, samt udførelse af revisionshandling relateret til virksomhedens varelagerliste med henblik på at kunne vurdere dens nøjagtighed og fuldstændighed²³⁴.

Revisor skal desuden være opmærksom på det særlige fokusområde, der vedrører anvendelsen af henholdsvis, ledelsesudpegede og revisorudpegede eksperters arbejde. Når der anvendes en ledelsesudpeget ekspert, påhviler det revisor at vurdere, hvorvidt den pågældende eksperts arbejde er egnet til revisionens formål, samt om det kan anvendes som tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i relation til de relevante revisionsmål. I tilfælde, hvor revisor udpeger en revisorudpeget ekspert, skal revisor i højere grad foretage en vurdering af, hvorvidt ekspertens arbejde er tilstrækkeligt og pålideligt som grundlag for revisors konklusion²³⁵.

Revisor skal i forbindelse med revisionen akkumulere alle fejlinformationer, der er identificeret under revisionen med undtagelse af de fejlinformationer, der kan klassificeres som ubetydelige. Ubetydelige fejlinformationer er kendetegnet ved, at de både individuelt og samlet, ikke vurderes

²³² (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.7-7.4.11)

²³³ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.7-7.4.11)

²³⁴ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.20-7.4.22)

²³⁵ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.29-7.4.30)

at have en væsentlig betydning, uanset om det vurderes ud fra kriterier som art, størrelse eller omstændigheder. Disse fejlinformationer befinder sig på en mindre størrelsesorden, eller har en anden karakter end dem, revisor vil fastslå til at være væsentlige²³⁶.

9.1.4. Specifikke kommunikationskrav og dokumentationskrav

Revisor skal rettidigt kommunikere skriftligt til den øverste ledelse, såfremt der under revisionen identificeres betydelige mangler i virksomhedens interne kontrolsystem. Endvidere skal revisor skriftligt kommunikere disse forhold til den daglige ledelse, medmindre forholdene vurderes upassende at kommunikere til den daglige ledelse under omstændighederne. I den skriftlige kommunikation skal revisor inkludere en beskrivelse samt forklaring af den potentielle betydning af de identificerede fejl eller kontrolmangler, således ledelsen får det nødvendige grundlag for at forstå sammenhængen af problemstillinger og dermed tage stilling til og træffe relevante beslutninger og foranstaltninger²³⁷.

I overensstemmelse med gældende dokumentationskrav skal revisor dokumentere sine reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau. Derudover skal revisor dokumentere sammenhængen mellem de udførte revisionshandlinger og de vurderede risici på revisionsmålsniveau samt de specifikke handlinger, der er udformet for at imødegå risikoen for, at virksomhedens ledelse tilsidesætter interne kontroller²³⁸.

9.2. ISA for komplekse virksomheder (ISA 330)

Efter revisor har identificeret og vurderet risici for væsentlig fejlinformation i henhold til ISA 315, jf. afsnit 8.2., skal revisor foretage en reaktion herpå. Det fremgår af ISA 330, at ”[...] *Revisors mål er at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de vurderede risici for væsentlig fejlinformation ved at udforme og gennemføre passende reaktioner på disse risici. [...]*”²³⁹. Dette gøres med henblik på, at revisor kan afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed. I nedenstående afsnit bliver kravene i standarden præsenteret.

²³⁶ (IAASB, 2023b; afsnit 7.5.1-7.5.3)

²³⁷ (IAASB, 2023b; afsnit 7.6)

²³⁸ (IAASB, 2023b; afsnit 7.7)

²³⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 3)

9.2.1. Generelle reaktioner

Det fremgår, at der er krav om, at revisor udfører og udformer generelle reaktioner med henblik på at behandle de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau²⁴⁰. Disse reaktioner kan omfatte en række forskellige tiltag²⁴¹:

- 1) Revisor kan overfor opgaveteamet præcisere den professionelle skepsis.
- 2) Revisor kan vælge at tilknytte andre medarbejdere, som er mere erfarne, besidder en særlig kompetence eller er eksperter på et givent område.
- 3) Revisor kan føre mere tilsyn.
- 4) Revisor kan beslutte at indføre mere uforudsigelighed i valget af revisionshandlinger.
- 5) Slutteligt kan revisor generelt vælge at ændre arten, den tidsmæssige placering eller omfanget af revisionshandlingerne.

De generelle reaktioner er påvirket af revisors forståelse for virksomhedens kontrolmiljø, hvor revisors reaktion afhænger af, hvorvidt kontrolmiljøet vurderes at være effektivt eller ineffektivt²⁴². Det fremgår, at revisor skal anvende sine overvejelser i forbindelse med generelle reaktioner til sammensætningen af revisors overordnede metode. Revisor kan vælge at anvende en substansbaseret metode eller en kombineret metode, når der foretages reaktioner på vurderet risici²⁴³.

9.2.2. Revisionshandlinger som reaktion på vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau

Der er krav om, at revisor skal udforme og udføre yderligere revisionshandlinger, hvis art, tidsmæssige placering og omfang baseres på behandlingen af de vurderede risici på revisionsmålsniveau²⁴⁴. Som tidligere nævnt, så danner risikovurderingen grundlag for valget af revisionsmetode. Dog skal det bemærkes, at revisor skal udføre substanshandlinger for væsentlige grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger, på trods af revisors valg af metode²⁴⁵. Arten af

²⁴⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 5)

²⁴¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A1)

²⁴² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A2)

²⁴³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A3)

²⁴⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 6)

²⁴⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A4)

revisionshandlingerne refererer til dens formål og type, hvor denne er det vigtigste ved reaktion på de vurderede risici²⁴⁶. Den tidsmæssige placering af revisionshandlingerne refererer til, hvornår disse udføres²⁴⁷. Omfanget af revisionshandlingerne refererer til den kvantitet, som udføres²⁴⁸. Når revisor skal udforme de yderligere revisionshandling, er der krav om, at revisor skal overveje årsagerne til risikovurderingen, herunder den iboende risiko og kontrolrisikoen. Desto højere risikovurdering, desto mere sandsynliggørende revisionsbevis skal revisor indhente²⁴⁹.

Test af kontroller

I tilfælde af, at revisors vurdering af risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau indeholder en forventning om effektive kontroller²⁵⁰, eller at substanshandlingerne ikke alene kan give et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på revisionsmålsniveau²⁵¹, skal revisor udforme og udføre test af kontroller. Dette gøres med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for funktionaliteten af relevante kontroller²⁵². Revisor skal dog kun udføre test af passende udformet kontroller, med det formål at forebygge, opdage eller korrigere for væsentlig fejlinformation ved et revisionsmål²⁵³. Det skal her bemærkes, at testen af kontrollernes funktionalitet er forskellig fra opnåelsen af forståelsen af samt vurderingen af udformningen af kontrollerne²⁵⁴. Dette er sammenhængende med, at nogle af revisors udførte risikovurderingshandling kan fungere som revisionsbevis for kontrollernes funktionalitet, hvorved disse derved tjener som test af kontroller²⁵⁵. Det fremgår ydermere, at revisor kan anvende test med to formål, hvor denne skal udformes og vurderes ved, at revisor tager et individuelt hensyn til hvert formål med testen²⁵⁶.

Det fremgår, at desto større tillid, som revisor tillægger kontrollernes effektivitet, desto mere sandsynliggørende bevis, skal revisor opnå. Denne højere grad af sikkerhed om kontrollernes funktionalitet, kan revisor opnå, hvis den valgte metode primært er bestående af test af kontroller²⁵⁷.

²⁴⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A5 og A9-A10)

²⁴⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A6 og A11-A14)

²⁴⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A7 og A15-A16)

²⁴⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 7 og A19)

²⁵⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 8(a))

²⁵¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 8(b) og A24)

²⁵² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 8)

²⁵³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A20)

²⁵⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A21)

²⁵⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A22)

²⁵⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A23)

²⁵⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 9 og A25)

Når revisor skal udforme og udføre test af kontroller, er det vigtigt, at revisor udfører andre revisionshandlinger i kombination med forespørgsler. Dette skyldes, at forespørgsler ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at teste kontrollernes funktionalitet²⁵⁸. I forbindelse hermed har arten af en konkret kontrol indflydelse på, hvilken type revisionshandling revisor skal foretage, således der kan opnås revisionsbevis for kontrollens effektivitet²⁵⁹.

Ved revisors fastsættelse af omfanget af test af kontroller kan revisor overveje følgende forhold:

- 1) Hyppigheden af kontroludførelse
- 2) Længden af perioden, hvor revisor baserer sig på kontrollernes funktionalitet
- 3) Hvor hyppigt der sker afvigelser fra en kontrol
- 4) Pålideligheden af revisionsbeviset opnået om kontrollernes funktionalitet
- 5) Omfanget af revisionsbevis, der er opnået ved test af andre kontroller²⁶⁰

Det skal samtidig bemærkes, at revisor skal være opmærksom på virksomhedens anvendelse af IT-kontroller, eftersom disse ikke nødvendigvis medfører et øget omfang af test af kontroller, hvis disse IT-kontroller virker ensartet²⁶¹.

Revisor skal ydermere fastslå, hvorvidt de testede kontroller afhænger af andre indirekte kontroller, og i forlængelse heraf skal revisor vurdere, hvorvidt det er nødvendigt at opnå revisionsbevis for de indirekte kontroller²⁶².

Der er ydermere krav om, at revisor skal overveje den tidsmæssige placering af test af kontrollerne, således revisor kan sikre et passende grundlag for sin forventede tillid²⁶³.

Hvis revisor har opnået revisionsbevis i løbet af året, skal revisor opnå revisionsbevis, hvis der er sket betydelige ændringer af kontrollerne, samt skal revisor fastlægge og opnå revisionsbevis for den resterende periode²⁶⁴.

²⁵⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 10(a) og A26)

²⁵⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A27)

²⁶⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A28)

²⁶¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A29)

²⁶² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 10(b) og A30-A31)

²⁶³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 11 og A32)

²⁶⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 12 og A33-A34)

Revisor skal ydermere afgøre, hvorvidt revisionsbevis opnået ved tidligere revisioner er passende, og hvis dette er tilfældet, skal revisor vurdere længden af den periode, der kan gå, før der skal ske gentest af den pågældende kontrol²⁶⁵. I tilfælde af, at revisor anvender revisionsbevis fra tidligere revisioner, skal revisor understøtte den fortsatte relevans af det anvendte revisionsbevis. Dette skal revisor gøre ved at opnå revisionsbevis for, om hvorvidt der er sket ændringer i den specifikke kontrol efter den tidligere revision, hvor revisor skal gøre dette gennem forespørgsler kombineret med observation eller inspektion²⁶⁶. I forlængelse heraf skal revisor foretage test af kontrollerne i den aktuelle revision, hvis der har været ændring i kontrollerne²⁶⁷. Hvis der ingen ændring er sket, skal revisor mindst en gang hvert tredje år foretage test af kontrollerne, samt teste nogle af kontrollerne i hver revision²⁶⁸. Det skal dog bemærkes, at for betydelige risici skal revisor teste kontrollerne i den aktuelle periode²⁶⁹.

Hvis revisor opdager fejlinformation ved udførslen af substanshandlinger, skal revisor vurdere, om dette tyder på, at kontrollerne ikke fungerer effektivt²⁷⁰. Dette skyldes, at hvis revisor opdager en væsentlig fejlinformation i forbindelse med udarbejdelse af sine handlinger, er dette en indikation på tilstedeværelse af en betydelig mangel i den interne kontrol²⁷¹. I tilfælde af, at revisor finder afvigelser fra kontrollerne, skal revisor undersøge årsagerne hertil, vurdere testgrundlaget for tillid, behov for yderligere test, eller hvorvidt dette kan behandles ved substanshandlinger²⁷².

Substanshandlinger

Der er krav om, at revisor for alle væsentlige grupper af transaktioner, balanceposter og oplysninger skal udforme og udføre substanshandlinger, uanset den vurderede risici for væsentlig fejlinformation²⁷³. Arten og omfanget af substanshandlingerne kan revisor, afhængigt af omstændighederne, fastlægge at skulle omfatte enten udelukkende analytiske handlinger, udelukkende test af detaljer, eller en kombination af begge²⁷⁴.

²⁶⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 13 og A35)

²⁶⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 14)

²⁶⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 14(a) og A36)

²⁶⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 14(b) og A37-A39)

²⁶⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 15)

²⁷⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 16)

²⁷¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A40)

²⁷² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 17)

²⁷³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 18 og A42)

²⁷⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A43-A47)

Det fremgår ydermere, at revisor skal overveje, hvorvidt eksterne bekræftelsesprocedure skal udføres som substanshandlinger, hvor revisor i forbindelse hermed skal vurdere, i hvilken situationer disse er relevante²⁷⁵. Revisor kan i sin overvejelse vurdere, hvorvidt den påtænkte bekræftende part har kendskab til det pågældende emne, dens evne og vilje til at svare, samt dens objektivitet²⁷⁶. Ved regnskabsafslutningsprocessen skal revisors substanshandlinger omfatte følgende revisions-handlinger:

- 1) sammenholdelse eller afstemning af oplysningerne i regnskabet med bogføringen og oplysninger i noter²⁷⁷
- 2) undersøgelse af væsentlige poster og andre reguleringer²⁷⁸

Ved betydelige risici skal revisor udføre substanshandlinger, som er specifikt rettet mod disse risici. I tilfælde af, at metoden for betydelige risici kun omfatter substanshandlinger, skal revisor i forlængelse heraf også foretage detailtest²⁷⁹.

Den tidsmæssige placering af substanshandlingerne afhænger af, hvornår revisor har udført disse. I tilfælde af, at disse er udført i løbet af året, skal revisor dække den resterende periode. Dette skal revisor gøre ved at udføre substanshandlinger i kombination med test af kontroller²⁸⁰, eller hvis det er tilstrækkeligt, udføre yderligere substanshandlinger²⁸¹. Revisor skal således sikre, at hele perioden bliver afdækket.

I tilfælde af, at revisor i løbet af året opdager fejlinformationer, som ikke var forventet ved vurderingen af risiciene for væsentlig fejlinformation, er der krav om, at revisor vurdere, om der skal foretages ændringer af enten den tilknyttede risikovurdering, den planlagte art, tidsmæssige placering eller omfanget af substanshandlinger²⁸².

²⁷⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 19 og A48-A50)

²⁷⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A51)

²⁷⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 20(a))

²⁷⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 20(b))

²⁷⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 21 og A53)

²⁸⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 22(a))

²⁸¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 22(b))

²⁸² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 23 og A58)

9.2.3. Fyldestgørende præsentation af regnskabet

Det fremgår, at revisor skal udføre revisionshandlinger, som gør revisor i stand til at tage stilling til, hvorvidt den samlede præsentation af regnskabet er i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Revisor skal i forbindelse hermed overveje, hvorvidt den passende klassifikation og beskrivelse er anvendt, samt om præsentation, struktur og indhold af regnskabet er passende²⁸³.

9.2.4. Vurdering af revisionsbevisets tilstrækkelighed og egnethed

Før revisor konkluderer på revisionen, skal revisor baseret på de udførte revisionshandlinger og revisionsbevis vurdere, om vurderingen af risiciene for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau fortsat er passende²⁸⁴. I denne vurdering er det vigtigt, at revisor ikke går ud fra, at en besvigelser eller en fejl er et isoleret tilfælde, og derfor overvejer hvilken betydning denne opdagelse har²⁸⁵.

Ydermere skal revisor konkludere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvor revisor ved udformningen af konklusionen skal overveje alt relevant revisionsbevis²⁸⁶. Hvis revisor konkluderer, at der ikke er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for et væsentligt udsagn, er der krav om, at revisor opnår yderligere revisionsbevis. Såfremt revisor fortsat ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal revisor afgive en konklusion med forbehold eller ikke afgive en konklusion²⁸⁷.

9.2.5. Dokumentation

Det fremgår, at revisor i sin revisionsdokumentation skal inkludere:

” (...)

(a) de generelle reaktioner med henblik på at håndtere de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau samt arten, den tidsmæssige placering og omfanget af yderligere udførte revisionshandlinger

²⁸³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 24 og A57)

²⁸⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 25)

²⁸⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit A61)

²⁸⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 26 og A62)

²⁸⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 27)

- (b) sammenhængen mellem disse handlinger og de vurderede risici på revisionsmålsniveau og*
- (c) resultaterne af revisionshandlingerne, herunder konklusionerne herpå i tilfælde, hvor disse ikke på anden måde fremstår klart (...)”²⁸⁸.*

I tilfælde af, at revisor anvender revisionsbevis fra tidligere revisioner om kontrollers funktionalitet, skal revisor dokumentere de dragne konklusioner, som der er truffet i forbindelse med valget om at basere sig på tidligere testede kontroller²⁸⁹.

Slutteligt skal revisor sikre, at dokumentationen viser, at oplysningerne i regnskabet er retvisende og i overensstemmelse med den underliggende bogføring²⁹⁰.

9.3. Udvidet gennemgang

Standarden for udvidet gennemgang fastsætter specifikke krav til revisors arbejde i henhold til håndteringen af revisors reaktion på vurderede risici. Formålet med disse krav er at sikre, at revisor med en begrænset grad af sikkerhed kan udlede en konklusion om, hvorvidt regnskab giver et retvisende billede.

9.3.1. Udførelse af yderligere reviewhandling

Hvis revisor i forbindelse med opgavens udførsel bliver opmærksom på forhold, der kan indikere at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere reviewhandling, som revisor efter sin faglige vurdering finder nødvendigt efter omstændighederne for at kunne foretage en konklusion om årsregnskabet²⁹¹. De yderligere reviewhandling, som revisor skal foretage, afhænger af omstændighederne og udgør et spørgsmål om revisors faglige vurdering. Disse yderligere handlinger har til formål at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, der kan danne grundlag for, at revisor er i stand til at udforme en konklusion vedrørende forhold, som efter revisors opfattelse kan resultere i, at årsregnskabet kan indeholde væsentlig fejlinformation. De yderligere handlinger, som revisor kan foretage for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, er:

²⁸⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 28)

²⁸⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 29)

²⁹⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016c; afsnit 30)

²⁹¹ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A83)

1. Yderligere forespørgsler eller analytiske handlinger
2. Andre typer af handlinger, såsom substansbaserede detailtest eller eksterne bekræftelser

Såfremt revisor efter at have udført yderligere handlinger, fortsat ikke kan konkludere, om det pågældende forhold medfører væsentlig fejlinformation i årsregnskabet, eller om det faktisk indebærer væsentlig fejlinformation, er der tale om en begrænsning i omfang. I sådanne tilfælde er revisor ikke i stand til at afgive en konklusion uden forbehold²⁹².

Revisor skal endvidere vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis ved revisors indledende reviewhandling, supplerende handlinger og eventuelle yderligere handlinger. Hvis revisor ikke opnår det forventede bevis, skal revisor i dette tilfælde vurdere, hvorvidt det opnåede bevis er tilstrækkeligt og egnet til at udforme en konklusion på baggrund af. Revisor bør i denne situation udvide omfanget af udførte handlinger eller udføre andre handlinger, som revisor efter sin faglige vurdering mener er nødvendige efter omstændighederne²⁹³.

9.3.2. Andre specifikke forhold, der kræver revisors reaktion

Hvis revisor indikerer tegn på eller mistanke om besvigelser eller andre ulovlige handlinger, skal dette kommunikeres til ledelsen. Revisor skal samtidig anmode ledelsens om en vurdering af denne indvirkning på årsregnskabet²⁹⁴. Derudover skal revisor overveje ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte sin drift. Hvis revisor i løbet af opgaven bliver opmærksom på begivenheder eller forhold, der kan skabe en betydelig tvivl, skal revisor foretage en forespørgsel til ledelsen i henhold til de fremtidige handlinger, og vurdere resultatet af disse forespørgsler. Dette kan medføre, at revisor kan konkludere, at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation eller på anden vis giver et misvisende billede i forudsætningen om fortsat drift²⁹⁵.

Såfremt revisor identificerer efterfølgende begivenheder, der kræver regulering eller yderligere oplysninger i årsregnskabet, skal revisor anmode ledelsen om at foretage de nødvendige korrektioner af den konstaterede fejlinformation²⁹⁶. Revisor skal endvidere anmode ledelsen om en skriftlig udtalelse om deres ansvar for årsregnskabet.

²⁹² (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A87)

²⁹³ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A91)

²⁹⁴ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A76)

²⁹⁵ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A89)

²⁹⁶ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 45)

Gennem hele processen skal revisor udøve en professionel skepsis, og være opmærksom på forhold, der kan tyde på en væsentlig fejlinformation. Det er vigtigt, at revisor anvender sin professionelle skepsis for kunne foretage en kritisk vurdering af bevis, undersøgelse af modstridende bevis og vurdering af pålideligheden af indhentet information²⁹⁷. Den faglige vurdering skal revisor endvidere anvende til at træffe kvalificerede beslutninger om de handlinger, der er passende efter omstændighederne for at vurdere det opnåede bevis og udforme en konklusion²⁹⁸. Det er vigtigt, at reaktionerne, som revisor foretager samt de opnåede konklusioner, dokumenteres rettidigt. Det skal være muligt for en anden erfaren revisor at forstå disse udførte handlinger, resultaterne heraf, samt de faglige vurderinger.

9.3.3. ISRE 2400

I ISRE 2400 fremhæves det at hvis revisor bliver opmærksom på forhold, som giver anledning til at mene, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere reviewhandling, som er nødvendige efter omstændighederne. Dette er for at kunne konkludere, hvorvidt det pågældende forhold sandsynligvis vil medføre en væsentlig fejlinformation eller ej, og derved opnå tilstrækkeligt og egnet bevis²⁹⁹. Hvis revisor ikke kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis skal dette betragtes som en begrænsning i revisors omfang³⁰⁰. Resultatet af revisors handlinger og indhentet bevis danner grundlag for revisors konklusion. I henhold til ISRE 2400 er det afgørende, at revisor i betydelig grad anvender sin professionelle skepsis og udøver faglig vurdering gennem hele opgavens udførelse, idet dette anses som en central del af reaktionen på vurderede risici.

²⁹⁷ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A12)

²⁹⁸ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A16)

²⁹⁹ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A101-103)

³⁰⁰ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A109)

9.4. Sammenligning

Af nedenstående tabel 5 fremgår en sammenligning af henholdsvis ISA for LCE, ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang med særligt fokus på revisors reaktion på vurderede risici. Tabel 5 er udarbejdet med udgangspunkt i afsnit 9.1-9.3.

Område	ISA for LCE	ISA 330	Udvidet gennemgang
Formål	At reagere hensigtsmæssigt på vurderede risici for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis	Opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ved at udforme og gennemføre passende reaktioner	Tilpasse reaktioner til risikoområder med supplerende, men begrænsede handlinger
Revisors konklusion	Høj grad af sikkerhed	Høj grad af sikkerhed	Begrænset grad af sikkerhed
Reaktioner på vurderede risici	Fokus på substanshandlinger og faglig vurdering	Kombination af kontroller og substanshandlinger	Overordnet evaluering baseret på forespørgsler, analytiske procedurer og reviewhandlinger
Rolle for revisors faglig vurdering	Centeret om faglig vurdering	Anvendes indenfor faste rammer (højt regulatorisk indhold)	Overvejende faglig vurdering
Test af kontroller	Normalt ingen test af kontroller; muligt ved revisors faglige vurdering	Omfattende test af interne kontroller baseret på risikovurdering	Ingen test af kontroller
Substanshandlinger	Primært brug af substanshandlinger	Anvendes som en central revisionshandling	Anvendes kun i begrænset omfang ved risikofyldte områder
Risikoniveauer	Regnskabs- og revisionsmål	Regnskabs- og revisionsmål	Regnskabsniveau og særligt udsatte områder
Dokumentationskrav	Mindre omfattende, men struktureret	Meget omfattende og detaljerede krav	Mere summarisk og overordnet.

Tabel 5 5 - Sammenligningstabel af krav til revisor i forbindelse med revisors reaktion på vurderede risici, egen tilvirkning

10. Regnskabsmæssige skøn

Et andet relevant regnskabsområde at undersøge er regnskabsmæssige skøn. Et regnskabsmæssigt skøn er et udtryk for, hvilket økonomisk forløb eller udfald for en fremtidig begivenhed, der er mest sandsynlig. Regnskabsmæssige skøn udarbejdes med den hensigt at opnå et så retvisende billede som muligt af virksomhedens regnskab. Regnskabsmæssige skøn foretages af virksomhedens ledelse, samt skal de udøves indenfor den anvendte regnskabspraksis rammer³⁰¹.

Kravene til revisors arbejde i forbindelse med regnskabsmæssige skøn er varierende afhængigt af, om revisor laver revision efter ISA for LCE, ISA for komplekse virksomheder eller udvidet gennemgang. Nedenfor vil kravene for de tre forskellige standarder præsenteres og analyseres, hvorefter disse krav sammenlignes med henblik på at danne en forståelse for, hvordan ISA for LCE adskiller sig fra ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang i forhold til regnskabsmæssige skøn.

10.1. ISA for LCE

ISA for LCE indeholder krav til revisor i forbindelse med revision af regnskabsmæssige skøn, således revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at de regnskabsmæssige skøn er rimelige. Nedenfor vil de pågældende krav blive præsenteret.

10.1.1. Identifikation og vurdering af risici

Det fremgår, at ISA for LCE omfatter identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau, hvor der herunder også er krav om, at revisor forholder sig til virksomhedens regnskabsmæssige skøn³⁰².

Det kræves, at revisor skaber en forståelse af relevante aspekter af virksomheden, hvor revisor herunder skal opnå en forståelse for transaktioner og andre begivenheder og forhold i virksomheden, der kan medføre ændringer i de regnskabsmæssige skøn, som virksomheden skal indregne eller oplyse³⁰³.

³⁰¹ (Økonomitrykelsen, 2025)

³⁰² (IAASB, 2023b; afsnit 6)

³⁰³ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.4(e))

Ydermere fremgår det, at revisor skal opnå en forståelse af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, herunder indregningskriterier, målegrundlag og præsenterings- og oplysningskrav til de regnskabsmæssige skøn³⁰⁴.

Der stilles ydermere krav om, at revisor skal opnå en forståelse for, hvordan ledelsen identificerer, udvælger og anvender relevante metoder, forudsætninger og data for væsentlige klasser af transaktioner, balanceposter eller oplysninger, der involverer regnskabsmæssige skøn. Denne forståelse også inkluderer en identifikation af væsentlige forudsætninger³⁰⁵. Derudover skal revisor danne en forståelse for, hvordan ledelsen forstår og forholder sig til graden af skønsmæssig usikkerhed, herunder udvælgelsen af et punkttestimat og relaterede oplysninger til regnskabet³⁰⁶. Slutteligt skal revisor opnå forståelse for, hvordan ledelsen gennemgår og reagerer på resultaterne af tidligere regnskabsmæssige skøn³⁰⁷.

Ydermere fremgår det, at der er krav om, at revisor skal vurdere, hvorvidt virksomhedens proces til at udarbejde de regnskabsmæssige skøn er passende i forhold til relevante regnskabsmæssige begrebsramme³⁰⁸.

Der stilles samtidig krav om, at revisor skal identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, der relaterer sig til besvigelser og fejl³⁰⁹. Herunder skal revisor vurdere den iboende risiko for de identificerede risici for væsentlig fejlinformation³¹⁰, hvor revisor for regnskabsmæssige skøn skal være opmærksom på, hvorvidt den skønsmæssige usikkerhed er en faktor, som påvirker revisionsmålenes sårbarhed for fejlinformation³¹¹.

I forlængelse heraf skal revisor overveje, hvorvidt det regnskabsmæssige skøn er genstand for skønsmæssig usikkerhed, samt i hvilken grad udvælgelsen og anvendelsen af metoden, forudsætningerne og data, samt udvælgelsen af ledelsens punkttestimat og relaterede oplysninger, er påvirket af kompleksitet, subjektivitet, forandring eller ledelsesbias³¹². Hvis revisor identificerer en

³⁰⁴ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.5(a))

³⁰⁵ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.10(a))

³⁰⁶ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.9(b))

³⁰⁷ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.9(c))

³⁰⁸ (IAASB, 2023b; afsnit 6.3.10)

³⁰⁹ (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.1)

³¹⁰ (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.1(ii))

³¹¹ (IAASB, 2023b, pp. 63–64)

³¹² (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.3)

tilstedeværelse af flere af disse faktorer, vil dette derved indikere en højere iboende risiko, hvorfor revisor skal vurdere, hvorvidt ISA for LCE fortsat er passende³¹³.

Ydermere er der krav om, at revisor skal vurdere, om de identificerede og vurderede risici vedrørende regnskabsmæssige skøn kan klassificeres som betydelige risici³¹⁴. Samt fremgår det, at revisor skal kommunikere med den daglige eller øverste ledelse, om de vurderede betydelige risici, som revisor har identificeret³¹⁵.

Standarden stiller ydermere krav til specifikke dokumentationskrav, hvor disse for regnskabsmæssige skøn omfatter revisors centrale forståelse af de anvendte skøn, herunder relevante interne kontroller. Samtidig skal de indeholde, hvordan de identificerede risici for væsentlig fejlinformation er koblet til de supplerende revisionshandling, samt eventuelle tegn på ledelsesbias og de tiltag, der er truffet for at imødegå disse³¹⁶.

Ved at udføre ovenstående krav, skaber revisor derved et grundlag for at udforme og udføre reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation.

10.1.2. Reaktioner på vurderede risici for væsentlig fejlinformation

Der er krav om, at revisor skal udforme og udføre revisionshandlingerne som reaktion på de vurderede risici, hvor der af standarden fremgår specifikke krav til regnskabsmæssige skøn.

Dette indebærer, i relation til ledelsens tilsidesættelse af kontroller, at revisor skal udforme og udføre revisionshandling for at gennemgå de regnskabsmæssige skøn for bias. Her skal revisor vurdere, hvorvidt disse bias repræsenterer en risiko for fejlinformation som følge af en besvigelser³¹⁷. I forlængelse heraf skal revisor derfor evaluere, hvorvidt der er indikationer på, at ledelsens vurderinger og beslutninger indikerer en mulig bias, som kan repræsentere risici for væsentlige fejlinformationer. I tilfælde heraf, er der krav om, at revisor revurdere de regnskabsmæssige skøn som

³¹³ (IAASB, 2023b; afsnit 6.5.1)

³¹⁴ (IAASB, 2023b; afsnit 6.4.5)

³¹⁵ (IAASB, 2023b; afsnit 6.6.1)

³¹⁶ (IAASB, 2023b; afsnit 6.7.1)

³¹⁷ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.6(b)(i))

helhed³¹⁸. Ydermere skal revisor for væsentlige regnskabsmæssige skøn, der afspejler det foregående års regnskab, udføre en bagudrettet gennemgang af ledelsens vurderinger og forudsætninger relaterende hertil³¹⁹.

Et specifikt fokusområde er de regnskabsmæssige skøn, hvor revisor skal udforme og udføre yderligere revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau³²⁰.

Disse yderligere revisionshandlinger udføres som en reaktion på de vurderede risici på revisionsmålsniveau, og de skal indeholde en eller flere af følgende tilgange³²¹:

- 1) Indhentning af revisionsbevis fra begivenheder, der er indtruffet op til datoen for revisionspåtegningen, og i forlængelse heraf, skal revisor vurdere, hvorvidt revisionsbeviset er tilstrækkeligt og egnet³²².
- 2) Test af processen for, hvordan ledelsen foretog det regnskabsmæssige skøn. Her skal revisors yderligere revisionshandlinger omfatte, hvorvidt;
”(...)
 - a) *Den valgte metode er passende;*
 - b) *De væsentlige forudsætninger og data er konsistente og passende, og deres integritet opretholdes ved anvendelse af metoden;*
 - c) *Ændringer fra tidligere perioder i metoden, væsentlige forudsætninger og data er passende;*
 - d) *Ledelsen har til hensigt at udføre specifikke handlingsforløb;*
 - e) *De vurderinger, der er foretaget i forbindelse med valg af metode, væsentlige forudsætninger og data giver anledning til indikatorer for mulig ledelsesbias. Når der identificeres indikatorer for mulig ledelsesbias, skal revisor vurdere konsekvenserne for revisionen. Hvor der er hensigt om at vildlede, er ledelsesbias af besvigelseragtig karakter;*

³¹⁸ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.6(b)(i))

³¹⁹ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.6(b)(ii))

³²⁰ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.14)

³²¹ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.15)

³²² (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.16)

- f) *Dataene er relevante og pålidelige under omstændighederne; og*
 - g) *Beregninger er matematisk nøjagtige, og om vurderinger er blevet anvendt konsistent.*
- [...]”³²³

Ydermere stilles der krav om, at de yderligere revisionshandlinger skal tage stilling til om ledelsen, indenfor den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, har skabt forståelse for og adresseret den skønsmæssige usikkerhed ved at vælge passende punktestimater³²⁴. Dette indebærer samtidig, at revisor skal være opmærksom på ledelsens udøvelse af skøn og skal overveje egnetheden af det valgte punktestimat og relaterede oplysninger.

Hvis dette ikke er tilfældet, er der krav om, at revisor skal anmode ledelsen om at udføre yderligere handlinger med henblik på at skabe forståelse for den skønsmæssige usikkerhed³²⁵. I de tilfælde, hvor revisor fastslår, at ledelsen ikke i tilstrækkelig grad imødegår den skønsmæssige usikkerhed, skal revisors punktestimat eller beløbsinterval udvikles³²⁶.

Når revisor udarbejder et punktestimat eller beløbsinterval³²⁷, skal de yderligere revisionshandlinger omfatte en vurdering af, om de anvendte metoder, forudsætninger og data er passende i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme³²⁸. Desuden skal revisor sikre, at det fastlagte interval udelukkende indeholder beløb, der er understøttet af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis³²⁹.

Der fremgår samtidig specifikke kommunikationskrav om, at revisor skal overveje, om der er forhold vedrørende de regnskabsmæssige skøn, som skal kommunikeres med den daglige eller øverste ledelse. Revisor skal ydermere overveje, om begrundelserne for risiciene for væsentlig fejlinformation vedrører skønsmæssig usikkerhed eller virkningerne af kompleksitet, subjektivitet, ændringer eller ledelsesbias³³⁰.

³²³ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.17)

³²⁴ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.18)

³²⁵ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.18(a))

³²⁶ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.18(b))

³²⁷ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.19)

³²⁸ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.19(a))

³²⁹ (IAASB, 2023b; afsnit 7.4.19(b))

³³⁰ (IAASB, 2023b; afsnit 7.6.3)

Revisor skal slutteligt dokumentere væsentlige forhold vedrørende revisors vurdering af, om de regnskabsmæssige skøn er rimelige i forhold til den regnskabsmæssige begrebsramme³³¹.

10.1.3. Afsluttende handlinger

Ved revisors udførsel af afsluttende handlinger, er der krav om, at revisor foretager en sammenfattende vurdering, således dette kan understøtte revisors overordnede konklusion³³². I relation til regnskabsmæssige skøn, skal revisor på baggrund af de udførte revisionshandling og det indhentede bevis, vurdere, hvorvidt de foretagende vurderinger vedrørende risiko for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau fortsat er passende³³³. Ydermere skal revisor vurdere, hvorvidt ledelsens beslutninger om indregning, måling, præsentation og oplysning om regnskabsmæssige skøn i regnskabet er rimelige i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme³³⁴.

En anden afsluttende handling, som revisor skal udføre i relation til regnskabsmæssige skøn, er, at revisor skal indhente skriftlige udtalelser fra den daglige eller øverste ledelse. De skriftlige udtalelser skal indeholde omtale af, hvorvidt de metoder, væsentlige forudsætninger og data, som ledelsen har anvendt ved udførslen af de regnskabsmæssige skøn, er egnede³³⁵.

Slutteligt er der krav om, at revisor skal kommunikere om revisors synspunkter om de væsentlige kvalitative aspekter af virksomhedens regnskabsmæssige skøn. Denne kommunikation skal ske til den øverste ledelse³³⁶.

10.1.4. Udformning af en konklusion og rapportering

I forbindelse med udformning af en konklusion på regnskabet, fremgår det, at revisor skal foretage en vurdering af, om regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Når revisor foretager denne vurdering, skal de kvalitative aspekter af virksomhedens regnskabspraksis overvejes. Ydermere skal revisor tage stilling til, om der er indikationer på manglende neutralitet i ledelsens vurderinger³³⁷.

³³¹ (IAASB, 2023b; afsnit 7.7.4)

³³² (IAASB, 2023b; afsnit 8.5)

³³³ (IAASB, 2023b; afsnit 8.5.2(a))

³³⁴ (IAASB, 2023b; afsnit 8.5.2(b))

³³⁵ (IAASB, 2023b; afsnit 8.6.1(k))

³³⁶ (IAASB, 2023b; afsnit 8.8.2(c))

³³⁷ (IAASB, 2023b; afsnit 9.2.3)

Revisor skal samtidig vurdere, om de regnskabsmæssige skøn fra ledelsen er rimelige, hvor denne vurdering sker i lyset af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme³³⁸.

Hvis revisor vurderer, at der er væsentlig fejlinformation i regnskabet, som vedrører specifikke beløb i regnskabet, der relaterer sig til de regnskabsmæssige skøn, er der krav om, at revisor skal inkludere en beskrivelse og kvantificering, hvis muligt, af de regnskabsmæssige virkninger af fejlinformationen, i afsnittet om grundlag for konklusionen³³⁹. Dette gør sig også gældende for kvalitative oplysninger, der kan relatere sig til de regnskabsmæssige skøn, hvor dette skal inkludere en forklaring på, hvorfor oplysningerne er fejlbehæftede³⁴⁰.

10.2. ISA for komplekse virksomheder (ISA 540)

Ved revision af regnskabsmæssige skøn for komplekse virksomheder anvendes ISA 540 (ajourført). ISA 540 stiller en række krav til revisor i relation til vurderingen af ledelsens regnskabsmæssige skøn, samt identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation. Standarden indeholder yderligere også krav til revisors handlinger, som svar på disse identificerede risici, samt metoder til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. ”[...] Målet for revisor er at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, om regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger i regnskabet er rimelige i forhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. [...]”³⁴¹. Standarden finder anvendelse på alle regnskabsmæssige skøn, hvor omfanget af de krævede handlinger afhænger af den skønsmæssige usikkerhed, kompleksiteten og subjektiviteten. Desto højere skønsmæssig usikkerhed, kompleksitet og subjektivitet, desto mere omfattende risikovurderingshandling og yderligere revisionshandling skal revisor foretage³⁴². Nedenfor vil kravene i standarden blive præsenteret.

³³⁸ (IAASB, 2023b; afsnit 9.2.4)

³³⁹ (IAASB, 2023b; afsnit 9.5.31(a))

³⁴⁰ (IAASB, 2023b; afsnit 9.5.31(b))

³⁴¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 11)

³⁴² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 4-7)

10.2.1. Risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter

Et helt grundlæggende fundament for revisors håndtering af regnskabsmæssige skøn findes ved, at revisor udfører en række omfattende risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter. Formålet er hermed, at revisor tilegner sig en forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder virksomhedens interne kontrol³⁴³. Arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisors handlinger i forbindelse med forståelse af virksomheden og dens interne kontrol afhænger af, hvorvidt de regnskabsmæssige skøn i større eller mindre grad er forbundet med eller påvirket af skønsmæssig usikkerhed, kompleksitet, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer³⁴⁴.

Det fremgår derved, at revisor ikke kun skal identificere de områder, hvor de regnskabsmæssige skøn forekommer³⁴⁵, men samtidig også forstå kravene i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme for disse skøn³⁴⁶. Denne forståelse medfører, at revisor skal opnå en forståelse for rammens definition af og krav til indregning, måling, præsentation og oplysninger for det enkelte regnskabsmæssige skøn. Samtidig er der ligeledes krav om, at revisor tilegner sig en forståelse af relevante regulatoriske faktorer³⁴⁷.

Ydermere stilles der krav om, at revisor har forståelse for arten af forventede regnskabsmæssige skøn³⁴⁸. Endvidere er det nødvendigt, at revisor opnår en forståelse af arten og omfanget af tilsyn og styring af den daglige ledelses regnskabsaflæggelsesproces vedrørende regnskabsmæssige skøn³⁴⁹. Denne forståelse kan være vigtig, når det regnskabsmæssige skøn i højere grad er forbundet med skønsmæssige usikkerheder, kompleksitet og subjektivitet³⁵⁰. Dette giver derved indsigt i, hvordan ledelsen sikrer kvaliteten af de regnskabsmæssige skøn, samt ledelsens involvering i potentielle komplekse og subjektive skøn.

³⁴³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13 og A19)

³⁴⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 20)

³⁴⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(a) og A23)

³⁴⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(b), A24-A25)

³⁴⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(c) og A26)

³⁴⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(d) og A27)

³⁴⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(e) og A28-A29)

³⁵⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A30)

Revisor skal yderligere vurdere, hvordan ledelsen identificerer behovet for og anvender specialiserede færdigheder eller specialviden³⁵¹, hvor dette er særligt relevant for komplekse regnskabsmæssige skøn, da disse kan involvere eksterne eksperter³⁵².

Det fremgår, at revisor skal opnå forståelse af virksomhedens risikovurderingsproces i relation til regnskabsmæssige skøn³⁵³, hvor dette afdækker, hvordan virksomheden selv identificerer og håndterer risici forbundet med de regnskabsmæssige skøn.

Revisor skal opnå forståelse for virksomhedens informationssystem i relation til regnskabsmæssige skøn³⁵⁴. Dette medfører en detaljeret gennemgang af, hvordan ledelsen identificerer metoder, tydelige forudsætninger og data³⁵⁵, herunder valget af interne og eksterne kilder samt de vurderinger, som ledelsen har foretaget i relation hertil³⁵⁶. Det er samtidigt vigtigt, at revisor opnår forståelse for, hvordan ledelsen håndterer skønsmæssig usikkerhed, samt i forlængelse heraf fastlæggelsen af punkttestimater og tilknyttede oplysninger³⁵⁷.

Slutteligt skal revisor opnå en indsigt i kontrolaktiviteter, som er relevante for revisionen af ledelsens proces for udøvelse af regnskabsmæssige skøn³⁵⁸. Dette inkluderer en vurdering af, hvordan kontrollerne adresserer skønsmæssig usikkerhed, kompleksitet og subjektivitet³⁵⁹. Ydermere skal revisor undersøge, hvordan den daglige ledelse gennemgår og reagerer på udfald af tidligere regnskabsmæssige skøn³⁶⁰. Den bagudrettede gennemgang er en vigtig risikovurderingshandling, eftersom dette kan medføre egnet revisionsbevis. Samtidig er den bagudrettede gennemgang også krævet af ISA 240³⁶¹³⁶².

Disse risikovurderingshandling er danner grundlag for revisors efterfølgende identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation.

³⁵¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(f) og A31)

³⁵² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A61)

³⁵³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(g), A32-33 og A47-A48)

³⁵⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(h) og A34-A49)

³⁵⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 14 og A39-A49)

³⁵⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A3 og A40-A41)

³⁵⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A46-A49)

³⁵⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(i), A50-A54 og A62)

³⁵⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A51-A54)

³⁶⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 13(j), A55-A57, A63 og A140-A142)

³⁶¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016b)

³⁶² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A56-A57 og A123)

10.2.2. Identifikation og vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation

Når revisor har foretaget risikovurderingshandlingerne, som fremgår af afsnit 10.2.1, skal revisor på baggrund heraf identificere og vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau for de regnskabsmæssige skøn³⁶³. Et krav i ISA 540, som tidligere nævnt er, at revisor skal foretage en særskilt vurdering af den iboende risiko³⁶⁴, hvor dette understreger vigtigheden i at skabe en forståelse for risikoen for fejlinformation, før revisor tager højde for effekten af de interne kontroller³⁶⁵. Ved vurderingen af den iboende risiko, skal revisor tage højde for graden af den skønsmæssige risiko³⁶⁶, hvor dette er et udtryk for den iboende variation i mulige måleudfald, som opstår på baggrund af begrænsninger i viden eller data. Jo højere den skønsmæssige risiko er, desto vanskeligere er det, at opnå et præcist skøn, betydende at den iboende risiko er højere, hvor revisor i denne situation skal benytte sin professionelle skepsis og faglige vurdering³⁶⁷.

I vurderingen af den iboende risiko, skal det yderligere adresseres, i hvilken grad kompleksitet, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer påvirker de regnskabsmæssige skøn³⁶⁸. Ved vurdering af graden af kompleksiteten, skal revisor vurderer valget og anvendelsen af metode, forudsætninger og data ved udøvelsen af det regnskabsmæssige skøn³⁶⁹. Kompleksitet kan opstå, hvis der benyttes avancerede modeller eller større mængder af data og forskellige datakilder. Subjektivitet skal vurderes ud fra de iboende begrænsninger i den anvendte viden og data, som derved gør ledelsens vurderinger nødvendige.

Ydermere skal revisor vurdere processen for den daglige ledelses fastlæggelse af punktestimat og tilknyttede oplysninger, samt i hvor høj grad disse bliver påvirket af ledelsens vurderinger og potentielt bias³⁷⁰. Slutteligt skal revisor fastlægge, om hvorvidt nogle af de identificerede risici udgør en betydelig risiko for væsentlig fejlinformation³⁷¹. Betydelige risici er risici, som efter revisors vurdering kræver særlig opmærksom, og derved kan have betydning for revisors sammensætning

³⁶³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 16)

³⁶⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 16 og A8)

³⁶⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 20)

³⁶⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 16(a) og A72-A75)

³⁶⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 8 og A72-A75)

³⁶⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 16(b) og A76-A79)

³⁶⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 16(b)(i) og A76-A79)

³⁷⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 16(b)(ii))

³⁷¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 17 og A80)

af opgaveteamet³⁷². De identificerede betydelige risici har derved en direkte indflydelse på arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de yderligere revisionshandlinger.

10.2.3. Reaktion på vurderede risici for væsentlig fejlinformation

Efter revisor har identificeret og vurderet risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, skal revisor udforme og udføre yderligere revisionshandlinger på baggrund heraf³⁷³. Disse yderligere handlinger skal tilpasses de specifikke risici, som revisor har identificeret for de enkelte regnskabsmæssige skøn. Revisors yderligere revisionshandlinger skal omfatte en eller flere af de nedenfor nævnte metoder:

- 1) Revisor skal gennemgå begivenheder, der er indtruffet frem til datoen for revisors erklæring³⁷⁴. Dette skyldes, at disse begivenheder potentielt kan medføre revisionsbevis for enkelte regnskabsmæssige skøn³⁷⁵. Dog skal det bemærkes, at dette ikke er tilfældet for alle regnskabsmæssige skøn³⁷⁶. Det fremgår samtidig, at der er krav om, at revisor overholder kravene i ISA 560³⁷⁷, selvom denne testmetode ikke bliver anvendt for et specifikt regnskabsmæssigt skøn³⁷⁸. Dette skyldes, at størstedelen af de regnskabsmæssige skøn afhænger af udfald af fremtidige forhold, hvorfor ISA 560 derved er relevant. De specifikke krav til revisors arbejde i forbindelse hermed vil ikke blive uddybet yderligere, men der henvises til ISA 560 afsnit 6³⁷⁹.
- 2) Revisor skal foretage test af, hvordan den daglige ledelse har udøvet det regnskabsmæssige skøn³⁸⁰. Dette kan omfatte en vurdering af de anvendte metoder, betydelige forudsætninger og data, hvor vurderingen tager udgangspunkt i relevans, pålidelighed og konsistens.
- 3) Revisor skal fastlægge et punkttestimat eller beløbsinterval³⁸¹. Dette gøres, således revisor kan sammenligne dette med ledelsens punkttestimat, hvorved revisor har mulighed for at

³⁷² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A61 og A90)

³⁷³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 18 og A81-A89)

³⁷⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 18(a), 22-27 og A91-A93)

³⁷⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A91)

³⁷⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A92)

³⁷⁷ ISA 560 - Efterfølgende begivenheder

³⁷⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A93)

³⁷⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2009; afsnit 6)

³⁸⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 18(b) og A94-A108)

³⁸¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 18, 28-29 og A118-A125)

vurdere rimeligheden af ledelsens skøn. Hvis revisor vælger at udarbejde et interval, skal dette understøttes med tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Ydermere skal revisor udforme og udføre test, således der opnås tilstrækkeligt og egnet bevis for den operationelle effektivitet af relevante kontroller i relation til de regnskabsmæssige skøn³⁸². Dette skal samtidig være i overensstemmelse med ISA 330³⁸³, hvorfor der henvises gennemgangen af denne standard i afsnit 9.2.

Under udførelsen af disse handlinger, skal revisor adressere de vurderede iboende risici, samt tage højde for årsagerne til vurderingen af den iboende risici, herunder den skønsmæssige usikkerhed og påvirkningen fra kompleksitet, subjektivitet eller andre iboende risikofaktorer³⁸⁴. Som tidligere nævnt, jo højere den vurderede risiko er, desto mere overbevisende revisionsbevis skal revisor tilægge sig. Dette medfører derved, at revisionshandlingerne skal udføres med professionel skepsis.

10.2.4. Oplysninger vedrørende regnskabsmæssige skøn

Der stilles krav om, at revisor er forpligtet til at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau for de oplysninger, der relaterer sig til et regnskabsmæssigt skøn, ud over de oplysninger, der relaterer sig til skønsmæssig usikkerhed³⁸⁵. Dette aspekt sikrer, at regnskabet således indeholder alle nødvendige oplysninger om de anvendte metoder, betydelige forudsætninger, eventuelle ændringer i metoder samt kvalitative og kvantitative oplysninger relaterende til risici³⁸⁶.

10.2.5. Indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen

Der stilles krav om, at revisor løbende skal vurdere, om vurderinger og beslutninger foretaget af den daglige ledelse ved udøvelsen af de regnskabsmæssige skøn indikerer mulig manglende neutralitet hos ledelsen³⁸⁷. Dette er vigtigt, eftersom en manglende neutralitet hos ledelsen kan medføre væsentlig fejlinformation. Hvis der er indikationer herpå, er der krav om, at revisor vurderer

³⁸² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 19 og A85-A89)

³⁸³ ISA 330 - Revisors reaktion på vurderede risici

³⁸⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 20)

³⁸⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 31)

³⁸⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A48)

³⁸⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 32 og A133-A136)

konsekvenserne for revisionen. Disse konsekvenser påvirker behovet for yderligere revisionshandlinger og kan potentiel medføre en revurdering af den iboende risiko.

10.2.6. Overordnet vurdering baseret på de udførte revisionshandlinger

Efter at revisor har udført revisionshandlingerne, skal revisor foretage en overordnet vurdering baseret på det opnåede revisionsbevis³⁸⁸. Denne vurdering omfatter:

- 1) Revisor skal foretage en revurdering af, om vurderingerne af risiciene for væsentlig fejlinformation fortsat er passende, især hvis der er identifikationer om manglende neutralitet hos ledelsen³⁸⁹.
- 2) Revisor skal vurdere, hvorvidt ledelsens beslutninger vedrørende indregning, måling, præsentation og oplysninger om regnskabsmæssige skøn er i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme³⁹⁰.
- 3) Slutteligt skal revisor konkludere, hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis³⁹¹.

I tilfælde af, at revisor konkluderer, at de regnskabsmæssige skøn ikke er rimelige eller indeholder fejlinformationer, skal revisor håndtere dette i overensstemmelse med ISA 450^{392,393}. Samtidig er der krav om, at revisor skal vurdere konsekvenserne for revisionen eller revisors konklusion i overensstemmelse med ISA 705^{394,395}.

10.2.7. Skriftlige udtalelser

Der er samtidig krav om, at revisor skal indhente skriftlige udtalelser fra den daglige og øverste ledelse om, hvorvidt de mener, at de anvendte metoder, forudsætninger og data er passende for indregning, måling og oplysninger i henhold til den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme³⁹⁶. De skriftlige udtalelser skal supplere det øvrige revisionsbevis, men det skal bemærkes, at de

³⁸⁸ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 33 og A137-A138)

³⁸⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 33(a))

³⁹⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 33(b))

³⁹¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 33(c))

³⁹² ISA 450 - Vurdering af fejlinformationer konstateret under revisionen

³⁹³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 35 og A142)

³⁹⁴ ISA 705 - Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring

³⁹⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 34 og A144)

³⁹⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 37 og A145)

skriftlige udtalelser ikke udgør tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i sig selv for alle væsentlige forhold.

10.2.8. Kommunikation med den øverste/daglige ledelse eller andre relevante parter

Der er samtidig krav om, at revisor skal kommunikere med den øverste eller daglige ledelse om bestemte forhold vedrørende regnskabsmæssige skøn, hvor dette skal gøre i henhold til ISA 260³⁹⁷ og ISA 265³⁹⁸³⁹⁹. Dette omfatter samtidig betydelige kvalitative aspekter af virksomhedens regnskabsprincipper, der vedrører de regnskabsmæssige skøn. Ydermere er der krav om, at revisor kommunikerer betydelige mangler i den interne kontrol, der relaterer sig til de regnskabsmæssige skøn.

10.2.9. Dokumentation

Slutteligt skal revisor udarbejde tilstrækkeligt revisionsdokumentation, således der kan skabes en forståelse for de udførte revisionshandlinger, det opnåede revisionsbevis samt de dragne konklusioner⁴⁰⁰. I relation til de regnskabsmæssige skøn, skal dokumentationen inkludere:

- 1) Centrale aspekter af revisors forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder interne kontroller relateret til regnskabsmæssige skøn⁴⁰¹.
- 2) Forbindelsen mellem revisors yderligere revisionshandlinger og de vurderede risici for væsentlig fejlinformation⁴⁰².
- 3) Revisors reaktioner, når den daglige ledelse ikke har taget passende skridt til at forstå og adressere skønsmæssig usikkerhed⁴⁰³.
- 4) Indikationer på mulig manglende neutralitet hos ledelsen og revisors vurdering af konsekvenserne⁴⁰⁴.

³⁹⁷ ISA 260 - Kommunikation med den øverste ledelse (ajourført)

³⁹⁸ ISA 265 - Kommunikation om mangler i intern kontrol til den øverste ledelse og den daglige ledelse

³⁹⁹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 38 og A146-A148)

⁴⁰⁰ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 39 og A149-A152)

⁴⁰¹ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 39(a))

⁴⁰² (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 39(b) og A150)

⁴⁰³ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 39(c))

⁴⁰⁴ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 39(d))

- 5) Betydelige vurderinger relateret til revisors fastlæggelse af, om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger er rimelige⁴⁰⁵.

Dokumentation skal også afspejle revisors udøvelse af professionel skepsis og de betydelige faglige vurderinger, som revisor har foretaget under sin revision af regnskabsmæssige skøn⁴⁰⁶.

10.3. Udvidet gennemgang

Standarden om udvidet gennemgang stiller en række krav til revisor i relation til regnskabsmæssige skøn, således revisor er i stand til at opnå begrænset grad af sikkerhed for, at regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens regnskabsmæssige skøn.

10.3.1. Forståelse af virksomheden og dens omgivelser, herunder revisors handlinger

Der er krav om, at revisor skal opnå en forståelse for virksomheden og dens omgivelser, hvor dette blandt andet omfatter virksomhedens valg af regnskabspraksis, hvilket derved inkluderer en forståelse af de regnskabsmæssige skøn⁴⁰⁷.

Ydermere skal revisor udforme og udføre forespørgsler og analytiske handlinger, således det er muligt at behandle alle væsentlige poster i årsregnskabet samt fokusere på de områder, hvor der er sandsynlighed for væsentlige fejlinformationer kan opstå, betydende at dette kan medføre en vurdering af de regnskabsmæssige skøn⁴⁰⁸.

Det fremgår, at revisors forespørgsler til den daglige ledelse eller andre i virksomheden skal omfatte, ”(...) hvordan den daglige ledelse udøver de betydelige regnskabsmæssige skøn, der er krævet efter årsregnskabsloven (...)”⁴⁰⁹. Dette afsnit er sammenhængende med, at ledelsen skal anvende rimelige vurderinger efter omstændighederne, når den fastsætter de regnskabsmæssige skøn, samt at dette skal ske inden for ÅRL’s regler⁴¹⁰. Disse to punkter er sammenhængende, eftersom de henholdsvis beskriver revisors og ledelsens ansvar i forbindelse med regnskabsmæssige skøn.

⁴⁰⁵ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit 39(e))

⁴⁰⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2018; afsnit A152)

⁴⁰⁷ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 31)

⁴⁰⁸ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 33)

⁴⁰⁹ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 34(a))

⁴¹⁰ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A37)

Derved bliver revisors forespørgsler et redskab for at opnå den nødvendige indsigt i ledelsens processer, vurderinger og anvendte forudsætninger for de regnskabsmæssige skøn.

Ydermere fremgår det, at revisor ved udformning af sin erklæring skal overveje med udgangspunkt i ÅRL samt de udførte handlinger, om hvorvidt ”(...) *de regnskabsmæssige skøn, der er foretaget af den daglige ledelse, synes rimelige* (...)”⁴¹¹.

Hvis revisor ikke er enig i rimeligheden af et regnskabsmæssigt skøn, kan dette derved blive klassificeret som en væsentlig fejlinformation, hvilket derved er et grundlag for en konklusion med forbehold. Der fremgår specifikke forhold, som revisor skal beskrive og redegøre for i afsnittet om grundlag for konklusionen⁴¹².

10.3.2. Dokumentation

Tilvejebringelsen af dokumentation for den udvidet gennemgang er bevis for, at den udvidede gennemgang er udført i overensstemmelse med standarden, samt at dette udgør tilstrækkeligt og egnet bevis for revisors erklæring⁴¹³. Dette betyder derved, at revisor skal kunne dokumentere arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, som revisor har udført, samt de betydelige faglige vurderinger, som revisor har foretaget for at komme frem til konklusionen. I relation til regnskabsmæssige skøn vil dette derved betyde en vurdering af rimeligheden af de regnskabsmæssige skøn.

10.3.3. Kommunikation med ledelsen

Hvis der forekommer betydelige resultater af den udvidet gennemgang, er der krav til revisor om, at disse forhold skal kommunikeres med ledelsen. Et betydeligt forhold kan være ”(...) *revisors syn på betydelige kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabsprincipper, herunder regnskabspraksis, regnskabsmæssige skøn og noteoplysninger*. (...)”⁴¹⁴.

Ydermere præciserer det, at revisors fastsættelse af væsentlighed relaterer sig til revisors faglige vurdering, samt revisors opfattelse af regnskabsbrugernes behov. I denne sammenhæng bestemmer standarden, at det er rimeligt at forudsætte, at regnskabsbrugerne anerkender, at der er iboende

⁴¹¹ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 56 (iv))

⁴¹² (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 67)

⁴¹³ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit 82)

⁴¹⁴ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A52)

usikkerheder ved måling af beløb, der er baseret på regnskabsmæssige skøn. Dog understreger dette samtidig vigtigheden i, at de regnskabsmæssige skøn er præsenteret på en forståelig måde⁴¹⁵.

10.3.4. Overvejelser om eventuel manglende neutralitet hos ledelsen

Slutteligt fremhæves det, at revisor skal overveje kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabsprincipper, hvor revisor i denne proces kan blive opmærksom på manglende neutralitet i den daglige ledelses udøvelse af regnskabsmæssige skøn. En manglende neutralitet hos ledelsen kan medføre, at revisor vurderer at årsregnskabet indeholder væsentlig fejlinformation⁴¹⁶.

10.3.5. ISRE 2400

ISRE 2400 og standarden om udvidet gennemgang understreger begge, at det er ledelsens ansvar at udarbejde rimelige regnskabsmæssige skøn i henhold til relevant lovgivning. Revisors ansvar er at opnå forståelse for, hvordan ledelsen har foretaget de regnskabsmæssige skøn gennem forespørgsler. Efterfølgende skal revisor vurderer, hvorvidt disse regnskabsmæssige skøn synes rimelige baseret på det opnåede bevis og den regnskabsmæssige begrebsramme. Dette medfører derved, at revisor udøve faglig vurdering, samt opretholde sin professionel skepsis. Yderligere skal revisor være opmærksom på potentiel manglende neutralitet i ledelsens vurderinger. Samtidig fremgår det af standarden, at revisor har pligt til at kommunikere sine synspunkter om væsentlige regnskabsmæssige skøn til ledelsen⁴¹⁷.

⁴¹⁵ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A57)

⁴¹⁶ (FSR - danske revisorer & Revisionsteknisk Udvalg, 2013; afsnit A96)

⁴¹⁷ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016d)

10.4. Sammenligning

Af nedenstående tabel 6 fremgår en sammenligning af henholdsvis ISA for LCE, ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang med særligt fokus på revisors håndtering af regnskabsmæssige skøn. Tabel 6 er udarbejdet med udgangspunkt i afsnit 10.1-10.3.

Område	ISA for LCE	ISA 540	Udvidet gennemgang
Formål	Proportionel opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for rimelige skøn	Opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for rimelige skøn	Fastlæggelse om skøn er rimelige efter omstændighederne
Revisors konklusion	Høj grad af sikkerhed	Høj grad af sikkerhed	Begrænset grad af sikkerhed
Risikovurdering	Identifikation og vurdering af skønsmæssig usikkerhed	Vurdering af iboende risici ud fra kompleksitet og subjektivitet	Ingen; reagerer kun, hvis der foreligger tydelige tegn på fejl eller bias.
Bagudrettet vurdering af tidligere skøn	Krav om bagudrettet gennemgang af tidligere skøn	Krav om bagudrettet gennemgang af tidligere skøn	Ingen eksplicit krav, men anbefalet ved betydelige skøn
Manglende neutralitet hos ledelsen	Overvej og revurder skøn ved indikationer	Enhver indikation skal håndteres, analyseres og skøn revurderes	Forholder sig kun til, hvis det er tydeligt eller fremstår åbenlyst.
Udvikling af punkt-estimat eller interval	Ikke et krav; anvendes hvis ledelsens skøn ikke vurderes rimeligt og neutralt	Hvis det er nødvendigt for at vurdere rimeligheden af ledelsens skøn	Ikke et krav, men kan forekomme ved utilstrækkeligt skøn
Kommunikation og skriftlige udtalelser fra ledelsen	Ved usikkerhed kommunikation med ledelsen og indhente skriftlige udtalelser	Ved usikkerhed kommunikation med ledelsen og indhente skriftlige udtalelser	Drøfte væsentlige forhold med ledelsen, og skriftlige udtalelser indgår i ledelsens oplysningspligt
Rolle for revisors faglig vurdering	Centeret om faglig vurdering	Anvendes indenfor faste rammer (højt regulatorisk indhold)	Overvejende faglig vurdering
Professionel skepsis	Løbende anvendelse	Konsekvent anvendelse	Situationsbestemt anvendelse
Dokumentationskrav	Mindre omfattende, men struktureret	Meget omfattende og detaljerede krav	Mere summarisk og overordnet

Tabel 6 6 - Sammenligningstabel af krav til revisors arbejde i forbindelse med regnskabsmæssige skøn, egen tilvirkning

11. Delkonklusion

Forskellene og lighederne mellem standarderne er sammenfattet i tabel 7 nedenfor for at give et struktureret overblik. Tabel 7 skal ses som supplement til den forudgående analyse, som uddyber de væsentlige forhold for hvert område.

Område	ISA for LCE	ISA for komplekse virksomheder	Udvidet gennemgang
Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation	Revisor anvender forespørgsler, analytiske procedurer, observation og inspektion. Risiko vurderes samlet (ibøende + kontrol). Krav om forståelse af virksomhedens processer og kontroller. Tilpasset LCE'ers forenkledede struktur. Gennemgående anvendelse af faglig vurdering.	ISA 315 indeholder omfattende krav. Risici vurderes særskilt (ibøende og kontrolrisiko). Fokus på detaljeret forståelse af virksomhedens omgivelser, interne kontroller og branchespecifikke forhold.	Overordnet forståelse. Kun forespørgsler og analytiske handlinger. Ingen formel vurdering på revisionsmålsniveau. Vurdering baseres på faglig vurdering og identificerede nøgleområder.
Revisors reaktion på vurderede risici	Revisor reagerer med substanshandling og test af kontroller, hvis nødvendigt efter revisors faglige vurdering. Der skal altid udføres substanshandling for betydelige poster. Uforudsigelighed skal indarbejdes. Fokus på passende reaktion til risikoniveau.	ISA 330 stiller detaljerede krav. Reaktionen skal svare til risikoniveauet. Brug af substanshandling, test af kontroller, stikprøver og eksterne bekræftelser.	Ingen krav om test af kontroller. Reaktion via yderligere forespørgsler og analytiske procedurer ved mistanke om fejl. Ikke systematisk eller forudgående risikoreaktion.
Regnskabsmæssige skøn	Revisor skal forstå virksomhedens skøn og vurdere ledelsens metoder, antagelser og bias. Fokus på væsentlighed og dokumentation af vurderingen.	ISA 540 kræver detaljeret gennemgang af skøn, modeller, input og ledelsens forudsætninger. Skal identificere og reagere på ledelsesmæssig bias.	Kun overordnet vurdering. Fokus på at spotte åbenlyse fejl. Ingen dybdegående analyse af modeller, data eller ledelsens forudsætninger.

Tabel 7 - Opsummering af krav til revisors arbejde, egen tilvirkning

DEL 4 - DISKUSSION

12. ISA for LCE som alternativ til eksisterende standarder

I følgende afsnit vil ISA for LCE diskuteres med udgangspunkt i afhandlingens analyse, som vil blive suppleret med anden empiri, herunder interview med revisor Carsten Nielsen. I diskussionen vil der blive taget højde for, hvorvidt ISA for LCE opfylder et reelt behov for danske SMV'er der anvender udvidet gennemgang, eller danske SMV'er der anvender ISA for komplekse virksomheder. Diskussionen vil samtidig have til formål at diskutere, hvorvidt ISA for LCE kan erstatte eller supplere udvidet gennemgang som en mindre ressourcekrævende alternativ til ISA for komplekse virksomheder.

12.1. SMV'er, der anvender udvidet gennemgang

Den væsentlige forskel mellem ISA for LCE og udvidet gennemgang relaterer sig til graden af sikkerhed i revisors konklusion. Når revisor afgiver en konklusion med høj grad af sikkerhed, er revisor forpligtet til at planlægge og udføre revisionshandlinger, der medfører en grundig gennemgang af virksomhedens regnskab, interne kontroller, vurdering og reaktion på risici, samt anvendte regnskabsmæssige skøn. Dette medfører et betydeligt krav til dokumentation, hvor formålet er, at revisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at udtrykke en konklusion med høj grad af sikkerhed.

I modsætning hertil er udvidet gennemgang en anden type undersøgelse, som er baseret på et begrænset omfang af handlinger, jf. afsnit 8.3, 9.3 og 10.3. Dette medfører, at revisor afgiver en konklusion med begrænset grad af sikkerhed. I praksis kan graden af sikkerhed i revisors konklusion have en væsentlig betydning for interessenter, såsom långivere, investorer eller offentlige myndigheder, idet en erklæring med høj grad af sikkerhed ofte tillægges større troværdighed. Dette skyldes, at denne erklæringstype baserer sig på mere omfattende og dybdegående handlinger.

Det skal bemærkes, at en udvidet gennemgang kan være tilstrækkelig i de tilfælde, hvor der ikke stilles krav om en erklæring med høj grad af sikkerhed, samt er udvidet gennemgang en mere omkostningseffektiv løsning, der fortsat opfylder brugere og interessanteres informationsbehov. Ifølge Carsten Nielsen udgør den primære forskel mellem de to erklæringstyper, at man får en bedre kvalitetsundersøgelse, der indebærer en mere dybdegående og kvalitativ undersøgelse. Han påpeger,

at revisor skal foretage mere omfattende handlinger for at verificere rigtigheden af virksomhedens regnskabsmæssige oplysninger. Han fremhæver desuden, at de fleste virksomheder som udgangspunkt ikke efterspørger en revision, medmindre interessenterne stiller krav herom⁴¹⁸.

For LCE'er, hvor regnskabet typisk er simpelt, vil en revisorerklæring med begrænset grad af sikkerhed i mange tilfælde være tilstrækkelig til at imødekomme brugere og interessenteres behov. Undersøgelser indikerer, at interessenter i praksis accepterer en udvidet gennemgang, som dokumentation for virksomhedens økonomiske forhold. I denne kontekst kan en revision fremstå som en ressourcekrævende og omkostningsfuld løsning, hvorfor udvidet gennemgang kan fremstå som mere hensigtsmæssigt og proportional gennemgang i henhold til virksomhedens økonomiske forhold og kompleksitet⁴¹⁹.

Carsten Nielsen fremhæver, at der kan forventes en reaktion i henhold til erklæringer med begrænset grad af sikkerhed, idet udvidet gennemgang har udviklet sig i stigende grad til at blive rigid. Han påpeger, at tilsynsmyndighederne i visse tilfælde kritiserer revisorer for ikke at have udført specifikke handlinger, som eksempelvis en optælling af virksomhedens varelager, selvom en sådan handling ikke er krævet i henhold til standardens bestemmelser⁴²⁰, jf. afsnit 8.2 og 9.2. Ifølge standarden om udvidet gennemgang er det grundlæggende princip, at revisor ud fra en faglig vurdering skal opnå en begrænset grad af sikkerhed, hvilket kan ske uden nødvendigvis at udføre fysiske optællinger, såfremt det ud fra en risikovurdering kan vurderes, at andre handlinger giver et tilstrækkeligt grundlag til opnå en begrænset grad af sikkerhed.

En fremtrædende fordel ved ISA for LCE er, at det er en global standard, som kan sikre ensartethed og forståelse på tværs af grænser, hvorved den internationale handel og samarbejde kan styrkes. Dette er ikke i samme grad muligt for LCE'er, der anvender udvidet gennemgang, eftersom dette ikke er en global standard.

I modsætning til reglerne om henholdsvis revisionspligt og anvendelse af udvidet gennemgang, hvor der anvendes faste kvantitative størrelseskriterier, kan det anses som en ulempe ved ISA for LCE, at der ikke er fastsat specifikke størrelseskriterier, hvorfor det er op til revisors faglige vurdering at vurdere, hvorvidt en virksomhed er for kompleks. Det fremgår af ISA for LCE, at det er

⁴¹⁸ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 13:14

⁴¹⁹ (Horne & Voldbjerg, 2025)

⁴²⁰ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 10:06

op til det enkelte lands jurisdiktion at fastsætte tærsklerne for, hvornår en virksomhed må benytte ISA for LCE. Erhvervsstyrelsen og FSR har endnu ikke fastlagt nogle kriterier for, hvornår en virksomhed kan anvende ISA for LCE, eftersom ”(...) Erhvervsstyrelsen (...) mener, at størrelse i sig selv ikke er afgørende for, om det er en kompleks eller ikke kompleks virksomhed. (...)”⁴²¹. Dette medfører derved, at denne vurdering bliver op til den enkelte revisors faglige vurdering, hvor dette ifølge Carsten Nielsen er en svær vurdering at lave⁴²². Eftersom revisors faglige vurderinger generelt kan antages at være forskellige, samt jurisdiktionerne kan fastsætte individuelle kvalitative og kvantitative krav, kan dette antages at medføre forskellige revisionspraksis både nationalt og internationalt.

Det kan antages, at SMV’er, der anvender udvidet gennemgang, som udgangspunkt vil vurderes som værende en LCE, betydende at de har mulighed for at blive revideret efter ISA for LCE. Selvom ISA for LCE er en forenklet revisionsstandard, så vil den forøge omkostningerne hos LCE’erne⁴²³, eftersom det fremgår, at standarden medfører flere handlinger grundet den høje grad af sikkerhed. Det kan derved antages, at udvidet gennemgang fortsat vil være at foretrække for virksomhederne, eftersom denne er mindre omkostningsfuld.

Modsat kan udvidet gennemgang antages for at bidrage til en forventningskløft, da naive interessenter tillægger stor tiltro til konklusionen⁴²⁴. Eftersom udvidet gennemgang anses for at være et review med fire yderligere handlinger, medfører dette derved, at der afgives en positivt negativ konklusion, hvilket gør det svært for interessenter at skelne mellem en revisionspåtegning og en konklusion om udvidet gennemgang⁴²⁵. Det kan derfor diskuteres, hvorvidt konklusionen for udvidet gennemgang ville accepteres af interessenterne, hvis denne var afgivet som en negativ konklusion⁴²⁶.

En anden fordel ved ISA for LCE er, at denne medfører, at revisor skal sikre sig en forståelse for virksomheden og dens interne kontrol, hvor revisor i en udvidet gennemgang udelukkende skal danne en begrænset forståelse heraf, hvilket fremgår af afsnit 8.4. Dette kan derved medføre, at

⁴²¹ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 16:01

⁴²² Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 16:01

⁴²³ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 25:30

⁴²⁴ (FSR - danske revisorer, 2019, pp. 22–24)

⁴²⁵ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 25:30

⁴²⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016d)

revisor typisk vil identificere flere svagheder i virksomhedens interne kontrol, og derved give ledelsen besked herom, hvilket kan være værdifuldt for virksomheden. Modsat kan dette samtidig antages at være en ulempe, hvis virksomheden ikke har et ønske om, at revisor foretager en grundig gennemgang, hvorfor udvidet gennemgang i dette tilfælde fortsat vil være at foretrække.

Modsat kan en revision efter ISA for LCE af de regnskabsmæssige skøn være for omfattende, hvorved en udvidet gennemgang i disse tilfælde ofte er tilstrækkelig, som fremgår af afsnit 10.4. Dette skyldes, at det kan antages, at LCE'er ofte har få og ikke komplicerede skøn, hvorfor en udvidet gennemgang i disse tilfælde kan anses som værende passende. Generelt kan det antages, at der kan være tilfælde, hvor udvidet gennemgang er tilstrækkelig for en virksomhed, hvorfor ISA for LCE kun medfører overrevision. Ydermere fremgår det, at ISA for LCE kræver en mere systematisk planlægning, vurdering af risici samt flere krav til dokumentation af revisionsbevis, hvorved der er flere krav revisors arbejde sammenlignet med udvidet gennemgang.

12.2. SMV'er, der anvender ISA for komplekse virksomheder

Det kan diskuteres, hvorvidt ISA for LCE kan opretholde den samme høje grad af sikkerhed, som ISA for komplekse virksomheder. Af den umiddelbare betragtning kan det forekomme svært at forstå, at en standard med reducerede krav og forenklet dokumentation, jf. tabel 4, 5 og 6, kan opretholde den samme høje grad af sikkerhed i revisors konklusion. Det kan derfor diskuteres, hvorvidt forenklingen af revisionsprocessen potentielt kan kompromittere revisionskvaliteten, eller om det skal betragtes som et udtryk for proportionalitet og øget effektivitet i forhold til revision af LCE'er.

ISA for LCE er baseret på samme overordnede principper og mål, som i ISA for komplekse virksomheder. Dette indebærer, at standarden forudsætter, at revisor indhenter tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at kunne afgive en konklusion med en høj grad af sikkerhed. Der er således ikke tale om en reduktion af graden af sikkerhed i revisors konklusion. Det som der adskiller sig i ISA for LCE er metoden og strukturen i revisors arbejdsgange, som er tilpasset virksomheder med lavere kompleksitet. Samtidigt har standarden til formål at lette forståelsen og gennemførslen af en revision, hvorved det kan antages, at revisor sparer tid og ressourcer uden, at kvaliteten kompromitteres.

Ifølge Carsten Nielsen er forskellene mellem ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder i realiteten begrænset, idet begge revisionsstandards sigter mod at foretage en erklæring med høj

grad af sikkerhed⁴²⁷. Den primære forskel er derfor en metodiske tilgang, hvorpå man kommer frem til samme resultat. Carsten Nielsen påpeger, at i praksis udfører revisor det samme arbejde i begge standarderne. I ISA for komplekse virksomheder skalerer revisor kravene ned til det, som er relevant for LCE'er, og i denne situation får man en revisionsstandard som ligner ISA for LCE. Han konkluderer således, at forskellen mellem ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder primært er, at man har skaleret og formaliseret kravene i ISA for komplekse virksomheder ned til en særskilt revisionsstandard⁴²⁸.

Det kan derfor diskuteres, hvorvidt der eksisterer et reelt behov for en særskilt revisionsstandard. Såfremt forskellen i praksis er så minimal, at revisor allerede har mulighed for at skalere kravene i ISA for komplekse virksomheder efter omstændighederne, kan man argumentere for, hvorvidt indførelsen af ny standard potentielt bidrager til en øget kompleksitet i et allerede forvejen omfattende og komplekst regelsæt for revisorer. I forlængelse heraf påpeger Carsten Nielsen, at ISA for komplekse virksomheder omfatter cirka 1.400 sider inklusiv omfattende vejledningstekst. Ifølge ISA for komplekse virksomheder forudsættes det, at for at anvende disse korrekt, skal revisor forstå hele standarden herunder vejledningsafsnit og appendix⁴²⁹. Dette fremhæves af Carsten Nielsen som en væsentlig udfordring, idet han argumenterer for, at denne store informationsmængde kan gøre, at revisor ikke opfylder alle krav, selvom disse skulle være uvæsentlige. Dette kan i praksis medføre, at revisor dumper kvalitetskontroller. Ifølge Carsten Nielsen påtales der i forbindelse med kvalitetskontrol ofte kritik af, hvorfor revisor ikke redegør tilstrækkeligt for vurderingen af, at disse forhold er uvæsentlige. Et fravær af en sådan redegørelse kan opfattes som fejl i revisionsdokumentationen, selvom forholdet ikke har en væsentlig betydning for revisors konklusion⁴³⁰. Ydermere påpeges det, at tilsynsmyndighedernes tilgang medfører, at der i praksis forventes et større dokumentationsarbejde, hvilket tillægger revisor at udføre flere revisionshandlinger for at imødekomme disse forventninger⁴³¹. Denne kritik fra tilsynsmyndighederne retter sig primært mod revisors faglige vurdering, end revisors tilsidesættelse af ISA for komplekse virksomheders krav. Det

⁴²⁷ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 10:06

⁴²⁸ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 10:06

⁴²⁹ (IAASB, 2025b)

⁴³⁰ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 5:04

⁴³¹ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 10:06

er ofte dokumentation i henhold til revisors faglige vurdering, som ikke har været tilstrækkeligt underbygget i den konkrete situation. Dette viser nødvendigheden af, at revisor i tilstrækkelig grad dokumenterer grundlaget for risikovurderingen, da standarden ikke indeholder et udtømmende regelsæt, men overlader væsentlige overvejelser til revisors professionelle vurdering.

Det fremgår, at ISA for LCE bygger på en kvalitativ vurdering af virksomhedens kompleksitet. Dette betyder, at revisor skal foretage en vurdering gennem hele revisionsopgaven af, om virksomheden opfylder betingelserne for at blive betragtet som en LCE. Dette forhold, hvorpå vurderingen beror på revisors faglige vurdering og ikke er bundet op på objektive og kvantitative kriterier, indebærer, at denne vurdering kan være vanskelig at foretage og varierer fra revisor til revisor. Ifølge Carsten Nielsen har Erhvervsstyrelsen ikke valgt at fastsætte størrelseskriterier, med den begrundelse om, at en virksomheds størrelse ikke er afgørende for, hvorvidt virksomheden har en kompleks struktur eller ej⁴³². Som hovedregel mener Carsten Nielsen, at jo større en virksomhed er, desto større er sandsynligheden for, at virksomheden er kompleks. Han påpeger desuden at problemstillingen er, at myndighederne undlader at fastsætte kvantitative størrelseskriterier, for at overlade ansvaret til den enkelte revisor⁴³³. Det er dermed revisors ansvar alene at være i stand til at vurdere, hvorvidt den pågældende virksomhed falder indenfor standardens anvendelsesområde. Såfremt Erhvervsstyrelsen fastsatte kvantitative størrelseskriterier for anvendelse af ISA for LCE, kunne dette potentielt bidrage til en større grad af konsistens i vurdering af, hvornår standarden kan anvendes. Samtidig kan man argumentere for, at en fastsættelse af kriterier er vanskelig for Erhvervsstyrelsen, idet det er svært at definere, hvad der i praksis skal karakteriseres som en kompleks virksomhed.

Ved revisionen af LCE'er opleves ISA for komplekse virksomheder ofte som uhensigtsmæssig, idet kravene oprindeligt er udformet med henblik på større og mere komplekse virksomheder. Denne udfordring skal ISA for LCE forsøge at imødekomme gennem en forenklet standard, som er logisk opbygget i overensstemmelse med revisionsprocessen. I ISA for LCE skal der ikke navigeres mellem forskellige standarder for identificere relevante krav, hvilket gør den mere anvendelig i praksis for LCE'er. Ifølge Carsten Nielsen skærer ISA for LCE krav væk, som der ifølge ham

⁴³² Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 10:06

⁴³³ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 16:01

ikke er nogen substans i⁴³⁴. Han påpeger blandt andet, at mindre virksomheder ofte ikke har nogen skriftlige forretningsgange, hvilket man i ISA 315 skal forholde sig til, jf. afsnit 8.2⁴³⁵. I ISA for LCE kan man afgrænse områder såsom planlægningen, da revisor kan nøjes med at konstatere, at det er ejerlederen som varetager overvågningen af forretningen, samt har kontrol over selskabets kassekredit. Disse kontrolelementer, som typisk kun findes i større virksomheder, er ofte ikke til stede i LCE'er. Dog fremgår det af ISA 200, at når det er hensigtsmæssigt, er overvejelser vedrørende skalerbarhed medtaget i nogle ISA'er, hvor dette vil fremgå af vejledning eller anden forklarende materiale⁴³⁶. Dette vil indebære en illustration eller forklaring af anvendelsen på alle typer af virksomheder, uanset om virksomhedens art og omstændigheder er mere eller mindre komplekse. Dette fremgår eksempelvis af ISA 315, hvor der i denne standard er synliggjort, at visse krav er nødvendige at se i konteksten af virksomheden. Dette er gjort med henblik på, at revisionen ikke skal medføre, at revisor udføre arbejde, som ikke bibringer revisionen værdi. Specifikt kræver ISA 315, at revisor anvender sin faglige vurdering til at målrette sine revisionshandlinger⁴³⁷.

En væsentlig forskel mellem ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder kan tilskrives, at detaljerede krav, vejledninger og appendix er udeladt af ISA for LCE. Denne standard overlader i stedet dette til revisors faglige vurdering. Dette betyder, at specifikke krav til eksempelvis fremgangsmåder og dokumentation i højere grad er overladt til revisors vurdering af, hvad der er nødvendigt at foretage i den konkrete revisionsopgave. Konsekvensen ved at lade det være op til revisors faglige vurdering er, at man ikke kan fastsætte et facit. Hvis man har ti revisorer, kan du ifølge Carsten Nielsen også have ti faglige vurderinger⁴³⁸. Dette medvirker derfor til at øge risikoen for en uensartet anvendelse af ISA for LCE. Carsten Nielsen påpeger endvidere, at det er vigtigt, at revisor anvender ISA for LCE som en selvstændig standard, og ikke i forbindelse med revisionen henviser til ISA for komplekse virksomheder⁴³⁹. Revisor skal foretage sin revision inden for rammerne af ISA for LCE, og som udgangspunkt alene i denne. Dog understreges det, at revisor altid skal foretage de handlinger, som der findes nødvendige, hvorfor det kan antages, at revisor kan

⁴³⁴ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 23:35

⁴³⁵ Afsnit 8.2

⁴³⁶ (IAASB & FSR - danske revisorer, 2016a; afsnit A65)

⁴³⁷ (Mielcke & Bünger, 2022)

⁴³⁸ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 9:17

⁴³⁹ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 5:04

søge inspiration til sine handlinger i ISA for komplekse virksomheder. Der vil ud fra dette være en risiko for, at fraværet af specifikke krav og referencer til standarden kan medføre til en varierende praksis for revisorer, som anvender ISA for LCE, hvilket muligvis kan have en indflydelse på interessenternes tillid til revisors erklæring. Fordelen ved i høj grad at lade revisionshandlingerne være op til den enkelte revisor er, at man sikrer en mere fleksibel og proportional tilgang.

Det er dog væsentligt at understrege, at ISA for LCE er forbeholdt virksomheder, der karakteriseres som værende mindre komplekse, og formålet er at sikre, at denne forenklet standard kun anvendes, i disse tilfælde hvor denne metodiske tilgang kan anvendes.

Ydermere fremhæver Carsten Nielsen, at indførslen af ISA for LCE potentielt kan styrke mindre revisionsvirksomheders position på det danske marked⁴⁴⁰. Hvorved det kan antages, at ISA for LCE kan medvirke til at danne et fælles grundlag for, hvordan en revision skal skaleres, hvilket kan anses som værende en fordel for mindre revisionsvirksomheder. Modsat kan der argumenteres for, at selvom ISA for LCE reducerer kompleksiteten i anvendelse, stiller standarden fortsat krav til revisors faglige vurdering. Dette medfører, at ISA for LCE ikke nødvendigvis vil have en effekt for mindre revisionshuse, såfremt disse ikke er tilstrækkelig rustet til at foretage nødvendige faglige overvejelser. Samtidig kan det antages, at eftersom ISA for LCE bygger på ISA for komplekse virksomheder, at standarden kan være svær at anvende i tilfælde af, at revisor ikke har kendskab til ISA for komplekse virksomheder.

ISA for LCE har til formål at opretholde samme høje grad af sikkerhed i revisors konklusion som ISA for komplekse virksomheder, men gennem en mere målrettet og proportional tilgang. Ansvar for at udforme og tilpasse revisionshandling placeres i højere grad ved revisors faglige vurdering fremfor at være fastlagt gennem detaljerede krav. Som det fremgår af afsnit 8.1., 9.1. og 10.1., stilles der fortsat væsentlige krav til revisors arbejde, hvor disse er præsenteret i en mere forenklet og sammenhængende ramme, som bygger på revisors faglige vurdering. Det er således både i gennemførelsen og vurderingen af, hvorvidt standarden er anvendelige i revisionen, at det påhviler revisor faglige vurdering. Denne vurdering er ikke entydigt reguleret, og er præget af en fortolkningsmæssig usikkerhed.

⁴⁴⁰ Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision; 18:14

DEL 5 - KONKLUSION

Formålet med denne afhandling har været at undersøge, hvordan kravene til revisors arbejde i ISA for LCE adskiller sig fra kravene i ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang, med særligt fokus på identifikation og vurdering af risici, reaktion på vurderede risici og regnskabsmæssige skøn. Afhandlingen er opbygget som en komparativ analyse, idet der foretages en analyse af kravene til revisors arbejde med henblik på at belyse forskelle og ligheder i de udvalgte standarder.

I afhandlingens del 2 er der redegjort for udviklingen i revisionsbranchen, herunder revisionsteori for at fastsætte afhandlingens teoretiske grundlag. Endvidere er der foretaget en redegørelse af ISA for LCE, samt dens indhold og begrænsninger. Af dette kan der udledes, at ISA for LCE er en proportionel revisionstandard, hvor krav til revisors arbejde tilpasses efter revisors faglige vurdering. Standarden indeholder specifikke forbud, samt er de kvalitative og kvantitative tærskler op til det enkelte lands jurisdiktion eller revisors faglige vurdering at fastsætte. Der foretages en kortfattet redegørelse af ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang, for derigennem at opnå forståelse for områderne til brug i den komparative analyse.

På baggrund af disse erfaringer foretages en analyse i afhandlingens del 3 af, hvordan ISA for LCE adskiller sig fra ISA for komplekse virksomheder og udvidet gennemgang med særligt fokus på revisors arbejde inden for identifikation og vurdering af risici for væsentlige fejlinformation, reaktion på vurderede risici, samt regnskabsmæssige skøn. Det kan konkluderes, at ISA for LCE er konstrueret med henblik på at forenkle krav til revisors arbejde i LCE'er, hvilket fremgår i standardens strukturerede tilgang til de udvalgte områder. I modsætning til ISA for komplekse virksomheder, der er detaljeret og omfattende i sine krav til revisors arbejde, anvender ISA for LCE en proportional tilgang, hvor kravene er tilpasset virksomhedens kompleksitet. Sammenlignet med udvidet gennemgang adskiller ISA for LCE sig ved at kræve, at revisor opnår en høj grad af sikkerhed, fremfor den begrænsede grad af sikkerhed i udvidet gennemgang. Dette medfører, at krav til revisors arbejde under ISA for LCE i højere grad minder om ISA for komplekse virksomheder med mindre kompleksitet.

Det kan konkluderes, at ved identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation anvender ISA for LCE en iterativ risikovurderingsproces, hvor revisor skal forstå virksomhedens forretningsmodel, regnskabspraksis og interne kontrolsystem. Sammenlignet med ISA 315 er tilgangen mindre omfattende i ISA for LCE, men bevarer væsentlige krav til professional skepsis og vurdering af iboende- og kontrolrisiko. Udvidet gennemgang behandler identifikation og vurdering af risici mere summarisk og uden krav om eksplicit vurdering af virksomhedens kontrolmiljø.

Ved reaktion på vurderede risici kan det konkluderes, at ISA for LCE fastlægger, at revisionshandlingerne skal udføres efter en systematisk proces, herunder skal der foretages substanshandlinger, og hvis nødvendigt test af kontroller. Dette adskiller sig fra udvidet gennemgangs mere begrænsede krav, eftersom denne primært kræver forespørgsler, analytiske handlinger og reviewhandlinger baseret på en overordnet vurdering. ISA 330 opstiller mere detaljerede og omfattende krav ved reaktion på vurderede risici, der involverer test af kontroller og substanshandlinger til at reagere hensigtsmæssigt på vurderede risici for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Ydermere kan det konkluderes, at revisors faglige vurdering er centeret i ISA for LCE, hvor den anvendes overvejende i udvidet gennemgang. Modsat anvendes den faglige vurdering indenfor faste regulatoriske rammer i ISA for komplekse virksomheder. Dette understøtter, at ISA for LCE er en proportionel standard.

Det kan konkluderes for revisors behandling af regnskabsmæssige skøn, at ISA for LCE fokuserer på proportionel opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for rimelige skøn. Modsat indeholder ISA 540 detaljeret og dybdegående krav til revisors arbejde, som omfatter analyser af rimeligheden af ledelsens skøn, brug af modeller, udarbejdelse af punkttestimater og håndtering af manglende neutralitet hos ledelsen. ISA for LCE stiller krav om, at revisor skal forstå ledelsens metoder og forudsætninger, identificere eventuel bias og vurdere rimeligheden af skønnene ud fra den proportionale tilgang. Modsat skal revisor ved udvidet gennemgang alene overveje, om der foreligger åbenlyse fejl eller væsentlige usikkerheder forbundet med de regnskabsmæssige skøn, hvor der ikke foreligger krav om en dybdegående analyse.

I afhandlingens del 4 anvendes den tilegnede viden til at diskutere, hvorvidt ISA for LCE kan fungere som et alternativ til eksisterende standarder. Diskussionen opdeles i henholdsvis SMV'er, der anvender udvidet gennemgang og ISA for komplekse virksomheder, eftersom dette danner to forskellige rammer for diskussionsgrundlaget. For SMV'er, der anvender udvidet gennemgang, er det væsentligste fund i diskussionen, at ISA for LCE sammenlignet med udvidet gennemgang er en mere ressourcekrævende og omkostningsfuld løsning for virksomheder, uden eksterne krav om høj grad af sikkerhed. Valget af standard bør derfor bero på revisors faglige vurdering af virksomhedens størrelse, kompleksitet og behov for ekstern tillid.

For SMV'er, der anvender ISA for komplekse virksomheder, peger diskussionen på, at forskellen mellem standarderne primært ligger i metodikken og strukturen i revisors arbejde, hvor det fremgår, at ISA for LCE tilbyder en mere proportional tilgang til revision af LCE'er. Det fremhæves, at kravene til revisors arbejde i ISA for komplekse virksomheder kan nedskaleres ved revision af SMV'er, betydende at forskellen mellem standarderne kan diskuteres at være begrænset. Dog fremhæves det, at ISA for komplekse virksomheder medfører høje krav til revisors dokumentation, der kan være svære for revisor at efterleve. Modsat overlader ISA for LCE i højere grad valg af revisionshandlinger til revisors faglige vurdering, hvilken kan risikere at medføre en uensartet anvendelse af standarden. Manglen på objektive kriterier for, hvornår en virksomhed kan anses som mindre kompleks, understreger denne problematik, da ansvaret alene påhviler revisor. Det medfører fortolkningsmæssig usikkerhed og potentielle forskelle i vurderingen på tværs af revisorer.

Opsummerende kan det konkluderes, at ISA for LCE muliggør en mere effektiv anvendelig revision for LCE'er, som der dog stiller høje krav til revisors faglige vurdering. Den reducerede formaliseringsgrad er en styrke i forhold til proportionalitet og anvendelighed, men kan skabe udfordringer med hensyn til konsistens og interessenters tillid, hvis anvendelsen af ISA for LCE ikke sker konsekvent.

DEL 6 - PERSPEKTIVERING

Udarbejdelsen af afhandlingens teoretiske afsnit, analyse og diskussion af ISA for LCE har synliggjort andre relevante synsvinkler og problemstillinger, som er meningsfulde at inddrage i perspektivering. Det er vigtigt at bemærke, at denne perspektivering ikke indeholder nye vurderinger og konklusioner, men blot er en præsentation af andre mulige problemstillinger forbundet med ISA for LCE.

13. Kvalitative og kvantitative størrelseskriterier

I arbejdet med afhandlingen er problemstillingen vedrørende ISA for LCE's formulering af de kvalitative og kvantitative tærskler kort berørt. Som tidligere nævnt fremgår det af ISA for LCE, at det er op til det enkelte lands jurisdiktion eller revisors faglige vurdering at fastsætte eller vurdere, hvornår en virksomhed er kompleks. Dette kan antages at medføre problemstillinger, eftersom fastlæggelsen består af udefinerede kvantitative og kvalitative størrelseskriterier. På den kvantitative side kan det være udfordrende at definere en præcis tærskelværdi, som ved udvidet gennemgang, der definerer, hvornår en virksomhed er kompleks. Kvantitative tærskelværdier som omsætning, balance og antal ansatte kan være utilstrækkelige som grundlag for at definere, om en virksomhed er kompleks. Dette skyldes, at en virksomhed i én branche kan overskride disse værdier uden reelt at være kompleks, mens en virksomhed i en anden branche, med samme nøgletal, netop vil være kompleks på grund af branchens karakteristika. Ydermere medfører de kvalitative karakteristika, at vurderingen og fastsættelsen indeholder en vis grad af subjektivitet, betydende at dette kan resultere i en inkonsekvent klassificering af om virksomheder kan anvende ISA for LCE.

Det kan derfor antages, at den dobbelte tilgang, der kombinerer objektive nøgletal med subjektive vurderinger, kan medføre centrale regulatoriske problemstillinger ved en implementering af ISA for LCE. Dette skyldes, at der fremgår en iboende spænding mellem behovet for standardisering og kravet om fleksibilitet. Denne problemstilling havde været interessant at belyse i afhandlingen, med henblik på at anvende dette i diskussionen af, hvorvidt standarden kan anvendes som et alternativ til de eksisterende standarder.

14. Forventningskløften

En anden problemstilling vedrørende ISA for LCE relaterer sig til forventningskløften. Som tidligere nævnt medfører ISA for LCE høj grad af sikkerhed, men indeholder færre krav til revisors arbejde. Der er derfor opstået spørgsmål om, hvorvidt ISA for LCE medfører en forventningskløft i relation til offentlighedens opfattelse af kvaliteten af revisors arbejde. Dette understøtter professor og leder af cand.merc.aud.-studiet på CBS Kim Klarskov Jeppesen med sin udtalelse i artiklen ”Opdaterede standarder, ny teknologi og oplysning kan formindske forventningskløften” bragt i Signatur i november 2019: ”[...] Jo flere produkter der er, desto større bliver arbejdet med at forklare, hvad produkterne kan. (...)”⁴⁴¹. Dette kan antages at medføre, at der kan opstå forvirring blandt interessenterne om, hvorvidt ISA for LCE rent faktisk medfører høj grad af sikkerhed.

Det ville være interessant at inddrage forventningskløften i afhandlingen, med henblik på at belyse forskellen mellem offentlighedens forventninger til revisor og dens ydelser, og hvad revisor selv opfatter som sit professionelle virke, og hvad revisor reelt skal levere.

⁴⁴¹ (FSR - danske revisorer, 2019, p. 23)

LITTERATURLISTE

Bøg, K. C., & Kiertzner, L. (2007). *Professionsetik for revisorer* (1st ed.)

Danmarks Erhvervsfremmebestyrelse. (2020). ERHVERVSFREMME I DANMARK 2020-2023.

https://erhvervsfremmebestyrelsen.dk/sites/default/files/2020-03/Erhvervsfremme-i-Danmark-2020-2023_Strategi.pdf

Danmarks Statistik. (2025). Om Danmarks Statistik.

<https://www.dst.dk/da/OmDS>

Det juridiske laboratorium ved Københavns Universitet. *Betænkning afgivet af Revisorkommissionen*
Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering. Schultz Grafisk A/S.

Betænkning over Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven, (2012).

https://www.ft.dk/ripdf/samling/20121/lovforslag/l26/20121_l26_betaenkning.pdf

Bekendtgørelse af årsregnskabsloven, (2024a).

<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/1057>

Bekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer, (2024b).

<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/518>

Bekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer, (2024c).

<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/518>

Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), (2025).

<https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2025/206>

Erhvervsstyrelsen. (2018). Undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt.

<https://www.ft.dk/samling/20181/almde/eru/bilag/88/1984483.pdf>

Erhvervsstyrelsen. (2022). *Vejledning om Godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)*

Erhvervsstyrelsen. (2025). Fravalg af revision. *Vejledning om Årsrapporter*

EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EU) Nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden og om ophævelse af Kommissionens afgørelse 2005/909/EF, (2014).

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537>

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber EØS-relevant tekst, (2014).

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>

EY. (2024). *Indsigt i årsregnskabsloven 2024/25* (11th ed.)

Lov om forslag til ændring af lov om aktieselskaber og lov om anpartsselskaber (Kapitalkrav), (1991).

https://www.folketingstidende.dk/samling/19911/lovforslag/L150/19911_L150_som_vedtaget.pdf

Folketinget. (2012a). L 26 Forslag til Lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven.

Folketinget. (2012b, Oct 10). *L 26 Forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven.*

<https://www.ft.dk/samling/20121/lovforslag/L26/index.htm>

Folketinget Statsrevisorerne, & Folketinget Rigsrevisionen. (2019). Beretning om

lempelsen af revisionspligten.

<https://www.ft.dk/-/media/sites/statsrevisorerne/dokumenter/2018/beretning-17-2018-om-lempelsen-af-revisionspligten.pdf>

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. (2007). *Etik & Troværdighed* (1st ed.)

FSR - danske revisorer. (2011). En udvidet

gennemgang - ny erklæringsstandard til små og mellemstore virksomheder.

<https://www.ft.dk/samling/20101/almdele/erubilag/207/974592.pdf>

FSR - danske revisorer. (2019, Nov 27). Opdaterede standarder, ny teknologi og oplysning kan formindske forventningskløften. *Signatur*,

https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Værktøjer/SIGNATUR/Magasiner/SIGNATUR%20nummer%204_%202019.pdf

FSR - danske revisorer. (2022). Når kvalitet tæller - Handlingsplan med forslag til at

optimere kvaliteten i revisorbranchen.

https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Kvalitet/Når%20kvalitet%20tæller_%20handlingsplan.pdf

FSR - danske revisorer. (2023). Brancheanalyse 2023.

https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Politik%20og%20analyser/Analyser/2023/FINAL_Brancheanalyse%202023.pdf

FSR - danske revisorer. (2025, Maj 01). *Om FSR*.

<https://www.fsr.dk/om-fsr>

FSR - danske revisorer, & Karnov Group. (2020). SMV-virksomheders

behov for rådgivning

i fremtiden. https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Politik%20og%20analyser/Analyser/2020/Online%20version_SMV-virksomheders-behov-for-raadgivning-i-fremtiden.pdf

Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven, (2013).

https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/FSRs%20Standard%20om%20udvidet%20gennemgang%20_FINAL_22_04_2013.pdf

Horne, A. C., & Voldbjerg, A. M. (2025). Bankernes kreditvurdering: Valget mellem udvidet gennemgang eller egentlig revision.

<https://cfa.dk/finansinvest/bankernes-kreditvurdering-valget-mellem-udvidet-gennemgang-eller-egentlig-revision/>

Feedback statement and way forward - Audits of less complex entities, (2019a).

https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-LCE-Feedback-Statement-final.pdf

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

<https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Gældende%20standarder/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf>

Mapping Documents ISAs to Proposed ISA for LCE – Document 1, (2021a).

https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Less-Complex-Entities-Mapping-ISAs-to-Proposed-ISA-for-LCE-Document-1.pdf

Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE), (2021b).

https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Exposure-Draft-Audits-Less-Complex-Entities.pdf

IAASB. (2023a). INTRODUCTION TO THE ISA FOR LCE.

<https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-LCE-Fact-Sheet.pdf>

The ISA for LCE, (2023b). https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-LCE-Standard_0.pdf

IAASB. (2024a). *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*

IAASB. (2024b). The ISA for LCE - Authority Supplemental Guidance.

<https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-09/IAASB-ISA-for-LCE-Guidance-Authority-of-Standard.pdf>

IAASB. (2025a, Maj 01). *ABOUT IAASB*.

<https://www.iaasb.org/about-iaasb>

IAASB. (2025b). *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-08/IAASB-2023-2024-Handbook-Volume-1.pdf>

ISA 560 Efterfølgende begivenheder, (2009). https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/ISA560_DK_APRIL%202011.pdf

ISA 200 Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision, (2016a). [https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Gældende%20standarder/ISA%20200%20-%202016.12%20\(002\)%20\(Tilpasninger%20efter%20ISA%20540%20-%202010.7.2020\).pdf](https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Gældende%20standarder/ISA%20200%20-%202016.12%20(002)%20(Tilpasninger%20efter%20ISA%20540%20-%202010.7.2020).pdf)

ISA 240 Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber, (2016b).

[https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Gældende%20standarder/ISA%20240%20-%202016.12%20\(002\)%20\(Tilpasninger%20efter%20ISA%20250%20og%20540%20-%202010.7.2020\).pdf](https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Gældende%20standarder/ISA%20240%20-%202016.12%20(002)%20(Tilpasninger%20efter%20ISA%20250%20og%20540%20-%202010.7.2020).pdf)

ISA 330 Revisors reaktion på vurderede risici, (2016c).

https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Gældende%20standarder/ISA330DK_DEC2016%20FINAL_ny.pdf

ISRE 2400 (ajourført) Opgaver om review af historiske regnskaber, (2016d).

[https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Gældende%20standarder/ISRE%202400%20-%202016.12%20\(002\)%20\(Tilpasninger%20efter%20ISA%20250%20-%202010.7.2020\).pdf](https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Gældende%20standarder/ISRE%202400%20-%202016.12%20(002)%20(Tilpasninger%20efter%20ISA%20250%20-%202010.7.2020).pdf)

ISA 540 (ajourført). Revision af regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, (2018).

<https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Gældende%20standarder/ISA%20540%20-%20201911.pdf>

IRBA. (2024). IRBA Board Announces Its Decision Not to Adopt the International Standard on Auditing (ISA) for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE).

https://www.irba.co.za/upload/report_files/48.-ISA-for-LCE.pdf

Kenton, W. (2024). The Big 4 Accounting Firms: An Overview.

<https://www.investopedia.com/terms/b/bigfour.asp>

KNAV. (2025). Simplifying Audits for Less Complex Entities.

<https://uk.knavcpa.com/insights/mastering-the-isa-for-lce-essential-guide-for-audit-professionals-on-simplifying-audits-for-less-complex-entities/>

Larsen, A., & Rasmussen, R. Y. (2022). *Juridisk metode for revisorer*. Djøf Forlag.

LinkedIn. (2025, Maj 01). *Carsten Nielsen*.

<https://dk.linkedin.com/in/carsten-nielsen-martinsen>

Linthicum, C., & Reitenga, A. L. Social responsibility and corporate reputation: The case of the Arthur Andersen Enron audit failure.

<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0278425409000891>

Martens, H. R. (2025). LCE – en ny revisionsstandard til mindre komplekse virksomheder.

<https://www.fsr.dk/lce-en-ny-revisionsstandard-for-less-complex-entities>

Metodeguiden. (2025a). Ekstern validitet.

<https://metodeguiden.au.dk/ekstern-validitet>

Metodeguiden. (2025b). Intern validitet.

<https://metodeguiden.au.dk/intern-validitet>

Metodeguiden. (2025c). Reliabilitet.

<https://metodeguiden.au.dk/reliabilitet>

Metodeguiden. (2025d). Semistruktureret interview.

<https://metodeguiden.au.dk/semistruktureret-interview>

Metodeguiden. (2025e). Økologisk validitet.

<https://metodeguiden.au.dk/oekologisk-validitet>

Mielcke, D., & Bünger, T. (2022). ISA 315 (ajourført) – Hvordan kravene kan skaleres for revision af mindre komplekse virksomheder.

https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Andet/RR%2006%202022_ISA_315_artikler%20-%205%20Skalering.pdf

Rerup Lorenz. (2024, Sep 12). *P.A. Alberti*.

https://lex.dk/P.A._Alberti

Revisorforeningen. (2024). ISA for MKE – revisjonsberetning.

<https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/isa-for-mke--revisjonsberetning-og-nye-oppdragstyper-i-descartes/>

Revisorsinspektionen. (2024). Revisorsinspektionens allmänna uttalande om tillämpningen av ISA för mindre komplexa företag i Sverige.

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/allmanna-uttalanden-och-yttrandanden/allmant-uttalande-om-isa-for-lce.pdf>

Rungholm, J., & Karnov Group. (2016, Jul 08). *Forkortelsesliste*. Karnov Group.

<https://www.karnovgroup.dk/inline-supportdk/forkortelser>

ENGAGEMENT LETTER TEMPLATE FOR INDEPENDENT REVIEW ENGAGEMENTS, (2017).

https://saicawebprstorage.blob.core.windows.net/uploads/resources/Attachment_C_Circular_3_2017_Engagement_Letter_for_Review_Engagements.pdf

Sarbanes-Oxley Compliance Professionals Association (2025). *THE SARBANES-OXLEY ACT*.

<https://sarbanes-oxley-act.com>

SMVdanmark. (2025, Mar 16). *Fakta om SMV'erne*.

<https://smvdanmark.dk/analyser/fakta-om-smverne>

Suomen Tilintarkastajat. (2024). Finland Pioneers the Adoption of the ISA for LCE.

<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/finland-pioneers-the-adoption-of-the-isa-for-lce/>

Warming-Rasmussen, B. (1989). *Tillidsforholdet og forventningskløften mellem brugeren af revisionsydelsen og den statsautoriserede revisor*

Økonomistyrelsen. (2025, Apri 14). *Regnskabsmæssige skøn*.

<https://oes.dk/statsregnskab/oekonomisk-administrativ-vejledning-oeav/regnskabsregler/regnskabspraksis/regnskabsmaessige-skoen/>

BILAG

Bilag 1 – Interviewguide

Emne	Spørgsmål
Erfaring og anvendelse af ISA for LCE	Kan du kort beskrive din erfaring med revision af små og mellemstore virksomheder (SMV'er)? Hvordan har du indtil videre arbejdet med ISA for LCE?
Sammenligning af ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder	Hvilke væsentlige forskelle ser du mellem ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder (det som du benævner ISA for PIE)? Hvilken risiko medfører revisors faglige vurdering for revisionsprocessen?
Sammenligning af ISA for LCE og udvidet gennemgang	På hvilke områder adskiller udvidet gennemgang sig fra en revision efter ISA for LCE? Hvilke fordele er der forbundet med ISA for LCE, hvis vi fokuserer på SMV'er som anvender udvidet gennemgang? Ser du ISA for LCE som en måde at gøre revision mere attraktiv og tilgængelig for SMV'er?
Problematikker forbundet med ISA for LCE	Det fremgår af ISA for LCE, at det er op til det enkelte land at fastsætte grænserne for, hvornår en virksomhed kan defineres som mindre kompleks. Vil dette kunne påvirke sammenligneligheden af ISA for LCE? Mener du, at ISA for LCE giver samme grad af sikkerhed og pålidelighed som ISA for komplekse virksomheder, når kravene er mere forenklede i ISA for LCE?

ISA for LCE som alternativ eller erstatning	Ser du ISA for LCE som et reelt alternativ, eller en potentiel erstatning, til udvidet gennemgang? Kan ISA for LCE anvendes som et mellemtrin mellem udvidet gennemgang og revision?
Ressourceforbrug	Hvordan vurderer du ressourceforbruget (tid, omkostning) ved brug af ISA for LCE sammenlignet med de to andre metoder? Det fremgår af ISA for LCE, at revisor undervejs skal vurdere, om det fortsat er passende at anvende ISA for LCE. Hvilken betydning kan dette have for revisors arbejde?
Behovet for ISA for LCE	Vil du mene, at ISA for LCE opfylder et reelt behov i markedet?

Bilag 2 - Oversigt over ISA for komplekse virksomheder

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 (ajourført)
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 (ajourført)
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 – primobalancer
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 (ajourført)
ISA 610	Anvendelse af interne revisors arbejde - Tilpasninger til andre ISA'er som resultat af ajourføringen af ISA 610 (ajourført)
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)

Bilag 3 - Interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor fra Martinsen Rådgivning & Revision

8. maj 2025, 01.38PM

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 0:05

Tak fordi du havde lyst og tid til at tage en snak med os i forbindelse med vores speciale.

Carsten Nielsen (cnl) 0:21

Ja Det var så lidt.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 0:24

Vil du først starte med at beskrive din erfaring med revision og særligt af små og mellemstore virksomheder.

Carsten Nielsen (cnl) 0:32

Ja, jeg startede som revisor i 1998 efter bestået cand.merc.aud. i PwC, hvor jeg var ansat i 22,5 år. Derefter har jeg været 2,5 år i KPMG og nu har jeg været 2 år hos Martinsen.

Men i PwC, hvor jeg klart hovedparten af tiden har været, har jeg haft mange forskellige typer af kunder, både små og mellemstore kunder, større kunder men også helt små kunder, hvor vi har lavet assistance - så jeg har et meget bredt erfaringsgrundlag. Herunder har jeg også haft nogle særlige specialområder såsom revision af offentligt finansierede virksomheder som uddannelsesinstitutioner. Jeg sidder også i FSR's udvalg for offentlig revision. Så jeg har meget bred erfaring, men i primært kan man sige, at de fleste virksomheder i Danmark er nok defineret som SMV'er.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 1:39

Hvordan har du indtil videre arbejdet med ISA for LCE?

Carsten Nielsen (cnl) 1:50

Jeg har ikke været sådan helt opmærksom på dengang IAASB de havde standarden i høring og alt sådan noget, men der var FSR jo sammen med de andre skandinaviske revisor organisationer med,

og kommenterede denne. Dette skete jo helt tilbage i 2017-2018 tror jeg, og så bliver den vedtaget i 23. Men jeg blev først rigtig opmærksom på den i oktober 2024, for der var en tidligere kollega fra KPMG, som i dag er i Grant Thornton (GT), som spurgte ind til den og så videre. Jeg sagde til ham, at det sådan et projekt har de jo haft gang i flere gange, og det har været noget ikke særligt brugbart, fordi det har været svært at se, hvad man i standarderne kunne undvære og sådan nogle ting. Vi havde haft nogle seancer, hvor vi brugte en del tid på at kigge på det, så derfor sagde jeg til ham, at det kan nok ikke betale sig at kigge på denne standard også. Men så bad han mig lige om at kigge på det kort, også opdagede jeg så, at det bare var noget andet end det de plejede at komme med. Og der så jeg nogle store muligheder i at bruge ISA for LCE fordi, at dit pensum det blev jo så 123 sider i stedet for 1400 sider.

Og så samtidig så er det ligesom sat logisk op, og fordi man har startet fra bunden af og lavet en ny standard, så har man jo bygget det processuelt op, efter revisionsprocessen. Det vil sige, at hvis du har et problem med noget planlægning, så kan du gå ind planlægning. afsnit Det er afsnit X, så det er meget, meget nemmere at finde revisionsreglerne end det er i 37 detaljerede standarder, hvor der godt kan være noget som er relevant flere forskellige steder, fordi det er sådan nogle knopskydninger, der er kommet hen over mange år.

Så du får betydeligt færre sider, betydeligt færre krav og du får en standard der er nemmere at navigere i. Og så får du også stabilitet i kravene, fordi der kommer ikke nogen ændringer de første 3 år, og derefter forventer man også få ændringer for alle de mange nye standarder der kommer. Dette var måske også en af grundene til, at man lavede ISA for LCE, fordi man godt kunne se, at de her store standarder simpelthen for voldsomme til rigtig mange virksomheder.

Der var jo mange lande der truede med at lave deres egne standarder, og så ikke følge ISA mere, og derfor var IAASB presset til at gøre et eller andet, fordi hvis pludselig 90% af hele verdens virksomheder ikke følger ISA, så bliver de jo irrelevante.

Så for at bevare relevansen, så lavede man denne standard. Sådan at man ligesom forsøgte at imødekomme de mindre små og mellemstore virksomheders behov, hvilket jo også er grundstammen i dansk erhvervsliv.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 4:48

Nu var du kort inde på det, men kan du fremhæve flere væsentlige forskelle mellem ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder?

Carsten Nielsen (cnl) 5:04

Man kan sige at helt store forskel er, at det fulde standardsæt med 37 standarder på 1400 sider indeholder utrolig mange siders vejledningstekst, hvilket er A afsnittene i standarderne. Og problemstillingen det er, at der står i standarderne, at for at anvende ISA for komplekse virksomheder korrekt, så skal du læse hele teksten inklusive vejledningsafsnittene og appendikser. Og i Danmark har der udviklet sig en praksis, hvor revisortilsynet fører en meget nidkær tilgang, så de går jo ned i de 1200 siders vejledninger og siger, hvor disse ting er dokumenteret, og det er ofte noget, at ingen kan leve op til.

Hvis der er noget, der ikke er relevant, så kan man sige, er det så rimeligt, at man giver revisoren et hak over tuden for at han ikke har gjort 7 ting der ikke er relevante.

Det slipper man udenom med ISA for LCE, fordi den cutter alt det væk. Det er de 123 sider, som er inklusiv de få vejledningsafsnit. Så revisorerne bliver jo ligesom sat lidt fri, fordi alt det der ikke er reguleret af de 123 sider, der skal man ikke kigge over i det andet standardsæt. Det behøver du ikke at læse og forstå, fordi det skal du ikke bruge. Du skal lave en faglig vurdering af, hvad du mener, der er nødvendigt.

Det står sådan direkte at du ikke må sådan stoppe op og sige, så bruger jeg lige noget fra ISA 540 ift. et skøn. Det må du ikke, du skal bruge ISA for LCE, og så skal revisor gøre det han finder nødvendigt. Der kan man så sige, at det som revisor finder nødvendigt, det står også i ISA 540, men det er så bare min faglige vurdering, da man ikke skal begynde at henvise til ISA 540, da man risikerer hurtigt at blive fanget af det samme som tidligere, også ender du med at skulle følge det hele alligevel. Så lempelsen ligger rigtig meget i de der mange, mange vejledningsafsnit som du slipper for at forholde dig til. Ofte påtales det hvorfor du ikke har skrevet det ikke er relevant og begrundet det, også vil du evt. kunne få en fejl, når du reviderer efter den komplekse ISA pakke. Der selvfølgelig nogle standarder, som ikke er repræsenteret i ISA for LCE, f.eks. intern revision, og derudover er der også krav som er helt udgået af fra den komplekse ISA pakke til ISA for LCE, f.eks. 3402 erklæringer på finanssystemet og lønsystemer, og disse udgår og viser, at man har ligesom har overimplementeret ISA standarderne i Danmark.

Det har aldrig været meningen at skulle gøre det på små SMV virksomheder, men i Danmark har jeg set folk som dumper en kvalitetskontrol, fordi de ikke har indhentet en 3402 erklæring på et lønsystem. ISA for LCE siger, at det slet ikke er meningen at man skal indhente dette på disse virksomheder, fordi hvis du ved at de bruger Dataløn og du kender det fra året før, og for mange andre kunder, og fordi det er et standardsystem, så mener jeg, at du ikke behøver at gøre meget mere end at dokumentere dette. Så der nogle ting, som er spredt rundt omkring. Men særligt på koncernrevisioner, hvor ISA 600R implementering har været et helvede, fordi standarden indeholder virkelig mange tåbelige ting i. Hvis du f.eks. reviderer alle datterselskaberne, så skal du sidde bare og lave en masse dokumentationsøvelser. Det slipper man også ud af med ISA for LCE. Derudover kan man sige, at alle nye standarder der kommer nu her, f.eks. ISA 570 og ISA 240 hver især kommer til at fylde mere end ISA for LCE, isoleret set.

Der er rigtig meget bureaukrati og dokumentation, man slipper ud af ved anvende ISA for LCE. Alle de her checklister revisioner, hvor du sidder og gør en hel masse, for det står der du skal. Det er jo ligesom det man har forsøgt at skære væk. Og samtidig har man forsøgt at skære i behandlingsdybden, fordi at når du skal revidere et eller andet på en mindre virksomhed, så kan du højst sandsynligt gøre det hurtigere end i en børsnoteret virksomhed, hvor du skal gennem alle de her mange ting i vejledningen, så dybden af hvad du skal lave, er skaleret til en mindre virksomhed, og så er der mange ting, der er helt udgår.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 9:04

Kan der så være risiko for, at når revisor anvender sin faglige vurdering, at man gør det, som man har været vant til at gøre fra den ISA for komplekse virksomheder?

Carsten Nielsen (cnl) 9:17

Ja, det kan sagtens ske. Men det kommer an på den enkelte. Men revisor er jo ikke særlig opfindsomme mennesker, så det de søger jo tit hen imod noget, som de kender, så det kunne der sagtens være. Men det kunne også være, at nogle tænker at det alle de handlinger vi plejer at gøre, må kunne gøres på en eller anden mere effektiv måde, det er der også risiko for. Når du lader det være op til revisors faglige vurdering, kan man ikke fastsætte et facit. Har du 10 revisorer og så er der måske 10 forskellige faglige vurderinger.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 9:49

Hvordan tænker du, at udvidet gennemgang adskiller sig fra ISA for LCE

Carsten Nielsen (cnl) 10:06

Man kan jo sige at, at ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder i virkeligheden ikke adskiller så meget, for det er i høj grad af sikkerhed begge to. Det er udelukkende metoden hvorpå man kommer frem til samme resultat. Nogen vil jo sige, at du skal lave det samme som før, fordi du burde skalere ISA for komplekse virksomheder ned til noget der er relevant, og så ender du måske i noget der ligner ISA for LCE. Nu har man bare skaleret det i standarden, det er jo en revision begge ting, og giver den samme høje grad af sikkerhed.

Hvor udvidet gennemgang er jo en helt anden undersøgelse som giver begrænset sikkerhed. Det er jo i princippet et review og så fire tillægshandlinger. Så på den måde adskiller det sig meget, fordi i et review går du typisk til intern dokumentation, som er forespørgsler og analyser af det, der er i virksomheden.

Hvor du i revision og det gælder både i ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder for skal du fysisk tælle varelageret, og du skal måske sende saldobreve og andre eksterne bekræftelser, og alle mulige ting. Det skal du ikke i udvidet gennemgang ud over de der 4 supplerende handlinger, hvor der kan være noget om advokater og banker mv.

Men den store fordel ved udvidet gennemgang, da man fik den, der nævnte mange jo også, at revisorer slap for at tælle varelageret.

Men der er ved at komme en reaktion nu, fordi udvidet gennemgang begynder at blive meget rigid, hvor tilsynsmyndighederne siger, at du kunne jo godt se, at de ikke havde så godt styr på det i denne virksomhed, og du derfor burde have talt varelageret, selvom der står i standarden at dette behøver revisor ikke at gøre. Hvilket jo også rigtigt, for det er ud fra en vurdering om, at du tror, at du kan få begrænset sikkerhed, for det varelager uden at have talt det. Men der kan man godt forestille sig, at mange mindre virksomheders lagervarer sejler fuldstændigt. Derfor er du nødt til at tælle det, og dette begynder de faktisk også at være lidt efter revisorerne på i udvidet gennemgang. Så mange gange er det jo tilsynsmyndighedernes

tryk på kvalitetskontrol, der ligger snittet her, og hvis de øger trykket på udvidet gennemgang, så begynder du at lave næsten en revision nu. Det er der nogen, der siger nu, men Vi skal jo stort set

lave en revision nu på den måde de fortolker det på. Men udvidet gennemgang er en mindre undersøgelse, det er en billigere undersøgelse, og det er et andet produkt.

Så jeg tror ikke at man vil udkonkurrere udvidet gennemgang via ISA for LCE, fordi det er de færreste kunder, der vil betale mere, selvom du fortæller dem, at du får meget mere sikkerhed her. Så det er mere de steder, hvor du kan sige man er pålagt revision, fordi der er en bank, nogle interessenter eller flere ejere, hvor det er et godt alternativ.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 12:53

Hvis vi fokuserer på SMV'er som lige nu, anvender udvidet gennemgang. Hvilke fordele vil du så mene, der er forbundet med at de går over og anvender ISA for LCE?

Carsten Nielsen (cnl) 13:14

Det er kun, at de får en bedre kvalitetsundersøgelse med høj grad af sikkerhed.

Man kan sige, at udvidet gennemgang der har revisoren primært analyseret på det materiale virksomheden har, spurgt om nogle ting, og så erklærer han sig ud fra det. Revision er man jo ude lave lidt mere grundige handlinger for at sikre sig det også er rigtigt. Så det er et spørgsmål om, og jeg tror det ikke, at der mange som er interesserede i at få den højere kvalitet og dermed at blive kigget mere efter i sømmene med mindre at interessenterne forlanger det. De fleste ville helt undvære revision, hvis ikke der var en bank eller andre som forlangte det.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 14:02

Vil du mene, at man har lavet ISA for LCE for gøre revision mere attraktivt og tilgængelig for SMV?

Carsten Nielsen (cnl) 14:15

Altså det tror jeg. Det er derfor at de har gjort det, men de er også blevet presset til det, fordi der er mange lande der har sagt til IAASB.

Det der ISA, det er simpelthen blevet for vanvittigt. Det drejer sig om nogle små og mellemstore virksomheder, og internationalt er det ret store virksomheder sammenlignet med Danmark.

Revisionspligten i Tyskland og andre lande, den er meget højere end den er i Danmark, så mange lande har sagt det for voldsomt, og hvis IAASB ikke gør noget ved det, så bliver vi nødt til at lave

vores egen lokale revisionsstandarder, der er mindre byrdefulde end ISA for komplekse virksomheder, og det er en farlig situation for IAASB, fordi hvis landene begynder at lave deres egen revisionsstandarder, ender det med at de ISA for komplekse virksomheder kun regulerer de børsnoterede. Dette er jo meget få i procent af hele revisor markedet i hele verden. Det er under en procent, siger de, så de risikerer jo pludselig at sidde ovre i hjørnet og kun lave noget for nogle få børsnoterede revisorer, mens andre overtager det kæmpemarked som SMV er. I Danmark siger SMV Danmark og Danmarks Statistik at det udgør 99,5% af markedet.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 15:06

I ISA for LCE er det op til det enkelte land og fastsætte grænserne for, hvornår en virksomhed kan defineres som mindre kompleks. Hvis hvert land fastsætter grænserne forskelligt, hvor sammenligning ISA for LCE i så fald være.

Carsten Nielsen (cnl) 16:01

Jeg tror, at man skal se det sådan, at uanset om der revideres efter ISA for LCE eller ISA for komplekse virksomheder, så får du høj grad af sikkerhed og en revision. Men ift. kvantitative tærskler, der er specifikke forbud med de børsnoterede, finansielle, og andre PIE virksomheder, også er der den kvalitative vurdering, hvor man skal forholde sig til lave en samlet vurdering af, om den er kompleks, og det er svært at vurdere. I Danmark har Erhvervsstyrelsen sikke gjort brug af størrelseskriterierne, da de mener, at størrelse i sig selv ikke er afgørende for, om det er en kompleks eller ikke kompleks virksomhed. Men alle ved jo godt, at jo større virksomheden som hovedregel bliver, jo mere trækker det i retning af en kompleks virksomhed. Så derfor er der også rigtig mange som efterspørger, om Erhvervsstyrelsen ikke bare kan sige at alle B virksomheder måtte bruge ISA for LCE, men det vil Erhvervsstyrelsen ikke, da der godt kan være nogle B virksomheder kan være komplekse.

Problemet er, at myndighederne kan jo godt lide nogle gange ikke at tage ansvaret, og i denne case skal den enkelte revisor dette. Men i bund og grund, kan man også sige, om du om du bruger ISA for LCE eller ISA for komplekse virksomheder ender du med det samme resultat, tager du børsnoteret virksomhed og revidere efter ISA for LCE vil du skulle lave en masse faglige vurderinger og lave masser af ekstra ting fordi, der er nogle krav i børsreglerne og så videre og så videre. Tager du en lille virksomhed, som vi gør i dag at revidere efter den store pakke, så er der en hel masse

irrelevante ting du skal forholde dig til og dokumentere at der ikke er relevant. Det slipper du ud af ved at tage ISA for LCE, så man kan sige, at du laver revisionen mest effektivt ved at have det rigtige udgangspunkt.

Men, du burde egentlig nå frem til den samme revision, uanset hvor du starter. Det er kun et spørgsmål om, hvorvidt at du skal lave masse ekstra handlinger for du er startet i en mindre reguleringen revisionsstandard, eller du skal skalere noget fra før du starter i den store regulerende revisionsstandard.

Nu kan jeg ikke huske om nogle af jer som sidder i en revisionsvirksomhed?

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 18:08

Ja, det gør Andreas.

Carsten Nielsen (cnl) 18:14

Ja, det har PwC jo også nogle forskellige AURA modeller afhængig af virksomhedens størrelse. Det vil sige, at PwC været at inde og tage stilling til vi skalere revisionen sådan her. Dette har EY, og andre revisionsvirksomheder også - de har større faglige afdelinger som står på mål for den metode som de har gjort det på.

Hvis du tager et mindre revisionshus, har de ikke en stor faglig afdeling, så de har svært ved at gennemskue, at vi har lavet det og det, og vi har skaleret revisionen. Hvilket står i ISA 540 og afsnit 48 litra h, og på den måde, så bliver mange mindre revisorer fældede i ISA'erne, hvor de store bedre kan klare frisag. Fordi så har i Lars Engelund, der lige kan tale med dem, og så kører bussen igen. Det er jo fordelene ved at have den her ISA for LCE, fordi så får man ligesom et fælles grundlag for, hvordan man skal skalere det.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 19:22

ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder giver samme grad af sikkerhed, men der foretages meget færre handlinger. Hvordan kan det give samme grad af sikkerhed?

Carsten Nielsen (cnl) 19:49

Hvis PwC faglige afdeling har skaleret revision, kan de skalere alt det væk som ikke er relevant, så lander du det samme sted med antallet af handlinger for både ISA for LCE og ISA for komplekse virksomheder.

Men det er ikke nogen hemmelighed, at modstanderne af ISA for LCE er Big 4. Men det er politiske og forretningsmæssige årsager. Dette skyldes, at de kan blive presset på topline, fordi kunderne siger, hov nu skal du lave noget mindre og de små konkurrenter kan komme og byde sig til billigere. Samtidig stiger deres omkostningerne, fordi nu skal de pludselig have en revisionsmodel mere til ISA for LCE.

Vi har ISA for komplekse virksomheder, ISA for LCE, udvidet gennemgang og assistance, forvirring er total hos de unge mennesker, og det skal man jo styre alt det der ikke uddannelse og alle mulige ting. Og så skal man have udviklet en procesmodel, og det kommer der jo nok fra PwC global, måske allerede til efteråret, måske senere, men den kommer jo på et tidspunkt. Så tror jeg måske, at der kommer en ny holdning i Big 4, når de har fået den der procesmodel og fordi så er de klar.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 20:59

Har du en forventning om, at selve revisionsmarkedet, det så bliver opdelt. Således nogle revisionshuse reviderer de store virksomheder, og nogle revisionshuse reviderer LCE og så dem der fokuserer udelukkende på udvidet gennemgang.

Carsten Nielsen (cnl) 21:20

Ja, i dag er der flere revisionshuse af de små som har sagt, vi laver ikke ISA 700 revision mere ISQM 1 og 2, revisortilsynet det gider de simpelthen ikke, så de laver udvidet gennemgang og assistance opgaver, men de får jo chancen for at komme tilbage med ISA for LCE, fordi den er noget mindre og mere overskuelig. Hvilket man selvfølgelig ikke interesseret i Big 4, da det jo er mere behageligt at være 4 til at dele det markedet, så kan du også så kan du sætte prisen højere, da kunder ikke har noget alternativ.

Men risikoen er jo også at for eksempel PwC, det er jo ingen hemmelighed, at dem der reviderer de børsnoteret virksomheder, altså top tier kunderne. Det er jo altid dem der ligesom har stået øverst, det er dem man kigger op til og så videre. Det er toppen af poppen, men hvis det er 98%

der bruger ISA for LCE standarden om 2 år og kun 2% der bruger ISA for komplekse virksomheder, så bliver det pludselig dem, vi andre er ligeglade med. Dvs. der er nogle magtstrukturer, der bliver påvirket af det her og dem der sidder med de store kunder, de kan jo ikke lide det. Hvilket er fordi, at de er jo bange ligesom IAASB, hvis alle dem som har de småkunder, rugbrødsmotoren i økonomien, som er langt de fleste af hvis de ligesom løber en vej og de løber den anden vej, så er der ligesom så er der ikke nogen der kigger på dem mere. Det er jo ikke så sjovt, når man har været vant til at være stjerne i huset.

Så du har en stor risiko for, at det bliver opdelt fordi så f.eks. ved PwC så siger de, at hvis du går i top tier, så skal du lære ISA for komplekse virksomheder, og hvis du går i middel marked eller SMV, så skal du lære ISA for LCE, udvidet gennemgang og assistance.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 22:59

I forhold til offentlighedens og interessenternes opfattelse af selve revisors erklæring og pålideligheden forbundet med den. Selvom ISA for LCE også giver høje grad af sikkerhed, bliver den markedsført med at være mere forenklet og med færre krav til arbejdet. Ville du så mene at der risiko for, at de ikke opfatter det? Altså har samme pålidelighed til en revisorerklæring efter ISA for LCE i sammenlignet med ISA for komplekse virksomheder.

Carsten Nielsen (cnl) 23:35

Jeg tror, at afhænger meget af, hvordan man præsenterer det. Man kan jo sige, at basically skal jeg lave det samme revision. Man kan spare en del planlægning, for jeg skal ikke sidde og skrive alle mulige sjove historier om jeres COSO framework. Så du skærer en masse ting væk, som der ikke er noget substans i. Altså mindre virksomheder har jo ofte ikke nogen skriftlige forretningsgange. Der kan du skrive i ISA for LCE skrive, at det er ejerlederen der overvåger forretningen og følger kassekreditte. Der er jo ikke alle de der mange kontrolelementer som der er en børsnoteret virksomhed.

Og alligevel sidder folk og skriver en hel masse om det på grund af ISA 315. Det slipper man ud af med ISA for LCE, fordi der står netop det her med at du ikke forvente der er skriftlige forretningsgange og du kan ikke forvente at der er en masse formaliseret kontroller. Derfor forventer vi ikke laver en kontrolbaseret revision, så du skal egentlig bare forstå tingene, og hvis du kan se

betydelige svagheder, så skal du rapportere den. F.eks. hvis du kan se at der er alene i fuldmagter til banken eller adgangsrettighederne til stamdata til løn.

Der skal du spørge ind til og forstå de der forretningsgange, og så skal du rapportere skriftligt de svagheder, hvilket også er et krav i ISA for LCE. Men planlægningen bliver noget nemmere at komme igennem, Selve udførelsen, tror jeg, at det er nogenlunde det samme. For når du ikke laver kontrolrevision, så vil der grundlæggende ikke rigtig ske ændringer i kravene til substansrevision.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 25:10

Vi tror umiddelbart, at du har besvaret de spørgsmål, som vi havde til dig omkring det her med, om ISA for LCE kunne anses som værende en reel erstatning til udvidet gennemgang, men det er ikke vores indtryk, at du tænker det?

Carsten Nielsen (cnl) 25:30

Nu har jeg talt nogle forskellige, hvor jeg for eksempel ved, at BDO har haft stor held med at få alle deres b-virksomheder over på udvidet gennemgang.

De er en lille smule nervøse, fordi jeg kan sige til dem: ”jeg kan godt lide at følge ISA for LCE, fordi så får jeg ligesom skaleret ned, og jeg ved, hvad jeg har med at gøre, og det er nemmere at opfylde kravene”. Og så kan det også godt være, at man fra lovgiver siger: ”Den der udvidet gennemgang, den skrotter vi, fordi det er jo et misfoster”. Man har lavet en undersøgelse, som ikke er anerkendt internationalt, og IAASB vil sige, at den konklusion man giver i erklæring om udvidet gennemgang, den bidrager til forventningskløften, fordi når man læser den, så ligner det jo en revision, og det er det ikke. Altså, når du lavet et review, så skal du afgive en negativ konklusion. En udvidet gennemgang er en negativ konklusion, men den er bare positivt formuleret. Hvis du tager et review, så står der ”*vi er ikke blevet bekendt med bla bla bla...*”. I erklæring om udvidet gennemgang står der ”*baseret på det udførte arbejde, er det vores opfattelse, at det giver et retvisende billede*”. Så der står jo nærmest det samme, som i en revisionspåtegning, men det er noget helt andet du får.

Dog tror jeg ikke, at man tør fjerne udvidet gennemgang, fordi det ville være en byrde for mange virksomheder at gå fra udvidet gennemgang til ISA for LCE-revision, fordi det vil forøge omkostningerne.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 26:58

Ville man så kunne se ISA for LCE som værende et mellemtrin mellem udvidet gennemgang og ISA for komplekse virksomheder, som ISA for LCE er nu?

Altså i et tænkt eksempel, hvor en virksomhed anvender udvidet gennemgang, og hvor enten størrelseskravet eller krav fra interessenter gør, at virksomheden bliver pålagt revision, hvor virksomheden senere hen ikke længere er mindre kompleks, og derefter skal anvende ISA for komplekse virksomheder.

Carsten Nielsen (cnl) 27:22

Altså jeg tror ikke umiddelbart, at det er sådan et mellemtrin. Det er jo kun, hvis du er en lille virksomhed, som forventer at blive mellemstor og børsnoteret, så kan det selvfølgelig være. Men det er de færreste, der har den forventning. Så jeg tror, for de fleste vil "bare" sige, at ISA for LCE er endestationen, fordi hvorfor skulle man hoppe op i ISA for komplekse virksomheder, og få en masse bureaukrati og højere honorarer, uden at det skaber nogen værdi og sådan noget? - altså det tror jeg ikke, at nogen er interesseret i.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 27:59

Jeg synes, at jeg på et tidspunkt så på din LinkedIn, at du skrev, at I havde foretaget en revision efter ISA for LCE. I forhold til tidsforbruget, hvordan har det været anderledes? - altså sammenlignet med en revision efter ISA for komplekse virksomheder.

Carsten Nielsen (cnl) 28:29

Der foreligger to officielle regnskaber, der er afleveret med påtegning efter ISA for LCE, hvor jeg selv har lavet den ene.

Problemstillingen er jo egentlig, at FSR ikke har sagt, at den her standard blev vedtaget i 2023. Der har været meget tavshed. Så begyndte jeg at spørge i oktober måned, hvor jeg fik nogle svar, som jeg ikke kunne bruge til ret meget. Så skrev jeg til Erhvervsstyrelsen, og der fik jeg et godt svar.

De skrev nemlig, at de havde faktisk lige skrevet til FSR, og at de havde sagt, at revisorlovens § 16 om god revisionsskik, den har jo ikke nogen henvisning til ISA, men ISA udgør

fortolkningsgrundlaget, og på linje med de andre ISA'er, mener Erhvervsstyrelsen så også, at ISA for LCE udgør det nu, og derfor er en del af god revisionsskik.

Så spurgte jeg som tillægsspørgsmål, om man måtte fortids implementere ISA for LCE i Danmark, for det må man jo i Norge og Finland. Det tog så lidt tid, men de svarede, at det må man gerne. Så det betød, at den 26. november fik jeg at vide, at man gerne må anvende ISA for LCE, og så lavede jeg revisionspåtegning efter ISA for LCE for to private virksomheder, som er indsendt til Erhvervsstyrelsen, og de er faktisk begge lavet i januar 2025. Men for disse to, der var der jo lavet løbende revision og revisionsplanlægning for lang tid siden, hvor det er jo lavet efter ISA for komplekse virksomheder. Så jeg har lidt svært ved sådan helt at vurdere tidsforbruget, fordi jeg jo ikke vidste, at jeg måtte bruge ISA for LCE fra starten af. Og jeg har jo så haft det problem, at vi ikke har en procesmodel for ISA for LCE, ligesom PWC og andre hellere ikke har.

Men da jeg læste standarden og så videre, så har jeg jo bare skrevet, at der er nogle krav i ISA for LCE, som ikke genfindes i ISA for komplekse virksomheder, udover nogle få. Du skal vurdere, om du må bruge den, altså det med de kvalitative og det, så det har jeg lavet en tjekliste på. Så skal du rette dit aftalebrev og din påtegning, og du skal skrive ISA for LCE hver gang, og ikke eksempelvis ISA 240, for det er jo væk. Og så skal du løbende undervejs vurdere, om forudsætningerne for at bruge ISA for LCE ændrer sig. Med det er sjældent at man undervejs pludselig bliver børsnoteret eller kompleks.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 31:00

Ja, fordi der står jo i ISA for LCE at du undervejs skal vurdere, om det er passende at anvende ISA for LCE, og dette står også i standarden om udvidet gennemgang, at man skal foretage vurdering af, om denne fortsat er passende at anvende.

Ville du så mene, at det vil være mere fordelagtigt at være i gang med at anvende ISA for LCE? - altså om du ser trinnet fra udvidet gennemgang til at foretage en revision efter ISA for komplekse virksomheder som værende større, end trinnet fra ISA for LCE til ISA for komplekse virksomheder. I de tilfælde, hvor man er i gang med en udvidet gennemgang, og så finder man ud af at ”åh nej” størrelsesgrænserne passer ikke, så nu skal vi op og lave revision.

Carsten Nielsen (cnl) 31:42

Altså, det har du jo en sådan vis indikation om, fordi den skal jo overstige to på hinanden følgende år. Så det er klart, hvis du overstiger nu, så skal der selvfølgelig ringe en klokke og sige, hvad forventer du næste år? - er det balancesummen eller kan man gøre noget og så videre.

Men der må man i hvert fald mentalt gøre sig klar på at skulle lave en revision eller i det næstfølgende år. Du kan jo altid lave et år mere, indtil du har overskredet to gange, og når du har overskredet anden gang, så det tredje år, der falder du ind i revision.

Men jeg tror bare, at det her med at gå fra ISA for LCE til ISA for komplekse virksomheder meget sjældent vil forekomme, som også er det, de skriver.

Men det er klart, hvis du sidder med nogle, hvor der er flere komplekse skøn, og virksomheden har en vis størrelse, så skal man måske lige overveje, at hvis der sker meget mere her, så vil mange andre nok sige, at det er komplekst, så kan det være, at man bare skal vælge ISA for komplekse virksomheder. Men hvis man undervejs skal skifte, så bliver det i hvert fald komplekst.

Generelt set, så tror jeg, at det er de færreste, der revurderer den til at være kompleks undervejs. Altså man har ligesom vurderet fra starten af, at hvis der så sker en ting, så vil de fleste nok sige, jamen den er blevet mere kompleks, men den er ikke helt kompleks endnu. Det tænker jeg, for det er noget rod at skulle skifte.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 33:15

Ja, fordi når man læser i standarden, så bliver der lagt vægt på, at man hele tiden skal tage stilling til, om ISA for LCE stadigvæk er passende at anvende, hvor det ville være træls, hvis man i nogle af de sidste steps ender med at ombestemme sig, fordi virksomheden ikke længere vurderes at være mindre kompleks.

Carsten Nielsen (cnl) 33:30

Ja, det tror jeg ikke, at man gør.

Så kan det være, at man er lidt mere kritisk året efter, og siger nu kan det godt være, at man skal anvende ISA for komplekse virksomheder. Men som jeg startede med at sige, om man starter med at anvende den ene eller den anden, så burde man ende det samme sted.

Men omvendt, så er det jo ikke fordi du siger ”nu synes jeg faktisk, at den er blevet for kompleks”, men det gør jo ikke, at de pludselig har en masse forretningsgange og skriftlige ting. Det ændrer jo ikke det.

Så jeg ville ikke være så nervøs for det, vil jeg sige. Det er jo mere udvidet gennemgang, der er lidt mere regelbaseret. Det er størrelsen, men der har du så heldigvis et år.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 34:16

Ja, men i forhold til det her med, at du fik svar fra Erhvervsstyrelsen, tænker du, at årsagen til, at du ikke har fået svar fra FSR skyldes problematikkerne, som vi snakkede om med Big4?

Carsten Nielsen (cnl) 34:28

Ja, det gør jeg helt klart. Det er REVU, for FSR ved jo ikke så meget selv, så de er meget baseret på udvalgene, og i REVU sidder primært Big4, som er formand, næstformand og så videre. Og de kan jo hurtigt tale de der få ikke Big4-medlemmer ind i et eller andet ”uh åh”. Så du skal altså have lidt hår på brystet for at gå imod Big4 i REVU.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 34:58

Ja, jamen det var også, fordi vi selv har prøvet at få kontakt til FSR, hvor vi til at starte med fik ret god tilbagemelding fra en, om at du skulle udfylde en formular, hvor vi efterfølgende har prøvet at rykke dem 3-4 gange, hvor vi ikke har hørt mere fra dem.

Carsten Nielsen (cnl) 35:02

Ja, det kan du ikke.

Altså min situationsfornemmelse er, at FSR ikke helt ved, hvad de mener, fordi REVU ikke er enige. Jeg tror måske REVU til en vis grad er enige om noget. Jeg har en teori om, at man har forsøgt at holde det her så hemmeligt som muligt, fordi hvis ingen ved det, så sker der i hvert fald heller ikke noget. Men de er pressede til at mene noget, for jeg stillede spørgsmålet til FSR tilbage i november sidste år, om den har jeg ikke fået svar på, og det vidste jeg også godt, at jeg nok ikke fik. Dog tænkte jeg, at den var god at have for mig, fordi nu har jeg jo lavet måske 10 påtegninger med ISA for LCE, og hvis nogen på en eller anden måde vil kritisere mig for det, så vil jeg sige

”jamen, jeg spurgte jo FSR her og her, og jeg har ikke fået svar, så nu har jeg gjort sådan”. Det er ikke uhjælpsomt for mig at have gjort det.

Men jeg tror, at det er svært for REVU, fordi det kan godt være, at EY mener et eller andet, og KPMG mener noget, og PWC mener noget, og at de måske er enige om, at vi skal prøve at begrænse det her af hensyn til os alle. Men der sidder også nogle i REVU, som ikke er fra Big4, så man kan heller ikke sidde og sige det sådan direkte vel. Så der er meget politik i det her.

Og for at være helt ærlig, så burde det firma jeg sidder i være enig med Big4, fordi jeg tror vi er syvende største i Danmark, og vi kunne også have en interesse i at kvæle de små. Det er jo kun, fordi jeg er idealist, og det var jeg også, da jeg var ved PWC, vil jeg sige. Jeg tænker bare, at der er jo mangel på arbejdskraft, så vi behøver ikke sidde og vride den sidste krone ud af folk for noget værre bureaukrati, hvor de unge mennesker bare sidder og siger, jeg skal i hvert fald ikke være revisor. Du kan lige så godt blive ansat i Danske Banks hvidvasksekretariat og så lave tjeklister. Det var måske bedre, at det var sådan lidt mere meningsfyldt og udfordrende arbejde, hvor man skal tænke.

Men, der er meget politik i det der.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 37:22

Ja. Jeg tror egentlig ikke, at vi har så mange flere spørgsmål, og jeg synes egentlig, at du har været sådan rimelig godt rundt omkring de fleste ting.

Carsten Nielsen (cnl) 37:34

Ja, jeg kan faktisk ikke huske, om jeg har sendt jer noget.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 37:39

Du har i hvert fald sendt noget af dit materiale til os, hvor især din oversættelse af standarden har været behjælpelig.

Carsten Nielsen (cnl) 37:55

Men det er jo også det. Nu har jeg været på et kursus her den anden dag med det her, og der bar nogle der spurgte, om der kom en dansk oversættelse. Og der sagde de, at de skal lige finde ud af, hvor mange der ville bruge den. Og det er jo et meget mærkeligt synspunkt, fordi mange af de små

revisionshuse, hvor de ikke er ret mange, der har de svært ved at læse den engelske, og så har de svært ved at vide, om de skal bruge den.

Og igen synes jeg, at det peger i retning af, at FSR ikke understøtter alle medlemmerne i hvert fald.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 38:32

Der er jo også andre standarder, som de heller ikke har oversat, så som ISA 315 og ISA 600.

Carsten Nielsen (cnl) 38:44

Ja, men det gør de heller ikke. Altså Jeg tror, at de i 2018-19, da ISA 315 kom, tog en beslutning om, at nu oversætter vi dem ikke mere. Og det er jo så et andet problem, fordi hvis du tager en lille revisor, hvor der sidder to statsautoriserede og ti mand, så har de jo ikke en chance.

Det ville de jo have med en dansk oversættelse. Det er stadig 123 sider at have i hovedet, men det er dog mere overskueligt, fordi den er delt op i de forskellige faser i revisionen. Så har du et problem i selve udførelsen, eller har du et problem i planlægningen eller afslutningen, så er det meget nemmere. For hvis du har det i et Word dokument, så kan du bare søge.

Altså jeg synes, at der ikke kan være nogen tvivl om, at på sigt, der taber Big4 den kamp. Jeg kunne jo bare have gået til SMV-Danmark i stedet for og sige: *"Prøv og hør her, FSR godt hjulpet af Big4 prøver at holde den her væk fra jeres medlemmer. Prøv og se, det er kun en fordel for samfundet og for jeres virksomheder, men det er selvfølgelig ikke en fordel for Big4"*. Ligesom alt det her, der var med bæredygtighedsrapportering, som var voldsomt overimplementeret, det har Big4 tjent boksen på. Ingen tvivl om det.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 40:00

Ja, sandt.

Jeg tænker ikke, at vi har så meget mere. Jeg synes Vi er kommet godt rundt om det.

Carsten Nielsen (cnl) 40:21

Ja, og hvis der er et eller andet med nogle spørgsmål af en eller anden art, så har jeg virkelig meget materiale, som jeg har hentet mange steder fra. Jeg ved ikke, hvor meget, jeg har sendt jer, men jeg har nok sendt jer det vigtigste.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 40:33

Ja, jamen det tænker jeg også, at du har.

Carsten Nielsen (cnl) 40:35

Ja. Jeg har sendt jer den med måske 15-20 fordele eller udfordringer, som ISA for LCE kan hjælpe med at løse.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 40:44

Ja, det har du.

Carsten Nielsen (cnl) 40:46

Hvis ikke der var sådan en rigid fortolkning fra tilsynsmyndighederne, og de der mange vejledningsafsnit, så havde jeg ikke nogen problemer med bare at køre videre efter ISA for komplekse virksomheder.

Altså hvis jeg ikke har lavet noget på noget, som ikke var relevant, og jeg ikke får tæsk for det, så er det fint nok. Men der kan man bare bruge ISA for LCE, fordi der kan man sidde og pege på, at der står jo her og her, at man ikke skal beskrive alt muligt COSO, hvis der ikke er noget.

Det er jo spørgsmål om magt det her mellem teknokraterne. Altså, i min verden er teknokraterne Big4, fordi de vil komplicere tingene, så det kun er dem, der kan lave det. Og så er der de små, som ligesom bliver presset ud af markedet, når man komplicerer det. Men der er jo ingen grund til at komplicere ting, der ikke er komplekse.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 41:42

Nej. Så kan man sige, at din holdning til, hvorfor du interesserer dig for ISA for LCE?

Carsten Nielsen (cnl) 41:47

Jeg vil også sige, at det er fordi jeg har været vant til kvalitetskontroller, både ved PWC og KPMG, og der kan jeg jo se, at det er tilfældigt, om de består eller dumper. Det kommer meget mere an på kontrollanten, end på hvad du har lavet, fordi der er ikke nogen, der har adresseret alle 1400 sider - det er der ikke nogen, der har. Og hvis det er en teknokrat, så peger han på 7-8 ting, der ikke er

adresseret. Så siger du ”jamen det er jo ikke relevant”. Så spørger han ”jamen hvor har du skrevet det henne”. Og du taber den kamp, det gør du bare - altså til Erhvervsstyrelsen, for de er bare enige med kontrollanten.

Så jeg prøver egentlig bare på at have et normalt revisorliv, hvor man kan blive bedømt fair og sådan nogle ting. Og det gjorde man altså, da jeg startede i branchen. Der sad man hele tiden og vurderede, hvad risikoen ved noget er? - og hvis der ikke var nogen risiko, så sagde man okay, så kan du ikke dumpe på det i hvert fald. Sådan er det ikke mere, du kan dumpe på formalia nu.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 42:41

Ja. Så man kan sige, at ISA for LCE opfylder et behov i markedet? - Altså om du mener, at der er et behov i markedet for, at man ikke dumper de her kvalitetskontroller?

Carsten Nielsen (cnl) 42:57

Jeg mener bare, at den tager lidt magten fra teknokraterne. Der sidder nogle, som går ned i nogle mærkelige ting, og dumper nogle sager på det. Selvom du kan sige, at der jo ikke er løbet nogen risiko her. Det var jo ikke relevant at kigge på det der.

Der får du en stor hjælp, ved at hoppe over i ISA for LCE til den kamp. Altså jeg synes jo, det var fair nok, at dumpe folk, der ikke har lavet deres arbejde. Men at man dumper folk på nogle compliance-detajler på en eller anden tjekliste, selvom det ikke virker særlig relevant i sagen, det synes jeg måske ikke, er helt fair. Og det er desværre sådan, det har udviklet sig igennem en lang årrække. Så derfor er chancen jo nu for at de-koblet det der PIE-tog på standarderne. Altså der er jo ikke nogen der drømmer om at få indført IFRS på vores SMV'er i Danmark nu vel?

Men det har vi bare på revisionssiden - der har vi sådan en stor kompleks pakke. Det er jo mere samfundsomkostningerne, der er for høje, men jeg forstår jo godt, at det her ikke er populært i FSR, for det er jo revisorerne indtjening, som man angriber her. Men hvis man var virkelig ond, så gik man jo til SMV-Danmark og forklarede dem det, fordi så skulle det nok komme ud i pressen.

Carsten Nielsen (cnl) 44:25

Men jeg kan huske i PWC, der kendte jeg mange i skatteafdelingen, og de så underviste i sådan noget som ejendomsavancer og aktieavancer, så talte jeg med dem, og så sagde de, at nu skal vi bare komplicere det her, for så kommer alle revisorer og spørger bagefter.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 44:42

Ja, så du vil mene, at ISA for LCE opfylder et reelt behov i markedet?

Carsten Nielsen (cnl) 44:47

Ja, det gør den 100%, fordi mange andre lande end Danmark har truet med at lave deres egen lokale revisionsstandards, fordi det simpelthen for voldsomt. Så opfylder ISA for LCE et behov der.

I Danmark skal presset jo komme fra virksomhederne på en anden måde. Og det kommer ikke fra de børsnoterede, fordi de kan jo ikke slippe ud. Og de små mellemstore danske virksomheder, de har slet ikke musklerne til det der vel. Men det har store tyske virksomheder, som har 0,5 mia. I omsætningen. De kan jo godt sidde og presse på overfor tyske ministerier og så videre.

Der har i hvert fald været et pres fra en del lande, der har truet med at lave deres egen, fordi det simpelthen for meget.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 45:32

Ja, men hvis nu jeg var ejerleder af en SMV, hvor min bank måske krævede, at jeg fik lavet revision efter ISA for komplekse virksomheder, og jeg havde dig som revisor. Ville jeg så godt kunne kræve af dig, at du reviderede mit selskab efter ISA for LCE. Er det ikke mere revisorens valg?

Carsten Nielsen (cnl) 45:49

Ja, altså du kan i hvert fald sige det sådan, at revisoren skal vurdere om betingelserne for at bruge den er opfyldt. Og så kan jeg sige til dig, jamen du kan godt få en ISA for LCE, men du kan også få ISA for komplekse virksomheder - det koster bare mere.

Men i princippet siger de jo egentlig også, at i virkeligheden, så har det egentlig ikke så meget med regnskabsbrugerne og ejerlederne at gøre, i virkeligheden så er det jo bare revisors valg af den mest effektive revisionsmetode.

Altså, hvis jeg sådan tænker tilbage, så burde man måske bare sige, at revisoren kan vælge de her to veje, men vi giver den samme påtegning. Fordi så behøvede markedet ikke at vide, hvordan du gjorde. Altså du fortæller ikke markedet, om du tager 7 eller 14 stikprøver eksempelvis. Men det er jo komplekst det der.

Carsten Nielsen (cnl) 46:46

Ja, men koncern revision, det er nok også der, hvor man kan sige, at hvis du har revision af alle datterselskaberne, der er det voldsomt med ISA for komplekse virksomheder, fordi i ISA 600 er det virkelig voldsomt, hvad du skal sidde og lave af tidsspilde. Men du skal jo lave det.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 47:06

Ja det er rigtigt.

Jeg tænker ikke, at vi har så meget mere. Tak for din tid i hvert fald.

Carsten Nielsen (cnl) 47:13

Ja, selv tak. Og hvis der er et eller andet, så må I skrive.

Andreas Hybholt Pedersen & Julie Farum Kristiansen 47:21

Ja, det vil vi gøre.