

Revisionsstandarden for mindre komplekse virksomheder (ISA for LCE)

- Potentiale, udfordringer og betydning for revisionspraksis og revisors arbejde



Billede fra The Accountant Online, 8. februar 2024¹

Kandidatspeciale på Cand.Merc.Aud. studiet
Aalborg University Business School

Dato: 15. december 2025

Udarbejdet af:

Kasper Taulbjerg – studienummer 20220770

Rasmus Kirkedal Nielsen – studienummer 20220760

Vejleder: Hans B. Vistisen

Antal anslag (inkl. mellemrum): 198.314 anslag

Antal normalsider: 97 sider

¹Billede fra The Accountant Online, 8. februar 2024, <https://www.theaccountant-online.com/news/iaasb-moves-to-strengthen-auditors-efforts-related-to-fraud/>

Abstract

This paper investigates the auditing standard “ISA for LCE” with the focus on implications for Danish auditors and businesses, including the need for the standard, the possibilities, the limitations, the differences between the ISA for LCE auditing standard and the traditional ISA auditing standards as well as the differences between the ISA for LCE auditing standard and the solely Danish auditor’s statement called “extended review”.

This paper summarizes the theory introduced by the IAASB auditing standard “ISA for LCE: A Standard for Audits of Less Complex Entities” with a focus on implications for Danish auditors and businesses. The theoretical part of this paper introduces the need for the ISA for LCE auditing standard in Denmark as well as the requirements for usage of the auditing standard. The theoretical part of this paper also highlights the 10 phases of auditing by ISA for LCE from “Broad Concepts and Overarching Matters” in part 1-3 about general principles concepts, requirements, audit evidence, audit documentation and quality management, to “Procedural Requirements of an Audit” in part 4-8 about the procedure of the audit including acceptance, planning, risk and concluding, to “Reporting” in part 9 about forming an opinion and reporting, and lastly “Group Audits” in part 10 about audits of group financial statements.

In the analytical part of the paper, results of the conducted empirical research i.e. of the semi-structured interviews and questions with experts and professionals are presented including their view and expectations about the ISA for LCE auditing standard. The analytical part also investigates the differences and similarities between the ISA for LCE auditing standard and the similar available choices of auditor’s statements in Denmark i.e. audit by traditional ISA standards and auditors extended review, by conducting a comparative analysis.

The conclusion states the fundamentals of the auditing standard ISA for LCE and its potential in Denmark, but also addresses the differences, similarities, benefits and disadvantages of the ISA for LCE in comparison with an auditor’s statement by the traditional ISA auditing standards. This includes highlighting the length and scope differences as well as the requirements for using the ISA for LCE auditing standard and the potential problems with the auditor’s subjective assessment of business complexity and related lack of quantitative thresholds. The benefits of

conducting an audit by the ISA for LCE auditing standard are mentioned in the conclusion, including the auditor's increased freedom of choice in methodology and the more company specific approach rather than a general approach which may resolve in long term benefits in terms of efficiency.

The conclusion also addresses the differences, similarities, benefits and disadvantages of the ISA for LCE in comparison with an auditor's statement of extended review. It is in this regard concluded, that since the extended review is too well established in Denmark and are expected to be a cheaper alternative for the businesses in Denmark, the ISA for LCE will be more of an alternative for a traditional audit by the traditional auditing standards, even though an audit by ISA for LCE is more applicable by an international standpoint.

Indholdsfortegnelse

1 Indledning og problemfelt	1
1.1 Problemstilling og problemformulering	2
1.2 Afgrænsning.....	3
1.3 Metode	4
1.3.1 Kildekritik.....	7
1.4 Struktur	8
2 Teori.....	9
2.1 Revision af SMV-segmentet efter de traditionelle internationale revisionsstandarder og behovet for ISA for LCE	9
2.2 Introduktion af revisionsstandarden ISA for LCE	10
2.3 Opbygningen på revisionsstandarden ISA for LCE.....	12
2.3.1 Første fase i ISA for LCE; Brede forståelse for standardens fundamentale mål, principper, begreber og kvalitets efterlevelse	13
2.3.1.1 Grundlæggende begreber, generelle principper og overordnede krav	13
2.3.1.2 Revisionsbevis og dokumentation	16
2.3.1.3 Kvalitetsstyring på opgaveniveau	18
2.3.2 Anden fase i ISA for LCE; De proceduremæssige krav af revisionen efter ISA for LCE.....	20
2.3.2.1 Opgaveaccept og -fortsættelse	21
2.3.2.2 Planlægning.....	25
2.3.2.3 Identifikation og vurdering af risici	28
2.3.2.4 Reaktioner på vurderede risici for væsentlig fejlinformation.....	33
2.3.2.5 Afsluttende konklusioner	48
2.3.3 Tredje fase i ISA for LCE; Rapportering af revisionen efter ISA for LCE	57
2.3.3.1 Rapportering	57
2.3.4 Fjerde fase i ISA for LCE: Koncernrevision efter ISA for LCE.....	63
2.3.4.1 Koncernrevision	63
2.4 Krav for anvendelse af ISA for LCE	64
2.4.1 Specifikke forbud for anvendelsen af ISA for LCE	64
2.4.2 Kvalitative karakteristika for anvendelsen af ISA for LCE	65
2.4.3 Kvantitative tærskler for anvendelsen af ISA for LCE.....	68

3 Analyse.....	70
3.1 Interviews med og spørgsmål til revisorer og branchefolk om ISA for LCE	70
3.1.1 Interview med Carsten Nielsen (Martinsen)	71
3.1.2 Interview med Michael Marseen (Revisorgruppen Danmark)	72
3.1.2.1 Revisorgruppen Danmark podcast om ISA for LCE	73
3.1.3 Interview med Kristian Kjær Jensen (Beierholm)	74
3.1.4 Interview med Daniel Mogensen (PwC)	75
3.1.5 Interview med Heidi Roger Martens (FSR – danske revisorer)	77
3.1.5.1 REVU's vejledning om ISA for LCE	78
3.1.6 Spørgsmål til FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) - svensk brancheorganisation.....	80
3.1.7 Opsummering på kvalitative interviews og spørgsmål	81
3.2 Revision efter de traditionelle ISA'er kontra revision efter ISA for LCE	83
3.2.1 Samme høje grad af sikkerhed.....	87
3.3 Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang) kontra revision efter ISA for LCE	88
4 Konklusion.....	93
5 Perspektivering	96
Litteraturliste.....	98
Bilag.....	102
Bilag 1 Spørgsmål til kvalitative interviews med fagfolk og eksperter	102
Bilag 1.1 Spørgsmål til Carsten Nielsen	102
Bilag 1.2 Spørgsmål til Michael Marseen (Revisorgruppen Danmark)	103
Bilag 1.3 Spørgsmål til Kristian Kjær Jensen	104
Bilag 1.4 Spørgsmål til Daniel Mogensen	105
Bilag 1.5 Spørgsmål til Heidi Roger Martens (FSR – danske revisorer).....	106
Bilag 1.6 Spørgsmål til Björn Irle / FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer)	108
Bilag 2 Besvarelser af spørgsmål til kvalitative interviews.....	108
Bilag 2.1 Interview med Carsten Nielsen.....	108
Bilag 2.1.1 PowerPoint præsentation af Carsten Nielsen om mulige ulemper..	112
Bilag 2.2 Interview med Michael Marseen (Revisorgruppen Danmark).....	114
Bilag 2.3 Interview med Kristian Kjær Jensen.....	116

Bilag 2.4 Interview med Daniel Mogensen.....	121
Bilag 2.5 Interview med Heidi Roger Martens (FSR – danske revisorer)	123
Bilag 2.6 Besvarelse af spørgsmål fra Björn Irle / FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer).....	126
Bilag 3 Carsten Nielsens tjekliste til vurdering af hvorvidt ISA for LCE kan anvendes i revisionen	127

1 Indledning og problemfelt

Revisionen af små og mellemstore virksomheder (SMV'ere), har i en årrække været udfordrende, da de traditionelle internationale revisionsstandarder (ISA'erne) ikke er udarbejdet med fokus på denne virksomhedstype, men er lavet ud fra en "one size fits all" tilnærmelse, som gør at en revision af en mindre virksomhed reelt skal håndteres på samme måde som de større børsnoterede- eller PIE-virksomheder, som i deres natur har en større og mere kompleks virksomhed.

Afledt af behovet for en mere målrettet revisionsstandard til SMV-segmentet, har International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i december 2023 udgivet en ny revisionsstandard, navngivet "The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities", forkortet "The ISA for LCE" og ofte kaldt "ISA for LCE". Denne nye revisionsstandard for mindre komplekse virksomheder har det formål at effektivisere revisors arbejde ved revision af de mindre komplekse virksomhedstyper, ved at reducere revisors ressourcer der går til kontrolrevision, og i stedet lave mere målrettet substansrevision, der hvor det er betydeligt og væsentligt efter revisors professionelle vurdering².

Den nye revisionsstandard, der er målrettet revisionen af de mindre komplekse virksomheder, medfører at revisorer står over for et mindre paradigmeskifte, da ISA for LCE kan ændre revisors arbejde ved revision af de mindre komplekse virksomheder betydeligt, samt da det historisk ofte er set, at der bliver pålagt flere krav over tid. ISA for LCE er en "standalone" standard, hvilket betyder, at revisor ikke skal håndtere flere af de internationale standarder i sin revision, men kun denne ene standard. ISA for LCE kan derfor ses som en form for deeskalering i forhold til de krav revisor pålægges ved en revision, men samtidigt bevare at revisionen kan udtrykkes i en erklæring med høj grad af sikkerhed. Standarden blev officielt effektueret den 15. december 2025, hvorefter den kan anvendes ved revision af regnskaber for mindre komplekse virksomheder, hvis regnskabsperiode begyndte den 15. december 2025

² IFAC, 23. 11. august 2021, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/proposed-isa-audits-financial-statements-less-complex-entities-it-s-time-your-feedback>

eller senere. Effektueringen af den nye revisionsstandard medfører, at danske revisorer ved revision af regnskaber for de såkaldte mindre komplekse virksomheder, fremover kan vælge af udføre revisionen efter ISA for LCE, som er mere målrettet SMV-segmentet, hvis kravene for anvendelse af ISA for LCE er opfyldt³.

I Danmark er behovet for en målrettet løsning til revision af små og mellemstore virksomheder, delvist blevet afdækket med indførelsen af revisorerklæringstypen 'udvidet gennemgang', som blev vedtaget i december 2012 med ikrafttrædelse pr. 1. januar 2013. I takt med at flere lande selvstændigt har indført sådanne lokale løsninger og vejledninger for at få en mere målrettet revision af SMV'erne, er behovet for en international revisionsstandard på området løbende blevet større og tydeligere⁴.

SMV-segmentet i Danmark udgør antalsmæssigt >99%⁵ og en del af disse er revisionspligtige virksomheder i Danmark. Det, at denne virksomhedstype udgør langt størstedelen af landets revisioner, understreger behovet for, at der kommer en tilpasset international revisionsstandard, ISA for LCE, som er målrettet netop disse mindre komplekse virksomheder. Revisionsstandarden kan desuden være med til at sikre ensartethed og sammenspil internationalt for revisioner af denne type virksomheders regnskab, og som samtidigt stadig giver en høj grad af sikkerhed på regnskaberne.

Dette speciale undersøger potentialet, udfordringerne og betydningen af den nye revisionsstandard "ISA for LCE" for dansk revisionspraksis og for revisors arbejde.

1.1 Problemstilling og problemformulering

Revisioner skal udføres i overensstemmelse med de internationale standarder for revision (ISA'er), uanset virksomhedstype. De traditionelle ISA'er, hvor der er en række separate standarder med hver deres eget fokusområde, er detaljerede, omfattende og universal

³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE

⁴ BEK nr. 518 af 24. maj 2024, Bekendtgørelse om godkendte revisorerers erklæringer.

⁵ Danmarks Statistik, 16. januar 2019, Fakta om Danmarks erhvervsstruktur, <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/bagtal/2019/2019-01-16-Fakta-om-DKs-erhvervsstruktur-samt-digi-og-forsk-i-de-DK-virksomheder>

anvendelige, men revision herefter kan være ineffektiv og uhensigtsmæssig, da revisor selv ved revision af mindre og ukomplicerede virksomheder, skal følge alle de omfattende standarder og krav i de traditionelle ISA'er, der egentlig er tiltænkt større og komplekse virksomheder.

Med indførelsen af den nyere revisionsstandard, ISA for LCE, der er målrettet mindre komplekse virksomheder, kan revisorer nøjes med at følge denne 'standalone' revisionsstandard, som indeholder alle de relevante forhold for revision af mindre komplekse virksomheder samlet ét sted, fremfor at skulle følge alle de traditionelle ISA standarder.

"Hvad har indførelsen af ISA for LCE af implikationer for revisionspraksis og revisors arbejde?"

- Hvilke behov og udfordringer har revisor ved revision af SMV-segmentet?
- Hvad kan revisionsstandarden ISA for LCE, og hvad er potentialet i Danmark?
- Hvordan adskiller revision efter ISA for LCE sig fra revision efter de traditionelle ISA'er og Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for udvidet gennemgang?
- Hvad er de væsentligste fordele og ulemper ved ISA for LCE?

1.2 Afgrænsning

Der foretages en positiv afgrænsning, med fokus på hvad der er med i specialet, og ikke en negativ afgrænsning med fokus på hvad der ikke er med.

Revisionsstandarden ISA for LCE skal anvendes på mindre komplekse virksomheder, som defineres i afsnit 2.4.2 i specialet. Der er i specialet fokus på de mindre komplekse private virksomheder. Specialet fokuserer på de danske forhold, samt synspunkter og implikationer for den danske revisorstand.

Revisionsstandarden ISA for LCE er forholdsvis ny, og der er først officiel ikrafttrædelse i Danmark ved revision af regnskaber for mindre komplekse virksomheder med regnskabsår, der begynder efter den 15. december 2025. IAASB tillader samt opfordrer til førtidsimplementering af revisionsstandarden ISA for LCE, og de første regnskaber i Danmark

er også allerede aflagt efter den nye standard, men der foreligger begrænset med praksis på området med ISA for LCE.

Der anvendes grundet emnets begrænsede praktiske grundlag, primært kvalitative analyser til behandling af problemstillingen og revisionsstandarder ligesom der indhentes primær empiri ved kvalitative data i form af interviews med udvalgte fagfolk.

Det antages, at læser har en basis forståelse for revision og regnskab, herunder udførelsen af revision efter de traditionelle ISA standarder, som der er udført revisioner efter de sidste mange år. Ligeledes anbefales det, at læser har et kendskab til faglige begreber inden for revision og regnskab, for at få maksimalt udbytte af specialet. Såfremt det er vurderet nødvendigt at inddrage definitioner eller begrebsforklaringer, vil dette ske, men fagtermer og begreber m.v. er som udgangspunkt ikke uddybet, da der forudsættes et kendskab hertil hos læser.

Det anbefales desuden, at læser har en basis forståelse for Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven, da specialet vil inddrage denne erklæring.

1.3 Metode

Den metodiske tilgang, herunder valg af videnskabsteoretisk metode, datagrundlag, dataindsamling, samt empiri, er afgørende for processen og konklusioners validitet og anvendelighed, herunder evnen til at besvare specialets fremstillende problemformulering.

Specialet tager udgangspunkt i revisionsstandarder "ISA for LCA", med en kvalitativ analyse af denne, og med inddragelse af relevant materiale på området, ekspertudtalelser og interviews med fagfolk, samt en komparativ analyse af ISA for LCE, de traditionelle ISA'er og 'udvidet gennemgang'.

Til brug for specialets empiriske dataindsamling benyttes der interviews med fagfolk, eksperter og revisorer, der er vurderet til at have de tekniske og faglige færdigheder, der gør dem i stand

til at bidrage med relevante og valide kvalitative data, som kan bidrage til specialets analyseafsnit m.m. Interviews er en af de mest anvendte og vigtigste dataindsamlingsteknikker for kvalitative undersøgelser⁶. Interviews gør det muligt at indsamle relevant data fra personer i forskellige positioner/organisationer, som kan bidrage til forskellige synsvinkler på et område, alt efter hvem personen er, og hvad dennes faglige baggrund er. Til specialet benyttes der primære data, hvor de studerende selv afholder interviewene med udvalgte fagfolk, hvilket bidrager til specialet med reliabilitet og validitet til de indsamlede data. Typen af interviews der benyttes til dette speciale, er semi-strukturerede interviews, hvor respondenterne er stillet nogle foruddefinerede spørgsmål, som er delvist åbne, hvilket dog gør, at interviewene kan udforme nye spørgsmål og synsvinkler undervejs i interviewet, grundet den mulige improvisation der kan forekomme under de enkelte interviews⁷. Fordelen ved at anvende interview-typen; semi-strukturerede interviews, er at interviewer får en mere fri rolle undervejs i samtalen, der kan sikre svar på ønskede spørgsmål eller relevante uddybelser af synspunkter m.v.⁸ Der er desuden rettet henvendelse til de svenske og norske revisorbrancheforeninger; Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) og Den norske Revisorforening (DnR), hvor der er fremsendt nogle specificerede spørgsmål omkring disse landes benyttelse af og syn på ISA for LCE, for at disse kunne sammenholdes med de oplysninger som fremkom af de kvalitative semi-strukturerede interviews, der er foretaget med de danske respondenter.

De foretagne analyser samt interviews med eksperter og fagfolk på området, danner den primære empiri (primære data) i specialet, som er nyt data der udarbejdes med henblik på besvarelse af specialets problemformulering. De tilgængelige revisionsstandarder, fagartikler og lignende eksisterende litteratur, vil udgøre specialets sekundære empiri (sekundære data), og er således data der er behandlet af eksterne parter.

⁶ Myers, Michael D., *Qualitative Research in Business & Management* 2. udgave, Sage Publications Ltd, 2013, side 119

⁷ Myers, Michael D., *Qualitative Research in Business & Management* 2. udgave, Sage Publications Ltd, 2013, side 121

⁸ Myers, Michael D., *Qualitative Research in Business & Management* 2. udgave, Sage Publications Ltd, 2013, side 122

Afledt af den begrænsede praksis på emnets område, anvendes den hermeneutiske cirkel⁹ igennem specialet til forståelse, fortolkning og behandling af emnet. Den hermeneutiske cirkel beskriver den dynamiske og iterative proces, hvor forståelsen af enkeltdele påvirker forståelsen af helheden, og hvor forståelsen af helheden samtidig påvirker forståelsen af enkeltdelene i specialet. Samspillet og dynamikken imellem forståelsen af henholdsvis enkeltdelene og henholdsvis helheden, vurderes passende i forhold til at emnet, ISA for LCE, er en forholdsvis ny revisionsstandard med begrænset praksis.

Epistemologien i specialet, det vil sige den viden og de erfaringer der kommer frem og til udtryk i specialet om emnet, vil altid indeholde en vis grad af subjektivitet, både fra specialets forfattere og hos anvendte eksterne kilder¹⁰. Epistemologi er en betegnelse for det der med andre ord kaldes erkendelsesteori, da det handler om mulighederne for at tilvejebringe viden om det valgte genstandsfelt¹¹.

Til at vurdere kvaliteten og anvendeligheden af den indsamlede empiri, anvendes begreberne validitet og reliabilitet.

Validitet omfatter gyldighed og troværdighed af de pågældende data, og bruges til at vurdere egnetheden af den indsamlede empiri på emnet. For at sikre validiteten i dette speciale, vil der udelukkende anvendes data der er relevante for den fremstillede problemstilling. Validiteten af de primære data beror i høj grad på troværdigheden af de interviewede eksperter og fagfolk. Af denne årsag udvælges disse ud fra to primære forudsætninger; 1) På baggrund af deres kendskab og erfaringer med emnet, og 2) På baggrund af deres troværdighed. Ved inddragelse af sekundære data, vil der ligeledes bestræbes på at sikre, at det kommer fra troværdige eksterne kilder, blandt andet ved at anvende officielle og pålidelige kilder.

Reliabiliteten omfatter pålidelighed og konsistens af den indsamlede empiri, og bruges til at vurdere specialets konklusioner på baggrund af empirien fra de foretagne analyser og

⁹ Myers, Michael D., *Qualitative Research in Business & Management* 2. udgave, Sage Publications Ltd, 2013, side 42

¹⁰ Reinecker, Lotte m.fl., *Den gode opgave* 5. udgave, Samfundslitteratur 2017, side 204

¹¹ Justesen & Mik-Meyer, Lise & Nanna, *Kvalitative metoder i organisations- og ledelsesstudier*, 1. udgave, 8. oplag 2010, side 14

fortolkninger. Vurderingen tager bl.a. udgangspunkt i specialets grad af subjektivitet, herunder vurdering af om andre ville være kommet frem til de samme konklusioner.

Reliabiliteten af de primære data opnås primært ved udvælgelsen af en tilstrækkelig størrelse population af interviewede eksperter og fagfolk, samt en neutral og ensartet formulering af interviewspørgsmålene hertil, hvilket er med til at underbygge pålideligheden og konsistensen i deres svar og i de efterfølgende analyser og konklusioner på baggrund heraf.

Reliabiliteten af de sekundære data vurderes i sin natur at være høj, da disse data i høj grad er uforanderlige og neutrale formuleringer af pålidelige eksterne kilder.

1.3.1 Kildekritik

En kildekritisk tilgang anbefales, da den metodiske tilgang, herunder datagrundlag og kilder, vil indeholde en vis grad af subjektivitet og fortolkning af resultater.

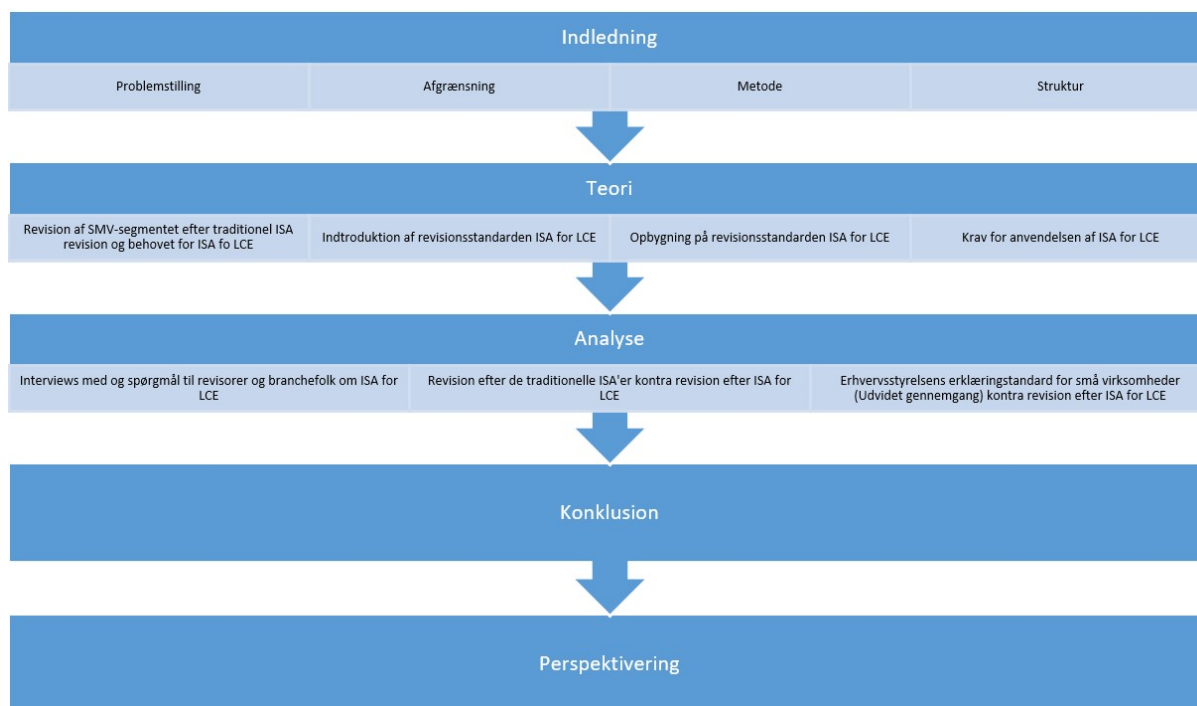
Der er i processen bestræbt på at udarbejde et objektive speciale, hvor personlige holdninger til og synspunkter om emnet, det værende positive eller negative holdninger og synspunkter, er udeholdet i videst muligt omfang. De interviewede subjekter, der danner grundlag for en andel af analyseafsnittet og en andel af de efterfølgende konklusioner, kan ligeledes have positive og/eller negative holdninger og synspunkter til emnet. Subjekternes holdninger og synspunkter til emnet er ikke begrænset, men vil blive præsenteret som de er.

Der er anvendt nyeste udgaver af relevante kilder om emnet. ISA for LCE er dog en nyere revisionsstandard, hvorfor der primært foreligger nyere data på området. Artikler og anden data af ældre dato er anvendt i begrænset omfang, og med øget forsigtighed og fokus på relevans.

Målgruppen for dette speciale er primært danske revisorer og andre professionelle inden for revisionsbranchen i Danmark, og sekundært væsentlige interessenter for små- og mellemstore virksomheder i Danmark, herunder kreditinstitutter og virksomhedsejere.

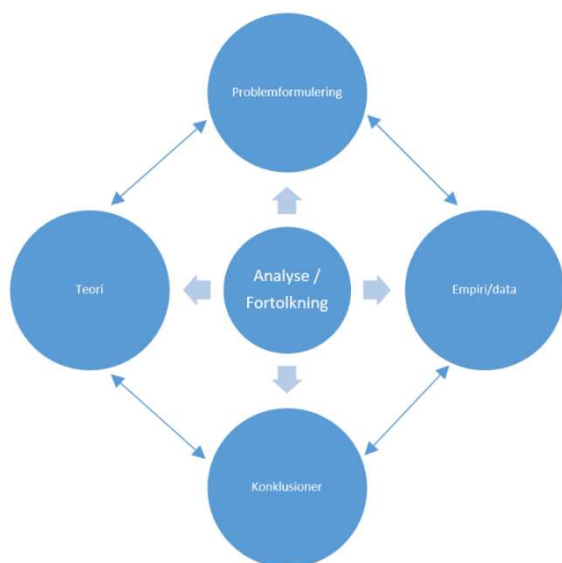
1.4 Struktur

For at bidrage til specialets røde tråd fra start til slut, fastlægges den grundlæggende struktur i opgaven, så det er klart og tydeligt, hvilke komponenter der danner indholdet i opgaven. Specialet er opdelt i 5 hovedkapitler, og hvor der er underpunkter til nogle af disse kapitler, som udgør fundamentet på kapitlernes formål. Strukturen på specialet er illustreret i nedenstående figur:



Figur 1.1 – Kilde: Egen tilvirkning

Hovedformålet med specialet er at skabe ny viden igennem dets faser, som vil kunne betegnes



som videns produktionsprocessen, hvor der tages udgangspunkt i fire grundlæggende elementer som skaber en række koblinger på tværs, som tilsammen skaber en syntese på baggrund af de analyser og fortolkninger der sker i videns produktionen jf. figur 1.2 til venstre.

Figur 1.2: Videns produktionens hovedelementer, Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af (Enderud 1986) i Andersen, Ib, 2009, side 25.

2 Teori

Det teoretiske afsnit vil behandle problemfeltets relevante teori, og vil besvare de teoretiske underspørgsmål fra afsnit 1.1. Afsnittet vil desuden danne grundlag for det efterfølgende analytiske afsnit, afsnit 3.

2.1 Revision af SMV-segmentet efter de traditionelle internationale revisionsstandarder og behovet for ISA for LCE

Når en revisor skal udføre revision efter de traditionelle internationale revisionsstandarder, er revisor principielt underlagt alle de 37 gældende ISA standarder hvis indhold samlet set består af ca. 1.300 siders krav m.v.¹². Nogle af disse standarder er dog ikke aktuelle for alle virksomheder, og revisor skal derfor ikke nødvendigvis anvende alle 37 ISA standarder på alle virksomheder, men det er principielt det omfang af standarder, som en revision er underlagt. Revisors overordnede mål ved revision af regnskaber er jf. ISA 200¹³:

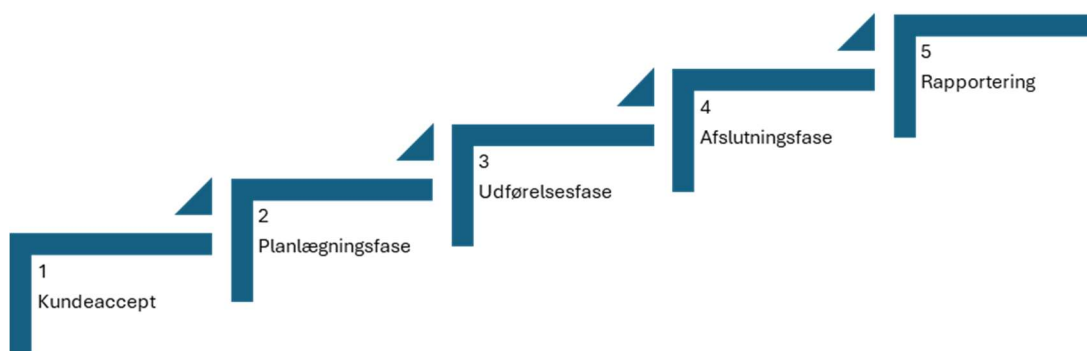
- A) At opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om fejlinformationen skyldes besvigelser eller fejl, så revisor er i stand til at udtrykke en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme, og
- B) At forsyne regnskabet med en erklæring og kommunikere som krævet af ISA i overensstemmelse med revisors observationer.

Som ISA 200 fastslår, så er det revisors overordnede ansvar ved revision, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, hvilket bidrager til at skabe tryghed for regnskabsbrugerne om, at regnskabet giver et retvisende billede af den enkelte virksomheds finansielle stilling.

Processen ved revision efter de traditionelle ISA'er, vil være opbygget med følgende faser:

¹² IAASB, Standards & Pronouncements, december 2025, <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements?keyword=ISA&language=399>

¹³ IAASB, ISA 200(R+R), 1. oktober 2008, side 3



Figur 2.1 – Kilde: Egen tilvirkning

I revisionsprocessen, der er afbilledet i ovenstående figur 2.1, vil der komme flere forskellige ISA standarder i spil, alt efter hvilken fase revisor befinder sig i, dens kompleksitet og de forhold der er relevante for den enkelte virksomhed, samt de observationer der måtte komme frem i de enkelte faser. Dette vil påvirke revisors omfang af revisionen og de revisionshandlinger som revisor skal udføre for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som afslutningsvist vil blive opsummeret, vurderet og dokumenteret i revisors revisionsarkiv/områdeplaner, og som skal ende ud i at revisor får afgivet en passende rapportering på revisionen.

2.2 Introduktion af revisionstandarden ISA for LCE

Den nye revisionsstandard ISA for LCE, som IAASB har tilføjet til de internationale revisionsstandarder, har overordnet det formål at sikre en mere ensartet, effektiv og mere tilpasset revision af de små og mellemstore virksomheder, set ud fra både et internationalt og nationalt perspektiv. ISA for LCE er en “standalone” revisionsstandard, hvilket betyder, at revisor kun skal forholde sig til denne ene standard når revisionen udarbejdes efter ISA for LCE, og ikke efter de op til 37 andre ISA standarder som skal bruges ved en almindelig traditionel revision¹⁴, og samtidigt kan revision efter ISA for LCE give samme høje grad af sikkerhed for, at regnskabet ikke indeholder væsentlige fejl og fejlinformationer. Derfor kan ISA for LCE overordnet ses som lidt af et paradigmeskifte i forhold til revisionsbranchen, da der for en gangs skyld fra centralt hold (IAASB) ses en deeskalering på kravene for revisionen af de mindre komplekse virksomheder som ISA for LCE finder anvendelse på. Omfanget af den nye

¹⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE

revisionsstandard, ISA for LCE, der med beskrivelsen og tilhørende vejledning til selve standarden består af knap 100 sider, dog eksklusivt forord og appendix, er betydeligt mindre end omfanget ved revision efter de normale 37 ISA standarder, hvis indhold udgør samlet ca. 1.300 sider. Derfor giver ISA for LCE som "standalone" standard rigtig god mening for revisionen af de mindre komplekse virksomheder, da revisor nemmere kan finde og overskue hvad der skal opfyldes af mål i revisionen, samt da revisor reelt ikke behøver at sætte sig ind i eller efterleve alle de op til 37 andre standarder, som revisor ellers skal kende til og forholde sit til ved en traditionel revision. Revisor skal desuden ved revision efter ISA for LCE, kun forholde sig til de områder der er relevante for den pågældende virksomhed, og ikke beskrive hvilke områder der ikke er relevante, som ved revision efter de traditionelle ISA'er.

ISA for LCE ligger som tidligere beskrevet op til implementering for revisioner af årsregnskaber, hvis regnskabsår begynder fra og med den 15. december 2025 og senere, hvilket vil sige primært regnskaber med regnskabsafslutning i 2026 og senere. IAASB tillader dog førtidsimplementering af standarden, ligesom Erhvervsstyrelsen i Danmark ultimo 2024¹⁵ også godkendte ISA for LCE som god revisionskik i Danmark, og at revisionsstandarden dermed er anerkendt på linje med de andre ISA standarder til anvendelse på de mindre komplekse virksomheder, som vælger revisionsstandarden til og som opfylder kravene til dens anvendelse. Kravene vil blive beskrevet senere i dette afsnit. Godkendelse af den nye revisionsstandard ISA for LCE har betydet, at førtidsimplementeringen af standarden i Danmark er sket, og de første revisioner af årsrapporter efter ISA for LCE i Danmark er indberettet. Herudover kan det også nævnes, at Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)¹⁶ i Sverige og Den norske Revisorforening (DnR)¹⁷ i Norge, begge også har taget ISA for LCE til sig som god revisionskik i deres lande, hvilket kan have været en medvirkende årsag til, at Erhvervsstyrelsen også har godkendt at ISA for LCE i Danmark.

Det kunne også være nærtstående at mene, at den nye standard ISA for LCE vil kunne skabe en klarhed over for revisorerne i forhold til revisionskvaliteten, hvilket kan bidrage til at revisor

¹⁵ Erhvervsstyrelsen, 26. november 2024, mail til Carsten Nielsen fra Martinsen Revision

¹⁶ Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2025, <https://www.far.se/kunskap/revision/isa-for-lce/>

¹⁷ Den norske Revisorforening, 2025, <https://www.revisorforeningen.no/kurs/kursliste/ny-revisjonsstandard-for-revisjon-av-mindre-komplekse-enheter---ekurs/>

får en større tryghed i sin udførte revision, herunder i kvalitetskontroller, da revisor her ikke skal stå på mål for de mange og til tider komplekse revisionsstandarders krav, når det drejer sig om en mindre kompleks virksomhed.

ISA for LCE giver også mening i forhold til den tidsmæssige ressourcebyrde som revisorerne har på de enkelte revisionsopgaver, hvilket også må være meget tiltrængt i revisionsbranchen, som udbredt præges af mangel på arbejdskraft.

ISA for LCE kan ses som opgøret med den "one size fits all" tilgang der historisk har været på revisionsopgaver, da den nye ISA for LCE giver de mindre komplekse virksomheder flere muligheder for at få en værdiskabende og mere hensigtsmæssig revision, hvor en mindre virksomhed ikke skal revideres efter samme krav som et børsnoteret selskab eller PIE-virksomhed.

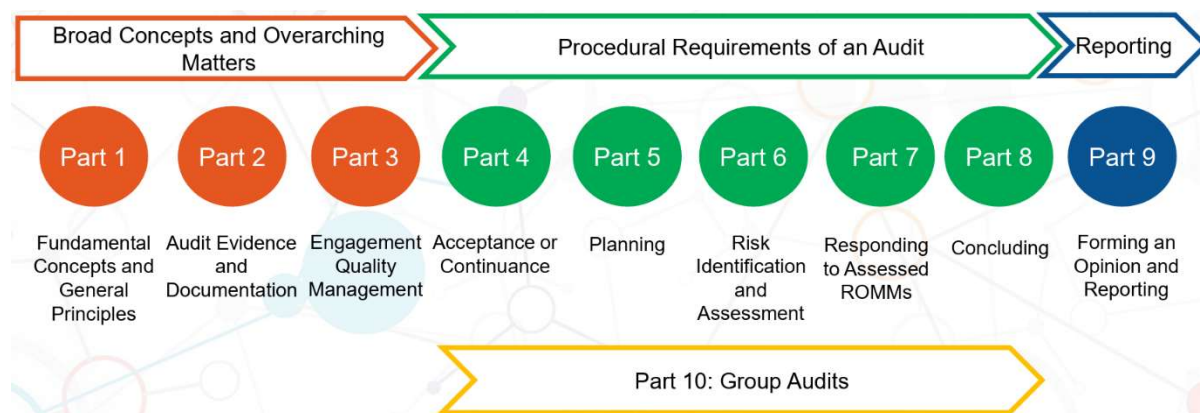
2.3 Opbygningen på revisionstandarden ISA for LCE

Selve revisionsstandarden ISA for LCE er opbygget på samme måde som alle de andre internationale revisionsstandarder udgivet af IAASB, så revisor bliver mødt med genkendeligheden fra de traditionelle standarders opbygning. Overordnet er der 10 dele i revision efter ISA for LCE¹⁸:

1. Grundlæggende begreber, generelle principper og overordnede krav.
2. Revisionsbevis og dokumentation.
3. Kvalitetsstyring på opgaveniveau.
4. Accept og fortsættelse.
5. Planlægning.
6. Identifikation og vurdering af risici.
7. Reaktioner på de vurderede risici.
8. Konklusion og afslutning.
9. Udformning af påtegning og rapportering.
10. Koncernrevisioner.

¹⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE

Ovenstående dele kan opsættes i et revisions-flow der er fordelt i 3-4 faser, afhængig af om koncernrevisioner er relevante for revisionen eller ej, som IAASB har defineret som følgende:



Figur 2.2 - Kilde: IAASB, ISA for LCE, Overview Presentation.

Ovenstående, figur 2.2, illustrerer opbygningen af ISA for LCE-standarden. Først startes med at give en bredere forståelse for standardens fundamentale mål, principper, begreber og kvalitets efterlevelse i del 1 til 3, efterfulgt af de proceduremæssige krav der er til revisionen i del 4-8, og afslutningsvist rapporteringsfasen i del 9 – medmindre der er koncernrevision, da det vil være aktuelt i del 10. Ved at følge disse trin i ISA for LCE, vil revisor komme omkring alle relevante dele i revisionsprocessen af en mindre kompleks virksomhed.

2.3.1 Første fase i ISA for LCE; Bredere forståelse for standardens fundamentale mål, principper, begreber og kvalitets efterlevelse

2.3.1.1 Grundlæggende begreber, generelle principper og overordnede krav

Den første fase i ISA for LCE (del 1-3 jf. figur 2.2 ovenfor) er at give revisor en bredere forståelse for standardens fundamentale mål, principper, begreber og kvalitets efterlevelse, som skal gøre revisor klar og i stand til at kunne igangsætte de proceduremæssige krav der er til revisionen efter ISA for LCE. Det er her revisor bl.a. kan få klarlagt de relevante etiske krav, som er påkrævet for ISA for LCE, hvilket følger IESBA-Code¹⁹, som revisor kender fra den traditionelle revision efter ISA standarderne, hvor IESBA-Code cementerer de grundlæggende etiske principper²⁰:

¹⁹ IESBA, 29. august 2024, Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants

²⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 19-20

- Integritet
- Objektivitet
- Faglig kompetence og fornøden omhu
- Fortrolighed
- Professionel adfærd

Disse etiske principper efter IESBA-Code, afdækker dermed det professionelle adfærdskodeks, som forventes og påkræves af en professionel revisors arbejde, og er dermed med til at initiere, hvad revisor skal udvise af adfærd, dømmekraft og faglige niveau på de enkelte revisionsopgaver efter ISA for LCE, så kan revisor kan imødegå trusler mod de grundlæggende principper og dermed forblive uafhængig og ikke miskreditere revisionsbranchen.

Afsnit 1.2.2. i ISA for LCE beskriver også, at der er et overordnet krav til kvalitetsstyring på firmaniveau, ved at den opgaveansvarlige revisor skal være medlem af et revisionsfirma der anvender ISQM²¹ som er kvalitetsstyringsstandarder. Revisionsfirmaer er jf. Dansk revisorlovgivning underlagt ISQM 1 og ISQM 2, så de danske revisionsfirmaer har implementeret disse kvalitetsstyringsstandarder ultimo år 2023²².

Revisors overordnede formål ved revision af regnskaber efter ISA for LCE er jf. afsnit 1.3.1.²³ i standarden:

- a. At opnå høj grad af sikker for om regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uagtet om det skyldes besvigelser eller fejl, så revisor er i stand til at udforme en konklusion om regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme; og
- b. Rapportere om regnskabet, og kommunikere som krævet i standarden, i overensstemmelse med de fund og informationer som revisionen tilvejebringer.

²¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 20

²² FSR Danske Revisorer, december 2020, ISQM 1 + ISQM 2

²³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 20

Revisor skal derfor opnå en forståelse af indholdet i ISA for LCE, så revisor forstår standardens formål og anvender dens krav korrekt jf. afsnit 1.3.2.²⁴ Hertil skal revisor bruge de mål, der er angivet i de relevante dele i planlægningen og udførelsen af revision, for at opnå de overordnede formål, jf. afsnit 1.3.3.²⁵:

- a. Vurdere om der er nogle revisionshandlinger, udover dem som kræves i den pågældende del, er nødvendige for at nå de formål, der er angivet i denne standard; og
- b. Vurdere om der er opnået tilstrækkeligt egnet revisionsbevis.

Hvis et mål i en del ikke kan opnås, skal revisor vurdere, om manglen heraf forhindrer revisor i at opnå de overordnede mål for revisionen, og revisor derfor bliver nødt til at (jf. afsnit 1.3.4.):

- a. Modificere vilkårene for opgaven og udføre revisionen og rapportere i overensstemmelse med de internationale standarder om revision; eller
- b. Modificere revisors konklusion i revisionspåtegningen eller fratræde opgaven (hvor fratrædelse er mulig i henhold til lovgivning).

Manglende opnåelse af et mål repræsenterer et betydeligt forhold, som kræver dokumentation²⁶.

Der hvor ISA for LCE adskiller sig særligt fra den traditionelle revision efter ISA standarderne i de indledende faser af en revision, er betydningen af revisors faglige vurdering samt professionelle skepsis, som er beskrevet i ISA for LCE afsnit 1.4.²⁷. Heri tydeliggøres, at revisor skal udøve faglig vurdering ved planlægningen og ved udførelsen af revisionen, da dette er afgørende for en passende gennemførelse af en revision efter ISA for LCE, da fortolkning af de etiske krav, af standarden, samt af de kvalificerede beslutninger, der kræves af revision efter ISA for LCE, ikke kan træffes uden anvendelse af relevant viden og erfaringer ved de fakta og pågældende omstændigheder der foreligger. Vejledningen til afsnit 1.4.3. i ISA for LCE beskriver også; at væsentlige faglige vurderinger, der er foretaget for at nå til konklusion om

²⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 20

²⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 20

²⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 21

²⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 21

væsentlige forhold som er opstået under revisionen, skal dokumenteres i overensstemmelse med kravene i fase 2 af standarden (de proceduremæssige krav til revisionen). Revisor skal dertil også udføre og planlægge revisionen med professionel skepsis, da der kan eksistere forhold, som forårsager at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation jf. afsnit 1.4.4.²⁸ i standarden. Derfor skal revisor designe og udføre handlinger på en måde, så der ikke er forud antagelser i forhold til opnåelsen af revisionsbevis samt ekskludering af revisionsbevis, som kan være modstridende til allerede opnået revisionsbevis jf. afsnit 1.4.5.

2.3.1.2 Revisionsbevis og dokumentation

Revisionsbevis og dokumentation er beskrevet i ISA for LCE-standardens del 2, hvor formålet beskrevet i afsnit 2.1.1.²⁹ som:

- a) At designe og udføre revisionshandlinger på en måde som opnår tilstrækkeligt egnet revisionsbevis som kan bidrage til rimelige konklusioner som revisors konklusion kan baseres på; og
- b) Klargøre dokumentation som giver et tilstrækkeligt og egnet arkiv til grundlaget for revisionspåtegningen og som giver bevis for revisionens planlægning og udførelse er i overensstemmelse med ISA for LCE samt den gældende lov og regulering.

Ovenstående formålsbeskrivelse i afsnit 2.1.1. er ikke ukendt i forhold til en traditionel revision efter ISA'erne, da der i begge tilfælde skal designes og udføres revisionshandling, som kan stille revisors arbejde samt arbejdsarkiv for revisionen tilstrækkeligt stærkt set i forhold til at dokumentere egnet revisionsbevis.

Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis beskrives i afsnit 2.2.1. og 2.2.2. i ISA for LCE, men er overordnet en beskrivelse for, hvad revisor skal opnå af egnet revisionsbevis for at opnå tilstrækkeligt grundlag for den høje grad af sikkerhed på regnskabs- og revisionsmålsniveau, som munder ud i en revisionsrisiko på et acceptabelt lavt niveau, der gør revisor i stand til at drage konklusioner på revisionen.

Ved revisors design og udførelse af revisionshandling, skal der overvejes relevansen og pålideligheden af den information, som der vil benyttes til revisionsbevis, herunder

²⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 21

²⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 28

information fra eksterne kilder jf. afsnit 2.3.1.³⁰, Vejledningen til afsnit 2.3.1. beskriver, at relevansen handler om den logiske sammenhæng med, eller betydning for formålet, med de pågældende revisionshandlinger og de revisionsmål der undersøges, samt relevansen af den information som måtte blive påvirket af testretningen. Pålideligheden beskrives som de informationer der skal bruges til revisionsbevis, og er påvirket af dens kilde og art, såvel som de omstændigheder der er blevet indhentet, herunder kontrol med dets udarbejdelse og vedligeholdelse hvor det er relevant. Vejledningen udtrykker, at pålideligheden af information øges, når der er tale om eksterne og uafhængige kilder uden for virksomheden, som er indhentet direkte af revisor, samt når det er et originalt dokument/bevis i stedet for en kopi, og at skriftlig dokumentation er stærkere end mundtligt information³¹.

Er der tale om information som er tilvejebragt af virksomheden, skal revisor jf. afsnit 2.3.2. evaluere/vurdere om oplysningerne er tilstrækkeligt pålidelige i forhold til revisors formål, hvis det ud fra omstændighederne er nødvendigt³²:

- a) Opnå bevis for nøjagtigheden og fuldstændigheden af informationen; og
- b) Evaluere om informationen er tilstrækkeligt præcise og detaljeret i forhold til revisors formål.

Samtidigt er det vigtigt at fastslå, at med mindre at revisor har grundlag for at tro det modsatte af de informationer virksomheden bidrager til revisors arbejde, så kan revisor acceptere registreringerne og dokumenterne som valide, jf. afsnit 2.3.3.³³. I den sammenhæng skal revisor, jf. afsnit 2.3.4., også fastslå, hvilke modifikationer eller tilføjelser til revisionshandlinger der er relevante, hvis:

- a) Det opnåede revisionsbevis fra en kilde er inkonsistent med noget der er opnået fra en anden kilde;
- b) Revisor har tvivl om pålideligheden af den information der skal bruges til revisionsbevis.

³⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 29

³¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 30

³² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 30

³³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 30

Dermed er ovenstående også langt hen ad vejen det der kendes fra en revision efter de traditionelle ISA'er, nemlig at revisionsbeviset skal være bidragende til at revisor har grundlag for sine konklusioner på de enkelte områder.

De generelle dokumentationskrav for revisionsbevis og dokumentation er beskrevet i ISA for LCE, afsnit 2.4., som overordnet beskriver at revisor skal udarbejde revisionsdokumentation rettidigt og på en sådan måde, at en erfaren ekstern revisor uden kendskab til revisionen skal kunne forstå følgende (afsnit 2.4.1.³⁴):

- a) Arten, tidspunktet og omfanget af de udførte revisionshandlinger i overensstemmelse med denne standard samt gældende lovkrav og regulatoriske krav, herunder dokumentation af:
 - i. De identificerede karakteristika for de specifikke genstande eller forhold der testes for;
 - ii. Hvem der har udført arbejdet samt dato for arbejdets udførelse;
 - iii. Hvem der har gennemgået det udførte revisionsarbejde samt dato og omfanget af en denne gennemgang.
- b) Resultaterne af de udførte revisionshandlinger, og det revisionsbevis der er opnået; og
- c) Væsentlige forhold som opstår under revisionen, konklusionerne der er nået, og de væsentlige faglige vurderinger revisor har gjort sig for at komme frem til disse konklusioner.

Det gør sig derfor gældende for revisionsteamet, at der skal opbygges en god sagsløsning samt dokumentation af revisionsbevis for revisionen efter ISA for LCE, som skulle give det samme resultat for en ekstern erfaren revisor, uagtet kendskab til virksomheden.

2.3.1.3 Kvalitetsstyring på opgaveniveau

ISA for LCE del 3 fastlægger ansvaret for at styre og opnå kvaliteten for revisionen. Omfanget af denne del er blandt andet i henhold til ISQM 1, hvor revisionsvirksomheder er ansvarlige for at designe, implementere og drive et kvalitetsstyringssystem for revision af regnskaber, som giver revisionsvirksomheden rimelig sikkerhed for³⁵:

³⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 30

³⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 33

- Revisionsvirksomheden og dets personale opfylder deres ansvar i forhold til de faglige standarder samt gældende love og regulatoriske krav, og udfører dem på en måde, så de overholder disse love og regulativer.
- Afgivne påtegninger er passende i forhold til omstændighederne.

Opgaveteamet, som er ledet af den opgaveansvarlige revisor, er ansvarlige for at de er inden for rammerne af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem for:

- Implementering af virksomhedens reaktioner på kvalitetsrisici som er relevante for revisionsopgaven ved brug af information der er kommunikeret og opnået fra revisionsvirksomheden;
- Fastlæggelse af behov for yderligere reaktioner på opgaveniveau, ud over dem der er skrevet i revisionsvirksomhedens politikker eller procedure givet arten og naturen af opgaven; og
- Kommunikation til revisionsvirksomheden af information fra revisionsopgaven som er påkrævet at der skal kommunikeres omkring ud fra revisionsvirksomhedens politikker og procedurer, som skal understøtte designet, implementering og driften af revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem.

ISA for LCE ligger op til at det især er den opgaveansvarlige revisors ansvar at holde styring for at der opnås den korrekte kvalitetsstyring indenfor de af revisionsvirksomheden opsatte politikker og procedure for dette område. For revisioner i Danmark er kvalitetsstyringssystemer på firmaniveau en naturlig del, da alle danske revisionsvirksomheder er underlagt ISQM-standarderne, som indeholder krav om en årlig evaluering af kvalitetsstyringssystem jf. ISQM 1³⁶. Derfor vil dette ikke være en stor ændring i forhold til de nuværende betingelser for en revision.

Der ligger særlig hensyn til kvalitetsstyringen på opgaveniveau, når der er andre medlemmer af opgaveteamet end den opgaveansvarlige revisor selv, jf. afsnit 3.2.2. og afsnit 3.2.3.³⁷. Det fremgår heraf, at den opgaveansvarlige revisor, som har det overordnede ansvar for styring

³⁶ IAASB, 17. december 2020, International Standard on Quality Management 1

³⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 34-35

og opnåelse af kvaliteten på revisionsopgaven, skal fastslå at arten, tidspunktet og omfanget af ledelse, overvågning og gennemgang er (afsnit 3.2.2.³⁸):

- a) Lydhør overfor arten og omstændighederne for revisionsopgaven og de ressourcer der er til rådighed; og
- b) Det er planlagt og udført i overensstemmelse med revisionsvirksomhedens politikker eller procedure, denne procedure samt relevante etiske krav og lovgivningsmæssige krav.

Det er ligeledes den opgaveansvarlige revisors ansvar at etablere og kommunikere den forventede adfærd overfor opgaveteamet, herunder at understrege (afsnit 3.2.3.³⁹):

- a) At alle medlemmer af opgaveteamet er ansvarlige for at bidrage til styringen og opnåelsen af kvalitet på opgaveniveau;
- b) Vigtigheden af professionel etik, værdier og holdninger;
- c) Vigtigheden af en åben og stærk kommunikation imellem opgaveteamet, og bidrag til opgaveteamets medlemmers evne til at stille spørgsmål/bekymringer, uden de skal frygte for repressalier; og
- d) Vigtigheden af at udøve professionel skepsis igennem hele revisionsopgaven.

Derfor kan der tales om, at hvis der er en solid og etisk kultur hos revisionsvirksomhederne, så bidrager og understøtter dette også til styringen og opnåelsen af kvaliteten på opgaveniveau.

2.3.2 Anden fase i ISA for LCE; De proceduremæssige krav af revisionen efter ISA for LCE

Den anden fase i ISA for LCE (del 4-8 jf. figur 2.2 ovenfor) er de proceduremæssige krav af revisionen efter ISA for LCE, som er meget lig med den procedure revisor i dag har ved en traditionel revision efter ISA standarderne, da der her er nogenlunde ens struktur, men omfanget/beskrivelsen for at nå i mål er mindre omfangsrigt når der ses i forhold til standardens indhold i revision efter ISA for LCE, da dette er en "standalone" standard,

³⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 34

³⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 34-35

hvorimod der ved en traditionel revision vil kunne komme flere ISA'er i spil, som i sig selv er meget omfangsrige set i kontrast til ISA for LCE. Men delene i den anden fase i ISA for LCE er som følgende⁴⁰:

- Opgaveaccept og -fortsættelse.
- Planlægning.
- Identifikation og vurdering af risici.
- Reaktion på de vurderede risici.
- Afslutning.

2.3.2.1 Opgaveaccept og -fortsættelse

Opgaveaccept og -fortsættelse er beskrevet i standardens del 4, hvor formålet beskrevet i afsnit 4.1.1.⁴¹ er:

- a. Kun at acceptere eller forsætte en revisionsopgave når grundlaget for den udførelse er aftalt ved:
 - a. Fastslå om forudsætningerne for revisionen er til stede; og
 - b. Bekræftelse af, at der er en fælles forståelse af vilkårene for revisionsopgaven mellem revisor og den daglige ledelse, og hvor det er relevant den øverste ledelse.
- b. For førstegangsrevisioner, at opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis om;
 - a. Åbningsbalancen indeholder fejlinformationer, som væsentligt kan påvirke den aktuelle periodes regnskab, og
 - b. Passende regnskabspraksis i forhold til åbningsbalancen er blevet anvendt konsekvent i indeværende periodes regnskab, eller om ændringer hertil er korrekt regnskabsmæssigt behandlet og præsenteret i overensstemmelse med den regnskabsmæssige begrebsramme.

Ovenstående initierer altså at revisor og ledelse skal opnå en fælles forståelse af rammerne revisionen skal udføres under og at der skal være passende begrebsramme for regnskabet,

⁴⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, Overview Presentation.

⁴¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 39-40

hvilket naturligt leder hen til de forudsætninger revisor skal fastslå for om der overhovedet er en revision til stede jf. afsnit 4.2.1.:

- a. Revisor skal fastslå om den relevante regnskabsmæssige begrebsramme som regnskabet skal anvendes i er acceptabel;
- b. Opnå ledelsens accept for at den anerkender og forstår deres ansvar:
 - a. For udarbejdelsen af regnskabet i henhold til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, samt hvor det er relevant det retvisende billede;
 - b. For kontroller som ledelsen vurderer måtte være nødvendige for udarbejdelsen af regnskabet er fri for væsentlig fejlinformation, uanset om det er på grund af besvigelser eller fejl; og
 - c. At oplyse revisor med;
 - i. Adgang til alle oplysninger som ledelsen er bekendt med, og som vil være relevant for udarbejdelsen af regnskabet, såsom registreringer, dokumentation eller lignende;
 - ii. Yderligere oplysninger som revisor måtte anmode ledelsen om at få fra ledelsen til revisionens formål; og
 - iii. Ubegrænset adgang til information fra medarbejdere i virksomheden, som revisor måtte finde det nødvendigt at indhente revisionsbevis fra.

Derfor er det klart og tydeligt at revisor ikke må begrænses af ledelsen i sit arbejde samt at alle informationer, uanset hvor revisor henvender sig i en virksomheds organisation, er forpligtet til at give revisor svar for at forudsætningerne for revisionen er til stede. Måtte det modsatte være tilfældet, og forudsætningerne for en revision ikke er til stede skal revisor, jf. afsnit 4.2.2. drøfte dette med ledelsen og kan ikke acceptere opgaven;

- a. Hvis revisor har konkluderet, at den anvendte regnskabsmæssige begrebsrammer ikke er acceptabel; eller
- b. Hvis ledelsens accept af, at den anerkender og forstår sit ansvar ikke er opnået.

Vejledningen i ISA for LCE⁴² beskriver at som overvejelse i forbindelse med accept eller forsættelse af revisionsopgaven, så kan revisor ved at udføre accept- eller fortsættelsesprocedure identificere og vurdere omstændigheder, som kan medføre at der er

⁴² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 41

forhold som vil påvirke opgaven negativt, hvilket giver den opgaveansvarlige revisor mulighed for på et tidligt stadie at fastslå den passende anvendelse af ISA for LCE samt relationen til begrænsninger for anvendelsen.

I forbindelse med accept eller fortsættelse af revisionsopgaven vil der foreligge nogle overvejelser for den opgaveansvarlige revisor, som vil skulle fastslå følgende jf. afsnit 4.3.1.⁴³:

- a. Revisionsvirksomhedens politikker eller procedure i forhold til accept og fortsættelse af revisionsopgaven er efterlevet, og:
- b. Konklusioner der er opnået vedrørende accept og fortsættelse af revisionsopgaven er passende, herunder at revisionsopgaven kan blive udført ved brug af ISA for LCE i sammenhæng med del A i denne standard.

Dermed betyder det at den opgaveansvarlige revisor skal sikre sig, at alle de givende forhold i relation til accept og fortsættelse af revisionsopgaven er tilvejebragt og overvejet korrekt, da det modsatte vil medføre at revisor ikke kan og skal acceptere revisionsopgaven, jf. afsnit 4.3.3.

Dette leder også processen hen imod et kendt område, som der også er fundamentalt ved traditionel revision, nemlig vilkårene for revisionsopgaven, som er her hvor revisor og den daglige ledelse eller, hvor det er relevant, den øverste ledelse får aftalt vilkårene for revisionsopgaven og dermed klarlagt forudsætningerne for revisionen (afsnit 4.4.1.⁴⁴). Ved tilbagevendende revisioner for kundeforhold, skal revisor vurdere om omstændighederne for forholdet kræver, at vilkårene for revisionsopgaven ændres eller om der er behov for at genopfriske de eksisterende vilkår for revisionsopgaven overfor kunden (afsnit 4.4.2.⁴⁵), så det sikres at der er en kontinuerlig fælles forståelse for revisionsopgavens vilkår.

Ovenstående medfører også, at hvis revisor forud for en revisionsopgave anmodes om at ændre vilkårene for revisionsopgaven, som vil kunne medføre lavere grad af sikkerhed, så skal revisor ind og fastslå/vurdere, om der er en saglig begrundelse for denne ændring, jf. afsnit 4.4.4., og hvis anmodningen om ændring af vilkårene for revisionsopgaven kan accepteres ud

⁴³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 41

⁴⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 41

⁴⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 42

fra opgaveansvarlige revisors vurdering, så skal revisor og ledelsen indgå en ny skriftlig aftale i et aftalebrev, hvor de nye vilkår for opgaven vil fremgå, jf. afsnit 4.4.5.⁴⁶.

De samlede vurderinger og overvejelser i relation til accept og fortsættelse af revisionsopgaven stiller også nogle specifikke kommunikations- og dokumentationskrav til revisor. De specifikke kommunikationskrav fra revisor til den øverste ledelse jf. afsnit 4.6.1.⁴⁷ er:

- a) Om revisors ansvar for at udforme og udtrykke en konklusion om det af ledelsen udarbejdede regnskab; og
- b) At revisors ansvar ikke fritager hverken den daglige ledelse eller den øverste ledelse for deres ansvar for at holde styr på udarbejdelsen af regnskabet.

De specifikke dokumentationskrav udtrykker, at revisor i revisionsdokumentationen skal opbevare alle identificerede forhold, relevante drøftelser med personale og konklusioner der er opnået i relation til accept og fortsættelse af klientforholdet og revisionsopgaven, jf. afsnit 4.7.1.⁴⁸. Det er ligeledes et specifikt krav, jf. afsnit 4.7.2., at revisor skal dokumentere grundlaget for beslutningen om at anvende ISA for LCE, ligesom revisor skal dokumentere eventuelle ændringer i beslutningen om at anvende ISA for LCE hvis der under revisions er kommet kendskab til yderlige oplysninger, som kan ændre revisors faglige vurdering, jf. afsnit 4.7.3. Afslutningsvis skal revisor i et aftalebrev eller anden passende skriftlig aftale omtalt følgende jf. afsnit 4.7.4.⁴⁹;

- a) At revisionen vil blive udført ved anvendelse af ISA for LCE;
- b) Formålet med og omfanget af revisionen af regnskabet;
- c) De respektive ansvarsområder for revisor og ledelsen;
- d) Identifikation af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme for udarbejdelsen af regnskabet;
- e) Reference til den forventede form og indhold af revisionspåtegningen som revisor skal afgive;

⁴⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 42

⁴⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 43

⁴⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 43

⁴⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 44

- f) Et afsnit om, at der kan være omstændigheder, hvor revisionspåtegningen kan afvige fra dens forventede form og indhold.

2.3.2.2 Planlægning

Planlægning udgør del 5 i ISA for LCE og er ikke en afgrænset fase af revisionen, men en kontinuerlig og iterativ proces, som løbende opdateres og korrigeres efter behov igennem hele revisionen, ligesom der i planlægningsfasen er knyttet nogle handlinger til andre dele i revisionsprocessen, som kan kræve at revisor udføre disse planlægningshandlinger for at opfylde kravene i efterfølgende områdeplaner⁵⁰. Formålet for planlægninger er beskrevet i standardens del 5, hvor formålsbeskrivelsen er udtrykt i afsnit 5.1.1.⁵¹ er:

- a) Planlægge revisionen så den bliver udført på en effektiv måde; og
- b) Anvende væsentlighedsbegrebet passende ved planlægning og udførelse af revisionen.

Det er derfor vigtigt at revisor får fastsat omfanget, tidspunktet og retningen for revisionen, som er beskrevet i punktform i afsnit 5.2.1.⁵² i standarden ved at revisor skal:

- a) Identificere revisionsopgavens karakteristika og definere dets omfang;
- b) Fastlægge rapporteringsmålene for opgaven for at planlægge tidspunktet for revisionen og arten af den påkrævede kommunikation;
- c) Overveje de faktorer, der efter revisors faglige vurdering er væsentlige for at styre opgaveteamets indsats;
- d) Overveje resultaterne af indledende opgaveaktiviteter og, hvor det er relevant, om viden om andre opgaver udført af den opgaveansvarlige revisor for denne virksomhed er relevante; og
- e) Fastlægge arten, tidspunktet og omfanget af de handlinger der skal udføres og de nødvendige ressourcer til at udføre revisionen, inkluderet overvejelsen om der er behov for eksperter.

⁵⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 45

⁵¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 45

⁵² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 45

Vejledningen til planlægningshandlinger i ISA for LCE⁵³ udtrykker overordnet set, at fastlæggelsen af omfanget, tidspunktet og retningen for revisionen, ikke at være en kompleks eller tidskrævende handling, da revisor f.eks. ved at udarbejde et kort notat efter afslutningen af sidste års revision, baseret på et review af arbejdsrapporter og fremhævelse af de problemstillinger der blev identificeret i den afsluttede revision, kan tjene som dokumentation for omfang, tidspunkt og retning for den aktuelle revisionsopgave, da revisor hermed kan gennemgå sine overvejelser fra sidste års arbejde til at vurdere om disse overvejelser mv. også vil være relevante for indeværende års revision.

Da det sjældent er opgaveansvarlige revisor der alene udfører en revisionsopgave, vil der være nogle overvejelser for den opgaveansvarlige revisor, når der er andre medlemmer i opgaveteamet. Derfor skal den opgaveansvarlige revisor og andre nøglemedarbejdere af opgaveteamet inddrages ved planlægningen af revisionen, jf. afsnit 5.2.2.⁵⁴, ligesom revisor skal planlægge arten, tidspunktet og omfanget af ledelse og overvågning af medlemmerne i opgaveteamet samt gennemgang af deres arbejde, jf. 5.2.3.

Opgaveteamets diskussion er også et vigtigt element set i forhold til planlægningsfasen, da den opgaveansvarlige revisor og andre nøglemedarbejdere i opgaveteamet skal diskutere risikoen for væsentlig fejlinformation i virksomhedens regnskab, jf. afsnit 2.5.7., herunder;

- a) Anvendelsen af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme for virksomhedens oplysninger og forhold.
- b) Hvordan og hvor virksomhedens regnskab måtte blive påvirket af væsentligfejlinformation som følge af besvigelser, herunder hvordan besvigelser kan forekomme og hvordan besvigelser eller fejl vil kunne opstå fra nærtstående parters relationer eller transaktioner.

Diskussioner imellem opgaveteamet skal ske på en måde, så der ses bort fra den overbevisning som opgaveteamet kunne have om, at den daglige ledelse, og hvor det er relevant den øverste ledelse, er ærlige og har integritet. Dette skal sikre at opgaveansvarlige revisor eller øvrige medarbejder i opgaveteamet ikke har forhåndsantagelser, og derved vil kunne træffe en forkert vurdering som følge heraf. Det er ligeledes den opgaveansvarlige

⁵³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 46

⁵⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 46

revisors opgave at fastslå hvilke forhold der skal kommunikeres til medarbejdere af opgaveteamet, som eventuelt ikke er involveret i opgaveteamets diskussion, jf. afsnit 5.2.8., men som stadig er aktiv på revisionsopgaven. Dette kunne tænkes at være relevant i revisioner, hvor der benyttes mindre erfarne medarbejdere, som assisterer med mindre delkomponenter til en mere erfaren medarbejders arbejde til brug for revisionen.

Det hænder at der i revisioner gøres brug af enten ledelses- eller revisorudpeget eksperters arbejder, som skal bruges som supplement til den opgaveansvarlige revisors kompetence felt. Ved brug af begge typer af ekspert arbejder foreskriver ISA for LCE i afsnit 5.2.9.⁵⁵ (Ledelsesudpeget eksperts arbejde) og 5.2.12.⁵⁶ (Revisorudpeget eksperts arbejde), at det er den opgaveansvarlige revisors pligt at vurdere kompetence, evne, kapacitet og objektivitet til revisors formål med at eksperten inddrages. Her er det ligeledes vigtigt at nævne, at opgaveansvarlige revisor har eneansvaret for den afgivne revisionspåtegning og at ansvaret for påtegningen ikke reduceres ved brug af en eksperts arbejde.

Som ved traditionelle revision efter alle ISA standarderne, skal der i planlægningsfasen også fastsættes et væsentlighedsniveau som skal anvendes på bestemte transaktionsklasser, balanceposter eller andre oplysninger, som med rimelighed kunne forventes at påvirke de økonomiske beslutninger en relevant tredjemand måtte have som grundlag for at træffe beslutninger ud fra, på baggrund af virksomhedens regnskab, hvilket også beskrives i afsnit 5.3.2.⁵⁷. Revisor skal fastlægge et væsentlighedsniveau ved udførelsen med det formål at der vurderes risici for væsentlig fejlinformation og bestemme arten, tidspunkt og omfanget af eventuelle yderligere revisionshandlinger, jf. afsnit 5.3.3.⁵⁸. Hertil skal det også nævnes, at væsentlighedsniveauet skal revurderes løbende i revisionen, så hvis revisor bliver opmærksom på nye oplysninger i den aktuelle revision, som ville kunne forårsage, at revisor havde fastsat et andet væsentlighedsniveau oprindeligt, så skal revisor ændre væsentligheden for regnskabet som helhed, jf. afsnit 5.3.4. Vejledningen til væsentlighed i ISA for LCE⁵⁹ beskriver samtidigt, at konceptet med væsentlighed anvendes af revisor i både planlægningsfasen samt udførelsesfasen af revisionen, og ved vurderingen af effekten af

⁵⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 47

⁵⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 48

⁵⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 49

⁵⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 49

⁵⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 48

identificerede fejlinformationer ved revisionen og af eventuelle ikke-korrigerede fejlinformationer på regnskabet og ved udformningen af en konklusion i revisionspåtegningen. Til fastsættelsen af væsentlighedsniveauet anvendes relevante benchmark, som det også kendes fra traditionel revision efter ISA standarderne, som f.eks. nettoomsætning, brutto resultat, egenkapital m.fl.

Afslutningsvis til planlægningsfasen er der nogle specifikke kommunikations- og dokumentationskrav, som bl.a. betyder at revisor jf. afsnit 5.4.1., skal kommunikere et overblik over det planlagte omfang, tidspunkt og retning for revisionen til den daglige ledelse og, hvor det er relevant, den øverste ledelse⁶⁰. Dertil er der dokumentationskrav, at revisor i sin revisionsdokumentation, jf. afsnit 5.5.1.⁶¹; skal have en beskrivelse af revisionens omfang, tidspunkt og retning samt en beskrivelse af arten, tidspunktet og omfanget for de handlinger der skal udføres i revisionen og eventuelle væsentlige ændringer foretaget under revisionen med dertilhørende argumentation for årsagen til sådanne ændringer.

2.3.2.3 Identifikation og vurdering af risici

Identifikation og vurdering af risici er beskrevet i del 6 af standarden i ISA for LCE og indeholder de krav, der er relevante for revisors ansvar for at kunne udføre de handlinger og relaterede aktiviteter for at opnå en forståelse af virksomheden og dets omgivelser, den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og virksomhedens system for interne kontroller⁶². Herudover også revisors ansvar for at kunne identificere risici for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau, uanset om det skyldes besvigelser eller fejl, og vurdere iboende risiko og kontrolrisiko. Samtidigt ligger del 6 (identifikation og vurdering af risici) sig også i relation til del 7 i ISA for LCE, da det er i del 7, at der udføres reaktioner på de risici for væsentlig fejlinformation som måtte fremkomme i del 6.

Formålsbeskrivelsen for identifikation og vurdering af risici i ISA for LCE beskrives i afsnit 6.1.1.⁶³ som følgende: Revisors formål er at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation, enten om det skyldes besvigelser eller fejl, på regnskabs- og

⁶⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 50

⁶¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 50

⁶² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 52

⁶³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 52

revisionsmålsniveau og dermed danne grundlag for at designe og udføre reaktioner på disse vurderede risici for væsentlig fejlinformation (de vurderede risici).

Hertil supplerer vejledningen til afsnit 6.1.1., at forståelsen af virksomheden og dets omgivelser, den relevante regnskabsmæssige begrebsramme samt virksomhedens interne kontroller gør det muligt for revisor at identificere og vurdere disse risici for væsentlig fejlinformation⁶⁴ – Denne proces for identifikation og vurdering af risici er iterativ og dynamisk, hvilket vil sige at den kan ændre sig løbende og dermed også skal vurderes flere gange i revisionsprocessen.

Handlinger til identifikation og vurdering af risici og relaterede aktiviteter er beskrevet afsnit 6.2 i ISA for LCE og indleder med at revisor, jf. afsnit 6.2.1.⁶⁵, skal udforme og udføre handlinger for at opnå revisionsbevis der giver egnet grundlag for:

- a) Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, uanset om det skyldes besvigelser eller fejl på regnskabs- og revisionsmålsniveau; og
- b) Designe yderligere revisionshandling.

Vejledningen til afsnit 6.2.1. beskriver at revisor anvender sin faglige vurdering til at bestemme arten og omfanget af de revisionshandling der skal udføres, hvilket alt andet lige vil kunne variere afhængigt af graden af formaliseringen på den enkelte virksomheds politikker og procedurer. Flere af de mindre komplekse virksomheder, og især de ejerledede virksomheder, har muligvis ikke etableret strukturerede processer og systemer eller kan have etableret processer og systemer med begrænset dokumentation eller mangelfulde⁶⁶.

Når revisor opnår revisionsbevis til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation og designer yderligere revisionshandling, skal revisor overveje de oplysninger der er kommet fra (jf. afsnit 6.2.2.⁶⁷):

- a) Accept- og fortsættelsesprocedurerne; og
- b) Når det er relevant, andre opgaver udført af den opgaveansvarlige revisor for virksomheden.

⁶⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 52

⁶⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 52

⁶⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 52

⁶⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 53

I henhold til afsnit 6.2.3.⁶⁸ i ISA for LCE skal handlingerne til identifikation og vurdering af risici for væsentlige risici for fejlinformation omfatte:

- a) Forespørgsler til ledelsen eller andre relevante personer i virksomheden;
- b) Analytiske handlinger; og
- c) Observation og inspektion.

Det er ligeledes i design og udførelse af handlinger til identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, at revisor skal overveje mulige risici for væsentlig fejlinformation fra (afsnit 6.2.4.⁶⁹):

- a) Besvigelser eller fejl;
- b) Nærtstående parters relationer og transaktioner; og
- c) Begivenheder eller forhold som måtte give betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften (going concern).

Vejledningen til afsnit 6.2.4. på side 54 i ISA for LCE indeholder beskrivelse af en række typer af besvigelser, Nærtstående parter samt going concern problematik – som overordnet set ikke afviger det kontekstmæssigt fra en traditionel revision efter ISA standarderne, men derimod er det omfangsmæssigt reduceret betydeligt til omkring én sides vejledning. De overordnede besvigelserfaktorer der benævnes i vejledningen til afsnit 6.2.4., er regnskabsmanipulation, tilsidesættelse af kontroller og misbrug af aktiver som kan have større betydning for de mindre komplekse virksomheder, da det involverer ledelsen, f.eks. ejerledere, som er mere i stand til at skjule misbrug af aktiver på måder der kan sværere at opdage end større i større virksomheder, hvor det interne kontrolmiljø er helt anderledes. Vejledningen til afsnit 6.2.4. beskriver også at mindre komplekse virksomheder (LCE'ere) kan have andre besvigelserrisiko faktorer end de mere komplekse virksomheder, da ledelsen eller ejerlederen kan være bedre til at føre effektivt tilsyn, som vil kunne bidrage som kompensation for en mere begrænset mulighed for at etablere en effektiv funktionsadskillelse. De mindre komplekse virksomheder, herunder ejerledet virksomheder,

⁶⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 53

⁶⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 54

kan også have et andet pres eller incitament til at begå besvigelser end ledelse i mere komplekse virksomheder, som også er beskrevet i bilag 4 til ISA for LCE⁷⁰.

Forståelse for relevante aspekter af virksomheden er også et vigtigt område inden for identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation, da det er her revisor viser, at der besiddes en rammeforståelse for virksomhedens omgivelser, den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og virksomheden systemer for intern kontrol, som gør revisor i stand til at planlægge, udforme og udføre revisionshandlingerne. Afsnit 6.3.1.⁷¹ i ISA for LCE udtrykker at; revisor skal forespørge den daglige ledelse, og hvor det er relevant, den øverste ledelse om:

- a) Hvordan virksomheden identificerer relevante forretningsrisici til brug for udarbejdelsen af regnskabet og hvordan de adresserer;
- b) Risici for besvigelser i virksomheden samt de kontroller ledelsen har etableret for at imødekomme disse risici;
- c) Arten og omfanget af ledelsens direkte involvering i behandlinger eller aktiviteter som kan hjælpe ledelsen i at forhindre eller opdage fejlinformation i regnskabsoplysninger eller identificere kontroller der ikke virker efter hensigten.
- d) Identiteten af virksomhedens nærtstående parter, inkluderet;
 - i. Ændringer i forhold til sidste år.
 - ii. Arten af relationerne mellem virksomheden og disse nærtstående parter; og
 - iii. Om virksomheden har indgået nogle transaktioner med disse nærtstående parter i løbet af regnskabsåret, og i dette tilfælde, hvilken type og formål med transaktionerne; og
- e) Hvordan virksomheden overholder love og reguleringer som måtte have en effekt på regnskabet, og om der har været nogen korrespondance med relevante autoriteter eller myndigheder som måtte være relevante for regnskabet.
- f) Grundlaget for den påtænkte brug af going concern forudsætningen, uagtet om der eksisterer begivenheder eller forhold, som individuelt eller til sammen måtte rejse

⁷⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 140

⁷¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 55

betydelig tvivl om virksomhedens evne til at forsætte driften, samt hvis det er, ledelsens plan for at adressere disse.

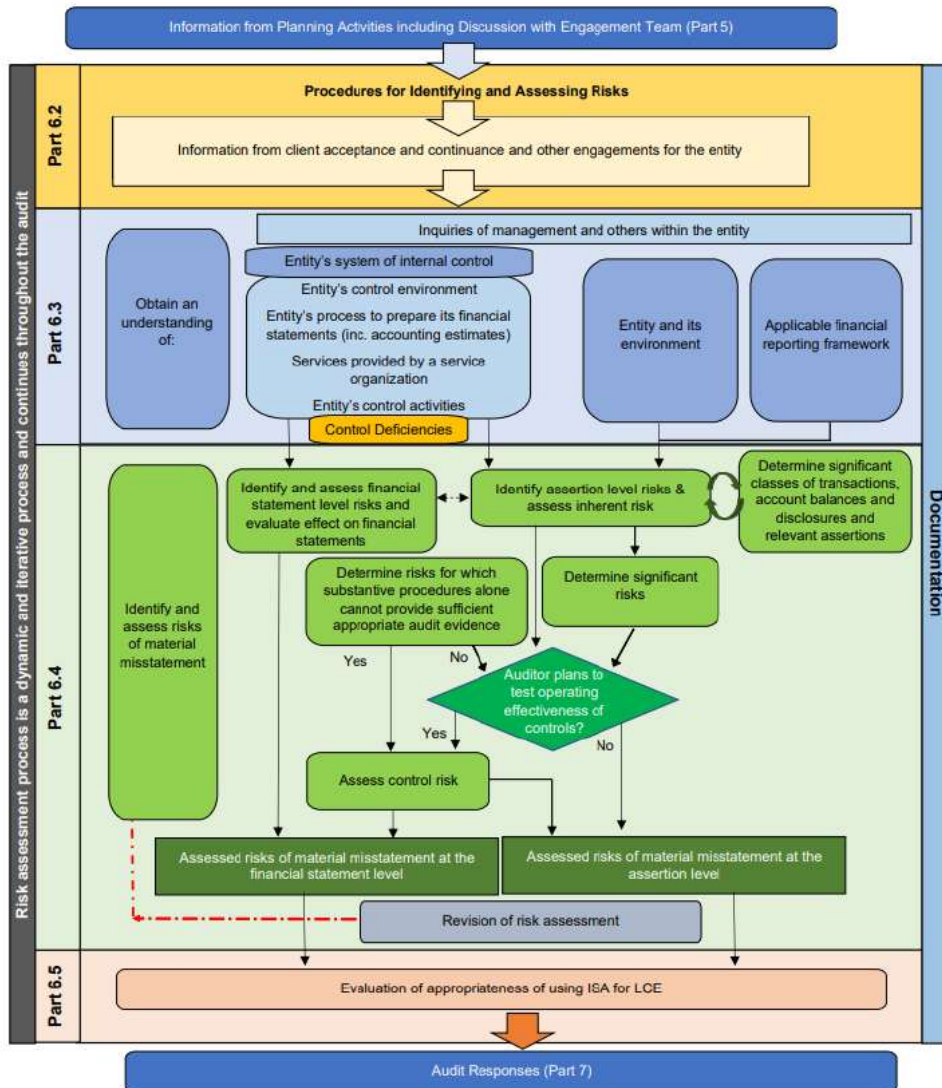
Hertil er det vigtigt at fremhæve, at den opgaveansvarlige revisor skal foretage sig nogle overvejelser, når der er flere medlemmer af revisionsteamet, da den opgaveansvarlige revisor skal dele relevant information indhentet omkring virksomheden nærtstående parter med medarbejderne i revisionsteamet jf. afsnit 6.3.2.⁷², som skal sikre at der er en passende fælles forståelse i revisionsteamet omkring omfanget af de nærtstående parter i virksomheden.

Revisor skal også forstå virksomheden og dens omgivelser/miljø, hvor afsnit 6.3.4. beskriver at revisor skal opnå en forståelse af:

- a) Virksomhedens organisatoriske struktur, ejerskab og ledelse samt forretningsmodellen.
- b) Branchen og andre eksterne faktorer der påvirker virksomheden.
- c) Hvordan virksomhedens finansielle præstation bliver målt.
- d) De lovmæssige og regulativer rammer som er gældende for virksomheden og hvordan virksomheden overholder disse rammer.
- e) Virksomhedens transaktioner og andre begivenheder og forhold, som måtte give anledning til, eller ændringer i regnskabsmæssige skøn som skal indregnes eller oplyses i regnskabet.
- f) Aftaler eller relationer som må resultere i ikke-indregnet forpligtelser eller fremtidige forpligtelser.

⁷² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 56

Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement (Part 6)



Figur 2.3 - IAASB, Bilag 3 til ISA for LCE, side 139

Ovenstående figur 2.3, som er bilag 3 til ISA for LCE⁷³, giver et visuelt flow på hvordan identificering og vurdering af risiko for væsentlig fejlinformation ser ud i praksis og opsummere dermed afsnit 6.2. til 6.5. i standarden til ISA for LCE.

2.3.2.4 Reaktioner på vurderede risici for væsentlig fejlinformation

Reaktioner på vurderede risici for væsentlig fejlinformation er beskrevet i del 7 af standarden i ISA for LCE og indeholder indhold relateret til design og implementering af de overordnede

⁷³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 139

reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau samt revisionsmålsniveau; i denne sammængelse design og udførelse af yderligere revisionshandlinger, som omfatter substanshandlinger (Detailtest og substansanalytiske handlinger) og test af kontroller⁷⁴.

Formålet med reaktioner på vurderede risici for væsentlig fejlinformation er beskrevet i standardens afsnit 7.1.1., som at revisors formål er⁷⁵:

- a) At opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis i relation til de vurderede risici for væsentlig fejlinformation ved at designe og udføre reaktioner på disse risici;
- b) Reagere passende på de risici for væsentlig fejlinformation der udspringer for besvigelser eller mistanke om besvigelser;
- c) At opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis i relation til ledelsens brug af going concern forudsætningen samt relaterede oplysninger hertil; og
- d) Reagere passende på de identificerede eller formodet manglende overholdelse af love eller regulering der er blevet identificeret igennem revisionen.

I forhold til revisionshandlinger der udføres som reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau, så beskriver ISA for LCE, afsnit 7.2.1. at revisor skal designe og implementere overordnede reaktioner for at imødekommer de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau, uagtet om det er grundet besvigelser eller fejl⁷⁶. Samtidigt supplerer standardens afsnit 7.2.2. med at ved fastlæggelsen af de overordnede reaktioner for at imødekomme de vurderede risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser på regnskabsniveau, skal revisor⁷⁷:

- a) Evaluerer om virksomhedens valg og anvendelse af anvendt regnskabspraksis, Især de steder der er relateret til subjektive målinger, kan være indikator for besvigelser i den finansielle rapportering som resultat af ledelsens indsats for at styre indtægterne; og
- b) Inkorporere et element af uforudsigelighed med hensyn til valget af arten, tidspunktet og omfanget af revisionshandlinger.

⁷⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 69

⁷⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 69

⁷⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 69

⁷⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 70

Vejledningen til afsnit 7.2.2. beskriver at det med at inkorporere et element af uforudsigelighed kan opnås ved f.eks.⁷⁸:

- Udføre substanshandlinger på udvalgte balanceposter og revisionsmål der ikke er testet på anden måde grundet deres væsentlighed eller risiko.
- Ændring af tidspunktet for revisionshandlingerne fra det der ellers måtte forventes.
- Ved at bruge forskellige stikprøvemetoder i revisionen.
- Ved at udføre revisionshandlinger på forskellige lokationer eller på lokationer på uanmeldt basis.

Altså beskriver ovenstående at det er uforudsigeligheden i revisors handlinger kan være et positivt bidrag til de reaktioner der bliver foretaget på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau.

I forhold til revisionshandlinger der udføres som reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, så beskriver ISA for LCE, afsnit 7.3.1.⁷⁹, at revisor skal designe og udfører yderligere revisionshandlinger hvis arten, tidspunktet og omfanget er baseret på, og respondere på, de vurderede risici på revisionsmålsniveau, uagtet om det er på grund af besvigelser eller fejl. ISA for LCE Standardens afsnit 7.3.2. supplerer afsnit 7.3.1. og udtrykker at revisor ved design af yderligere revisionshandlinger skal⁸⁰:

- a. Overveje årsagerne for at vurderingen af risiko for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau for hver betydelig klasse af transaktioner, balanceposter eller oplysninger, inkluderende:
 - i) Sandsynligheden og omfanget af fejlinformation som følge af karakteristika for de betydelige klasser af transaktioner, balanceposter eller oplysninger (dette er den iboende risiko); og
 - ii) Om risikovurderingen tager hensyn til kontroller der adresserer risikoen for væsentlig fejlinformation (dette er kontrolrisikoen), og dermed kræver at revisor opnår revisionsbevis til at fastslå om kontrollerne fungerer effektivt

⁷⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 70

⁷⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 70

⁸⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 71

- (hvor revisor planlægger at teste den operationelle effektivitet af kontroller ved fastlæggelsen af arten, tidspunktet og omfanget af substanshandlinger);
- b. Opnå mere overbevisende revisionsbevis ud fra revisors vurdering af risikoen;
 - c. Ved design og udførelse af test af kontroller, at opnå mere overbevisende revisionsbevis ud fra afhængigheden af revisor vægt for kontrollernes operationelle effektivitet; og
 - d. Hvis revisors intentioner om at teste kontrollernes operationelle effektivitet eller når substanshandlinger alene ikke kan bidrage med tilstrækkeligt egnet revisionsbevis på revisionsmålsniveau, at designe og udføre test af kontroller for at opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis for den operationelle effektivitet af sådanne kontroller.

Standardens afsnit 7.3.3. beskriver også når der designes test af kontroller og detailtests, skal revisor fastlægge metoderne til at udvælge genstande til test som er effektive for at imødekomme formålet med revisionshandlingen⁸¹.

Standarden ISA for LCE, beskriver 5 områder, som udtrykker revisionshandlinger der udføres som reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på regnskabs- og revisionsmålsniveau:

- Test af kontroller (standardens afsnit 7.3.4. til 7.3.11.)
- Substanshandlinger (standardens afsnit 7.3.12. til 7.3.15.)
- Substansanalytiske handlinger (standardens afsnit 7.3.16.)
- Stikprøver (standardens afsnit 7.3.17. til 7.3.20.)
- Eksterne bekræftelser (standardens afsnit 7.3.21. til 7.3.28.)

Overordnet set er de 5 områder ikke nye områder set i forhold til en traditionel revision efter ISA standarderne, men de giver revisor en forståelse af hvor og hvordan der kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, og så der sker en passende reaktion på de vurderede risici for væsentlige fejlinformation. Specialet vil ikke uddybe disse områder yderligere, da disse ses som værende kendt for en kyndig revisor.

⁸¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 72

ISA for LCE udtrykker i afsnit 7.4. nogle specifikke fokusområder, som revisor skal være opmærksom på under sin revision:

- Going concern
- Ledelsens tilsidesættelse af kontroller
- Nærtstående parter
- Regnskabsmæssige skøn
- Varelager
- Retssager og krav
- Brug af en serviceleverandørs tjenesteydelser
- Brug af en ledelsesudpeget eksperts arbejde
- Brug af en revisorudpeget eksperts arbejde

Going concern er et specifikt fokusområde uanset hvilken type af revision der udføres, da det er et fundamentalt krav for revisor at skulle overveje going concern problematikker både set i forhold til den regnskabsmæssige begrebsramme, men også i relation til den rapportering revisor måtte ende ud med at skulle afgive. Standardens afsnit 7.4.1.⁸² beskriver at revisor skal evaluere ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften og at revisor ved evaluering af ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften skal, jf. afsnit 7.4.2.⁸³:

- a. Afdække den samme periode som ledelsen anvender, og som er krævet af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Hvis perioden er mindre end tolv måneder fra datoen på regnskabet, skal revisor forespørge ledelsen om at udvide denne periode. Hvis ledelsen ikke medgiver at perioden skal forlænges, skal revisor overveje hvilke implikationer dette giver for revisionspåtegningen.
- b. Overveje om ledelsens vurdering inkluderer alle relevante informationer som revisor er blevet bekendt med under revisionen.

⁸² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 78

⁸³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 78

Ligeledes skal revisor jf. afsnit 7.4.3.⁸⁴ i standarden også forespørge ledelsen om dennes viden om begivenheder eller forhold udover tidspunktet for regnskabsaflæggelsen, som måtte rejse betydelig tvivl af virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Ledelsens tilsidesættelse af kontroller er et fokusområde der primært retter fokus imod besvigelserisici. ISA for LCE, afsnit 7.4.6.⁸⁵, beskriver at revisor skal designe og udføre revisionshandlinger for at:

- a. Teste hensigtsmæssigheden af manuelle og automatiske journalposterings der er registreret i bogholderiet samt andre justeringer der er lavet ved udarbejdelsen af regnskaber, inklusiv:
 - i) Forespørgsler til de personer der er involveret i regnskabsprocessen om upassende eller usædvanlig aktivitet i relation til behandlingen af journalposteringserne samt andre justeringer;
 - ii) Udvælge posterings samt andre justeringer der er foretaget i ved regnskabsafslutningsperioden; og
 - iii) Overveje behovet for at teste journalposterings samt andre justeringer igennem hele regnskabsperioden.
- b. Gennemgå regnskabsmæssige skøn for bias og evaluere om de omstændigheder der forårsager bias, hvis nogle, repræsenterer en risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser. Ved udførelsen af gennemgangen skal revisor:
 - i) Evaluere om vurderingerne og beslutningerne der er foretaget af ledelsen indikere en mulig bias fra virksomhedens ledelse, selv om de individuelle er rimelige, som kan repræsenterer en risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser. Hvis det forholder sig sådan, skal revisor revurdere de regnskabsmæssige skøn som helhed; og
 - ii) Udføre en retrospektiv gennemgang af ledelsens vurderinger samt forudsætninger relateret til væsentlige regnskabsmæssige skøn afspejlet i regnskabet for tidligere år.
- c. For væsentlige usædvanlige transaktioner der ligger uden for virksomhedens normale drift eller som på anden måde fremtræder usædvanlig, vurderes det om

⁸⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 78

⁸⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 79

transaktionens rationale (eller mangel herpå) hentyder at kunne indeholde besvigelser ved regnskabsaflæggelsen eller skjule misbrug af aktiver.

- d. Reagere på de identificerede risici for ledelsens tilsidesættelse af kontroller i det omfang som ikke allerede er adresseret i punkt a) til punkt c).

Vejledningen til afsnit 7.4.6. beskriver også, at selv om risikoniveauet ved ledelsens tilsidesættelse af kontroller vil variere fra virksomhed til virksomhed, vil risikoen ikke desto mindre være til stede i alle virksomheder. På grund af den uforudsigelige måde hvor tilsidesættelser kan forekomme, er det en risiko for væsentlig fejlinformation på grund af besvigelser, som derfor er en betydelig risiko⁸⁶.

Det næste fokusområde, nærtstående parter, er også kendt fra den traditionelle revision efter ISA standarderne, da revisor her skal designe og udfører revisionshandlinger, som der vil give tilstrækkeligt egnet revisionsbevis for at de vurderede risici for væsentlig fejlinformation der er associeret til nærtstående parter og dets transaktioner er opnået (ISA for LCE afsnit 7.4.7.⁸⁷). Dette gør sig også gældende for, at transaktioner med nærtstående parter er korrekt præsenteret og oplyst i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme samt at transaktionerne med nærtstående parter er sket på en passende måde (markedsvilkår) samt at de er godkendte⁸⁸.

Fokusområdet Regnskabsmæssige skøn er ligesom ved en traditionel revision et af de steder hvor der kan være forøget risici i dets natur, da der ofte ligger en række forudsætninger til grundlag for det enkelte regnskabsmæssige skøn, som kan ændre skønnet selv ved små ændringer på disse forudsætninger. Derfor er det også et vigtigt fokusområde i ISA for LCE, jf. afsnit 7.4.14. i ISA for LCE⁸⁹, så skal revisor designe og udføre yderligere revisionshandlinger i relation til regnskabsmæssige skøn for at opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis vedrørende de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau, inklusiv de relaterede oplysninger. Revisors yderligere revisionshandlinger til reaktion på de vurderede

⁸⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 80

⁸⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 80

⁸⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 81

⁸⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 81

risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau i relation til regnskabsmæssige skøn skal inkludere en eller flere af de følgende tilgange (afsnit 7.4.15. ISA for LCE⁹⁰):

- a. Opnå revisionsbevis fra begivenheder der er indtruffet fra balancedagen og frem til revisors påtegning. (Beskrives i afsnit 7.4.16. i ISA for LCE)
- b. Test af hvordan ledelsen foretog det regnskabsmæssige skøn. (Beskrives i afsnit 7.4.17.-7.4.18. i ISA for LCE)
- c. Udvikling af revisors punkttestimat eller interval. (Beskrives i afsnit 7.4.19. i ISA for LCE)

I forhold til punkt "a" ovenfor, så beskriver afsnit 7.4.16 i ISA for LCE⁹¹; at når revisors yderligere revisionshandlinger indbefatter opnåelse af revisionsbevis fra begivenheder der er indtruffet efter balancedagen og frem til revisionspåtegningen, så skal revisor evaluere om revisionsbeviset heraf er tilstrækkeligt egnet under hensyntagen til ændringer af omstændigheder og andre relevante forhold mellem begivenheden og balancedagen, som måtte påvirke relevansen af sådanne beviser.

I relation til punkt "b" i afsnit 7.4.15. i ISA for LCE, så bliver test af hvordan ledelsen foretagelse af regnskabsmæssige skøn udtrykt som følgende i standardens afsnit 7.4.17.⁹², som beskriver at revisors revisionshandlinger skal adressere, hvorvidt:

- a. Den valgte metode er passende;
- b. De væsentlige forudsætninger og data er konsistente og passende, og om deres integritet opretholdes ved anvendelse af den valgte metode;
- 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 relation til valg af metode, væsentlige forudsætninger og data, giver anledning indikatorer for mulig ledelsesbias. Når der identificeres indikatorer for mulig ledelsesbias, skal revisor evaluere de konsekvenser det har for revisionen. Hvor der er hensigt om at vildlede, vil ledelsesbias være af besvigelsesagtigt karakter.

⁹⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 82

⁹¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 82

⁹² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 82

- f. Dataene er relevante og pålidelige under omstændighederne; og
- g. Beregninger er matematiske nøjagtige og om vurderingerne er blevet anvendt konsistent.

Vejledningen til afsnit 7.4.17. i ISA for LCE vedrørende til test af hvordan ledelsen foretagelse af regnskabsmæssige skøn beskriver, at nogle af de relevante overvejelser for revisor med hensyn til metodens hensigtsmæssighed, væsentlige forudsætninger samt data i forbindelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, og hvis det er relevant, hensigtsmæssigheden af ændringer fra den tidligere periode kan omfatte⁹³:

- Ledelsens rationale for valget af metoden, forudsætninger og data;
- Hvorvidt metoden, forudsætninger og data er passende i relation til omstændighederne set i forhold til arten af det/de regnskabsmæssige skøn, kravene til den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, virksomheden og dens branche/miljø hvor den operere i;
- Hvorvidt en ændring fra tidligere perioder i relation til valg af metode, forudsætninger eller data er baseret på nye omstændigheder eller ny information. Når dette ikke er tilfældet, er ændringen måske ikke rimelig eller i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Vilkaarlige ændringer i et regnskabsmæssigt skøn kan give anledning til væsentlig fejlinformation eller kan være en indikation for mulig ledelsesbias.
- Når ledelsen har fastslået at forskellige metoder kan resultere i en række væsentlige forskellige regnskabsmæssige skøn, hvordan ledelsen her har undersøgt årsagerne til disse forskelle.
- Hvorvidt de væsentlige forudsætninger er inkonsistente med hinanden og med dem der er blevet anvendt i andre regnskabsmæssige skøn.

Ligeledes skal revisors yderligere revisionshandling tage stilling til hvorvidt indenfor rammerne af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, at ledelsen har taget passende skridt til at forstå de skønsmæssige usikkerheder og adressere den skønsmæssige usikkerhed ved at udvælge passende punktestimater og udarbejde relaterede oplysninger⁹⁴.

⁹³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 83

⁹⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 83

Revisors yderligere revisionshandlinger skal adressere hvorvidt, inden for rammerne af den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, at ledelsen har taget passende skridt for at forstå den skønsmæssige usikkerhed og adressere skønsmæssig usikkerhed ved at udvælge passende punktestimater og udvikle relaterede oplysninger⁹⁵. Når ledelsen ikke har taget passende skridt, skal revisor jf. afsnit 7.4.18. i ISA for LCE:

- a. Anmode ledelsen om at udføre yderligere handlinger for at forstå den skønsmæssige usikkerhed eller for at adressere den ved genovervejelse af ledelsens valg af punktestimat eller overveje at skulle give yderligere oplysninger relaterede til den skønsmæssige usikkerhed; og
- b. Hvis revisor fastslår at ledelsens reaktion på revisors anmodning ikke i tilstrækkeligt adresserer den skønsmæssige usikkerhed, skal revisor i det omfang at det er muligt, udvikle sine egne punktestimat og interval.

Til at udvikle punktestimat eller interval, er det vigtigt at revisors yderligere revisionshandlinger beror på, at revisor forståelse om de anvendte metoder, forudsætning og data som vil være passende og hænge sammen med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme som virksomheden benytter sig af, samtidigt med at det også er vigtigt at beløb/informationer som revisor benytter er understøttet af tilstrækkeligt egnet revisionsbevis, jf. ISA for LCE afsnit 7.4.19.⁹⁶

Fokusområdet varelager stiller krav til revisors bevågenhed dels på at verificere varelageret tilstedeværelse, værdi men også ejerskab som kan fremkomme af fysisk lageroptælling eller anden relevant dokumentation. Hvis varelageret er en væsentlig post i regnskabet, skal revisor opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis vedrørende dets tilstedeværelse og stand ved at (jf. ISA for LCE afsnit 7.4.20.⁹⁷):

- a. Medmindre det er praktisk umuligt, deltage i en fysisk lageroptælling for at;
 - a. Vurdere ledelsens instruktioner og procedure for registrering og kontrol af de resultater som virksomhedens fysiske lageroptælling giver;
 - b. Observere udførelsen af ledelsens optællingsinstruks;

⁹⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 83

⁹⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 84

⁹⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 84

- c. Inspicere varelageret; og
 - d. Udføre kontroloptællinger.
- b. Udføre revisionshandlinger af virksomhedens endelige varelagerlister for at fastslå hvorvidt nøjagtigheden reflekterer de faktiske lageroptællingsresultater; og
- c. Hvis den fysiske varelageroptælling er på en dag der er forskellig fra balancedagen i regnskabet, skal der udføres revisionshandlinger til at opnå revisionsbevis for hvorvidt ændringer i varelageret mellem optællingsdagen og balancedagen for regnskabet er passende registreret.

Samtidigt beskriver ISA for LCE afsnit 7.4.21., at hvis revisor ikke har deltaget i lageroptællingen på baggrund af uforudsete omstændigheder, skal revisor udføre eller observere nogle fysiske optællinger på en alternativ dato og udføre revisionshandlinger på de mellemliggende transaktioner. Hvis deltagelsen i en fysisk lageroptælling er upraktisk, skal revisor udføre alternative revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis vedrørende tilstedeværelsen og standen af varelageret, eller hvis dette ikke er muligt, fastslå effekten her af på revisionspåtegningen⁹⁸. Måtte der være varelagere i varetægt og kontrol hos en tredjemand, som er væsentligt for regnskabet, skal revisor opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis vedrørende tilstedeværelsen og standen af disse varelagre ved bekræftelser fra tredjemand, eller udføre inspektion eller andre revisionshandlinger der er passende efter omstændighederne, jf. ISA for LCE afsnit 7.4.22.⁹⁹.

Fokusområdet retssager og krav er her hvor revisor skal identificere og vurdere risiko for væsentlig fejlinformation samt fastslå, om der er eventuelle retssager og krav, som gør at revisor skal hensætte eller oplyse væsentlige beløb grundet en forpligtigelse eller i det yderste tilfælde modificere sin konklusion i revisionspåtegningen. I ISA for LCE afsnit 7.4.23. beskrives der at revisor skal designe og udføre yderligere revisionshandlinger for at identificere retssager og krav som involverer virksomheden og som kan give anledning til en risiko for væsentlig fejlinformation, inkluderende¹⁰⁰:

- a. Forespørgsler til ledelsen og, hvor det er relevant, andre i virksomheden, inklusiv den interne juridisk afdeling;

⁹⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 84

⁹⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 85

¹⁰⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 85

- b. Inspicering af bestyrelsesmødereferater og direktionsmødereferater samt korrespondance imellem virksomheden og eksterne juridiske rådgivere; og
- c. Inspicering af advokatudgifter på regnskabskonti.

Samtidigt beskriver ISA for LCE afsnit 7.4.24., at hvis revisor vurderer en risiko for væsentlig fejlinformation i relation til retssager og krav der er identificeret, eller når udførte revisionshandlinger indikere at der kan være andre væsentlige retssager og krav til stede, så skal revisor, ud over de i påkrævet handlinger i denne standard, rette direkte henvendelse til selskabets eksterne juridiske rådgivere. Revisor skal føre dette ved at sende et advokatbrev, som er udarbejdet af ledelsen og sendt af revisoren, hvor der anmodes om at de eksterne juridiske rådgivere besvare dette direkte til revisor¹⁰¹.

Revisor skal jf. afsnit 7.4.25. i ISA for LCE, modificere sin revisionspåtegning hvis¹⁰²:

- a. Ledelsen nægter at give revisor tilladelse til at kommunikere eller mødes med virksomhedens eksterne juridiske rådgivere, eller at virksomheden eksterne rådgivere nægter at besvare passende på advokatbrevet, eller de har fået forbud imod at besvare; og
- b. Revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis igennem udførelsen af alternative revisionshandlinger.

Modificeringen af revisionspåtegningen vil tænkes at kunne at falde ud på to måder, enten som et "bortset fra forbehold" da revisor har overbevisning om at regnskabet som helhed er retvisende på nær området for retssager og krav, som kunne have nogle hensættelser der manglede, men som ledelsen er uenige i skal med – Eller det kunne ende ud med en "Afkæftende konklusion" hvis at de retssager og krav der måtte foreligge i revisors kendskab er så væsentlige, at de manglende indregnede forpligtelser der er relateret til disse retssager og krav som helhed vil gøre at regnskabet ikke er retvisende.

Hvis en virksomhed bruger tjenesteydelser fra en serviceleverandør, skal revisor jf. ISA for LCE afsnit 7.4.28.¹⁰³:

¹⁰¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 85

¹⁰² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 85

¹⁰³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 86

- a. Fastslå om der er tilstrækkeligt egnet revisionsbevis for de relevante revisionsmål er tilgængelig for virksomheden; og hvis ikke;
- b. Udfører yderligere revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis.

Vejledningen til afsnit 7.4.28. i standarden for ISA for LCE beskriver også at for at der kan opnås tilstrækkeligt egnet revisionsbevis, så kan revisor overveje følgende handlinger¹⁰⁴:

- Inspicere optegnelser og dokumenter der opbevares af brugervirksomheden;
- Inspicere optegnelser og dokumenter der opbevares af serviceleverandøren;
- Opnå bekræftelser af balancer og transaktioner fra serviceleverandøren i de tilfælde, hvor brugervirksomheden vedligeholder dets egne uafhængige optegnelser af balancer og transaktioner.

Det er altså revisors kontroller og vurdering af de tjenesteydelser der måtte komme fra en serviceleverandør, der danner grundlag for om det er egnet som revisionsbevis i den enkelte revisionssag.

Hvis der måtte være revisionssager, hvor der er gjort brug af en ledelsesudpeget eksperts arbejde til som revisionsbevis, så skal revisor, jf. afsnit 7.4.29.¹⁰⁵ i standarden, under hensyntagen til betydningen af den pågældende eksperts arbejde for revisionens formål, evaluere hensigtsmæssigheden af ekspertens arbejde som revisionsbevis for det relevante revisionsmål. Det bliver derfor revisors vurdering om den ledelsesudpeget eksperts arbejde overhovedet er relevant og om eksperten har de fornødne kompetencer til at måtte afgive konklusioner for det revisionsmål der ønskes udfyldt.

Hvis revisionssagen kræver at der gøres brug af en revisorudpeget eksperts arbejde til som revisionsbevis, så skal revisor, jf. afsnit 7.4.30.¹⁰⁶ i standarden, vurdere tilstrækkeligheden af denne eksperts arbejder, inkluderende;

- a. Vurdere relevansen og rimeligheden af denne eksperts arbejde eller konklusioner, samt dets overensstemmelse med andet revisionsbevis;

¹⁰⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 86

¹⁰⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 86

¹⁰⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 87

- b. Hvis den revisorudpeget eksperts arbejde involverer brug af væsentlige forudsætninger samt metoder, relevansen og rimeligheden af disse forudsætninger og metoder under de pågældende omstændigheder; og
- c. Hvis den revisorudpeget ekspert arbejde involverer brug af datakilder som er væsentlige for ekspertens arbejde, relevansen og rimeligheden af disse, fuldstændigheden og nøjagtigheden af disse datakilder.

Samtidigt beskriver standardens afsnit 7.4.31.¹⁰⁷, at hvis revisor fastslår at arbejdet som er udført af den revisorudpeget ekspert ikke er tilstrækkeligt i relation til revisionens formål, skal revisor aftale yderligere arbejde udført af den pågældende ekspert eller udføre yderligere revisionshandlinger som er passende til situationen, så der opnås egnet tilstrækkeligt revisionsbevis samt overbevisning på arbejdet.

Revisor skal jf. standardens afsnit 7.5.1. afslutningsvis akkumulere de fejlinformationer der er blevet identificeret igennem revisionen, på nær de som er klart ubetydelige¹⁰⁸. Ligeledes skal revisor anmode ledelsen om at korrigere alle fejlinformation som er akkumuleret under revisionen jf. standardens afsnit 7.5.2., hvis at ledelsen på revisors anmodninger har undersøgt en specifik klasse af transaktioner, balanceposter eller oplysninger og korrigeret de fejlinformationer som blev identificeret, skal revisor udføre yderligere revisionshandlinger for at fastslå hvorvidt at fejlinformation stadig er til stede eller ej jf. Standardens afsnit 7.5.3.¹⁰⁹ ligeledes skal revisor vurdere om de identificerede fejlinformationer er et tegn på besvigelser og om hvorvidt ledelsen er involveret, hvorfor revisor jf. afsnit 7.5.5.¹¹⁰ skal:

- a. Revurdere risiciene for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser og revisors reaktion hertil; eller
- b. Overveje hvorvidt omstændighederne eller betingelserne indikerer mulige konklusioner der involverer medarbejdere, ledelsen eller tredje parter i relation til at genoverveje pålideligheden af tidligere indhentet revisionsbevis.

¹⁰⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 87

¹⁰⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 87

¹⁰⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 87

¹¹⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 88

De specifikke kommunikationskrav til reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation fremgår af ISA for LCE standardens afsnit 7.6., som blandt andet beskriver at revisor jf. afsnit 7.6.1.¹¹¹ rettidigt skal kommunikere;

- a. Skriftlige til den øverste ledelse om betydelige mangler i virksomhedens system for intern kontrol som er blevet identificeret under revisionen.
- b. Til ledelsen (den daglige ledelse):
 - i) Skriftlige, forhold som er blevet kommunikeret til den øverste ledelse (medmindre det ville være upassende at kommunikere direkte til den daglige ledelse under de pågældende forhold); og
 - ii) Andre identificerede mangler i de interne kontroller, som ikke er blevet kommunikeret, men som har tilstrækkelig vigtighed til at skulle oplyse den daglige ledelse omkring.

Det er ligeledes vigtigt at revisor under hensyntagen til kommunikation af væsentlige mangler til den øverste ledelse, skal inkludere en beskrivelse og forklaring af den potentielle indvirkning af manglerne og tilstrækkelig information til at forstå sammenhængen af kommunikationen jf. standardens afsnit 7.6.2.¹¹².

ISA for LCE standarden beskriver også en række specifikke dokumentationskrav til reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation, som i standarden afsnit 7.7.1.¹¹³ beskriver at revisor skal medtage følgende revisionsdokumentation i sin sag:

- a. De overordnede reaktioner på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau;
- b. Sammenhængen mellem de udførte handlinger og de vurderede risici på revisionsmålsniveau;
- c. Resultaterne af de udførte revisionshandling, herunder de konklusionerne hvor disse ellers ikke er klare;
- d. Resultaterne af revisionshandling der er designet til at adressere risikoen for ledelsens tilsidesættelse af kontroller;

¹¹¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 88

¹¹² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 88

¹¹³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 89

- e. Alle fejlinformationer akkumuleret igennem revisionen og hvorvidt de er blevet korrigeret.
- f. Hvis revisor planlægger at benytte revisionsbevis omkring den operationelle effektivitet af kontroller som er opnået ved tidligere revisioner, konklusionerne om at basere sig på sådanne kontroller som blev testet i en tidligere revision.

Standardens afsnit 7.7.2. beskriver ligeledes at de situationer hvor den vurderede risiko for væsentlig fejlinformation skyldes besvigelser, så skal revisors dokumentation medtage den specifikke reaktion på besvigelserisikoen¹¹⁴. I relation til dette skal revisor også ved identifikation eller mistanke om manglende overholdelse af love og regulering dokumentere følgende jf. standardens afsnit 7.7.3.¹¹⁵:

- a. Resultaterne af drøftelsen med den daglige ledelse, og hvor det er relevant, den øverste ledelse og andre; herunder hvordan sagen er blevet reageret på; og
- b. De udførte revisionshandlinger, de væsentlige faglige vurderinger der er foretaget, og de konklusioner der er opnået i relation til dette.

Med hensyn til de regnskabsmæssige skøn skal revisor dokumentere de væsentlige forhold i relation til revisors vurdering om hvorvidt de regnskabsmæssige skøn samt de relaterede oplysninger hertil er passende i sammenhæng med den relevante regnskabsmæssige begrebsrammer, eller om de er fejlbehæftede jf. Standardens afsnit 7.7.4.¹¹⁶

2.3.2.5 Afsluttende konklusioner

Den sidste del af den anden fase i ISA for LCE er de afsluttende konklusioner som revisionen efter ISA for LCE måtte medføre. Indholdet af de afsluttende konklusioner er beskrevet i ISA for LCE standardens afsnit 8 og opstiller overordnet krav til¹¹⁷:

- Vurdering af korrigerede og ikke-korrigerede fejlinformationer der er identificeres under revisionen.
- Vurdering af efterfølgende begivenheder.

¹¹⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 89

¹¹⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 89

¹¹⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 89

¹¹⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 90

- Konkluderende aktiviteter, herunder de relaterede vurderinger.
- Konklusion af fortsat drift samt relaterede oplysninger.
- Indhentelse af skriftlige udtalelser og udførelse af konkluderende analytiske handlinger.

Formålet med afsnit 8 i ISA for LCE standarden er, at de udførte vurderinger og konklusionerne herpå skal danne grundlag for revisors rapportering der kommer i del 9 af standarden. Formålet med revisors afsluttende konklusioner er jf. standardens afsnit 8.1.1.¹¹⁸:

- a. Vurdere effekten af de identificerede fejlinformationer for revisionen og effekten af enhver ikke-korrigeret fejlinformation på regnskabet;
- b. Konkludere, baseret på det opnået revisionsbevis, hvorvidt en væsentlig usikker eksistere relateret til begivenheder eller forhold som måtte give betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften; og
- c. Konkludere om hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt egnet revisionsbevis til at basere revisors rapportering på.

Ved vurdering af fejlinformationer der er identificeret under revisionen, beskriver standardens afsnit 8.2., at hvis ledelsen nægter at korrigere nogle eller alle de fejlinformationer der er kommunikeret af revisor, skal revisor opnå en forståelse af ledelsens rationale for ikke at foretage disse korrektioner, og skal tage dette rationale i betragtning ved vurdering af, om regnskabet som helhed er uden væsentlige fejlinformationer, jf. standardens afsnit 8.2.1.119. Forud for vurderingen af effekten for ikke-korrigerede fejlinformationer, skal revisor revurdere væsentligheden for at kunne bekræfte, hvorvidt de fortsat er passende i sammenhæng med virksomhedens faktiske økonomiske resultater, jf. standardens afsnit 8.2.2.¹²⁰. Ligeledes skal revisor fastslå om hvorvidt ikke-korrigerede fejlinformationer er væsentlige, både individuelt eller akkumuleret, ved at overveje følgende, jf. standardens afsnit 8.2.3.¹²¹:

¹¹⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 90

¹¹⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 90

¹²⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 90

¹²¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 90

- a. Arten og størrelsen af fejlinformationerne, både i relation til særlige klasser af transaktioner, balanceposter eller oplysninger og regnskabet som helhed, og de særlige omstændigheder ved deres forekomst; og
- b. Effekten af ikke-korrigeret fejlinformation relateret til tidligere perioder for de relevante klaser af transaktioner, balanceposter eller oplysninger, og regnskabet som helhed.

Ovenstående leder naturligt hen til de analytiske handlinger der assisterer med at danne en samlet konklusion på revisionen, hvor standarden afsnit 8.3.1.¹²² beskriver, at revisor skal designe og udføre analytiske handlinger nær afslutningen af revisionen, som hjælper revisor med at danne den overordnede konklusion om, hvorvidt regnskabet er konsistent med revisors forståelse af virksomheden, og for at identificere eventuelle indikationer på en tidligere uidentificeret risiko for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser. Standardens afsnit 8.3.2.¹²³ supplerer ligeledes med, at revisor skal undersøge udsving eller relationer der er inkonsistente med andre relevante informationer der er opnået i løbet af den udførte revision, ved at forespørge ledelsen og udføre andre revisionshandling der er nødvendige under omstændighederne.

Et andet vigtigt perspektiv til de afsluttende konklusioner er efterfølgende begivenheder, som beskrives i standardens afsnit 8.4., hvor der til start gives en vejledende tekst omkring; at regnskaber kan blive påvirket af visse begivenheder som indtræffer efter balancedagen. Mange regnskabsmæssige begrebsrammer refererer specifikt til denne type begivenheder, og identificerer overordnet to typer af begivenheder¹²⁴:

1. Dem der frembringer bevis for forhold som eksisterede på balancedagen for regnskabet; og
2. Dem der frembringer bevis for forhold der er opstået efter balancedagen for regnskabet.

Der forventes dog ikke at revisor skal udføre yderligere handlinger i relation til forhold, hvor tidligere udførte revisionshandling har frembragt tilfredsstillende konklusioner.

¹²² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 91

¹²³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 91

¹²⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 91

For efterfølgende begivenheder der indtræffer mellem datoen for regnskabet og datoen for revisionspåtegningen skal revisor, jf. standardens afsnit 8.4.1.ⁱ, udføre revisionshandlinger der er designet til at opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis for at alle begivenheder der indtræffer mellem datoen for regnskabet og datoen for revisionspåtegningen, og som kræver justering eller oplysning i regnskabet, er blevet identificeret. Revisor skal udføre disse handlinger i overensstemmelse med afsnit 8.4.1. for perioden fra datoen for regnskabet og frem til datoen for revisionspåtegningen, eller så tæt på som det er praktisk muligt, inkluderende (jf. standardens afsnit 8.4.2.¹²⁵):

- a. Opnå en forståelse af procedurer, som ledelsen har etableret for at sikre at efterfølgende begivenheder er identificeret.
- b. Forespørge ledelsen om, og hvor det er relevant, den øverste ledelse, hvorvidt der er indtruffet efterfølgende begivenheder, som måtte påvirke regnskabet.
- c. Læse mødereferater der er afholdt af ejerne, den daglige ledelse samt den øverste ledelse efter balancedagen, og forespørge omkring de emner der er drøftet på møder, hvor der endnu ikke er mødereferater tilgængelige.
- d. Læse virksomhedens månedlige eller kvartalsvise finansielle rapportering, hvis dette er tilgængeligt.

Standardens afsnit 8.4.3. beskriver ligeledes at hvis revisor har identificeret begivenheder som kræver justeringer til regnskabet eller oplysningerne deri for at overholde virksomhedens relevante regnskabsmæssige begrebsramme når revisor udføre handlingerne beskrevet i standardens afsnit 8.4.1. og 8.4.2., skal revisor fastslå hvorvidt hver af sådanne begivenheder er passende afspejlet i regnskabet¹²⁶.

For efterfølgende begivenheder der indtræffer efter datoen for revisionspåtegningen, men før datoen for hvornår regnskabet bliver offentliggjort, beskrives det jf. standardens afsnit 8.4.4.¹²⁷, at revisor ikke har nogle forpligtelser til at udføre nogle revisionshandlinger vedrørende regnskabet efter datoen for revisionspåtegningen. Dog hvis revisor bliver bekendt med oplysninger eller begivenheder, som hvis det havde været revisor bekendt ved tidspunktet for revisionspåtegningen men før datoen for offentliggørelsen af regnskabet, ville

¹²⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 91

¹²⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 91

¹²⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 92

have medført at der skulle ske ændringer i revisionspåtegningen, skal revisor drøfte dette med ledelsen, og hvor det er relevant den øverste ledelse, og fastslå hvorvidt at regnskabet skal ændres, og hvis dette er tilfældet, forespørge ledelsen om hvordan de har til hensigt at håndtere sagen. Derfor medfører dette også, at hvis ledelsen ændrer regnskabet, så skal revisor udføre de revisionshandlinger der er nødvendige under omstændighederne for regnskabets ændring, inklusiv en forlængelse/udvidelse af de revisionshandlinger der er udført op til datoen for den nye revisionspåtegning, samt afgive en ny revisionspåtegning for det ændrede regnskab jf. afsnit 8.4.5.¹²⁸. Hvis ledelsen ikke ændrer regnskabet under omstændighederne, hvor revisor mener at det skal ændre, skal revisor (jf. standardens afsnit 8.4.6.¹²⁹):

- a. Hvis revisionspåtegningen ikke er afgivet endnu til virksomheden, modificere konklusionen og herefter afgive revisionspåtegningen, eller
- b. Hvis revisionspåtegningen allerede er afgivet til virksomheden, skal revisor underrette den daglige ledelse og den øverste ledelse om ikke at offentliggøre regnskabet til tredjemænd, før de nødvendige ændringer er foretaget. Hvis regnskabet alligevel efterfølgende offentliggøres uden at de nødvendige ændringer er foretaget, skal revisor udføre passende foranstaltninger for at forhindre tilliden til revisionspåtegningen.

Revisors vurdering og andre aktiviteter der understøtter revisors konklusion er beskrevet standardens afsnit 8.5., hvor afsnittet er delt op i 2 dele; 1) påkrævede vurderinger og 2) konklusioner. De påkrævede vurderinger beskriver i standardens afsnit 8.5.1.¹³⁰, at baseret på de udførte revisionshandlinger og det opnået revisionsbevis, skal revisor vurdere hvorvidt vurderingerne af risici for væsentlig fejlinformation på regnskabsniveau og revisionsmålsniveau forbliver passende. Den efterfølgende vejledning supplerer med at en revision af regnskaber er en kumulativ og iterativ proces, som gør at revisor undervejs i revisionshandlingerne opnår revisionsbevis for, at der skal ændres i arten, tidspunktet og omfanget af de planlagte revisionshandlinger, ligesom revisor også kan/skal overveje om sådanne oplysninger ændre revisors beslutning omkring hensigtsmæssigheden for brugen af

¹²⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 92

¹²⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 92

¹³⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 93

ISA for LCE til revisionen, hvilket kan gøre det nødvendigt at modificere vilkårene for opgaven. For regnskabsmæssige skøn skal revisor vurdere på baggrund af de udførte revisionshandlinger og opnået revisionsbevis om (jf. standardens afsnit 8.5.2.¹³¹):

- a. Vurderingerne af risiciene for væsentlig fejlinformation på revisionsmålsniveau forbliver passende, inkluderende når indikatorer af mulige ledelses bias er blevet identificeret; og
- b. Ledelsens beslutninger om indregning, måling, præsentation og oplysning af regnskabsmæssige skøn i regnskabet er passende i sammenhæng med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme.

Dette henleder også til standardens afsnit 8.5.4.¹³², som beskriver at revisor skal udføre revisionshandlinger for at vurdere om den overordnede præsentation af regnskabet er i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, og ved denne vurdering skal revisor overveje, hvorvidt regnskabet er præsenteret på en sådan måde der afspejler den relevante:

- a. Klassifikation og beskrivelse af finansielle oplysninger og de underliggende transaktioner, begivenheder og forhold; og
- b. Præsentationen, strukturen og indholdet af regnskabet.

Den anden del af afsnit 8.5., konklusioner, beskrives i standardens afsnit 8.5.5.¹³³, at revisor skal konkludere hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt egnet revisionsbevis, og ved udformningen af konklusionen skal revisor overveje alt relevant revisionsbevis, uagtet om det virker bekræftende eller modstridende. Hvis revisor ikke har opnået tilstrækkeligt egnet revisionsbevis for et relevant revisionsmål, skal revisor forsøge at indhente yderligere revisionsbevis, hvis revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal revisor udtrykke kvalificerende konklusion eller udtrykke et forbehold herfor i regnskabet jf. Standardens afsnit 8.5.6.¹³⁴. Det er også en forudsætning at revisor jf. standardens afsnit 8.5.7.¹³⁵, skal vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt egnet revisionsbevis, og skal

¹³¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 93

¹³² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 93

¹³³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 94

¹³⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 94

¹³⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 94

konkludere, om ledelsens anvendelse af forudsætningen om fortsat drift er passende ved udarbejdelsen af regnskabet. Revisor skal også konkludere, baseret på det opnået revisionsbevis, om der efter revisors professionelle vurdering eksisterer en væsentlig usikkerhed relateret til begivenheder eller forhold, som individuelt eller samlet kan give betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften jf. standardens afsnit 8.5.8.¹³⁶.

Afsnit 8.6. i standarden beskriver de skriftlige erklæringer der er relevante for revisor at indhente i forbindelse med afslutningen af revisionen, hvor der i standardens afsnit 8.6.1.¹³⁷ beskrives, at revisor skal indhente en skriftlig erklæring fra ledelsen der har den passende viden omkring de pågældende forhold og ansvar for regnskabet, og hvor det er relevant den øverste ledelse. Herefter oplistes der en række forhold i standardens afsnit 8.6.1., som revisor skal indhente en skriftlig erklæring vedrørende regnskabet, hvor standardens afsnit 8.6.2. henviser til at revisor også skal være opmærksom på om der kan være behov for at indhente en skriftlig erklæring på specifikke regnskabsmæssige skøn¹³⁸. I den vejledende tekst henvises til appendix 7¹³⁹ i ISA for LCE standarden, som giver et illustrativt eksempel på denne skriftlige erklæring, som i Danmark betegnes som ledelsens regnskabserklæring.

En af de sidste afsluttende handlinger i del 8 af ISA for LCE standarden er afsnit 8.7., som omhandler at tage overordnet ansvar for styring og opnåelse af kvalitet, som beskrives i afsnit 8.7.1.¹⁴⁰; At forud for dateringen af revisionspåtegningen skal den opgaveansvarlige revisor fastslå, at den opgaveansvarlige revisor har taget det overordnede ansvar for at styre og opnå kvalitet på revisionsopgaven. I forbindelse med dette, skal den opgaveansvarlige revisor fastslå at:

- a. den opgaveansvarlige revisors involvering har været tilstrækkelig og passende gennem hele revisionsopgaven, således at den opgaveansvarlige revisor har grundlag for at fastslå at de væsentlige vurderinger der er foretaget, og de opnået konklusioner, er passende givet arten, og omstændighederne af opgaven; og

¹³⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 94

¹³⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 95

¹³⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 96

¹³⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, Appendix 7, side 146-147

¹⁴⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 97

- b. arten og omstændighederne af revisionsopgaven, eventuelle ændringer heraf, og virksomheden relaterede politikker eller procedure er blevet taget i betragtning.

Ligeledes skal den opgaveansvarlige revisor fastslå, på eller før datoen for revisionspåtegningen, at der er opnået tilstrækkeligt egnet revisionsbevis til at understøtte de konklusioner der er opnået, og til at revisionspåtegningen kan afgives jf. standardens afsnit 8.7.2.¹⁴¹. Som afrunding skal den opgaveansvarlige revisor forud for dateringen af revisionspåtegningen også gennemgå regnskabet og revisionspåtegningen for at fastslå, at den erklæring der afgives, også er passende til omstændighederne, jf. afsnit 8.7.3.¹⁴².

De specifikke kommunikationskrav der er påkrævet i ISA for LCE standardens afsnit 8.8., bliver beskrevet som følgende; Revisor skal kommunikere, rettidigt, alle fejlinformationer akkumuleret under revision til det relevante ledelsesniveau, medmindre det er forbudt ved lov eller regulering, jf. standardens afsnit 8.8.1.¹⁴³. Standardens afsnit 8.8.2. beskriver hvad revisor skal kommunikere til den øverste ledelse¹⁴⁴:

- a. Ikke-korrigerede fejlinformationer og den effekt de, individuelt eller samlet, kan have på revisors konklusion, medmindre det er forbudt ved lov eller regulering. Revisors kommunikation skal identificere de væsentlige ikke-korrigerede fejlinformationer individuelt.
- b. Effekten af ikke-korrigerede fejlinformationer fra tidligere perioder på indeværende års regnskab.
- c. Revisors synspunkter omkring væsentlige kvalitative aspekter af virksomhedens regnskabspraksis inkluderende regnskabspolitikker, regnskabsmæssige skøn og regnskabets oplysningskrav.
- d. Væsentlige udfordringer, hvis nogle, som er opstået under revisionen.
- e. Væsentlige forhold som opstår under revisionen, herunder i forbindelse med virksomhedens nærtstående parter, som blev drøftet eller som genstand for korrespondance med ledelsen.

¹⁴¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 97

¹⁴² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 97

¹⁴³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 97

¹⁴⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 97-98

- f. Væsentlige resultater under revisionen. Hvis mundtligt kommunikation efter revisors professionelle vurdering ikke vil være tilstrækkeligt, skal denne kommunikation ske skriftligt.
- g. Andre forhold som ikke allerede er rapporteret relateret til besvigelser som måtte være relevant for ansvaret for den øverste ledelse, medmindre det er forbudt ved lov eller regulering.
- h. Omstændigheder, hvis nogle, som påvirker formen og indholdet af revisionspåtegningen.
- i. Skriftlige udtalelser, som revisor anmoder.
- j. Andre væsentlige forhold, hvis nogle, som opstår fra revisionen og som ud fra revisors professionelle vurdering er relevante for overblikket med regnskabsprocessen.
- k. Forventningerne heraf og ordlyden hvis revisor forventer at inkludere et afsnit om fremhævelse af forhold eller andre rapporteringsforpligtelser i revisionspåtegningen.

Et andet specifikt kommunikationskrav i henhold til standardens afsnit 8.8.3.¹⁴⁵ er, at medmindre alle medlemmerne af den øverste ledelse er involveret i den daglige ledelse af virksomheden, så skal revisor kommunikere til den øverste ledelse om identificerede forhold, som måtte give betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, inkluderende:

- a. Hvorvidt begivenhederne eller forholdene udgør væsentlig usikkerhed;
- b. Hvorvidt ledelsens brug af forudsætningen for fortsat drift er passende ved udarbejdelsen af regnskabet;
- c. Tilstrækkeligheden af de relaterede oplysninger i regnskabet; og
- d. Hvor det er relevant, konsekvenserne for revisionspåtegningen.

Afslutningsvis er der nogle specifikke dokumentationskrav i ISA for LCE standarden, som fremkommer af afsnit 8.9., men som indledende i standardens afsnit 8.9.1.¹⁴⁶ beskriver at revisor skal medtage følgende i revisionsdokumentationen:

- a. Alle fejlinformationer akkumuleret under revisionen og om de er blevet korrigeret, og revisors konklusion om, hvorvidt de ikke-korrigerede fejlinformationer er væsentlige, individuelt eller samlet, og grundlaget for denne konklusion; og

¹⁴⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 98

¹⁴⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 98

- b. Arten og omfanget af konklusioner fra konsultationer der er gennemført under revisionen, inkluderende hvordan sådanne konklusioner blev implementeret.

Revisors dokumentation skal demonstrere, at informationen i regnskabet er i overensstemmelse med de underliggende registreringer, inkluderende oplysningskrav, uanset om disse informationer er indhentet inden for eller uden for finansbogholderiet eller tillægs systemer jf. afsnit 8.9.2.¹⁴⁷. Revisor skal ligeledes samle revisionsdokumentationen i et revisionsarkiv/-fil, og færdiggøre den administrative proces med at samle det færdige revisionsarkiv/-fil rettidigt efter datoen for revisionspåtegningen jf. standardens afsnit 8.9.3.¹⁴⁸. Når samlingen af revisionsarkivet/-filen er færdigt, må revisor ikke slette eller kasserer revisionsdokumentation af nogen art før dets opbevaringsperiode er udløbet jf. standardens afsnit 8.9.4.¹⁴⁹.

2.3.3 Tredje fase i ISA for LCE; Rapportering af revisionen efter ISA for LCE

2.3.3.1 Rapportering

Den tredje fase i standarden vedrører revisors udformning af en konklusion samt rapportering, og er beskrevet i standardens del 9 jf. figur 2.2. Indholdet af del 9 er beskrevet i standarden for ISA for LCE som¹⁵⁰;

- Udformning af en konklusion;
- Typen af konklusionen for revisionen; og
- Indholdet af revisionspåtegningen.
- Andre oplysninger og sammenlignende oplysninger.

Omfanget af del 9 i ISA for LCE er, at den forklarer indholdet af revisionspåtegningen og sætter grundlaget for revisors beslutning om modifikationer af konklusionen, samt hvornår andre fremhævelser er nødvendige i revisionspåtegningen. Del 9 fastsætter også revisors påkrævede handlinger i forhold til sammenligningstal og sammenligning af regnskaber og andre informationer, hvis dette er relevant.

¹⁴⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 99

¹⁴⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 99

¹⁴⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 99

¹⁵⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 100

Formålsbeskrivelsen for udformning af en konklusion om et regnskab efter ISA for LCE beskrives i standardens afsnit 9.1.1.¹⁵¹, som at revisors formål er at;

- a. Udforme en konklusion på regnskabet som er baseret på en evaluering af de konklusioner der er afledt af det opnåede revisionsbevis igennem revisionen og udtrykke denne klart igennem revisionspåtegningen; og
- b. Overveje hvorvidt der er væsentlig uoverensstemmelse mellem de andre oplysninger, hvis der er nogle, samt dem i;
 - i) Regnskabet; og
 - ii) Revisors viden der er opnået under revisionen.

Udformningen af en konklusion om regnskabet sætter nogle krav til revisor, som jf. ISA for LCE standardens afsnit 9.2.1.¹⁵², skal udforme en konklusion om hvorvidt at regnskabet er udarbejdet, i alle væsentlige henseender, i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. For at revisor kan danne sig en konklusion, skal revisor, jf. standardens afsnit 9.2.2.¹⁵³, konkludere om hvorvidt revisor har opnået tilstrækkelig sikkerhed omkring at regnskabet som helhed er uden væsentlige fejlinformationer, uanset om disse skyldes besvigelser eller fejl. Konklusionen skal tage hensyn til:

- a. Om der er opnået tilstrækkeligt egnet revisionsbevis,
- b. Hvorvidt ikke-korrigerede fejlinformationer er væsentlige, individuelle eller akkumuleret; og
- c. de vurderinger der påkræves af standardens afsnit 9.2.3. til 9.2.6.

Standardens afsnit 9.2.3.¹⁵⁴ påkræver at revisor skal evaluere hvorvidt at regnskabet er udarbejdet, i alle henseender, i overensstemmelse med de krav som den relevante regnskabsmæssige begrebsramme sætter, evalueringen skal omfatte de kvalitative aspekter i virksomhedens anvendte regnskabspraksis, inkluderende indikatorer for mulig bias i ledelsens vurderinger.

¹⁵¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 100

¹⁵² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 100

¹⁵³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 100

¹⁵⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 100

Standardens afsnit 9.2.4.¹⁵⁵ beskriver, at ved udførelse af evalueringen i standardens afsnit 9.2.3., skal revisor evaluere, i relation af kravene i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, om hvorvidt:

- a. Regnskabet giver passende oplysninger om virksomheden anvendte regnskabspraksis, og hvorvidt de er præsenteret på en forståelige måde;
- b. Virksomhedens valgte anvendte regnskabspraksis er konsistent med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og er passende;
- c. De regnskabsmæssige skøn og dertilhørende oplysninger fra ledelsen er rimelige;
- d. De identificerede nærtstående parters relationer og transaktioner er blevet passende bogført, præsenteret og oplyst i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme;
- e. Oplysningerne der er præsenteret i regnskabet, er relevante, pålidelige, sammenlignelige og forståelige, inklusiv om hvorvidt:
 - i) Oplysningerne som burde være inkluderet, rent faktisk er inkluderet;
 - ii) Sådanne oplysninger er hensigtsmæssigt klassificeret, aggregeret eller opdelt og karakteriseret; og
 - iii) Den overordnede præsentation af regnskabet er blevet forringet ved at inkludere oplysninger som ikke er relevante eller som uklargøre forståelsen af de korrekte oplysninger som er oplyst.
- f. Regnskabet indeholder tilstrækkelige oplysninger for at sætte de tiltænkte regnskabsbrugere i stand til at forstå virkningen af væsentlige transaktioner og begivenheder på de oplysninger, som der formidles i regnskabet; og
- g. Den anvendte terminologi i regnskabet, inklusiv titlen af hvert afsnit i regnskabet, er passende.

Standardens afsnit 9.2.5.¹⁵⁶ beskriver, at når regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med en retvisende regnskabsmæssig begrebsramme, skal revisor også evaluere om hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede. Denne vurdering skal opfatte overvejelserne af:

- a. Den overordnede præsentation, struktur og indhold af regnskabet; og

¹⁵⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 101

¹⁵⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 101

- b. Hvorvidt regnskabet afspejler de underliggende transaktioner og begivenheder på en måde, som opnår et retvisende billede.

Afslutningsvis beskriver standardens afsnit 9.2.6.¹⁵⁷, at revisor skal evaluere om hvorvidt at regnskabet i tilstrækkelig grad henviser til eller beskriver den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme.

I relation til typen af konklusion for revisionen, skal revisor jf. standardens afsnit 9.3.1.¹⁵⁸ udtrykke en konklusion uden modifikationer, når revisor konkluderer at regnskabet som er udarbejdet, i alle væsentlige henseender, er i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme. Hvis et regnskab, der er udarbejdet i overensstemmelse med kravene i den regnskabsmæssige begrebsramme, ikke formår at give et retvisende billede, skal revisor drøfte forholdet med ledelsen, og afhængigt af kravene i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme og hvordan forholdet håndteres, fastslå hvorvidt at konklusionen skal modificeres jf. standardens afsnit 9.3.2.¹⁵⁹. Hvis regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med en overholdelsesbaseret begrebsramme, er revisor ikke forpligtet til at evaluere hvorvidt at årsregnskabet giver et retvisende billede. Hvis revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis dog konkluderer, at et sådant regnskab er vildledende, skal revisor drøfte forholdet med ledelsen, og afhængigt af hvordan forholdet løses, tage stilling til om og hvordan dette skal kommunikeres i revisionspåtegningen jf. standardens afsnit 9.3.3.¹⁶⁰.

ISA for LCE standarden beskriver også nogle krav i relation til revisionspåtegningen, som indledende i standardens afsnit 9.4.1.¹⁶¹ beskriver at revisor skal rapportere i overensstemmelse med det specificerede format og indhold (specificeret format og indhold fremgår af ISA for LCE standardens side 103-105), medmindre:

- a. En ændring af revisionspåtegningen er påkrævet for at overholde et specifikt layout eller ordlyd, som er krævet i henhold til lovgivning eller regulering i en jurisdiktion. Når layoutet eller ordlyden af revisionspåtegningen er foreskrevet ved lov eller

¹⁵⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 101

¹⁵⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 101

¹⁵⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 102

¹⁶⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 102

¹⁶¹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 102

regulering, må revisionspåtegningen kun henvise til ISA for LCE, hvis de elementer der er illustreret i det specificerede format og indhold er inkluderet;

- b. Revisor er forpligtet til at udføre revisionen i overensstemmelse med revisionsstandarderne i en bestemt jurisdiktion for mindre komplekse virksomheder (den "nationale LCE revisionsstandard"), som foreskriver et layout eller anden ordlyd af revisionspåtegningen end den der kræves i ISA for LCE, og revisor derudover har overholdt ISA for LCE under udførelsen af revisionen. I dette tilfælde må revisionspåtegningen kun henvise til både ISA for LCE og den nationale LCE revisionsstandard hvis revisionspåtegningen indeholder de elementer der er illustreret i det specificerede format og indhold som fremgår af eksempler i standardens side 103-105; eller
- c. Revisionspåtegningen indeholder en modifikation af konklusionen, et afsnit med fremhævelse af forhold, et afsnit om andre forhold, væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift, andre rapporteringsforpligtelser eller et særskilt afsnit om øvrige oplysninger, i hvilke tilfælde revisor skal ændre konklusionen (i henhold til afsnit 9.5 i ISA for LCE) eller ændre revisionspåtegningen (i henhold til afsnit 9.8 i ISA for LCE).

I de tilfælde hvor der skal foretages modifikationer til konklusionen, beskriver ISA for LCE standardens afsnit 9.5.1.¹⁶², at revisor skal modificere revisionspåtegningen i henhold til eksemplerne i tabellerne i ISA for LCE standardens Tabel A-C¹⁶³ (fremgår af standardens side 106-112), når;

- a. Revisor konkluderer, baseret på det opnåede revisionsbevis, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation; eller
- b. Revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskaber som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation.

Når revisor modificerer revisionspåtegningen, skal revisor, jf. standardens afsnit 9.5.2.¹⁶⁴;

¹⁶² IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 105

¹⁶³ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 106-112

¹⁶⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 105

- a. Ændre overskriften "Grundlag for konklusion" til "Grundlag for konklusion med forbehold", "Grundlag for afkræftende konklusion" eller "Grundlag for manglende konklusion" som angivet i tabel A-C¹⁶⁵; og
- b. I afsnittet om grundlaget for konklusion skal der medtages en beskrivelse af det forhold som giver anledning til modifikationen.

Tabel A-C¹⁶⁶ i ISA for LCE illustrerer også, hvilke afsnit i standarden ISA for LCE der er relevante til de områder/situationer, som tabellerne beskriver, samt hvilken type af konklusion revisor skal anvende i den pågældende situation.

Andre afsnit i revisionspåtegningen beskrives i afsnit 9.6. af ISA for LCE, hvor afsnit 9.6.1.¹⁶⁷ beskriver; at hvis revisor finder det nødvendigt at henlede regnskabsbrugernes opmærksomhed på et forhold præsenteret eller oplyst i regnskabet, som efter revisors professionelle vurdering er af en sådan betydning at det er fundamentalt for regnskabsbrugernes forståelse af regnskabet, og revisor ikke er forpligtet til at modificere konklusionen af dette forhold, skal revisor medtage et afsnit om fremhævelse af forhold i regnskabet revisionspåtegning, der indikerer at revisionspåtegningen ikke er modificeret i relation til det fremhævede forhold. Når der er situationer, hvor revisor vælger at medtage et afsnit om fremhævelse af forhold, andre rapporteringsforpligtelser eller en fremhævelse omkring væsentlig usikkerhed relateret til fortsat drift i revisionspåtegningen, skal revisor inkludere afsnittet i henhold til tabel D¹⁶⁸ i standarden ISA for LCE; Denne tabel illustrerer typen af fremhævelser, placeringen i revisionspåtegningen, overskriftens indhold, samt hvad indholdet skal inkludere.

Afsnit 9.7.¹⁶⁹ i ISA for LCE omhandler sammenlignende oplysninger og kravene hertil, hvilket ikke er anderledes end hvad der kendes fra traditionelle revisioner efter ISA standarderne, da det her er revisors forpligtelse at sikre at sammenligningstal præsenteres korrekt og i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsrammer, som anvendes for regnskabet.

¹⁶⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 106-112

¹⁶⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 106-112

¹⁶⁷ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 113

¹⁶⁸ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 114

¹⁶⁹ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 114-116

Der er ét specifikt dokumentationskrav, som knytter sig til udformning af en konklusion og rapporteringen, hvilket er beskrevet i ISA for LCE Standardens afsnit 9.9.1.¹⁷⁰; som beskriver at revisor skal dokumentere de udførte handlinger i forhold til andre afsnit og den endelige version af andre afsnit.

2.3.4 Fjerde fase i ISA for LCE: Koncernrevision efter ISA for LCE

2.3.4.1 Koncernrevision

Den fjerde og sidste fase i standarden vedrører udvalgte koncernrevisioner, og er beskrevet i standardens del 10 jf. figur 2.2. Dette speciale vil kun behandle området overordnet, for at beskrive hvordan koncernrevisioner efter ISA for LCE adskiller sig og begrænser sig i forhold til en koncernrevision efter de traditionelle ISA standarder.

Den overordnede fordel ved koncernrevisioner efter ISA for LCE er primært, at der i april 2022 kom en ISA 600(R)¹⁷¹, som påvirkede de traditionelle revisioners udførelse betydeligt i relation til koncernrevisioner. Med denne opdatering af standarden, gik koncernrevisor fra at ISA 600 ikke længere kun var et spørgsmål der skulle betragtes når revisionen vedrørte et koncernregnskab i regnskabslovgivningen forstand, men at en konsolideringsproces nu blev bredere og omfattede alle situationer, hvor regnskabstal blev konsolideret, f.eks. et holdingselskab som har en dattervirksomhed indregnet til indre værdi, hvor der ikke har koncernregnskabspligt, men konsolideringen sker på én linje i resultatopgørelsen¹⁷². Herudover blev der også lagt et øget fokus på opgaveansvarlige revisors involvering i komponentrevisors arbejde og dokumentationen heraf, som også har givet nogle administrative opgaver i revisionen.

Derfor giver ISA for LCE nogle unikke muligheder set i forhold til koncernrevision, da der i ISA for LCE standarden er 5 siders standard og vejledning der beskriver koncernrevisioner og deres krav (side 119-123 i LCE Standarden), hvor der på den anden side i ISA 600(R) alene er 103 siders standard og vejledning¹⁷³. I ISA for LCE er det som beskrevet i standardens afsnit

¹⁷⁰ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 118

¹⁷¹ IAASB, 7. april 2022, ISA 600(R)

¹⁷² FSR – danske revisorer, 4. december 2024, Opdatering til revisionspåtegningen, når revisionen er omfattet af ISA 600 Revised

¹⁷³ IAASB, 7. april 2022, ISA 600(R)

A.1.¹⁷⁴, ikke muligt at bruge ISA for LCE i de tilfælde, hvor der er en komponentrevisor involveret (bortset fra begrænsede tilfælde), hvilket automatisk vil fjerne et væsentligt element som koncernrevisor er påvirket af ved ISA 600(R), da der ikke skal ske involvering i komponentrevisors arbejde og konklusioner mv., men derimod er det revisor selv, som reviderer alle komponenter i koncernen, og dermed har det fulde overblik revisionsmæssigt.

2.4 Krav for anvendelse af ISA for LCE

ISA for LCE har nogle begrænsninger i forhold til hvilke typer af virksomheder der kan anvende standarden, som det også fremgår af navnet "Den internationale revisionsstandard for mindre komplekse virksomheder". I praksis betyder det, at IAASB har fastsat 3 forskellige niveauer, som er afgørende for hvilket virksomheder der ikke kan anvende ISA for LCE;

1. Specifikke forbud for anvendelsen af ISA for LCE.
2. Kvalitative karakteristika for anvendelsen af ISA for LCE.
3. Kvantitative tærskler for anvendelsen af ISA for LCE.

2.4.1 Specifikke forbud for anvendelsen af ISA for LCE

De specifikke forbud for anvendelsen af ISA for LCE kan ses som en form for indledende checkliste i forhold til om virksomheden overhovedet får adgang til at anvende standarden eller ej. De specifikke forbud imod anvendelsen af ISA for LCE gælder følgende¹⁷⁵:

1. Børsnoterede virksomheder.
2. Finansielle virksomheder omfattet af Finanstilsynets regler (pengeinstitutter og forsikringsselskaber).
3. Andre virksomheder af offentlighedens interesse (andre PIE-virksomheder).
4. Koncernrevisioner hvor der benyttes en komponentrevisor (fremmed komponentrevisor).

De specifikke forbud vil derfor betyde, at de børsnoterede virksomheder ikke får adgang til ISA for LCE, og derfor skal benytte sig af de traditionelle ISA'er, som også er tiltænkt de store

¹⁷⁴ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 14

¹⁷⁵ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 14

revisioner, der har en stor kompleksitet, ligesom de finansielle virksomheder omfattet af Finanstilsynets regler også i sig selv er for komplekse til at kunne anvende ISA for LCE.

Andre PIE-virksomheder kunne være virksomheder som LEGO, Danfoss eller Grundfos, altså meget store familieejede virksomheder, som har stor offentlig interesse og stor indflydelse på offentligheden set i forhold til det samfundsmæssige bidrag i antallet af arbejdspladser mv., og denne virksomhedstype er også undtaget for anvendelse af revisionsstandarden ISA for LCE.

I forhold til koncernrevisioner, hvor der benyttes en fremmed komponentrevisor, så er der som udgangspunkt forbud mod at anvende ISA for LCE, med ganske få undtagelser, som bl.a. at koncernrevisor udfører revisionen af alle virksomhederne, og at der kun benyttes en komponentrevisor til at komme i mål med f.eks. tilstedeværelsen på aktiver som ejendomme eller varelager, og at det kun er det der anvendes en komponentrevisor til, jf. vejledningen til ISA for LCE, A.1.

2.4.2 Kvalitative karakteristika for anvendelsen af ISA for LCE

Selv om en virksomhed opfylder de specifikke krav for anvendelsen af ISA for LCE skal det også vurderes, om der er nogle kvalitative karakteristika, som gør virksomheden kompleks. Derfor har IAASB oplistet nogle karakteristika for anvendelsen af ISA for LCE i vejledningen til standarden, som skal indgå i overvejelserne for, om virksomheden kan anvende ISA for LCE eller om virksomheden i sin natur bliver kompleks ud fra dets karakteristika.

De kvalitative overvejelser i forhold til om en virksomhed bliver for kompleks til anvendelsen af ISA for LCE, kunne jf. vejledningen i standarden være ¹⁷⁶[2](#):

- Forretningsaktiviteter, forretningsmodel og branchen generelt.
- Organisatorisk struktur og størrelse på virksomheden.
- Ejerskabsstrukturer.
- Økonomifunktionens størrelse mv.
- Informationsteknologi.
- Den regnskabsmæssige begrebsramme samt regnskabsmæssige skøn.

¹⁷⁶ IAASB, 6. december 2023, ISA for LCE, side 15-17

- Koncernstrukturer.
- Adgang til information og de ansattes viden (koncernrevisioner).
- Konsoliderings processer.

Standardens beskrivelse af sondringer der skal overvejes i forhold til kompleksitet, giver i hovedtræk nogle pejlemærker om risiko, størrelser eller andre forhold, som gør at virksomheden i sin natur ikke vil falde ind i revisionsstandardens anvendelsesgruppe, altså betragtes som én mindre kompleks virksomhed. Nogle af de relevante kvalitative karakteristika der kan nævnes, er bl.a. at hvis der i en virksomhed er få forretningsaktiviteter, så vil forretningsrisiciene som regel også følges ad, hvilket modsat vil sige, at hvis der er mange forskellige aktiviteter eller mange forskellige indtægtskilder for en virksomhed, så kan det gå hen og gøre virksomheden kompleks, og også for kompleks til at ISA for LCE vil kunne finde anvendelse for denne. Her er det revisors faglige vurdering der vil komme i spil om den pågældende virksomhed vil kunne anvende ISA for LCE, eller om den skal revideres efter en traditionel ISA-revision.

Det kunne også tænkes, at der for en virksomhed kunne være offentlige bestemte reguleringer, som vil gøre revisionen særligt kompleks, hvis virksomheden er underlagt særlovgivning der vil kunne gøre revisionen særlig kompleks, det kunne f.eks. være virksomheder indenfor energi- og forsyningssektoren, bygge- og anlægsbranche, særlige brancher med regler om miljø m.fl.

ISA for LCE giver også et pejlemærke i forhold til størrelserne både set i forhold til organisationen generelt, hvor der jf. A.3. i standarden er beskrevet, at en virksomhed er mindre kompleks ud fra et organisatorisk syn når; *“The organizational structure is relatively straightforward, with few reporting lines or levels and a small key management team (e.g., 5 individuals or less)”*, samt et syn på størrelsen af økonomifunktionen; *“the entity has a centralized finance function, including centralized activities related to financial reporting. There are few employees involved in financial reporting roles (e.g., 5 individuals or less)”*. Hermed giver IAASB faktisk en kvantitativ indikation på størrelsen for organisationen og økonomifunktion, som bør indgå i overvejelserne for om en virksomhed kan betragtes som

mindre kompleks. Der vil også kunne sondres til ejerskabsstrukturen i virksomheden, som dog normalt er relativt nemt at kortlægge for revisor.

Standarden beskriver også, at virksomhedens informationsteknologi spiller en rolle i forhold til, om en virksomhed bliver for kompleks til anvendelse af ISA for LCE, hvilket også er normalt ved den traditionelle revision efter de traditionelle ISA'er, hvor revisor jævnfør ISA 315 (Ajourført)¹⁷⁷ skal identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser, hvilket revisor også skulle forholde sig til her, men ved vurdering af kompleksiteten, skal der vurderes om virksomheden benytter et standardsystem med standardopsætning, eller om virksomheden anvender særligt komplekse systemer, som vil gøre informationsteknologien for virksomheden særlig kompleks, jf. ISA for LCE A.3.

Den relevante regnskabsmæssige begrebsramme vil i de fleste tilfælde være årsregnskabsloven her i Danmark, medmindre bestemmelserne i årsregnskabsloven ikke er tilstrækkelige for at give et retvisende billede, og at andre fravigelser herfra vil give et mere retvisende billede jf. Årsregnskabslovens §11¹⁷⁸. Med hensyn til de regnskabsmæssige skøn er det revisors faglige vurdering, om en virksomhed er for kompleks eller ej, alt efter hvilken type af regnskabsmæssige skøn der er i virksomheden samt omfanget heraf.

Afslutningsvis er der nogle koncernregnskabsmæssige forhold, som kan gøre at en virksomhed bliver for kompleks til anvendelsen af ISA for LCE. Beskrivelsen af koncernstrukturen og aktiviteter er jf. afsnit A.3. i ISA for LCE som følgende; *“The group has few entities or business units (e.g., 5 or less). Entities or business units within the group operate in jurisdictions with similar characteristics, for example laws or regulations and business practices.”*. Dermed ligger standarden på koncernniveau også op til, at der ikke skal være meget mere end 5 selskaber og lignende i en koncern, før det begynder at betragtes som en kompleks virksomhed. Herudover er det også en faktor, at adgangen til informationer i koncernen og nøglemedarbejder der måtte besidde en særlig viden der kunne være relevant

¹⁷⁷ IAASB, 19. december 2019, ISA 315 (R)

¹⁷⁸ Årsregnskabsloven, LBK nr. 1057 af 23. september 2024

for revisionen, skal være nemt tilgængelige. Hvis dette ikke er tilfældet, kan det resultere i, at opgaven i sin natur vil være for kompleks til at anvende ISA for LCE.

2.4.3 Kvantitative tærskler for anvendelsen af ISA for LCE

Det sidste niveau der er afgørende i forhold til vurdering af kompleksitet og anvendelse af ISA for LCE, er de kvantitative tærskler der er, for om en virksomhed kan benytte sig af standarden eller ej. IAASB har i ISA for LCE lagt regulativ ud til de lokale myndigheder i de lande der vælger at implementere ISA for LCE, jf. standardens A.4. Det medfører, at der kan opstå forskelle imellem nationerne i forhold til hvilke grænseværdier, der ligger til grund for at beslutte om en virksomhed grundet dets størrelser bør anses for kompleks eller mindre kompleks. Vejledningen i ISA for LCE henviser bl.a. til Europa Kommissionens definition af "SME-virksomheder", som er som følgende¹⁷⁹:

Kategori	Mikro	Lille	Mellem
Antal ansatte	< 10	< 50	< 250
Omsætning	≤ € 2 millioner	≤ € 10 millioner	≤ € 50 millioner
Balancesum	≤ € 2 millioner	≤ € 10 millioner	≤ € 43 millioner

Figur 2.4 - Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af Europa Kommissionens størrelsesgrænser for SME

Ovenstående værdier vil kunne være et udgangspunkt for revisors vurdering af, om den konkrete virksomheds størrelse gør, at den kan betragtes som kompleks eller ej. Det bemærkes, at Erhvervsstyrelsen i Danmark endnu ikke har fastsat nogle konkrete tærskelværdier for, hvilke virksomheder der kan benytte sig af ISA for LCE, og at det derfor vil kunne være relevant, at skele til de tærskelværdier der f.eks. ligger til grundlag for anvendelse af revisorerklæringstypen 'udvidet gennemgang'; altså at en regnskabsklasse B-virksomhed ikke må overskride 2 ud af de 3 disse størrelsesgrænser nedenfor¹⁸⁰;

- Antal ansatte: 50 stk.
- Omsætning: 111 mio. DKK
- Balancesum: 55 mio. DKK

¹⁷⁹ Europa Kommissionens SME-definition, https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-fundamentals/sme-definition_en

¹⁸⁰ Erhvervsstyrelsen, 9. januar 2025, Vejledning om Årsrapporter, afsnit 2.4, <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-aarsrapporter#chapter2-4>

ISA for LCE ligger dog op til en større tærskelværdi end den der foreligger for 'udvidet gennemgang', da ISA for LCE henviser til Europa Kommissionens SME-definition, men det kunne være en overvejelse for revisor i en eventuel førtidsimplemtering af ISA for LCE, at basere sin vurdering på et lavere niveau ud fra et forsigtighedsprincip, indtil der foreligger mere praksis og vejledning på området.

Da de kvantitative tærskler for anvendelse af ISA for LCE er lagt ud til de nationale jurisdiktioner (Erhvervsstyrelsen i Danmarks tilfælde), kan der opstå forskelle på de kvantitative tærskler fra land til land, dog er der det samme vejledende grundlag fra IAASB, som beskrives ovenfor. I Danmark har Erhvervsstyrelsen valgt, ikke at give nogle konkrete kvantitative tærskler, så det i stedet er op til den opgaveansvarlige revisor at vurdere, hvorvidt den enkelte virksomhed er kompleks eller mindre-kompleks. I forbindelse med Interviewet af Carsten Nielsen den 9. september 2025, fremsendte Carsten Nielsen efterfølgende en tjekliste til vurdering af hvorvidt ISA for LCE kan anvendes til revisionen, som han havde udarbejdet i forbindelse med de revisioner efter ISA for LCE som han har udført (se bilag 3 "Carsten Niensens tjekliste til vurdering af hvorvidt ISA for LCE kan anvendes i revisionen"). Dette gav en synsvinkel på de overvejelser der har været i praksis i relation til vurderingen af de specifikke forbud, kvalitative karakteristika samt de kvantitative karakteristika. Det skal selvfølgelig nævnes, at Carsten Niensens tjekliste er en egenudviklet tjekliste, som ikke er anerkendt af nogle myndigheder eller organisationer, men da der ikke er nogen praksis eller anden offentlig tilgængeligt materiale hertil, er den alligevel blevet overvejet nøje af Carsten Nielsen, som også oplyste i interviewet den 9. september 2025, at da der ikke er nogle eksplicitte krav til dokumentationen, andet end at den opgaveansvarlige revisor skal kunne vise sine overvejelser til om ISA for LCE kan anvendes til opgaven eller ej, så vil det efter Carsten Niensens vurdering ikke være mere kompleks end dette skema, medmindre der kommer konkrete anbefalinger/krav til dokumentationen herfor fra Erhvervsstyrelsen.

3 Analyse

I dette afsnit vil den introducerede teori i ovenstående afsnit 2 blive inddraget og behandlet mere i dybden, og de forelagte problemstillinger i afsnit 1 vil blive analyseret. Analysen af emnet og problemstillingen udføres med henblik på at kunne besvare den introducerede problemstilling i specialets konklusion og anbefalinger.

Analyseafsnittet vil behandle de gennemførte interviews med fagfolk og eksperter og deres besvarelser på foruddefinerede spørgsmål omkring deres viden om ISA for LCE-standarden, samt deres syn på og forventninger hertil.

Den videre analyse vil se nærmere på revision efter ISA for LCE og revision udført efter de traditionelle ISA'er, med det primære fokus på en komparativ analyse af forskelle og ligheder imellem ISA for LCE og de traditionelle ISA standarder.

Afslutningsvist vil der i analyseafsnittet ses nærmere på Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang), herunder sammenholdelse til ISA for LCE-standarden og dennes betydning for 'udvidet gennemgang' og vice versa.

3.1 Interviews med og spørgsmål til revisorer og branchefolk om ISA for LCE

Der er i perioden september til oktober 2025 gennemført 5 stk. semistrukturerede interviews med forskellige fagfolk og eksperter inden for den danske revisorbranche. Personerne er forud for interviewet tilsendt en række spørgsmål, og interviewene har taget udgangspunkt heri. Der er udover de gennemførte interviews, indhentet skriftlige besvarelser på foruddefinerede spørgsmål fra den svenske brancheforening FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) den norske brancheforening DnR (Den norske Revisorforening) besvarede henvendelsen med spørgsmålene med, at de ud fra en arbejds- og tidsmæssig udfordring ikke kunne finde ressourcer til at besvare henvendelse vedrørende specialet. Nedenfor foreligger de væsentligste forhold af den primære empiri (de gennemførte interviews m.v.).

3.1.1 Interview med Carsten Nielsen (Martinsen)

Der er d. 9. september 2025 foretaget video interview med Carsten Nielsen, statsautoriseret revisor hos Martinsen Statsautoriseret Revisionspartnerselskab.

Carsten er kontaktet med henblik på at opnå indsigt i hans ekspertviden om emnet, samt for at høre til hans forventninger til og syn på ISA for LCE standarden, og dennes betydning for de mindre revisionsfirmaer, som han til dels repræsenterer. Carsten Nielsen kan betragtes som en af Danmarks førende eksperter inden for ISA for LCE standarden, da han er den første revisor, og muligvis den eneste i Danmark, til at førtidsimplementere og udføre revision efter den nye standard. Carsten har desuden, afledt af at han ser et stort potentiale i ISA for LCE, fulgt tæt med i udgivelsen af standarden og tilhørende vejledninger m.v. På denne baggrund har Carsten også udgivet en serie af "LinkedIn" opslag, for at sprede kendskabet til den nye revisionsstandard, samt for at dele sine tanker om den.

Under interviewet med Carsten Nielsen, henviser han også i mindre omfang materiale, som han har udarbejdet omkring standarden, bl.a. tjekliste der fremgår under bilag 3 i dette speciale, og han fremhæver også, at han har udarbejdet en dansk oversættelse af hele ISA for LCE standarden. Carsten Nielsen fremhæver også, at han ikke forstår den manglende interesse for ISA for LCE her i Danmark, med hentyder til at "Big 4" revisionsfirmaerne og "FSR – danske revisorer" er årsagen til dette, samt at han gør sit for at bidrage til dens kendskab og udbredelse.

Forud for interviewet, blev Carsten tilsendt en række foruddefinerede spørgsmål, som bl.a. blev drøftet under det kvalitative interview. Det kom under interviewet bl.a. frem, at Carsten ser positivt på ISA for LCE standarden, og at han ser fordele og potentiale ved at anvende ISA for LCE i forhold til revision efter de traditionelle ISA standarder, især i form af bedre overholdelse af "compliance" krav for revisor, og at revisor således vil stå bedre i en eventuel kvalitetskontrol.

På trods af Carstens positive tilgang til ISA for LCE, ser Carsten også en række ulemper ved ISA for LCE; bl.a. mulig opfattelse af reduceret revisionskvalitet, ekstra revisionsstandard der skal oprettes og vedligeholdes, uddannelsesomkostninger, muligt pres på revisorhonorar ift. "alm. revision", samt risici afledt af vurdering af kompleksiteten m.fl.

Det er desuden Carsten Niensens erfaringer og opfattelse, at ISA for LCE standarden er for begrænset i anvendelsesmulighederne for ikke-komplekse koncernrevisioner, men at vurderingen af en virksomheds kompleksitet i langt de fleste tilfælde vil være ligetil for revisor, og at der således ikke er behov for kvantitative grænser á la "2 på hinanden følgende år", for at vurdere om en virksomhed er kompleks eller mindre kompleks.

Carsten fremhæver mod enden af interviewet, at han ikke umiddelbart ser ISA for LCE som en konkurrent til 'udvidet gennemgang', da han omkring standardens forventede betydning for 'udvidet gennemgang' udtaler; "Jeg tror ikke umiddelbart, at den vil få den store betydning, fordi 'udvidet gennemgang' er en helt anden øvelse, de giver mindre sikkerhed, fordi undersøgelsen er meget mere overfladisk (review med begrænset sikkerhed + 4 supplerende handlinger)". Han tilføjer, at "udvidet gennemgang er en billig løsning for mange", og forventer således at 'udvidet gennemgang' vil bestå i Danmark.

De foruddefinerede spørgsmål til Carsten Nielsen, samt besvarelsene heraf afledt af interviewet, fremgår af henholdsvis bilag 1.1 og bilag 2.1 i dette speciale.

3.1.2 Interview med Michael Marseen (Revisorgruppen Danmark)

Der er d. 12. september 2025 foretaget video interview med Michael Marseen, statsautoriseret revisor og seniorkonsulent hos Revisorgruppen Danmark (RGD).

Michael Marseen er kontaktet med henblik på at indgå i afdækningen af de mindre revisionsfirmaers forventninger til og syn på ISA for LCE standarden. Michael har opnået sit kendskab til ISA for LCE standarden igennem sit faglige arbejde hos Revisorgruppen Danmark, hvor han har læst standarden og tilhørende vejledninger, samt har medvirket i en kortere podcast om standarden, udarbejdet af Revisorgruppen Danmark.

I interviewet giver Michael Marseen udtryk for, at han og Revisorgruppen Danmark ikke ser det store potentiale i ISA for LCE; "Vi gik relativt hurtigt ud og lavede en indledende vurdering, og på den baggrund konkluderede vi, at det kunne vi ikke anbefale standarden endnu."... "men det kan være det kommer". Han tilføjer, at det ikke blot er manglende anbefaling af førtidsimplementering, men manglende anbefaling af standarden generelt, som Revisorgruppen Danmark ikke kan gøre på nuværende tidspunkt, og uddyber, at det beror i

bl.a. usikkerheden i de kvantitative og kvalitative grænser, og at der er "... lang vej for at komme hen til at lave noget der måske ligner en lille smule mindre arbejde".

Klare kvantitative grænser er således, ifølge Michael Marseen, er klar mangel ved den nye ISA for LCE standard, og han ser gerne at Erhvervsstyrelsen fastsatte grænser, som revisor kender det fra størrelsesgrænserne i årsregnskabsloven.

Michael og Revisorgruppen ser ingen væsentlige besparelser ved revision efter ISA for LCE, da revisorer allerede er "gode til at skære tingene til og arbejde med det der er relevant", og at der hvor besparelserne kunne være er i det "rigtige revisionsarbejde... der hvor revisor går dybt ned i varebeholdninger... kontroloptælling af lageret".

Han fremhæver dog, at revisor med ISA for LCE opnår noget metodefrihed, men at revisors overbevisning og dokumentation skal være lige så stærk, med reference til den høje grad af sikkerhed ved revisors erklæring efter ISA for LCE, samt at det er de samme parametre revisor vurderes på i en kvalitetskontrol. Hertil nævnes at 'udvidet gennemgang' bør vælges, hvis det handler om at slippe nemmere igennem revisionen, da de fleste af de små og mellemstore virksomheder er ligeglade med revisorerklæringen, og at revisor har mindre ansvar ved en 'udvidet gennemgang' erklæring.

Afslutningsvist nævner Michael, at han vurderer at "Big 4" revisionsfirmaerne, og at han også selv, kun ser meget begrænsede anvendelsesmuligheder for ISA for LCE, og at dette er én af de væsentligste årsager til, at standarden ikke er blevet taget mere til sig af revisionsbranchen.

De foruddefinerede spørgsmål til og noterede svar herpå fra Michael Marseen, fremgår af henholdsvis bilag 1.2 og bilag 2.2 i dette speciale.

3.1.2.1 Revisorgruppen Danmark podcast om ISA for LCE¹⁸¹

Revisorgruppen Danmark har d. 3. september 2025 udgivet podcasten "ISA for LCE" om revisionsstandarden ISA for LCE, hvor Michael Marseen og Lars Leopold Larsen, begge fra Revisorgruppen Danmarks faglige afdeling, drøfter standarden samt deres overvejelser og

¹⁸¹ Revisorgruppen Danmark, 3. september 2025, Podcast om ISA for LCE, <https://rgd.omniacloud.net/rgd/publikationer/podcasts-rgdialog>

holdninger til dens anvendelse. Podcasten er tilgængelig for en afgrænset personkreds, da den kun kan tilgås for medlemmer af Revisorgruppen Danmark. Af væsentligste forhold fra podcasten, kan fremhæves:

- Potentiel tidsbesparelse, dog skal revisor huske, at der skal bruges tid på vurdering af kompleksiteten.
- ISA for LCE er især aktuelt for de virksomheder, der ikke kan eller vil fravælge revision.
- ISA for LCE ses ikke umiddelbart som en stor ting / bliver ikke spået en stor fremtid.
- Ser ikke mening med ISA for LCE endnu, da for mange usikkerheder, bl.a. manglende vejledning, klare grænseværdier m.v.

3.1.3 Interview med Kristian Kjær Jensen (Beierholm)

Der er d. 29. september 2025 foretaget video interview med Kristian Kjær Jensen, statsautoriseret revisor hos Beierholms faglige afdeling.

Kristian Kjær er kontaktet med henblik på at indgå i afdækningen af de mellemstore revisionsfirmaers forventninger til og syn på ISA for LCE standarden. Kristian har opnået sit kendskab til ISA for LCE igennem sit faglige arbejde hos Beierholm, hvor han har læst og sat sig ind i standarden og tilhørende vejledninger.

Kristian forklarede i interviewet, at ISA for LCE potentielt vil kunne blive anvendt på op imod ca. 80% af Beierholms kunder, set ud fra størrelse og kompleksitet, men Kristian og Beierholm ser dog ikke den umiddelbare gevinst ved ISA for LCE, da de eksisterende kundesager enten allerede er flyttet ned i erklæringen 'udvidet gennemgang', eller passer ind i deres tilpassede løsninger for den traditionelle revisionsmodel ("fuld ISA revision").

De allerede eksisterende "løsninger" er således tilpasset og optimeret for de fleste virksomheder, og revision efter ISA for LCE kræver samme høje grad af sikkerhed som fuld ISA revision, herunder i form af revisionsbevis og dokumentation, hvorfor revision efter ISA for LCE ikke forventes at kunne udføres billigere, og ISA for LCE vil for mange virksomheder derfor ikke blive aktuelt. Anvendelsesmulighederne for ISA for LCE ses af Kristian primært som værende for virksomheder, der af én eller anden årsag, ikke har mulighed for at tilvælge 'udvidet gennemgang'.

Af ulemper ved ISA for LCE, ser Kristian vedligeholdelsen af endnu en proces-model udover de eksisterende, samt risiko for at en virksomhed undervejs i revisionsprocessen eller fra et år til et andet, ikke længere opfylder kravene til revision efter ISA for LCE.

Af fordele ved ISA for LCE nævnes den internationale anvendelighed af ISA for LCE erklæringen/revisionen, men også især fordelene ved simplere oplæring af nye medarbejdere, som kun skal sættes ind i en revisionsstandard på ca. 120 sider modsat alle de andre ISA standarder med >1.000 sider. Det er desuden Kristians vurdering, at ISA for LCE vil kunne forsimpler nogle ting, set i lyset af arbejdsgange, metodefrihed m.m.

Kristian synes desuden, at vurdering af kompleksiteten i en virksomhed giver rigtig god mening, og at dette egentligt er et bedre parameter end kvantitative grænseværdier. Klare kvantitative grænseværdier ville dog gøre det nemmere for opgaveansvarlige revisor.

I forhold til erklæringsstandarden 'udvidet gennemgang', er det Kristians vurdering, at denne er udbredt i en sådan grad, at der ikke bør forventes de store ændringer i anvendelsen heraf. Hertil det manglende økonomiske incitament' til at skifte til revision efter ISA for LCE, som med sin høje grad af sikkerhed i revisionspåtegningen ikke forventes at kunne udføres billigere end 'udvidet gennemgang'.

Kristian nævner til sidst, at ISA for LCEs udbredelse i Danmark i høj grad er afhængig af udmeldinger om revisionsstandarden fra Erhvervsstyrelsens og FSR's side, som vil gøre dialogen om ISA for LCE større.

De foruddefinerede spørgsmål til og noterede svar herpå fra Kristian Kjær Jensen, fremgår af henholdsvis bilag 1.3 og bilag 2.3 i dette speciale.

3.1.4 Interview med Daniel Mogensen (PwC)

Der er d. 20. oktober 2025 foretaget video interview med Daniel Mogensen, statsautoriseret revisor hos PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab (PwC).

Daniel Mogensen er kontaktet med henblik på at indgå i afdækningen af de store revisionsfirmaers (også benævnt "big-four") forventninger til og syn på ISA for LCE standarden. Daniel har opnået sit kendskab til ISA for LCE igennem sin rolle som

statsautoriseret revisor hos PwC, hvor han har læst nogle artikler og nyheder omkring standarden, og hvorigennem han har opnået en forståelse af standarden og formålet hermed.

Afledt af sin rolle som statsautoriseret revisor ved PwC, redegjorde Daniel overordnet for sin kundeportefølje, herunder at han er revisor for både børsnoterede selskaber og mindre virksomheder, samt at PwC generelt også har en bred kundeportefølje med både store og små virksomheder, hvorfor ISA for LCE også betragtes som aktuel for et større revisionsfirma som PwC. I forlængelse heraf, nævner Daniel også, at der med den nuværende revision efter de traditionelle ISA'er, ikke er stor forskel på kravene alt efter om det er en børsnoteret virksomhed eller en mindre virksomhed, hvorfor der ses et potentiale med ISA for LCE.

Fordelene forventes dog primært at være på et overordnet niveau, da Daniel ikke forventer væsentlige ændringer i relation til revisionen af områder.

Det er Daniels vurdering, at revisionen bliver mere subjektiv med ISA for LCE, så hvad revisor skal gøre og ikke gøre, fremgår ikke længere så tydeligt. Det vil derfor ikke nødvendigvis være nemmere eller bedre for revisor i en kvalitetskontrol, da subjektiviteten kan give uklarhed om hvorvidt revisor har gjort tilstrækkeligt eller for meget arbejde.

Daniel så gerne, at der blev fastsat kvantitative grænser for anvendelse af ISA for LCE, og mener at disse bør være i niveauet imellem regnskabsklasse c-mellem til c-stor, men dog hvor komplekse virksomheder under grænserne ikke kan anvende standarden.

I forhold til 'udvidet gennemgang', forventer Daniel at ISA for LCE må være dyrere for virksomhederne, og Daniel har ikke oplevet problemer med at forklare 'udvidet gennemgang' erklæringen over for udlændinge, hvorfor han betragter 'udvidet gennemgang' som et godt produkt. Med indførslen af ISA for LCE standarden, hvorefter der er 3 forskellige men ensartede revisorerklæringer (ISA for LCE, 'udvidet gennemgang' og alm. fuld ISA revision), mener Daniel dog, at Erhvervsstyrelsen kraftigt bør overveje at fjerne 'udvidet gennemgang' erklæringen.

Det er Daniels vurdering, at de 3 forskellige men ensartede revisorerklæringer, samt den dertilhørende usikkerhed om ISA for LCE's forestående betydning i Danmark, er den primære årsag til at ISA for LCE endnu ikke er udbredt blandt de danske revisorer, eller er et fokusområde for Erhvervsstyrelsen og FSR.

De foruddefinerede spørgsmål til og noterede svar herpå fra Daniel Mogensen, fremgår af henholdsvis bilag 1.4 og bilag 2.4 i dette speciale.

3.1.5 Interview med Heidi Roger Martens (FSR – danske revisorer)

Der er d. 31. oktober 2025 foretaget video interview med Heidi Roger Martens, cand.merc.aud. og chefkonsulent hos FSR – danske revisorer.

FSR – danske revisorer er kontaktet med henblik på at opnå revisorbrancheforeningens syn på og forventninger m.v. til ISA for LCE standarden i Danmark.

Heidi indledte interviewet med sit og FSR's overordnede syn på standarden, herunder at ISA for LCE og almindelig ISA-revision begge er erklæringer med høj grad af sikkerhed, men hvor ISA for LCE blot er skaleret ned til én standard, og at førtidsimplementering hverken frarådes eller anbefales, men dog anses som okay, hvis revisor har værktøjerne og processerne til at håndtere ISA for LCE revision.

Heidi fremhæver, at der med den samme grad af sikkerhed, må forventes omtrent samme omfang af arbejde for revisor. Det vurderes derfor usikkert, om der kan opnås effektivitet og besparelser ved anvendelse af ISA for LCE. De seneste års ajourføringer af ISA standarderne gør også revisors arbejde mere og mere besværligt, og det er de mere komplekse forhold der måske vil kunne skæres fra.

Det er Heidis vurdering, at ISA for LCE vil blive et aktuelt alternativ for virksomheder der p.t. revideres efter de traditionelle ISA standarder, og ikke for virksomheder der p.t. anvender 'udvidet gennemgang', da det er to forskellige erklæringsopgaver. Der forventes således ingen ændringer i 'udvidet gennemgang's anvendelse, udbredelse eller lignende.

Fraværet i Danmark af konkrete kvantitative størrelsesgrænser for anvendelse af ISA for LCE, synes Heidi og FSR er passende, og nævner i forlængelse heraf eksemplet med at en virksomhed i regnskabsklasse C-mellem, jo godt kan være mindre kompleks. FSR ser således ikke behovet for konkrete kvantitative størrelsesgrænser for anvendelsen af ISA for LCE.

Der er ifølge Heidi ikke en officiel dansk oversættelse af standarden undervejs, afledt af det store arbejde der er med at oversætte en standard, men Heidi formoder at det vil komme på

et tidspunkt. I tilknytning hertil nævner Heidi, at ISA for LCE i høj grad kræver vurderinger fra revisor, herunder vurdering af den aktuelle virksomheds kompleksitet, og at FSR kun kan bidrage med kvalificerede input til revisors vurdering, da det er svært at vejlede generelt om vurdering af kompleksitet for den konkrete virksomhed. I forlængelse heraf henviser Heidi afslutningsvist til, at FSR's Revisionsteknisk udvalg (REVU) i oktober 2025 har udgivet første udkast til vejledninger om ISA for LCE, hvilket behandles nærmere i afsnit 3.1.5.1 nedenfor.

De foruddefinerede spørgsmål til og noterede svar herpå fra Heidi Roger Martens, fremgår af henholdsvis bilag 1.5 og bilag 2.5 i dette speciale.

3.1.5.1 REVU's vejledning om ISA for LCE¹⁸²

FSR's Revisionsteknisk udvalg (REVU) har d. 22. oktober 2025 offentliggjort første udkast til en vejledning om ISA for LCE. FSR skriver selv indledningsvist om den nye vejledning; "Udarbejdelsen af vejledningen er igangværende, og det betyder, at der løbende kan komme opdateringer til vejledningens afsnit.". Udarbejdelsen af vejledning omkring ISA for LCE er således stadig i et tidligt stadie i Danmark.

Formålet med vejledningen er at bidrage til revisorers forståelse af standarden, samt at give noget praktisk vejledning til anvendelse af standarden. FSR skriver om ISA for LCE, at den er en overskuelig og læsevenlig standard, der er en skaleret version af de traditionelle ISA standarder, så der i ISA for LCE standarden alene fremstår de krav, der er gældende for de mindre komplekse virksomheder.

FSR redegør for de væsentligste forskelle imellem ISA for LCE og de traditionelle ISA'er, som værende:

- ISA for LCE stiller krav om vurdering af standardens anvendelsesmuligheder ud fra én virksomheds; type, kompleksitet og størrelse, således at kun mindre komplekse virksomheder kan anvende standarden.
- ISA for LCE indeholder ikke de krav, der relaterer sig til de virksomheder som ikke må anvende ISA for LCE, f.eks. krav for PIE-virksomheder eller krav ift. brug af intern

¹⁸² FSR – danske revisorer, Revisionsteknisk Udvalg, 22. oktober 2025, Oplæg til vejledning om ISA for LCE, <https://www.fsr.dk/isa-for-lce>

revision. Revisor skal således i mindre omfang vurdere om en standards indhold er relevant for den aktuelle virksomhed.

Revisor skal i forbindelse med kunde- og opgaveaccepten, således i første omgang vurdere, om standarden kan anvendes. Vurderingen og konklusionen herfor skal dokumenteres i revisionsarkivet, hvis ISA for LCE vælges anvendt.

FSR gør også i vejledningen opmærksom på, at der i nogle lande er fastsat størrelsesgrænser eller yderligere betingelser for anvendelsen af ISA for LCE, som kan være relevante at iagttage, hvis der eksisterer et udenlandsk koncernforhold. Fraværet af lignende kvantitative størrelsesgrænser i Danmark nævnes af FSR som én bemærkning i bilag til vejledning om vurdering af anvendelseskriterierne.

I forhold til vurderingen af kompleksiteten nævnes desuden, at ISA for LCE kan anvendes selvom der er væsentlige regnskabsmæssige skøn, f.eks. på igangværende arbejder, så længe disse ikke er komplekse og/eller er af et omfang der samlet set gør, at virksomheden og dens regnskab er komplekse.

Ifølge vejledningen, tillader Rigsrevisionen ikke revisioner efter ISA for LCE, når revisionen er omfattet af standarderne for offentlig revision (SOR), afledt af at standarderne for offentlig revision (SOR) henviser specifikt til krav, der fremgår af ISA standarderne.

Der gøres af FSR opmærksom på, at der ikke er forskel i de etiske krav eller krav til kvalitetsstyring for revisor, da IESBA Code samt ISQM 1 og ISQM 2 skal efterleves, uanset om ISA for LCE eller de traditionelle ISA'er anvendes. De generelle dokumentationskrav er ligeledes identiske, bortset fra et specifikt krav i ISA 230 afsnit 13 omkring "Forhold, der er opstået efter datoen på revisors erklæring", da dette ikke vurderes aktuelt for mindre komplekse virksomheder.

FSR henleder i vejledningen desuden opmærksomheden på, at IAASB har udmeldt en 3 års periode fra ikrafttrædelsen den 15. december 2025, hvori der ikke vil ske ændringer i ISA for LCE standarden, samt at IAASBs ændringer i ISA for LCE derefter vil ske omtrent 1 år senere end tilsvarende ændringer i de traditionelle ISA standarder, hvilket kan give midlertidige forskelle, som revisor skal være opmærksom på.

Afslutningsvist i vejledningen har FSR's REVU vedlagt bilag med eksempler på revisionspåtegning og eksempler på ledelsens regnskabserklæring.

3.1.6 Spørgsmål til FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) - svensk brancheorganisation

Både den norske (Revisorforeningen) og svenske (FAR) revisorbrancheforening er kontaktet for at indgå i analysen af revisionsstandarden ISA for LCE. Der ønskedes med henvendelserne til disse belyst, hvorledes de danske nabolandes revisorbrancheorganisationer opfatter ISA for LCE standarden, herunder om de ser potentiale eller udfordringer hermed, samt hvor langt de er med implementeringen af revisionsstandard. Den norske Revisorforeningen kunne ikke imødekomme forespørgslen om at besvare nogle spørgsmål eller stille op til interview, da de ikke havde ressourcerne hertil.

Der er d. 14. oktober 2025 dog modtaget svar på en række foruddefinerede spørgsmål til den svenske revisorbrancheforening; FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer), som er besvaret af områdechef og autoriseret revisor hos FAR, Björn Irlé.

På baggrund af de modtagne svar kan det ses, at de i Sverige er nogenlunde på samme stadie i implementeringen af ISA for LCE standarden som i Danmark, dog med den forskel til FSR – danske revisorer, at den svenske revisorbrancheorganisation anbefaler førtidsimplementering, hvis revisor har processerne og software på plads til håndteringen heraf. På IAASBs hjemmeside for ISA for LCE standarden foreligger der desuden en officiel svensk oversættelse af standarden, hvilket ikke er tilfældet med en dansk oversættelse.¹⁸³

Der er i Sverige desuden fastsat klare kvantitative grænser for anvendelsen af ISA for LCE, som fastslår at ISA for LCE kun må anvendes af virksomheder og koncerner, der ikke overstiger én af følgende værdier i 2 på hinanden følgende år; 80 mio. SEK i omsætning (=ca. 54 mio. DKK), 40 mio. SEK i balancesum (= ca. 27 mio. DKK) eller 50 ansatte (=ca. 54 ansatte i Danmark afledt af forskel i norm arbejdstid).

¹⁸³ IAASBs hjemmeside, december 2025, <https://www.iaasb.org/focus-areas/isa-lce-standard-audits-less-complex-entities>

Björn Irle ser potentielle fordele ved ISA for LCE som værende mulighed for øget effektivitet samt omkostningsreduktion, men især at standarden er nemmere at forstå og anvende.

De stillede spørgsmål til og svar herpå fra Björn Irle, fremgår af henholdsvis bilag 1.6 og bilag 2.6 i dette speciale.

3.1.7 Opsummering på kvalitative interviews og spørgsmål

På baggrund af de gennemførte interviews, samt spørgsmål og svar, med fagfolk, eksperter og revisorbrancheforeninger, foretages denne opsummering af de væsentlige forhold herfra.

De foretagne analyser på området, kan inddeles i følgende væsentlige underemner:

- Overordnede erfaringer med og syn på ISA for LCE, herunder betydning for deres respektive organisation.
- Forventede fordele og ulemper, herunder muligheder for effektivitet, besparelser m.v.
- Vurdering af virksomheders kompleksitet, og behov for kvantitative grænseværdier for anvendelsen af ISA for LCE.
- Betydning for erklæringstypen 'udvidet gennemgang'.

De adspurgte respondenter har været Carsten Nielsen (Martinsen), Michael Marseen (Revisorgruppen Danmark), Kristian Kjær Jensen (Beierholm), Daniel Mogensen (PwC), Heidi R. Martens (FSR – danske revisorer), samt Björn Irle (Föreningen Auktoriserade Revisorer).

De adspurgte respondenter arbejder inden for revisorbranchen, og har afledt heraf i større eller mindre omfang kendskab til revisionsstandarden ISA for LCE, men hvor Carsten Nielsen som den eneste har praktisk erfaring med anvendelsen af den nyere standard.

Af de foretagne analyser bemærkes det først og fremmest, at der er identificeret forskellige holdninger og synspunkter hos de adspurgte respondenter. De fleste af respondenterne er umiddelbart positive over for ISA for LCE, men dog reserverede omkring standardens potentiale i Danmark, især afledt af erklæringstypen 'udvidet gennemgang' og dennes position i Danmark, samt da 'udvidet gennemgang' af respondenterne betragtes som en billigere løsning, der kræver mindre grad af sikkerhed for revisor og dermed mindre arbejde for revisor. Der er således blandt respondenterne konsensus om, at der ikke forventes

væsentlige ændringer for erklæringstypen 'udvidet gennemgang', omend nogle af respondenterne giver udtryk for, at der vil være for mange ensartede revisorerklæringer at vælge imellem, med henvisning til revisorerklæringerne 'udvidet gennemgang', revision efter ISA for LCE samt revision efter ISA standarderne.

Respondenterne giver afledt heraf udtryk for, at ISA for LCE nærmere vil blive et alternativ til almindelig fuld ISA revision, da der kan være fordele herved, bl.a. i form af færre krav og mere metodefrihed til revisors arbejde, og at revisor dermed muligvis står bedre i en eventuel kvalitetskontrol. Af andre fordele der nævnes af respondenterne, er at ISA for LCE med sine væsentligt færre sider er nemmere at sætte sig ind i, efterleve, samt oplære nye medarbejdere i.

Af ulemper ved ISA for LCE, nævner flere respondenter det arbejde der vil være med at oprette og vedligeholde endnu en "proces-model" for revisor, og at revisorer ligeledes skal have kendskab endnu en "proces-model". Det er desuden nogle af respondenternes opfattelse, at den nødvendige vurdering af kompleksiteten for revisor, vil medføre ulemper i form af risiko for ændret vurdering af kompleksitet undervejs i sin revision eller fra år til år, samt at den potentielle tidsbesparelse der kunne være ved revision efter ISA for LCE, mistes ved den tid som revisor skal bruge på at foretage vurdering af kompleksiteten og dokumentationen heraf. Det er andre respondenteres opfattelse, at vurdering af en virksomheds kompleksitet vil være ligetil for revisor.

Det fører til respondenternes vurdering af behovet for konkrete kvantitative størrelsesgrænser for anvendelsen af ISA for LCE, hvilket der er uenighed om blandt respondenterne. Respondenten, Michael Marseen, mener at der helt klart bør fastsættes kvantitative størrelsesgrænser, og respondenten, Daniel Mogensen, ser også gerne at det fastsættes konkrete grænseværdier. Modsat vurderer Carsten Nielsen, Kristian Kjær Jensen og Heidi R. Martens, at der ikke er behov for fastsættelse af konkrete kvantitative grænseværdier, da vurdering af en virksomheds kompleksitet efter deres opfattelse er et passende eller bedre parameter. Björn Irle, fra den svenske revisorbrancheforening FAR, gør opmærksom på, at der i Sverige allerede er fastsat konkrete kvantitative størrelsesgrænser for anvendelsen af ISA for LCE.

3.2 Revision efter de traditionelle ISA'er kontra revision efter ISA for LCE

Den beskrevne teori i afsnit 2, ligger til grund for den følgende komparative analyse af forskelle og ligheder imellem standarden, ISA for LCE, og de traditionelle ISA standarder.

Blandt de væsentligste forskelle ses, at det tilsigtede formål er vidt forskelligt, hvor de traditionelle ISA'er kan anvendes ved revision af alle virksomhedstyper, og hvor ISA for LCE alene er tiltænkt revision af de mindre komplekse virksomheder. Eftersom revision af alle virksomhedstyper også omfatter revision af de allerstørste virksomheder, er de traditionelle ISA'er omfattende, både i antal med 37 standarder, længden heri, samt i detaljeniveauet af indholdet.

Der ses omvendt begrænsninger i anvendelsesmulighederne for ISA for LCE, som ikke er tilfældet ved revision efter de traditionelle ISA'er, da ISA for LCE kun kan anvendes på de mindre komplekse virksomheder, og kun ved koncernrevisioner hvor der ikke er fremmed komponentrevisor.

Blandt de væsentligste ligheder, kan det fremhæves at begge revisioner stiller krav om tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, samt dokumentation heraf, for at kunne afgive revisionspåtegning med samme høje grad af sikkerhed.

Der ses dermed en række væsentlige forskelle og ligheder imellem den nyere "standalone" revisionsstandard, ISA for LCE, og de traditionelle ISA'er. Disse forskelle og ligheder fremhæves i nedenstående tabel:

Emne	ISA for LCE	Traditionelle ISA'er
Formål	Revision af mindre komplekse virksomheder (LCE) med forenklede krav	Revision af alle virksomheder, dog især større og komplekse
Struktur	"Standalone" standard, dvs. én samlet standard, kronologisk opbygget	37 forskellige standarder, hver med eget fokusområde og detaljer
Eksempler og vejledning	Tilgængeligt i mindre omfang	Tilgængeligt i større omfang og i de enkelte ISA'er

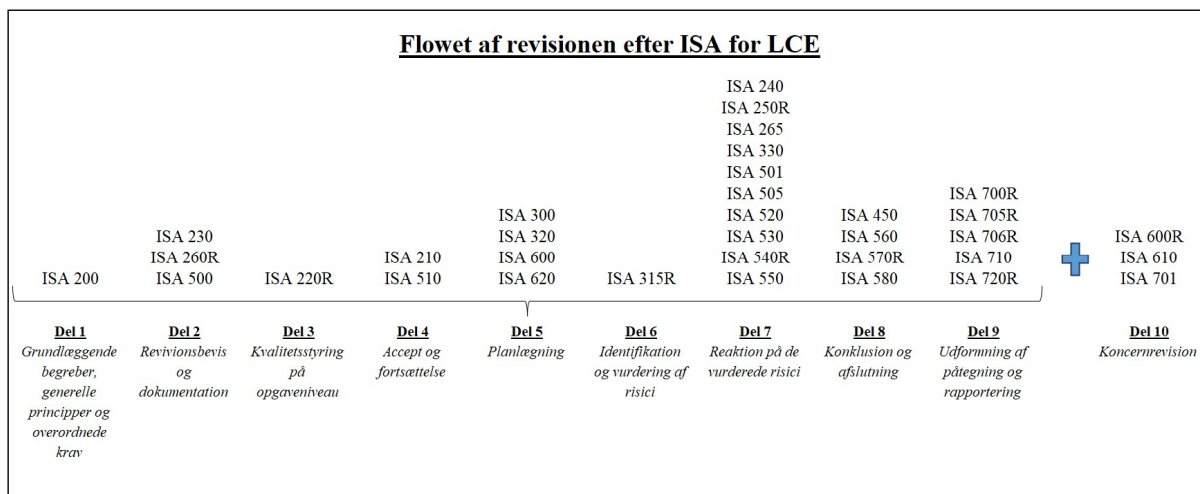
Anvendelsesområde	Mindre komplekse virksomheder, dog ikke børsnoterede virksomheder, ikke PIE-virksomheder, ikke finansielle virksomheder, og sjældent koncerner med fremmed komponentrevisor	Kan anvendes på alle virksomhedstyper og koncerner
Kvantitative grænser	Lokale myndigheder kan fastsætte. IAASBs vejledning henviser dog til Europa Kommissionens størrelsesgrænser for definition af "SME-virksomheder"	Alle virksomheder kan revideres efter de traditionelle ISA'er
Risikovurdering	Forenklet og mere skalérbar, men stadig risikobaseret tilgang	Omfattende risikovurdering (ISA 315, 330 m.fl.), ofte detaljeret
Professionel dømmekraft	Professionel skepsis fra revisor, og revisors kendskab og vurdering af virksomheden, kompleksitet samt anvendelighed	Professionel skepsis fra revisor, samt flere eksplicitte krav
Krav til revisionsbevis og dokumentation	Stadig krav om tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og dokumentation. Enkelte mindre forskelle til ISA'er	Detaljerede og omfattende krav til revisionsbevis og dokumentation
Koncernrevision	Omfatter koncernrevision, dog begrænset når fremmed komponentrevisor	Omfatter koncernrevision (ISA 600 ajourført)
Rapportering	Revisionspåtegning efter ISA for LCE med høj grad af sikkerhed og	Klassisk revisionspåtegning med høj grad af sikkerhed og

	henvisning til ISA for LCE standarden	henvisning til ISA standarderne
Omkostninger	Potentielt lavere efter implementering og hvis anvendt korrekt, dog usikkert da samme grad af sikkerhed i påtegning	Muligvis højere for mindre komplekse virksomheder
Anerkendelse	Nyere standard, endnu ikke udbredt	Anerkendt og brugt globalt
Implementering i Danmark	Kan førtidsimplementeres. Reel ikrafttrædelse og kan anvendes ved revision af regnskaber, hvis regnskabsår starter efter d. 15. december 2025.	Allerede implementeret og brugt i dansk revisionspraksis

Tabel 3.1 – Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående opsummering i tabel 3.1 skitserer nogle helt overordnede komparative forskelle, som giver en indikation af nogle af de forskelle der er ved revision efter ISA for LCE og revision efter traditionelle ISA standarder.

For at give et indblik i hvorledes arbejdsflowet i praksis er for en revision efter revisionsstandarden ISA for LCE, tydeliggøres dette i nedenstående figur 3.1. Her skitseres det standardmæssige omfang, som ISA for LCE har, ved sammenholdelse med en revision efter de traditionelle ISA'er, hvor alle standarderne er oplistet og placeret i flowet ud for den tilsvarende del i ISA for LCE, hvor deres anvendelse ville have været ved en traditionel revision efter ISA standarderne.



Figur 3.1 - Overblik på traditionelle ISA standarder kontra ISA for LCE-delene, Kilde: Egen tilvirkning

Som det ses i figur 3.1 ovenfor, så giver en revision efter ISA for LCE en del metodefrihed kontra en traditionel revision ved at opgaveansvarlige revisor ikke er påkrævet at skulle sætte sig ind i og forstå samtlige ISA standarder for at udføre revisionen, men opgaveansvarlige revisor skal derimod kun forholde sig til én standard, da ISA for LCE er en "standalone" standard. Dermed vurderes det, at der vil være bedre vilkår for at revisionen efterlever og overholder regler og krav, da ISA for LCE standarden er på 158 sider med appendix og vejledninger, som alt andet lige vil gøre det mere overskueligt for revisor at være sat 100% ind i standarden, samt at forståelsen for revisionen også bør være mere lige til. Ved sammenholdelse af omfanget i ISA for LCE med indholdet af én traditionel ISA standard, f.eks. ISA 315R, hvor omfanget alene er 202 sider¹⁸⁴, så når dette holdes op i relation til ISA for LCE, så vil vurderingen være at der er forøget chancer for at opgaveansvarlige revisor kan blive fanget på delelementer i de enkelte ISA standarder der måtte indgå i revisionen, som ikke er opfyldt og dermed ikke vil kunne gå igennem en kvalitetskontrol end der vil være ved ISA for LCE, da der ved brug af ISA for LCE standarden er en klar fordel ved at standardens omfang er langt mere overskueligt, og som Daniel Mogensen fra PwC også udtrykte i interviewet, så er den hidtidige "one size fits all" tilgang der har været ved traditionel ISA revision ikke særlig nuanceret, og derfor vil ISA for LCE også kunne bidrage positivt til en mere målrettet revision. Delene i ISA for LCE (del 1-10) giver desuden en simpel struktur og overordnet det samme flow som der vil være i en traditionel revision efter ISA standarderne, dog vil den opgaveansvarlige revisor kunne tilpasse revisionen til den konkrete sag, sådan at der ikke

¹⁸⁴ IAASB, 19. december 2019, ISA 315R

foretages unødvendige arbejdshandlinger, f.eks. kontroller for kontrollernes skyld, men at der vil ses en mere målrettet revision, som kan håndtere de mindre komplekse virksomheder.

3.2.1 Samme høje grad af sikkerhed

Afledt af afsnit 3.1 ovenfor, hvor det ses at revision efter ISA for LCE og de traditionelle ISA'er begge ender med en revisionspåtegning med høj grad af sikkerhed, opstår spørgsmålet hvorledes den samme grad af sikkerhed kan opnås, når den traditionelle metode omfatter 37 standarder med ca. 1.300 sider, og den anden metode én enkelt "standalone" standard på 158 sider.

Der er igennem interviewene med de forskellige fagfolk blevet forespurgt om, hvad de enkelte respondenters holdning er hertil, samt hvordan der kan opretholdes samme høje grad af sikkerhed ved anvendelsen af ISA for LCE kontra den traditionelle ISA revision. Ved besvarelsen af dette kom der forskellige synspunkter frem, men overordnet er respondenterne mere eller mindre enige i, at ISA for LCE kan opnå samme høje grad af sikkerhed, da IAASB har udformet en international universel revisionsstandard, hvor der blot er skaleret det eksisterende ISA-grundlag ned til en "standalone" standard, som indeholder de essentielle dele af de allerede anerkendte ISA standarder, men på et mere overordnet plan, som er tilpasset til de mindre komplekse virksomheder, og som derved giver opgaveansvarlige revisor en vis form for metodefrihed – samtidig med at det stiller nogle helt andre krav, da opgaveansvarlige revisor stadig skal sikre sig at revisionen er fyldestgørende og veludført. Derfor betyder det ikke at en revision efter ISA for LCE giver mindre arbejde gennem revisionen, som nogle måske forventede/troede, da opgaveansvarlige revisor stadig skal udføre nærmest de samme revisionshandlinger på de enkelte områder, som der har været hidtil ved de traditionelle ISA standarder. Dog giver ISA for LCE standarden den opgaveansvarlige revisor og revisionsteamet en langt større mulighed for at planlægge den enkelte revision mere konkret på de områder, hvor der vil være en større risiko, sådan at den opgaveansvarlige revisor kan opnå tilstrækkeligt egnet revisionsbevis til at udforme revisionspåtegningen - men samtidig skære de steder fra, som ikke er relevant/væsentlig for revisionen efter ISA for LCE, men som der ved en traditionel revision skulle være gennemgået og opfyldt for formaliaenes skyld mere end for revisionsagens skyld - samtidig med at

revisionen efter ISA for LCE er internationalt anerkendt. Dette kan også ses ved besvarelsen fra Kristian Kjær Jensen fra Beierholm, som netop nævner fordelene med, at ISA for LCE er internationalt anerkendt og anvendelig.

3.3 Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for små virksomheder (Udvidet gennemgang) kontra revision efter ISA for LCE

Med IAASB's introduktion af revisionsstandarden ISA for LCE, står revisionsbranchen unægteligt over for et paradigmeskifte. Omfanget af dette paradigmeskifte står dog endnu i det uvisse, da der nærmest ingen praksis er med standarden, og da ingen ved hvad fremtiden bringer.

IAASB begrundet selv udviklingen og udgivelsen af revisionsstandarden ISA for LCE med: "to address issues and challenges related to complexity, understandability, scalability and proportionality for LCEs.", altså med henblik på en målrettet løsning til de mindre komplekse virksomheder¹⁸⁵.

I Danmark er behovet for en målrettet løsning til de små og mellemstore virksomheder til dels allerede blevet afdækket med indførelsen af den danske revisor-erklæringstype 'udvidet gennemgang', som blev vedtaget i december 2012 med ikrafttrædelse pr. 1. januar 2013.

Erklæringen 'udvidet gennemgang', er en dansk revisor-erklæring, der kun anvendes i Danmark. Andre lande har dog implementeret lignende "løsninger", for i højere eller mindre grad at afdække en manglende løsning målrettet de mindre komplekse virksomheder. ISA for LCE er fra IAASB's side tiltænkt som løsningen, og udarbejdet med henblik på at ensarte medlemslandenes revisioner af de mindre komplekse virksomheder.

'Udvidet gennemgang'¹⁸⁶ er en erklæring med begrænset sikkerhed, som nærmere bør sidestilles med revisors erklæring om review, der også er en revisor-erklæring med begrænset sikkerhed. Ved 'udvidet gennemgang' skal revisor dog udføre 4 konkrete supplerende handlinger, udover hvad et review ville omfatte, dog kun hvis handlingen er relevant for den aktuelle virksomhed. Hvis det er relevant, består revisors supplerende arbejdshandlinger i:

¹⁸⁵ IAASB, december 2023, <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>

¹⁸⁶ Revisorgruppen Danmark, 5. marts 2023, [Udvidet gennemgang – et muligt alternativ til revision?](#)

- Indhente udskrifter fra tingbog, personbog og bilbog pr. balancedagen.
- Indhente engagementsbekræftelser pr. balancedagen fra virksomhedens pengeinstitutter.
- Indhente oplysninger på eller efter balancedagen ved forespørgsler til virksomhedens advokatforbindelser.
- Indhente dokumentation for, at de til SKAT indberettede AM-bidrag, A-skatter, merværdiafgifter og lønsumsafgifter er korrekt indberettet på grundlag af bogføringen.

‘Udvidet gennemgang’ kan således betegnes som en mellemting imellem review og revision, men ligner mere en erklæring om review med begrænset sikkerhed, end en revisionspåtegning med høj grad af sikkerhed.¹⁸⁷¹⁸⁸

De to erklæringstyper, revision efter ISA for LCE og erklæring om ‘udvidet gennemgang’, er forskellige, bl.a. da de to revisor-erklæringer har den førnævnte forskellige grad af sikkerhed. Herudover bør det også bemærkes, at ‘udvidet gennemgang’ er målrettet de små og mellemstore virksomheder (SMV’ere) jævnfør Europa Kommissionens definition, og at ISA for LCE er målrettet de mindre komplekse virksomheder (Less Complex Entities - LCE’ere) jævnfør IAASBs definition. Definitionerne af SMV-virksomheder og LCE-virksomheder er forskellige, hvor definitionen af en SMV-virksomhed ser på virksomhedens størrelse, og hvor definitionen af en LCE-virksomhed ser på virksomhedens grad af kompleksitet. Mange af de virksomheder som dog kan betragtes som den ene af disse kategorier, vil ofte også kunne høre til den anden kategori, da størrelse og kompleksitet ofte hænger sammen¹⁸⁹.

I Danmark står revisorer med den nyere revisionsstandard, ISA for LCE, således med 2 målrettede valgmuligheder, der begge er tiltænkt det samme segment af virksomheder.

¹⁸⁷Erhvervsstyrelsen, 30. juni 2022, Vejledning om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen), <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-vejledning-om-bekendtgorelsen-om-godkendte-revisorers-erklæringer>

¹⁸⁸FSR – danske revisorer, Revisionsteknisk Udvalg, april 2013, Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven

¹⁸⁹Europa Kommissionens SME-definition, https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-fundamentals/sme-definition_en

Der ses dermed en række væsentlige forskelle og ligheder imellem den nyere ”standalone” revisionsstandard, ISA for LCE, og den danske erklæringstype ‘udvidet gennemgang’. Disse forskelle og ligheder fremhæves i nedenstående tabel¹⁹⁰:

Emne	ISA for LCE	Udvidet gennemgang
Formål	Målrettet løsning til mindre komplekse virksomheder (LCE)	Målrettet løsning til små og mellemstore virksomheder (SMV) i regnskabsklasse B
Lande	IAASBs medlemsjurisdiktioner, bl.a. i Danmark	Kun i Danmark
Sikkerhed	Høj grad af sikkerhed	Begrænset sikkerhed
Standardtype	International ”standalone” ISA standard fra IAASB	Dansk erklæringstype udarbejdet af Erhvervsstyrelsen i samarbejde med FSR, baseret på ISRE 2400 (review) + 4 konkrete supplerende handlinger

190

FSR – danske revisorer, april 2013, Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven,

https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6ringsopgaver/FSRs%20Standard%20om%20udvidet%20gennemgang%20_FINAL_22_04_2013.pdf

BDO’s hjemmeside, december 2025, Udvidet gennemgang, <https://www.bdo.dk/da-dk/services-1/revision-og-regnskab/erklæringer-udvidet-gennemgang-og-review/udvidet-gennemgang>

FSR – danske revisorer’s hjemmeside, december 2025, Om revisors revisionspåtegning af årsregnskabet, <https://www.fsr.dk/politik-analyse/om-revisor-og-aarsregnskaber/hvad-skriver-revisor-i-aarsregnskabet#:~:text=Hvis%20%C3%A5rsregnskabet%20er%20s%C3%A5%20forkert%20eller%20man%20gulfult%20s%C3%A5%20vil%20revisor%20afgive%20en%20afkr%C3%A6ftende%20konklusion.>

IAASB, december 2023, ISA for LCE, <https://www.iaasb.org/focus-areas/isa-lce-standard-audits-less-complex-entities>

IAASB, juni 2025, FAQ, <https://www.iaasb.org/publications/isa-lce-frequently-asked-questions-faq>

PricewaterhouseCooper’s hjemmeside, december 2025, Udvidet gennemgang,

<https://www.pwc.dk/da/services/revision/udvidet-gennemgang.html>

Revisors arbejdshandlinger og dokumentation	Forenklet ift. traditionel revision, men stadig krav om tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis samt dokumentation, for at opnå høj grad af sikkerhed	Mindre omfattende end revision, men mere end review. Forespørgsler og analyser + 4 konkrete supplerende handlinger
Anvendelsesområde	Ikke børsnoterede virksomheder, ikke PIE-virksomheder, ikke finansielle virksomheder, ikke komplekse virksomheder, og sjældent koncerner med fremmed komponentrevisor	Virksomheder i regnskabsklasse B, der ikke overskrider kvantitative grænser
Kvalitative grænser	Specifikke forbud jf. pkt. om anvendelsesområde ovenfor + vurdering af virksomhedens kvalitative karakteristika	Kun virksomheder i regnskabsklasse B
Kvantitative grænser	Lokale myndigheder kan fastsætte. IAASBs vejledning henviser dog til Europa Kommissionens størrelsesgrænser for definition af "SME-virksomheder"	Virksomheder der i to på hinanden følgende år ikke overskrider to af disse grænser: Balancesum på 55 mio. kr. Omsætning på 111 mio. kr. Antal ansatte på 50 stk.
Rapportering	Revisionspåtegning med høj grad af sikkerhed, krav om revisionsprotokollat mv.	Erklæring om udvidet gennemgang i årsrapporten med begrænset sikkerhed. Ingen revisionsprotokol, men evt. ledelseskort som supplement
Signalværdi	Høj signalværdi i form af revisionspåtegning og internationalt kendt påtegning	Lavere signalværdi end revision, men højere end review. Begrænset forståelse og kendskab til erklæringen udenfor Danmark

Omkostninger	Højere end 'udvidet gennemgang', men potentielt lavere end traditionel revision	Typisk lavere end revision
Implementering	Kan anvendes ved revision af regnskaber hvis regnskabsår starter efter d. 15. december 2025. Kan dog førtidsimplementeres	Allerede implementeret og brugt i dansk revisionspraksis
Typiske brugere	Endnu begrænset praksis, men forventede brugervirksomheder er mindre komplekse virksomheder, der overskrider de kvantitative grænser for 'udvidet gennemgang' og/eller som har krav eller behov for revision	Små og mellemstore virksomheder, hvor der intet behov eller krav er om revision, og hvor omkostninger ønskes minimeret

Tabel 3.2 – Kilde: Egen tilvirkning

4 Konklusion

Afledt af det i tidligere afsnit inddragne teori og de foretagne analyser, foretages denne konklusion med henblik på besvarelsen af de i problemformuleringen fremstillede spørgsmål.

ISA for LCE er en nyere revisionsstandard fra IAASB, og som kan anvendes af danske revisorer som et alternativ til revision efter de traditionelle ISA standarder. ISA for LCE kan anvendes ved revisioner af virksomheder, som af revisor vurderes som mindre-komplekse, dog ikke på virksomheder omfattet af de specifikke forbud, herunder børsnoterede virksomheder, finansielle virksomheder, PIE-virksomheder, og koncernrevisioner med fremmed komponentrevisor.

Omkring behovet for og udfordringerne med ISA for LCE i Danmark, samt dennes forskelle og ligheder til de traditionelle ISA standarder, kan igennem dette speciale konkluderes, at ISA for LCE har potentiale til at få betydning for dansk revisionspraksis og revisorerne arbejde ved revisionen af de små og mellemstore virksomheder i Danmark. Denne konklusion er blandt andet afledt af, at ISA for LCE er en "standalone" standard, som gør at opgaveansvarlige revisor og revisionsteamet ved revisionen, kun skal forholde sig til én standard, som indholdsmæssigt er på ca. 158 sider. IAASB har desuden meldt ud, at der er en implementeringsperiode på 3 år, hvor standarden ikke ændres, hvilket vil give revisorstanden en periode til at implementere ISA for LCE i deres systemer. Dette står i kontrast til en traditionel revision efter alle ISA standarderne, hvor opgaveansvarlige revisor og revisionsteamet skal forstå og forholde sig til alle 37 ISA standarder, hvis omfang er ca. 1.300 sider, samt at der hertil er løbende opdateringer til de enkelte standarder, som kan være omfattende. Der konkluderes således, at revision efter ISA for LCE vil være lettere for revisorerne at forstå og sætte sig ind i, da der kun skal søges viden i én standard og med et omfang som er mere overskueligt for den enkelte revisor. Det vil af samme årsag også kunne forventes en fordel ved oplæringen og uddannelsen af nye revisorer, som uden tvivl vil have nemmere ved at sætte sig ind i én standard og opnå en bedre forståelse heraf. Det må dog stadig forventes, at nye revisorer også stadig skal sætte sig ind i de traditionelle ISA standarder. Standarden vil kunne anvendes på langt størstedelen af de små og mellemstore virksomheder i Danmark, da dette segment udgør størstedelen af virksomhedssammensætningen på nationalt plan, hvorfor ISA for LCE oftere vil blive et

spørgsmål omkring kompleksiteten i den enkelte virksomhed, som er afgørende for om anvendelse af ISA for LCE kan finde sted. Dette vil også understøtte specialets konklusion om, at ISA for LCE vil kunne få en betydning i Danmark, da det revisionsmæssige fokus ved revision efter ISA for LCE lægger op til, at revisionen tilpasses til den enkelte virksomhed og dets væsentlige områder, fremfor en traditionel revision, hvor revisionen bliver mere kontrolbaseret på baggrund af standardernes indhold. Det konkluderes derfor også at den traditionelle revision efter ISA standardernes med tilgangen "one size fits all", ikke nødvendigvis er den mest oplagte tilgang til en revision, da det ikke er sikkert at revisionen af en mindre kompleks virksomhed er hensigtsmæssigt at revidere efter samme standarder som en PIE-virksomhed eller børsnoteret virksomhed. Samtidig vil en mere tilpasset og effektiv revisionsproces have potentiale for, at revisorers sagsekspederinger bliver mere effektive på sigt, hvilket vil kunne medføre at revisionsvirksomhederne kan få frigivet tid hos deres medarbejdere. Der konstateres dog usikkerhed blandt de adspurgte respondenter om, hvorvidt der kan opnås effektivitet og besparelser ved anvendelse af ISA for LCE i stedet for de traditionelle ISA'er, eftersom revisor stadig skal opnå samme høje grad af sikkerhed i sin revisionspåtegning, og således må formodes at skulle op samme grad af revisionsbevis og dokumentation.

Ud fra en kvalitets- og ressourcemæssig betragtning, vil der potentielt dog kunne opnås nogle fremtidige fordele ved, at der kan fokuseres mere på den enkelte sags omfang, fremfor nogle generiske kontroller, som revisorerne løbende får udfordringer med, grundet opdateringerne til ISA standarderne. Det vil give revisorerne en vis form for metodefrihed i forhold til at gøre revisionen mere konkret og relevant til den enkelte virksomhed, samt muligheder for at styrke kvaliteten og compliance delen af revisionen, da revisor kun skal forholde sig til en "standalone" standard, og samtidigt vil have bedre overblik for om alle bestemmelserne i ISA for LCE standarden er opfyldt kontra at alle 37 ISA standarder i en traditionel revision er opfyldt.

Revisorer i Danmark får med ISA for LCE således endnu en erklæringstype i sin produktportefølje, men revisor skal således sætte sig ind i og vedligeholde endnu en procesmodel, og der kan opstå udfordringer med vurderingen af en virksomheds kompleksitet, da denne i høj grad beror på revisors subjektive vurdering. Hertil kan der ske ændringer i

virksomhedens forhold eller kravene for anvendelse af ISA for LCE fra år til år, så ISA for LCE muligvis ikke kan anvendes igen ved revision af samme virksomhed til næste år, hvis virksomheden i mellemtiden er blevet mere kompleks eller der er fastsat andre grænseværdier for anvendelsen. Ændring i virksomhedens kompleksitet kan ligeledes reelt ske undervejs i en revision, hvilket kan give udfordringer for revisor. Der konstateres af samme årsag også blandt de adspurgte fagfolk, at omtrent halvdelen af disse har et stort afsavn for, at jurisdiktionen i Danmark (Erhvervsstyrelsen) kommer med mere klare udmeldinger for, hvilke virksomheder der kan anvende ISA for LCE, herunder at der fastsættes nogle kvantitative grænseværdier, i modsætning til den nuværende subjektive vurdering af virksomhedens kompleksitet fra revisor.

Afledt af specialets udfald, kan det desuden konkluderes, at Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard for 'udvidet gennemgang' har en stor betydning for implementeringen af revisionsstandarden ISA for LCE. Dette kommer sig af, at erklæringsstandarden for 'udvidet gennemgang' har vundet et stort indtog i den danske revisorstand, ved at virksomheder der er revisionspligtige, kan anvende denne erklæringsstandard så længe de ikke overskrider to af størrelseskravene (svarende til regnskabsklasse B virksomhed) i to på hinanden følgende år. Erklæringsstandarden for 'udvidet gennemgang' er en særegent dansk erklæringstype, som tilføjer 4 obligatoriske supplerende handlinger til revisors arbejde, men revisors erklæring giver kun en begrænset sikkerhed for at regnskabet giver et retvisende billede. Derfor kan det konkluderes, at ISA for LCE har en fordel set i forhold til erklæringen for 'udvidet gennemgang', at ISA for LCE giver en revisionspåtegning med høj grad af sikkerhed, samtidig med at der er tale om en international anerkendt standard. Det kan dog konkluderes, at der ligger en udfordring i, at erklæringsstandarden for 'udvidet gennemgang' allerede er veludbredt i den danske revisorstand, samt at incitamentet til at få implementeret ISA for LCE kan være begrænset, da det ikke vil blive billigere at vælge ISA for LCE med høj grad af sikkerhed i forhold til en 'udvidet gennemgang'. Denne konklusion beror bl.a. på det interview der blev afholdt med Daniel Mogensen, partner i PwC, som udtrykte en klar holdning til, at ISA for LCE var et super alternativ til den produktportefølje, som de danske revisorer har mulighed for at anvende, men at Erhvervsstyrelsen bør overveje at fjerne 'udvidet gennemgang' erklæringen for at få ISA for LCE implementeret i Danmark, og dermed få et internationalt alternativ på banen i stedet. ISA for LCE betragtes således af respondenterne mere som en

konkurrent til revision efter de traditionelle ISA'er, end en konkurrent til revisorerklæringen 'udvidet gennemgang'.

5 Perspektivering

Der har i dette speciale, afledt af at det omhandler et nyere emne i revisorbranchen med begrænset praktisk anvendelse og kendskab, været flere emner der kunne behandles yderligere og som kunne være undersøgt nærmere, herunder om der kan opnås effektivitet og besparelser ved ISA for LCE, samt vurderingen af en virksomheds kompleksitet. Hertil kunne andre landes syn på og implementering af ISA for LCE, samt den i danske revisorbranche interne forventningskløft om ISA for LCE, have været interessant at undersøge nærmere.

Det kunne have været interessant at undersøge de internationale sammenhænge, herunder især de eventuelle nordiske sammenhænge, altså hvordan FSR - Danske Revisorer, Föreningen Auktoriserade Revisorer (Sverige) og Revisorforeningen (Norge) m.fl. håndterer implementeringen af ISA for LCE. Der har i specialet været sendt overordnede forespørgsler til Föreningen Auktoriserade Revisorer (Sverige) og Revisorforeningen (Norge) for at få et indblik i deres håndtering af den nye internationale revisionsstandard, men et mere dybdegående perspektiv på sammenhænge af håndteringen og udbredelsen af standarden i revisionsstanden kunne have været interessant. Hertil kunne et interessant perspektiv være sammenligning af de kvantitative grænseværdier til anvendelse af ISA for LCE på tværs af de nordiske lande, for at se hvor og hvordan de enkelte lande vil sætte baren for anvendelsen.

I forbindelse med udarbejdelsen af dette speciale har der meldt sig nogle interessante perspektiver afledt af det output der er kommet dels fra teorien, men især også den indsamlede primære empiri via de semistrukturerede interviews. Der var på forhånd en forventning om, at det ville være de små og mellemstore revisionsvirksomheder, som var mest interesseret i implementeringen af ISA for LCE, baseret deres kundeportefølgers sammensætning, hvor der omvendt var en forventning til, at big-4 revisionsvirksomhederne ikke havde et nært så stort incitament for at implementere ISA for LCE, da deres systemer i forvejen er skræddersyet til større revisioner efter de traditionelle ISA standarder, samt at de

er kendt for at have større virksomheder i deres kundeportefølje. Dette har dog ud fra interviewene vist sig ikke at være tilfældet, da de indtryk der kom til udtryk fra Revisorgruppen Danmark og Beierholm var meget afventende på, at både Revisionsteknisk Udvalg, FSR - danske revisorer og Erhvervsstyrelsen kom mere på banen med nogle klare udmeldinger, før de ville anbefale og implementere ISA for LCE standarden. Carsten Nielsen udtrykte også i sit interview, at han havde visse frustrationer omkring, at der ikke er nogle som rigtig tør at ligge hånden på kogepladen og få faciliteret førtidsimplementering af ISA for LCE. Interviewet med Daniel Mogensen fra PwC gav derimod et indtryk af, at revisorerne hos big-4 virksomhederne var positive omkring ISA for LCE standarden, og at de så flere positive muligheder ved at den blev implementeret i revisionsbranchen i Danmark. Derfor har det givet det perspektiv, at der er en form for intern forventningskløft i revisionsbranchen, da de små og mellemstore revisionsvirksomheder ikke tør at førtidsimplementere, til trods for at ISA for LCE er relevant for deres kundeporteføljer, da de er afventende over for Big-4 virksomhederne, og Big-4 virksomhederne ser en række muligheder ved ISA for LCE, men har indtryk af, at resten af revisorstanden ikke udtrykker et ønske eller behov for ISA for LCE. Derfor kunne det have været interessant at dykke yderligere ned i sådan et studie.

Litteraturliste

Andersen, Ib, Guide til problemformulering, 1. udgave, 4. oplag, Samfundslitteratur 2009

BDO's hjemmeside, december 2025, Udvidet gennemgang, <https://www.bdo.dk/da-dk/services-1/revision-og-regnskab/erklæringer-udvidet-gennemgang-og-review/udvidet-gennemgang>

BEK nr. 518 af 24/05/2024, Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer, <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/518>

Danmarks Statistik, 16. januar 2016, Fakta om Danmarks erhvervs-struktur samt om digitalisering og forskning i de danske virksomheder, <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/bagtal/2019/2019-01-16-Fakta-om-DKs-erhvervsstruktur-samt-digi-og-forsk-i-de-DK-virksomheder>

Den norske Revisorforening, 2025, <https://www.revisorforeningen.no/kurs/kursliste/ny-revisjonsstandard-for-revisjon-av-mindre-komplekse-enheter---ekurs/>

Erhvervsstyrelsen, 26. november 2024, mail til Carsten Nielsen

Erhvervsstyrelsens, 30. juni 2022, Vejledning om Godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen), <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-vejledning-om-bekendtgorelsen-om-godkendte-revisorers-erklæringer>

Erhvervsstyrelsen, 9. januar 2025, Vejledning om Årsrapporter, afsnit 2.4, <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-aarsrapporter#chapter2-4>

FSR - danske revisorer, Revisionsteknisk Udvalg, april 2013, Standard om udvidet gennemgang af årsregnskaber, der udarbejdes efter årsregnskabsloven, <https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erkl%C3%A6r>

[ingsopgaver/FSRs%20Standard%20om%20udvidet%20gennemgang%20 FINAL 22 04 2013.pdf](#)

FSR – danske revisorer, 4. december 2024, Opdatering til revisionspåtegningen, når revisionen er omfattet af ISA 600 Revised, <https://www.fsr.dk/opdatering-til-revisionspaategningen-naar-revisionen-er-omfattet-af-isa-600-revised>

FSR - danske revisorer, Revisionsteknisk Udvalg, 22. oktober 2025, REVU's vejledning om ISA for LCE, <https://www.fsr.dk/isa-for-lce>

FSR – danske revisorer, december 2025, ISQM 1 + ISQM 2, <https://www.fsr.dk/oversigt-over-standarder>

FSR – danske revisorerers hjemmeside, december 2025, Om revisors revisionspåtegning af årsregnskabet, <https://www.fsr.dk/politik-analyse/om-revisor-og-aarsregnskaber/hvad-skriver-revisor-i-aarsregnskabet#:~:text=Hvis%20%C3%A5rsregnskabet%20er%20s%C3%A5%20forkert%20eller%20mangelfuldt%2C,s%C3%A5%20vil%20revisor%20afgive%20en%20afkr%C3%A6ftende%20konklusion.>

Föreningen Auktoriserade Revisorer, 2025, <https://www.far.se/kunskap/revision/isa-for-lce/>

Europa Kommissionen, SME definition, https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-fundamentals/sme-definition_en

IAASB, 1. oktober 2008, Basis for Conclusions: ISA 200 (Revised and Redrafted), <https://www.iaasb.org/publications/basis-conclusions-isa-200-revised-and-redrafted>

IAASB, 19. december 2019, International Standard on Auditing 315, Identifying and assessing the risks of material misstatement, <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement>

IAASB, december 2020, International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1), <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>

IAASB, 7. april 2022, International Standard on Auditing 600 (Revised), Special Considerations – Audits of group financial statements (Including the work of component auditors), <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-600-revised-special-considerations-audits-group-financial-statements>

IAASB, december 2023, Audits of Less Complex Entities, <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>

IAASB, 6. december 2023, International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-audits-financial-statements-less-complex-entities>

IAASB, 6. december 2023, Overview Presentation, <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IAASB-ISA-for-LCE-Overview-Presentation.pdf>

IAASB, 30. juni 2025, FAQ, <https://www.iaasb.org/publications/isa-lce-frequently-asked-questions-faq>

IAASB, december 2025, Standards & Pronouncements, <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements?keyword=ISA&language=399>

IESBA, 29. august 2024, Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, <https://www.ethicsboard.org/publications/2024-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>

IFAC, 11. august 2021, Proposed ISA for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities – It’s Time for Your Feedback, <https://www.ifac.org/knowledge->

[gateway/discussion/proposed-isa-audits-financial-statements-less-complex-entities-it-s-time-your-feedback](#)

Justesen & Mik-Meyer, Lise & Nanna, Kvalitative metoder i organisations- og ledelsesstudier, 1. udgave, 8. oplag, Hans Reitzels Forlag 2010

Myers, Michael D., Qualitative Research in Business & Management 2. udgave, Sage Publications Ltd, 2013

PricewaterhouseCooper's hjemmeside, december 2025, Udvidet gennemgang, <https://www.pwc.dk/da/services/revision/udvidet-gennemgang.html>

Revisorgruppen Danmark, 5. marts 2023, Udvidet gennemgang - et muligt alternativ til revision, <https://www.revisorgruppen.dk/udvidet-gennemgang-et-muligt-alternativ-til-revision#:~:text=Udvidet%20gennemgang%20er%20mulig%20for,skulle%20overveje%20alternativet%20til%20revision>

Revisorgruppen Danmark, 3 september 2025, Podcast om ISA for LCE, <https://rgd.omniacloud.net/rgd/publikationer/podcasts-rgdialog>

Revisorloven, LBK nr. 206 af 20/02-2025, <https://www.retsinformation.dk/eli/Ita/2025/206>

Rienecker, Lotte m.fl., Den Gode Opgave, 5. udgave, Samfundslitteratur 2017

The Accountant Online, 8. februar 2024, <https://www.theaccountant-online.com/news/iaasb-moves-to-strengthen-auditors-efforts-related-to-fraud/>

Årsregnskabsloven, LBK nr. 1057 af 23. september 2024, <https://www.retsinformation.dk/eli/Ita/2024/1057>

Bilag

Bilag 1 Spørgsmål til kvalitative interviews med fagfolk og eksperter

Bilag 1.1 Spørgsmål til Carsten Nielsen

- Ser du nogle ulemper ved ISA for LCE standarden?
- Har du oplevet, eller kan der være udfordringer med at overbevise kunder om førtidsimplementering?
- Har du fundet nogle mangler, udfordringer eller begrænsninger ved ISA for LCE standarden?
- Har du nogle forbedringsforslag til ISA for LCE standarden?
- Hvordan opnår revisor høj grad af sikkerhed for revisionspåtegningen ved anvendelse af den mindre revisionsstandard, ISA for LCE?
 - Er det primært via revisors øgede grad af professionelle skepsis undervejs i revisionsprocessen, for at kompensere herfor?
 - Oplever du at LCE standarden bliver negligeret som "light revision" og dermed udfordre tiltroen til høj grad af sikkerhed?
- Hvad er dine erfaringer med og forventninger til vurdering af kompleksiteten i virksomhederne? Er det nemt og ligetil eller besværligt?
- Vurdering af én virksomheds kompleksitet er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
 - Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Bør/kan der indføres en "2 på hinanden følgende år" vurdering, for at undgå teoretisk skift fra at være kompleks / ikke-kompleks hvert år?
 - Har revisor adgang/kendskab til alle de kvalitative forudsætninger for vurdering af kompleksiteten?
 - Vil revisor og virksomhedens ledelse altid være enig i vurdering af virksomhedens kompleksitet?

- Ligges der reelt et for stort ansvar på opgaveansvarlige revisors skuldre i forhold til vurderingen af om en virksomhed er kompleks / ikke-kompleks med hensyn til anvendelse af ISA for LCE kontra traditionel revision efter ISA?
- Tror du, at ISA for LCE vil bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
- Hvor stor en tidsbesparelse og øvrig effektivitet vil du tro, at den nye revisionsstandard vil give revisor ved revision af en gennemsnitlig mindre kompleks virksomhed på sigt?
- Hvad tror du at ISA for LCE vil få af betydning for revisorerklæringstypen 'udvidet gennemgang' i Danmark?
- Tror du, at mindre komplekse virksomheder vil bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
- Hvorfor tror du at Erhvervsstyrelsen og FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i deres udmeldinger omkring LCE standarden?

Bilag 1.2 Spørgsmål til Michael Marseen (Revisorgruppen Danmark)

- Oplever du/I henvendelser fra jeres medlemmer omkring ISA for LCE standarden?
- Vil du/I anbefale eller fraråde førtidsimplementering af revisionsstandarden?
- Er der en dansk oversættelse af revisionsstandarden ISA for LCE og tilhørende vejledninger m.v. på vej / på trapperne?
- Hvad ser du af fordele, ulemper, muligheder og begrænsninger ved ISA for LCE standarden?
- Hvad er dine forventninger til 'udvidet gennemgang' erklæringen på sigt, når ISA for LCE er implementeret?
 - Vil mindre komplekse virksomheder bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
 - Vil 'udvidet gennemgang' udfases/uddø eller ændres væsentligt?
- Hvordan opnår revisor høj grad af sikkerhed for revisionspåtegningen ved anvendelse af den mindre/simplere revisionsstandard, ISA for LCE?
 - Er det primært via revisors øgede grad af professionelle skepsis undervejs i revisionsprocessen, for at kompensere herfor?

- Vurdering af én virksomheds kompleksitet (og dermed anvendelse af ISA for LCE) er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
 - Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Bør/kan der indføres en "2 på hinanden følgende år" vurdering, for at undgå teoretisk skift fra at være kompleks / ikke-kompleks hvert år?
 - Har revisor adgang/kendskab til alle de kvalitative forudsætninger for vurdering af kompleksiteten?
 - Vil revisor og virksomhedens ledelse altid være enig i vurdering af virksomhedens kompleksitet?
 - Ligges der reelt et for stort ansvar på opgaveansvarlige partner skuldre i forhold til vurderingen af om en virksomhed er kompleks / ikke-kompleks med hensyn til anvendelse af ISA for LCE kontra traditionel revision efter ISA?
- Forventer du, at ISA for LCE vil kunne bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
- Tror du, at mindre komplekse virksomheder vil bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
- Hvorfor tror du at Erhvervsstyrelsen og FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i deres udmeldinger omkring LCE standarden?

Bilag 1.3 Spørgsmål til Kristian Kjær Jensen

- Hvad er dit kendskab til ISA for LCE?
- Hvordan tænker du at ISA for LCE vil passe ind i en mellemstor organisation som jeres?
 - Tænker du ISA for LCE vil blive anvendt eller er det din vurdering at revisionerne vil blive udført efter de traditionelle ISA standarder?
- Ser du nogle ulemper / fordele ved ISA for LCE standarden?
- Tror du at der kan blive udfordringer med at overbevise kunder om anvendelsen af LCE Standarden i forhold til traditionel revision efter alle ISA Standarderne?
 - Vil du vurdere at den høje grad af sikkerhed vil blive negligeret som "light revision" eller vil den bestå ved anvendelsen af ISA for LCE?

- Ser du nogle mangler, udfordringer eller begrænsninger ved ISA for LCE standarden?
- Hvad er dine erfaringer med og forventninger til vurdering af kompleksiteten af virksomheder? Er det nemt og ligetil eller giver det dig udfordringer som opgaveansvarlige revisor?
- Vurdering af én virksomheds kompleksitet er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
 - Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Bør/kan der indføres en "2 på hinanden følgende år" vurdering, for at undgå teoretisk skift fra at være kompleks / ikke-kompleks hvert år?
 - Hvad er revisors forudsætninger for vurdering af kompleksiteten?
 - Tror du at revisors og virksomhedens ledelse vurdering af virksomhedens kompleksitet er ens?
- Tror du, at ISA for LCE vil bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
- Hvad tror du at ISA for LCE vil få af betydning for revisorerklæringstypen 'udvidet gennemgang' i Danmark?
- Tror du, at mindre komplekse virksomheder vil bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
- Hvorfor tror du at Erhvervsstyrelsen og FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i deres udmeldinger omkring LCE standarden?

Bilag 1.4 Spørgsmål til Daniel Mogensen

- Hvad er dit kendskab til ISA for LCE?
- Hvordan tænker du at ISA for LCE vil passe ind i en mellemstor organisation som jeres (PwC)?
 - Tænker du ISA for LCE vil blive anvendt eller er det din vurdering at revisioner vil blive udført efter de traditionelle ISA standarder?
 - Vil det overhovedet have væsentlig betydning for din/jeres hverdag?
- Ser du nogle ulemper / fordele ved ISA for LCE standarden?

- Tror du at der kan blive udfordringer med at overbevise kunder om anvendelsen af LCE standarden i forhold til traditionel revision efter alle ISA Standarderne?
 - Vil du vurdere at den høje grad af sikkerhed vil blive negligeret som "light revision" eller vil den bestå ved anvendelsen af ISA for LCE?
- Ser du nogle mangler, udfordringer eller begrænsninger ved ISA for LCE standarden?
- Hvad er dine erfaringer med og forventninger til vurdering af kompleksiteten af virksomheder? Er det nemt og ligetil eller giver det udfordringer for opgaveansvarlige partner?
- Vurdering af én virksomheds kompleksitet er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
 - Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Bør/kan der indføres en "2 på hinanden følgende år" vurdering, for at undgå teoretisk skift fra at være kompleks / ikke-kompleks hvert år?
 - Hvad er revisors forudsætninger for vurdering af kompleksiteten?
 - Tror du at revisors og virksomhedens ledelse vurdering af virksomhedens kompleksitet er ens?
- Tror du, at ISA for LCE vil bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
- Hvad tror du at ISA for LCE vil få af betydning for revisorerklæringstypen 'udvidet gennemgang' i Danmark?
- Tror du, at mindre komplekse virksomheder vil bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
- Hvorfor tror du at Erhvervsstyrelsen og FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i deres udmeldinger omkring LCE standarden?

Bilag 1.5 Spørgsmål til Heidi Roger Martens (FSR – danske revisorer)

- Oplever I mange henvendelser fra jeres medlemmer omkring ISA for LCE standarden?
- Vil I anbefale førtidsimplementering af revisionsstandarden?
- Er der en dansk oversættelse af revisionsstandarden ISA for LCE og tilhørende vejledninger m.v. på vej / på trapperne?

- Hvad er jeres forventninger til 'udvidet gennemgang' erklæringen på sigt, når ISA for LCE er implementeret?
 - Vil mindre komplekse virksomheder bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
 - Vil 'udvidet gennemgang' udfases/uddø eller ændres væsentligt?
- Hvordan opnår revisor høj grad af sikkerhed for revisionspåtegningen ved anvendelse af den mindre/simplere revisionsstandard, ISA for LCE?
 - Er det primært via revisors øgede grad af professionelle skepsis undervejs i revisionsprocessen, for at kompensere herfor?
 - Hvad tænker i at ISA for LCE vil kunne bidrage med i forhold til 'udvidet gennemgang' og den traditionelle revision efter ISA standarderne?
- Vurdering af én virksomheds kompleksitet (og dermed anvendelse af ISA for LCE) er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
 - Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Bør/kan der indføres en "2 på hinanden følgende år" vurdering, for at undgå teoretisk skift fra at være kompleks / ikke-kompleks hvert år?
 - Har revisor adgang/kendskab til alle de kvalitative forudsætninger for vurdering af kompleksiteten?
 - Vil revisor og virksomhedens ledelse altid være enig i vurdering af virksomhedens kompleksitet?
 - Vil revisor stå med en for kompleks professionel vurderings opgave i at skulle vurdere om en virksomhed er kompleks eller ej?
- Forventer I at ISA for LCE vil kunne bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
- Hvorfor har FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i udmeldingerne omkring LCE standarden og guidance hertil?

Bilag 1.6 Spørgsmål til Björn Irle / FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer)

- Are you receiving many inquiries from your members regarding the ISA for LCE standard?
- Would/do you recommend early adoption of the audit standard?
- Does your country have a translation of the ISA for LCE audit standard and related guidance materials in your own language?
- Did/do your country already have a similar “solution” for the less complex entities, i.e. a “light-version” of an audit?
- How does the auditor achieve a high level of assurance when applying the simpler audit standard, ISA for LCE?
 - Is this primarily through the auditor’s increased application of professional skepticism throughout the audit process to compensate?
- Assessing a company’s complexity (and thus the applicability of ISA for LCE) is partly a subjective judgment based on qualitative factors and may vary from year to year due to changes in the company or the auditor’s assessment.
 - Do you have a quantitative threshold in your country regarding ISA for LCE?
 - If not, should/can clear threshold values be established?
 - Does the auditor have access to/knowledge of all the qualitative prerequisites for assessing complexity?
 - Will the auditor and the company’s management always agree on the assessment of the company’s complexity?
 - Will the auditor face an overly complex professional judgment task in determining whether a company is complex or not?
- Do you expect ISA for LCE to contribute to efficiency, cost savings, and other benefits for auditors and SME companies?

Bilag 2 Besvarelser af spørgsmål til kvalitative interviews

Bilag 2.1 Interview med Carsten Nielsen

Spørgsmål til og svar fra Carsten Nielsen i forbindelse med interview d. 9. september 2025.

Spørgsmålene var tilsendt Carsten Nielsen forud for interviewet. Under interviewet blev bl.a. disse spørgsmål behandlet, og de modtagne svar fra Carsten Nielsen fremstår med blå skrift.

- Ser du nogle ulemper ved ISA for LCE standarden?
 - o Ja – se vedhæftede Power Point om mulige ulemper. (se bilag 1.1.1 nedenfor for specifikation af den omtalte PowerPoint præsentation)
- Har du oplevet, eller kan der være udfordringer med at overbevise kunder om førtidsimplementering?
 - o Nej.
- Har du fundet nogle mangler, udfordringer eller begrænsninger ved ISA for LCE standarden?
 - o Ja – anvendelsen på ikke-komplekse koncernrevisioner bør udvidet væsentligt, så det er revisors faglige vurdering, om der er tale om en ukompleks koncernrevision ud fra nogle vejledende kriterier såsom antal komponenter og geografi mv.
- Har du nogle forbedringsforslag til ISA for LCE standarden?
 - o Ja vedrørende koncernrevisioner jf. foregående svar. Derudover kunne man godt lempe yderligere flere steder, men der skal nok gå nogle år, hvor der indhøstes erfaringer, før det sker.
- Hvordan opnår revisor høj grad af sikkerhed for revisionspåtegningen ved anvendelse af den mindre revisionsstandard, ISA for LCE?
 - o Er det primært via revisors øgede grad af professionelle skepsis undervejs i revisionsprocessen, for at kompensere herfor?
 - o Oplever du at LCE standarden bliver negligeret som "light revision" og dermed udfordre tiltroen til høj grad af sikkerhed?
 - Arbejdet vil være det samme efter begge revisionsstandardsæt, så derfor gives der i begge tilfælde høj grad af sikkerhed. Der fjernes primært bureaukratiske compliance-krav og en masse vejledningsafsnit med anvisninger mv., som skal følges. Dette er mere op til revisors faglige vurdering ifølge ISA for LCE.
 - Jeg tror ikke, at man kan sige, at den professionelle skepsis skal være større ved revision efter ISA for LCE.

- Jeg har pt. ikke hørt nogen tale om "light" revision, men stort set ingen kunder har ytret sig om ISA for LCE, fordi den er ikke promoveret i Danmark, fordi Big 4 og FSR – danske revisorer har været påfaldende tavse af politiske årsager.
- Hvad er dine erfaringer med og forventninger til vurdering af kompleksiteten i virksomhederne? Er det nemt og ligetil eller besværligt?
 - o Jeg synes ikke, at det er vanskeligt, da jeg ikke har været i tvivl, men jeg har heller ikke anvendt den på regnskabsklasse C virksomheder endnu. Derfor har det stået rimelig klart, at ISA for LCE kunne anvendes, hvor jeg har gjort det.
- Vurdering af én virksomheds kompleksitet er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
 - o Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Det er min opfattelse, at det er fint nu, hvor det er revisors faglige vurdering og ikke præcise kvantitative grænser, der er afgørende.
 - o Bør/kan der indføres en "2 på hinanden følgende år" vurdering, for at undgå teoretisk skift fra at være kompleks / ikke-kompleks hvert år?
 - Det kan man næppe argumentere sagligt for, da den traditionelle, fulde og mere bureaukratiske ISA-pakke skal anvendes, når der er tale om revision af en kompleks virksomhed. Eksempelvis er der også krav om, at man løbende skal vurdere, om kriterierne fortsat er opfyldte under revisionen, så teoretisk set risikerer man at skulle skifte fra ISA for LCE til den fulde ISA pakke undervejs. Derfor vil 2 på hinanden følgende års reglen næppe komme på tale.
 - o Har revisor adgang/kendskab til alle de kvalitative forudsætninger for vurdering af kompleksiteten?
 - Det skal revisor nødvendigvis have eller opnå, før revisor kan anvende ISA for LCE ved revisionen. Ellers må man tage udgangspunkt i den fulde ISA-pakke, indtil man har oplysningerne til at fastlægge, om ISA for LCE må anvendes.
 - o Vil revisor og virksomhedens ledelse altid være enig i vurdering af virksomhedens kompleksitet?

- Det er principielt set revisors vurdering, men ledelsen kan naturligvis altid bede om revision efter den fulde ISA pakke. Ledelsen kan ikke kræve, at revisor skal anvende ISA for LCE, hvis revisor vurderer, at betingelserne for at anvende denne ikke er opfyldte.
- o Liges der reelt et for stort ansvar på opgaveansvarlige revisor skuldre i forhold til vurderingen af om en virksomhed er kompleks / ikke-kompleks med hensyn til anvendelse af ISA for LCE kontra traditionel revision efter ISA?
 - Ja.
- Tror du, at ISA for LCE vil bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
 - o Ja – der vil være nogle, men den store fordel for revisor er, at man kommer tættere på at opfylde kravene. Der er ikke mange SMV-revisioner, der i dag kan siges at leve fuldt ud til den traditionelle, fulde og mere bureaukratiske ISA-pakke, hvis der kommer en skeptisk og kritisk kvalitetskontrollant.
- Hvor stor en tidsbesparelse og øvrig effektivitet vil du tro, at den nye revisionsstandard vil give revisor ved revision af en gennemsnitlig mindre kompleks virksomhed på sigt?
 - o Hvis revisor lever fuldt ud op til den traditionelle, fulde og mere bureaukratiske ISA-pakke, så vil besparelsen være stor (måske 30-40 %). Det tror jeg som nævnt ikke er tilfældet, hvorfor besparelsen er mindre (måske 10-15 %), men den store fordel er som nævnt, at revisorer af SMV-virksomheder kommer tættere på compliance med reglerne.
- Hvad tror du at ISA for LCE vil få af betydning for revisorerklæringstypen 'udvidet gennemgang' i Danmark?
 - o Jeg tror ikke umiddelbart, at den vil få den store betydning, fordi udvidet gennemgang er en helt anden øvelse, de giver mindre sikkerhed, fordi undersøgelsen er meget mere overfladisk (review med begrænset sikkerhed + 4 supplerende handlinger). Det vil medføre prisstigninger, hvis kunderne vil skifte fra udvidet gennemgang til revision efter ISA for LCE, og det tror jeg ikke, at kunderne umiddelbart ser den store idé i. Måske kan den på sigt få betydning, hvis kunderne finder ud af, hvor overfladisk udvidet gennemgang er. Udvidet gennemgang er en ren dansk undersøgelse, og revisorerklæringen

vil aldrig blive godkendt internationalt, da den ligner en revisionspåtegning, og man må ikke udarbejde en revisorerklæring, som kan forvirre brugerne.

- Tror du, at mindre komplekse virksomheder vil bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
 - o Nej ikke umiddelbart jf. foregående svar.
- Hvorfor tror du at Erhvervsstyrelsen og FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i deres udmeldinger omkring LCE standarden?
 - o Erhvervsstyrelsen har meddelt FSR – danske revisorer deres holdning og afventer, at FSR melder ud til medlemmerne. FSR har ikke meldt ud, fordi REVU har bolden, og REVU er domineret af Big 4 og kan ikke blive enige, fordi Big 4 vil af politiske årsager ikke have implementeret ISA for LCE. Big 4 sætter på denne måde agendaen i FSR.

Bilag 2.1.1 PowerPoint præsentation af Carsten Nielsen om mulige ulemper

D) Hvad er de mulige ulemper?



Opfattelse af reduceret revisionskvalitet

- Revisionen udført i overensstemmelse med ISA for LCE kan opfattes som en mindre kvalitet eller nedskaleret revision 😞
- Det kan potentielt skabe opfattelsen af et "to-lags" revisionsmiljø 🏠
- Men både revision efter fuld ISA for PIE og efter ISA for LCE gør det muligt for revisor at give høj grad af sikkerhed ☑
- ISA for LCE reducerer derfor ikke revisionskvaliteten, men er skræddersyet til at passe til en LCE's karakteristika 🗂
- Men forstår regnskabsafleggere og regnskabsbrugere dette? 😞

D) Hvad er de mulige ulemper?



Risici ved at opretholde to suiter af revisionsstandarder

- Revisororganisationer og -virksomheder vil fremover skulle opretholde to suiter af revisionsstandarder 📁
- ISA for LCE skal vedligeholdes og opdateres internationalt 🌐, hvilket reducerer omkostningerne ved standardfastsættelse 🗂
- Tidspunktet for vedligeholdelsen kan dog forværre bekymringerne for et opfattet "to-lags" revisionsmiljø 🕒
- Vedligeholdelse udforskes mere detaljeret senere 📄

D) Hvad er de mulige ulemper?

Uddannelsesomkostninger

- Der kan være øgede uddannelsesomkostninger for revisorer og firmaer, der bruger både ISA for PIE og ISA for LCE 📄
- Der er et øget behov for uddannelse af brugere for at mindske risikoen for et forventningsgab og markedsforvirring 😞 🏢
- Dette kan medføre ekstra omkostninger 📄 for revisionsfirmaer 🏢

D) Hvad er de mulige ulemper?

Pres på revisionshonorarer 📄

- Der kan være en forventning om, at revisioner udført under ISA for LCE vil være "billigere" sammenlignet med komplette ISA for PIE revisioner 💰
- Dette kan føre til pres for revisorer til at sænke honorarerne 📄, hvilket potentielt kan påvirke kvaliteten af arbejdet ⚠️
- Det er vigtigt at understrege, at den skræddersyede karakter af kravene i ISA for LCE ikke nødvendigvis udmønter sig i lavere honorarer, da sikkerhedsniveauet forbliver det samme 🔍

D) Hvad er de mulige ulemper?

Specialiseringsrisiko

- Der er spørgsmål om de langsigtede implikationer for revisorer, der udelukkende udfører revisioner ved hjælp af ISA for LCE 😞
- Hvis man kun bruger ISA for LCE, kan revisorer gå glip af muligheder for at revidere mere komplekse virksomheder 🚫
- Dette kan give udfordringer, når man støder på mere komplekse virksomheder eller komplekse revisionsscenarier 📄 🌿
- Det etiske kodeks kræver, at revisorer opnår og opretholder faglig viden og færdigheder på det niveau, der kræves for at sikre, at en klient modtager kompetente revisionsydelser 📄

D) Hvad er de mulige ulemper?

Risiko for kompleksitetsrevurdering 📄

- Der er en risiko for, at en virksomhed, der oprindeligt blev vurderet som mindre kompleks, efterfølgende kan blive revurderet til 🔍, at den ikke længere opfylder de kvalitative karakteristika for en LCE 📄
- Dette ville nødvendiggøre brug af de fuldstændige ISA for PIE standarder og potentielt en betydelig omarbejdning af revisionsdossieret i det år 🗑️
- IAASB forventes at udsende vejledning for at hjælpe med en overgang til den fulde ISAs midtvejs i opgaven 📄

D) Hvad er de mulige ulemper?



Ikke alle jurisdiktioner vil vedtage ISA for LCE 🌐

- Beslutningen om, hvorvidt den skal vedtages, er op til hver jurisdiktion 🗳️, understøttet af de typer virksomheder, der skal revideres ✅

Bilag 2.2 Interview med Michael Marseen (Revisorgruppen Danmark)

Spørgsmål til og svar fra Michael Marseen i forbindelse med interview d. 12. september 2025.

Spørgsmålene var tilsendt Michael Marseen forud for interviewet. Under interviewet blev bl.a. disse spørgsmål behandlet, og de modtagne svar fra Michael Marseen fremstår med blå skrift.

- Oplever du/I henvendelser fra jeres medlemmer omkring ISA for LCE standarden?
 - Interesse fra én person. Ikke helt enig i den indledende vurdering og kunne ikke anbefale den. Egentlige henvendelser – nej.
- Vil du/I anbefale eller fraråde førtidsimplementering af revisionsstandarden?
 - RGD anbefaler den slet ikke, hverken førtidsimplementering eller overhovedet. Gør det svært for sig selv – stadig meget at forholde sig til og tage stilling til.

Argument:

- Kvantitative grænser for anvendelse ej klar endnu!
 - Meget arbejde for at spare meget lidt.
 - Metodefrihed, men argumentation og arbejde skal give lige så høj grad af sikkerhed.
- Er der en dansk oversættelse af revisionsstandarden ISA for LCE og tilhørende vejledninger m.v. på vej / på trapperne?
 - Hvad ser du af fordele, ulemper, muligheder og begrænsninger ved ISA for LCE standarden?
 - Hvorfor ikke bare vælge udvidet gng., som er meget nemmere?
 - Mere lempelig og metodefrihed.
 - Samme ting der ses på i en kvalitetskontrol jf. RGD.
 - Hvad er dine forventninger til 'udvidet gennemgang' erklæringen på sigt, når ISA for LCE er implementeret?

- Forventer ikke at det bliver så meget anderledes.
- Vil mindre komplekse virksomheder bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
 - Nej
- Vil 'udvidet gennemgang' udfases/uddø eller ændres væsentligt?
 - Nej
- Hvordan opnår revisor høj grad af sikkerhed for revisionspåtegningen ved anvendelse af den mindre/simplere revisionsstandard, ISA for LCE?
 - Metodefrihed, dog procesmodel for ISA for LCE (udv. gng. Er svært at lave procesmodel for).
 - Vi ser at revisorer stadig har svært ved forståelsen af virksomheden, så en helt ny proces kan blive udfordrende.
- Er det primært via revisors øgede grad af professionelle skepsis undervejs i revisionsprocessen, for at kompensere herfor?
- Vurdering af én virksomheds kompleksitet (og dermed anvendelse af ISA for LCE) er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
 - Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Ja, RGD afventer mere inden de kan anbefale den, bl.a. kvantitative grænser. Man kommer hurtigt ud på glat is uden.
 - Bør/kan der indføres en "2 på hinanden følgende år" vurdering, for at undgå teoretisk skift fra at være kompleks / ikke-kompleks hvert år?
 - Det kan godt være at det er en mulighed.
 - Har revisor adgang/kendskab til alle de kvalitative forudsætninger for vurdering af kompleksiteten?
 - Det skal revisor have.
 - Vil revisor og virksomhedens ledelse altid være enig i vurdering af virksomhedens kompleksitet?
 - Ser jeg ikke som den største udfordring. Revisor bestemmer.

- Ligges der reelt et for stort ansvar på opgaveansvarlige revisors skuldre i forhold til vurderingen af om en virksomhed er kompleks / ikke-kompleks med hensyn til anvendelse af ISA for LCE kontra traditionel revision efter ISA?
 - Risiko! Revisor må vurdere risikoen, og tage de nødvendige foranstaltninger.
- Forventer du, at ISA for LCE vil kunne bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
 - Vi kan ikke se væsentlige tidsmæssige besparelser. Vi skærer dog til, så revisor kun laver det der er nødvendigt. Man kan måske f.eks. spare nogle timer på kontroloptællinger. Revisor ender tit i de samme arbejdshandlinger, da risici er det samme uanset erklæring.
- Tror du, at mindre komplekse virksomheder vil bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
- Hvorfor tror du at Erhvervsstyrelsen og FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i deres udmeldinger omkring LCE standarden?
 - Ej relevant for de store revisionsvirksomheder.
 - ISA for LCE kan blive en konkurrent til udvidet gennemgang.
 - FSR bør være hævet over synspunkterne/meningerne fra big-4 revisionsvirksomhederne.
 - Michael og big-4 virksomhederne kan blot ikke se anvendelsesmulighederne eller en væsentlig fremtid for ISA for LCE.

Bilag 2.3 Interview med Kristian Kjær Jensen

Spørgsmål til og svar fra Kristian Kjær Jensen i forbindelse med interview d. 29. september 2025.

Spørgsmålene var tilsendt Kristian Kjær Jensen forud for interviewet. Under interviewet blev bl.a. disse spørgsmål behandlet, hvorefter et referat med de noterede svar med blå skrift nedenfor, blev sendt til godkendelse ved Kristian Kjær Jensen.

- Hvad er dit kendskab til ISA for LCE?
 - Kristian Kjær Jensen har læst og sat sig ind i standarden samt tilhørende vejledninger m.v. fra IAASB, men kendskabet i øvrigt er begrænset afledt af den

begrænsede praktiske anvendelse af ISA for LCE standarden i Danmark, samt de begrænsede informationer om standarden i Danmark.

- Hvordan tænker du at ISA for LCE vil passe ind i en mellemstor organisation som jeres (Beierholms)?
 - Tænker du ISA for LCE vil blive anvendt eller er det din vurdering at revisioner vil blive udført efter de traditionelle ISA standarder?
 - o Kristian fortalte, at ISA for LCE standarden umiddelbart vil kunne blive anvendt på ca. 80% af Beierholms kunder, set ud fra størrelse og kompleksitet, men Kristian og Beierholm ser dog ikke hvor den umiddelbare gevinst ved ISA for LCE vil komme fra, da de eksisterende kundesager enten er flyttet ned i erklæringen udvidet gennemgang, eller passer ind i deres tilpassede løsninger for den traditionelle revisionsmodel (efter alle ISA standarderne). Dog er det Kristians vurdering, at ISA for LCE vil kunne forsimple nogle ting, set i lyset af arbejdsgange, metodefrihed m.m.
- Ser du nogle ulemper / fordele ved ISA for LCE standarden?
 - o Kristians vurdering er, at ISA for LCE standarden ikke umiddelbart vil være mere relevant for Beierholm end de 2 løsninger der allerede er hos dem i dag; Almindelig revision eller udvidet gennemgang, og at der heller ikke umiddelbart er nogle økonomiske incitamenters for at revision efter ISA for LCE vil være billigere end en almindelig revision med tilpassede løsninger, hvortil Kristian blev spurgt til, om det ikke kunne tænkes at der på sigt vil kunne opnås et lavere honorar set ud fra de meromkostninger branchen historisk har set når der kommer opdateringer til enkelte ISA i den almindelige revision (f.eks. ISA 315 og lignende), hvortil Kristian svarede at det kunne godt tænkes at det på sigt vil kunne være en fordel for ISA for LCE. En anden ulempe som Kristian ser er, at alle revisionsvirksomheder i Danmark skal til at udarbejde samt vedligeholde endnu en procesmodel i deres revisionssystemer, som er for ISA for LCE, da den vil kræve sin egen model, som er tilpasset denne "standalone" standard. Dertil ser Kristian også en ulempe i, hvis kunden undervejs i revisionsprocessen eller fra år til år skal flyttes ud af anvendelsen af ISA for LCE og dermed skal tilbage til en almindelig revision efter alle ISA standarderne, da dette vil vurderes at blive en tung proces. Dog ser Kristian også nogle fordele ved ISA for LCE, som blandt andet kan være den pointe i, at der

er en mindre fordel ved at standarden er universel set med et internationalt syn, sådan at man ikke vil opleve den erklæringsmæssige forvirring, der eksempelvis kan være ved nationale-særegne erklæringer (udvidet gennemgang), samtidigt med at Kristian også ser en fordel ved hvis der skulle oplæres en ny medarbejder indenfor revisionssager, så må det alt andet lige være nemmere at sætte den nye medarbejder ind i én standard på ca. 120 sider end at skulle få dem til at lære og forstå alle de andre ISA standarder med >1.000 sider.

Anvendelsesmulighederne for ISA for LCE ses af Kristian, primært som værende for virksomheder, der af én eller anden årsag ikke har mulighed for at tilvælge udvidet gennemgang.

- Tror du at der kan blive udfordringer med at overbevise kunder om anvendelsen af LCE Standarden i forhold til traditionel revision efter alle ISA Standarderne?
 - Vil du vurdere at den høje grad af sikkerhed vil blive negligeret som "light revision" eller vil den bestå ved anvendelsen af ISA for LCE?
 - Kristian fortæller at hans første tanke da ISA for LCE blev meldt ud fra IAASB også var om det var en light-revision, dog vurderede han efterfølgende at den vil kunne opretholde den samme grad af sikkerhed, efter at have læst standarden. Kristian fortalte også at da han fik standarden læst, så var han vurdering også den, at frihedsgraden for ISA for LCE er ens med den almindelige revisionsproces, da det er de samme aspekter man skal forholde sig til, kravene til opfyldelsen er bare ikke så stringent beskrevet i ISA for LCE som ved den almindelige revision. Kristian fortæller også at Beierholm kommer ikke til at presse ISA for LCE ned over kunderne, så det skal være en konkret efterspørgsel fra dem eller en konkret udmelding fra ERST/REVU, som skal komme inden der vil ses bevægelser i retningen af ISA for LCE i praksis.
- Ser du nogle mangler, udfordringer eller begrænsninger ved ISA for LCE standarden?
- Hvad er dine erfaringer med og forventninger til vurdering af kompleksiteten af virksomheder? Er det nemt og ligetil eller giver det udfordringer for opgaveansvarlige revisor?

- Vurdering af én virksomheds kompleksitet er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
 - Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Kristian udtrykker, at det vil helt klart gøre det mere enkelt for den opgaveansvarlige partner at vurdere virksomhedens kompleksitet, hvis der var fastsat nogle klare tærskelværdier fra centralt hold (Erhvervsstyrelsen). Det er dog Kristians overvejende holdning til grænseværdier, at én virksomheds individuelle kompleksitet er et bedre parameter end generelle størrelsesgrænser.
 - Bør/kan der indføres en "2 på hinanden følgende år" vurdering, for at undgå teoretisk skift fra at være kompleks / ikke-kompleks hvert år?
 - Kristian vurderer ikke, at det vil give mening med "2 på hinanden følgende år" i denne sammenhæng.
 - Hvad er revisors forudsætninger for vurdering af kompleksiteten?
 - Kristian vurderer, at det bl.a. vil være et spørgsmål om antallet af transaktioner en given virksomhed har, som vil være med til at bestemme om en virksomhed er kompleks eller ej, da man sagtens kan have en mindre kompleks virksomhed, som har store omsætningssumme, men en simpel struktur, men at når der er mange forskellige typer af transaktioner og antallet af transaktioner er højt, så vil det kunne gøre en virksomhed kompleks.
 - Tror du at revisors og virksomhedens ledelse vurdering af virksomhedens kompleksitet er ens?
 - Det er Kristians vurdering, at dette ikke vil være et problem i praksis, og at det i sidste ende er den opgaveansvarlige partners beslutning.
- Tror du, at ISA for LCE vil bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
 - Kristian har svært ved at identificere besparelserne, set i lyset af at man er nødt til at vedligeholde revisionssystemerne til at der skal være en skræddersyet model til netop ISA for LCE, men at der også vil komme ajourføringer til ISA for

- LCE standarden, trods at IAASB har givet en implementeringsperiode på de 3 år, hvor de ikke vil ændre på standarden.
- De/Beierholm forventer ikke at komme til at lave mindre arbejde ved revision efter den nye ISA for LCE standard set i forhold til deres eksisterende tilpassede procesløsninger, og vil dermed ikke forvente besparelser for deres kunder.
 - Herudover behov for samme grad af krav til revisionsbevis og dokumentation.
- Hvad tror du at ISA for LCE vil få af betydning for revisorerklæringstypen 'udvidet gennemgang' i Danmark?
- Kristians vurdering er, at der er så mange virksomheder og revisionsvirksomheder der har taget erklæringsstandard for udvidet gennemgang til sig i sådan en grad, at der ikke burde ske den store ændring herfor.
- Tror du, at mindre komplekse virksomheder vil bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
- Kristian nævner, at der garanteret er nogle som nok vil kunne se fordelene ved at skifte til ISA for LCE, da der dermed opnås et regnskab med høj grad af sikkerhed, men at det ikke vil være priserne for revision efter ISA for LCE der vil være incitament for at skifte erklæringstypen. Samtidigt tilføjer Kristian en bemærkning om, at hvis REVU ikke tager bolden op, som IAASB har givet i form af ISA for LCE, så bliver det højest sandsynligt ikke til noget stort set ud fra en dansk synsvinkel.
 - Kristian fremhæver desuden, at virksomheder der anvender udvidet gennemgang erklæringstypen, ikke/sjældent har behov for en erklæringstype der er forståelig i udlandet.
- Hvorfor tror du at Erhvervsstyrelsen og FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i deres udmeldinger omkring LCE standarden?
- Kristians vurdering af hvorfor Erhvervsstyrelsen og FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i deres udmeldinger omkring ISA for LCE standarden er, at det nok primært handler om usikkerheder omkring anvendelsen og manglende praktisk erfaring. Det er klart at de generelle krav til anvendelsen af ISA for LCE er udfordret ved, at der ikke er nogle fastsatte tærskler for hvad en mindre kompleks virksomhed reelt er, samtidigt med at der ikke er

sikkerheder for hvordan kvalitetskontrollen vil reagere på disse revisionsager, og at der dermed er en frygt for at revisorerne vil blive sablet ned i en kvalitetskontrol. Hertil nævner Kristian igen, at det er et centralt element for ISA for LCE udbredelse i Danmark, at der sker en aktiv fremgang set fra Erhvervsstyrelsen og FSR side, sådan at det vil gøre dialogen om ISA for LCE større.

Bilag 2.4 Interview med Daniel Mogensen

Spørgsmål til og svar fra Daniel Mogensen i forbindelse med interview d. 20. oktober 2025.

Spørgsmålene var tilsendt Daniel Mogensen forud for interviewet. Under interviewet blev bl.a. disse spørgsmål behandlet, og de modtagne svar fra Daniel Mogensen fremstår med blå skrift.

- Hvad er dit kendskab til ISA for LCE?
 - Læst lidt om den, men ikke hele standarden. Sidder med børsnoterede virksomheder m.v.
- Hvordan tænker du at ISA for LCE vil passe ind i en mellemstor organisation som jeres (PwC)?
 - Bred kundeportefølje hos PwC, så også aktuel for dem (PwC), og Daniel ser også muligheder for standarden med en mere nuanceret standard.
 - Ikke stor forskel på krav om det er børsnoteret virksomhed eller mindre kompleks virksomhed, så potentiale med standarden.
- Tænker du ISA for LCE vil blive anvendt eller er det din vurdering at revisioner vil blive udført efter de traditionelle ISA standarder?
- Vil det overhovedet have væsentlig betydning for din/jeres hverdag?
- Ser du nogle ulemper / fordele ved ISA for LCE standarden?
 - Ja, jf. mindre krav m.v.
 - Mere subjektivt med ISA for LCE, så hvad revisor skal gøre og ikke gøre fremgår ikke så tydeligt længere. Det vil derfor ikke nødvendigvis være nemmere/bedre i en kvalitetskontrol, da meget subjektivitet med ISA for LCE.
- Tror du at der kan blive udfordringer med at overbevise kunder om anvendelsen af LCE standarden i forhold til traditionel revision efter alle ISA Standarderne?

- Vil du vurdere at den høje grad af sikkerhed vil blive negligeret som "light revision" eller vil den bestå ved anvendelsen af ISA for LCE?
 - Udv. gng. havde ikke denne effekt, så det bliver nok lidt det samme.
- Ser du nogle mangler, udfordringer eller begrænsninger ved ISA for LCE standarden?
 - Administrative forhold kan forbedres, men ikke væsentlige ændringer på arbejde på revisionsområder.
- Hvad er dine erfaringer med og forventninger til vurdering af kompleksiteten af virksomheder? Er det nemt og ligetil eller giver det udfordringer for opgaveansvarlige revisor?
- Vurdering af én virksomheds kompleksitet er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
- Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Fair nok at have standarden, hvis man sætter grænsen for ISA for LCE et sted omkring/imellem c-mellem og c-stor (altså ikke på c-stor).
 - Grænse som c-stor vil være godt, men med komplekse b-virksomheder og c-mellem virksomheder som ikke kan anvende alligevel.
- Bør/kan der indføres en "2 på hinanden følgende år" vurdering, for at undgå teoretisk skift fra at være kompleks / ikke-kompleks hvert år?
- Hvad er revisors forudsætninger for vurdering af kompleksiteten?
- Tror du at revisors og virksomhedens ledelse vurdering af virksomhedens kompleksitet er ens?
 - Revisor er den der afgiver påtegningen, og andre revisorer bør være enige.
- Tror du, at ISA for LCE vil bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
 - Ja, for både revisor og SMV-virksomheder.
 - ISA for LCE må være dyrere end udv. gng., men Daniel har ikke oplevet problemer med at forklare udv. gng. for udlændinge.
 - Udv. gng. bør udgå / svært for ISA for LCE at få grundlag med denne.
- Hvad tror du at ISA for LCE vil få af betydning for revisorerklæringstypen 'udvidet gennemgang' i Danmark?

- Bør kraftigt overvejes at fjerne udv. gng., da 3 forskellige ensartede erklæringer er for mange / forvirrende.
- Udv. gng. er et rigtig godt produkt ifølge Daniel.
- Tror du, at mindre komplekse virksomheder vil bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
 - Nej, da udv. gng. er god og billig.
 - LCE vil muligvis kunne erstatte udvidet gennemgang, og vil være en fordel da udvidet gennemgang er en udelukkende dansk erklæring.
 - Bør kraftigt overvejes at fjerne udv. gng., da 3 forskellige ensartede erklæringer er for mange / forvirrende.
 - Udv. gng. er det bedste produkt, men internationalt er ISA for LCE det bedste.
- Hvorfor tror du at Erhvervsstyrelsen og FSR Danske Revisorer ikke har været mere aktive i deres udmeldinger omkring LCE standarden?
 - Formodentlig pga. udvidet gennemgang, som allerede er der og som skaber noget usikkerhed om udv. gng. skal lægges i graven eller hvad.
 - ISA for LCE vil være dyrere end udv. gng.
 - Politisk vil man ikke tage den varme kartoffel endnu.
 - Daniel ser ikke umiddelbart af PwC modarbejder eller ikke har interesse i ISA for LCE, for de synes også at revisioner er komplicerede.
 - Lars (faglig afd.) og andre ved PwC, er normalt glade for opblødninger / færre krav / mere fleksibilitet.

Bilag 2.5 Interview med Heidi Roger Martens (FSR – danske revisorer)

Spørgsmål til og svar fra Heidi Roger Martens i forbindelse med interview d. 31. oktober 2025.

Spørgsmålene var tilsendt Heidi Roger Martens forud for interviewet. Under interviewet blev bl.a. disse spørgsmål behandlet, hvorefter et referat med de noterede svar med blå skrift nedenfor, blev sendt til godkendelse ved Heidi Roger Martens.

- Oplever I mange henvendelser fra jeres medlemmer omkring ISA for LCE standarden?
 - o En del henvendelser, især i starten af året (år 2025), men ikke decideret mange henvendelser. Særligt omkring hvornår FSR kommer med noget revisorerne

kan bruge. Svært for FSR at vejlede om vurderingen af kompleksitet, da dette er ud fra den konkrete virksomhed.

- ISA for LCE og ISA revision er begge erklæringer med høj grad af sikkerhed.
- Flere af medlemmerne troede til en start at der var mindre arbejde med LCE standarden, hvilket som udgangspunkt ikke er tilfældet, da ISA for LCE groft set er en almindelig ISA-revision som er skaleret ned til én standard (krav til PIE og komplekse forhold er fjernet i LCE-standarden).
- Vil I anbefale førtidsimplementering af revisionsstandarden?
 - Ingen holdning. Hvis revisorerne har værktøjerne/processen til det, er det OK.
 - Der skal ligge nogle nøje overvejelser hos den enkelte opgaveansvarlige partner i vurderingen af kompleksiteten.
- Er der en dansk oversættelse af revisionsstandarden ISA for LCE og tilhørende vejledninger m.v. på vej / på trapperne?
 - Vejledninger i proces jf. REVUs/FSR's udgivelse i oktober 2025.
 - Dansk oversættelse må forventes på et tidspunkt (ikke lige p.t.). Det er et stort arbejde at oversætte en standard.
 - Forventninger om at ISA for LCE vil blive anvendt, dog primært virksomheder fra ISA revision til ISA for LCE revision.
- Hvad er jeres forventninger til 'udvidet gennemgang' erklæringen på sigt, når ISA for LCE er implementeret?
 - Vil mindre komplekse virksomheder bevæge sig væk fra 'udvidet gennemgang' igen, og over til revision efter ISA for LCE?
 - Ingen forventninger om virksomheden går fra en udvidet gennemgang til en ISA for LCE, medmindre virksomheden ikke længere kan få udført udvidet gennemgang og skal have udført en revision. Så kan det måske være at der vælges ISA for LCE i stedet for ISA revision.
 - Vil 'udvidet gennemgang' udfases/uddø eller ændres væsentligt?
 - Ingen forventninger om at noget ændres. Det er to forskellige erklæringsopgaver.
- Hvordan opnår revisor høj grad af sikkerhed for revisionspåtegningen ved anvendelse af den mindre/simplere revisionsstandard, ISA for LCE?

- Er det primært via revisors øgede grad af professionelle skepsis undervejs i revisionsprocessen, for at kompensere herfor?
 - Om revisionen udføres efter ISA eller ISA for LCE, så er det alt andet lige samme arbejde revisor skal udføre på de enkelte regnskabsposter, da samme grad af sikkerhed skal opnås. Samme grad af sikkerhed = ca. samme grad af arbejde.
- Vurdering af én virksomheds kompleksitet (og dermed anvendelse af ISA for LCE) er delvist en subjektiv vurdering ud fra kvalitative faktorer, og kan således variere fra et år til et andet år både på baggrund af ændringer i virksomheden men også revisors subjektive vurdering.
 - Bør/kan der fastsættes klare grænseværdier?
 - Det er fint at det ikke er gjort, da man f.eks. kan have en regnskabsklasse B der er kompleks og en virksomhed i regnskabsklasse C-mellem, der ikke er kompleks. Så p.t. OK at Erhvervsstyrelsen ikke har fastsat.
 - Vil revisor stå med en for kompleks professionel vurderings opgave i at skulle vurdere om en virksomhed er kompleks eller ej?
 - Vurderingen af virksomhedens kompleksitet er en vurderingssag i alle tilfælde, da det er et grundlæggende krav, at virksomheden er mindre kompleks for at ISA for LCE kan anvendes ved revisionen.
- Forventer I at ISA for LCE vil kunne bidrage til effektivitet og besparelser og andre fordele for danske revisor og SMV-virksomheder?
 - På nuværende tidspunkt usikkert, men de seneste års ajourføringer af ISA standarderne ses øgede krav til revisionen, så på sigt kan der måske være. I større revisionsfirmaer/-huse er revisionsprocessen (ISA revision) allerede skaleret til de mindre virksomheder / mindre komplekse virksomheder, som medfører at de har et revisionsværktøj, der er skaleret til mindre komplekse virksomheder. I forhold til udarbejdelse af revisionsværktøj til ISA for LCE, vil det primært være back-end der er lidt besparelser.
- Hvorfor har FSR - danske revisorer ikke har været mere aktive i udmeldingerne omkring LCE standarden og guidance hertil?
 - Da meldingen fra Erhvervsstyrelsen kom i november 2024, om at man kunne bruge ISA for LCE standarden på 2024 regnskaber, var det meget sent ift.

revisors statusssæson/højsæson. Vurdering af kompleksiteten er ud fra den konkrete virksomhed.

- FSR kan bidrage med kvalificerede input til revisors vurdering om hvornår en virksomhed kan indeholde komplekse elementer som revisor skal overveje og kan medtage i dennes samlede vurdering af virksomhedens kompleksitet.

Bilag 2.6 Besvarelse af spørgsmål fra Björn Irle / FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer)

Spørgsmål til og svar fra Björn Irle, områdechef ved Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), d. 14. oktober 2025. De modtagne svar fra Björn Irle fremstår med blå skrift.

- Are you receiving many inquiries from your members regarding the ISA for LCE standard?
 - No, ISA for LCE is however discussed in various seminars and trainings.
- Would/do you recommend early adoption of the audit standard?
 - Yes, if you have an audit program (software) supporting ISA for LCE.
- Does your country have a translation of the ISA for LCE audit standard and related guidance materials in your own language?
 - For the standard, yes, it is available on IAASB's home page. Related guidance are not translated but used in preparing other guidance and training materials.
- Did/do your country already have a similar "solution" for the less complex entities, i.e. a "light-version" of an audit?
 - No.
- How does the auditor achieve a high level of assurance when applying the simpler audit standard, ISA for LCE?
 - ISA for LCE is not a simpler standard. It is adapted to the typical circumstances for an LCE. The process-oriented format of the standard makes it easier to understand.
- Is this primarily through the auditor's increased application of professional skepticism throughout the audit process to compensate?
 - ISA for LCE promotes professional judgment since the standard has less application material.

- Assessing a company's complexity (and thus the applicability of ISA for LCE) is partly a subjective judgment based on qualitative factors and may vary from year to year due to changes in the company or the auditor's assessment.
 - Do you have a quantitative threshold in your country regarding ISA for LCE?
 - Yes, ISA for LCE is not allowed for entities (or groups) exceeding more than one of the following thresholds: 80 MSEK turnover, 40 MSEK balance total and 50 employees in two consecutive years.
 - If not, should/can clear threshold values be established?
 - Does the auditor have access to/knowledge of all the qualitative prerequisites for assessing complexity?
 - For most entities the qualitative prerequisites are easy to assess.
 - Will the auditor and the company's management always agree on the assessment of the company's complexity?
 - Probably, we have no experience in this area yet. However, the choice of ISA or ISA for LCE is more for the auditor to address since the level of assurance is the same in both standards.
 - Will the auditor face an overly complex professional judgment task in determining whether a company is complex or not?
 - For most entities the qualitative prerequisites are easy to assess.
- Do you expect ISA for LCE to contribute to efficiency, cost savings, and other benefits for auditors and SME companies?
 - Potential efficiency gains and cost savings in the audit process depending on how the audit was executed under ISA. The main benefit is that ISA for LCE is easier to understand and apply since it is adapted to LCE:s.

Bilag 3 Carsten Nielsens tjekliste til vurdering af hvorvidt ISA for LCE kan anvendes i revisionen

Tjekliste til vurdering af hvorvidt ISA for LCE kan anvendes i revisionen

Først vurderer opgaveteamet om revisionen er omfattet af de specifikke forbud mod anvendelse af ISA for LCE jf. tabellen nedenfor.

1) Analyse og vurdering samt konklusion vedrørende specifikke forbud mod anvendelse af ISA for LCE:

Specifikt forbud i ISA for LCE, afsnit A1, litra a	Er der tale om revision af en virksomhed, hvor lov eller regulering forbyder brugen af ISA til LCE eller specificerer brugen af andre revisionsstandarder end ISA for LCE til revision af regnskaberne?	Det er opgaveteamets opfattelse, at revision af virksomheden ikke er omfattet af et specifikt forbud i love eller regulering i Danmark, eller der påbydes brug af andre revisionsstandarder end ISA for LCE.
Specifikt forbud i ISA for LCE, afsnit A1, litra b	Er der tale om revision af en børsnoteret virksomhed?	Det er opgaveteamets opfattelse, at der ikke er tale om revision af en børsnoteret virksomhed.
Specifikt forbud i ISA for LCE, afsnit A1, litra c, punkt i og ii	Er der tale om revision af en finansiell virksomhed omfattet af Finanstilsynets regler (pengeinstitutter og forsikringselskaber)?	Det er opgaveteamets opfattelse, at der ikke er tale om revision af en finansiell virksomhed omfattet af Finanstilsynets regler (pengeinstitutter og forsikringselskaber).
Specifikt forbud i ISA for LCE, afsnit A1, litra c, punkt iii	Er der tale om revision af en anden type virksomhed med offentlighedens interesse (PIE)?	Det er opgaveteamets opfattelse, at der ikke er tale om revision af en anden type virksomhed med offentlighedens interesse (PIE).
Specifikt forbud i ISA for LCE, afsnit A1, litra d	Er der tale om revision af et koncernregnskab (koncernrevision) og: (ii) Alle komponenter eller forretningsenheder opfylder kriterierne om ikke at være børsnoterede eller finansielle virksomheder (banker eller forsikringselskaber); og (ii) Komponentrevisorer er ikke involveret i koncernrevisionen, undtagen når komponent-revisors involvering er begrænset til omstændigheder, hvor en fysisk tilstedeværelse er nødvendig for en specifik revisionsprocedure for koncernrevisionen (f.eks. deltagelse i en fysisk beholdningsoptælling eller fysisk inspektion af aktiver eller dokumenter).	Der er ikke tale om en koncernrevision. ELLER Det er opgaveteamets opfattelse, at der er tale om en koncernrevision, hvor der ikke er involveret komponent-revisorer i koncernrevisionen. ELLER Det er opgaveteamets opfattelse, at der er tale om en koncernrevision, hvor der ikke er involveret komponent-revisorer i koncernrevisionen ud over de tilladete begrænsede omstændigheder i forbindelse med en eller få specifikke

		revisionsprocedurer, der kræver fysisk tilstedeværelse.
Konklusion	Samlet vurdering af alle kriterierne med forbud ovenfor	Det er opgaveteamets opfattelse, at revisionen ikke er omfattet af alle de specifikke forbud, og der er tale om en Less Complex Entity (LCE). Derfor har opgaveteamet ud fra en faglig vurdering med fornøden professionel skepsis konkluderet, at ISA for LCE kan anvendes ved revisionen.

Den følgende liste beskriver karakteristiske træk ved en mindre kompleks virksomhed. Formålet med listen er at afgøre, om brugen af ISA for mindre komplekse virksomheder er passende.

Listen er ikke udtømmende, og den er heller ikke beregnet til at være absolut, og det kan være nødvendigt at tage hensyn til andre relevante faktorer.

De kvalitative egenskaber alene vil ikke nødvendigvis være tilstrækkelige til at afgøre, om ISA for LCE er passende eller ej.

Derfor er forholdene beskrevet i nedenstående liste beregnet til at blive vurderet både individuelt og i kombination samt ved inddragelse af eventuelt andre relevante kriterier efter opgaveteamets faglige vurdering baseret på et professionelt skøn.

Når det drejer sig om koncernrevision, skal disse overvejelser gælde både koncernen og hver af koncernens enkelte virksomheder og forretningsområder.

2) Analyse og vurdering samt konklusion vedrørende opfyldelse af kvalitative karakteristika for anvendelse af ISA for LCE:

Karakteristika	Vurderingskriterier	Konklusion pr. kriterie og samlet vurdering af kriterierne i kombination
Forretningsaktiviteter, forretningsmodel og branche	Virksomhedens forretningsaktiviteter, forretningsmodel eller den branche, som virksomheden opererer i, indebærer ikke gennemgribende forretningsrisici af betydning. Der er ingen specifikke love eller regler, der regulerer forretningsaktiviteterne, hvilket tilføjer kompleksitet (f.eks. tilsynskrav).	Det er opgaveteamets opfattelse, at hverken virksomhedens forretningsaktiviteter, forretningsmodel eller branche indebærer gennemgribende forretningsrisici af betydning. Opgaveteamet har ikke identificeret væsentlige specifikke love eller regler, der regulerer

	Virksomhedens transaktioner stammer fra få forretningsområder eller indtægtsstrømme.	forretningsaktiviteterne, der tilføjer kompleksitet af betydning. Virksomhedens transaktioner stammer fra få forretningsområder og få indtægtsstrømme.
Organisationsstruktur og størrelse	Organisationsstrukturen er klar med få rapporteringsenheder eller niveauer og et lille ledelsesteam (f.eks. 5 personer eller færre).	Det er opgaveteamets opfattelse, at organisationsstrukturen er klar med få rapporteringsenheder og niveauer og har et lille ledelsesteam.
Ejerstruktur	Virksomhedens ejerstruktur er klar, og der er fuld gennemsigtighed om ejerskab og kontrol, så alle individuelle ejere og ejere med ret til udbytte er kendte.	Det er opgaveteamets opfattelse, at virksomhedens ejerstruktur er klar, og der er fuld gennemsigtighed om ejerskab og kontrol.
Økonomifunktionens art	Virksomheden har en centraliseret økonomifunktion, herunder centraliserede aktiviteter relateret til regnskabsaflægning. Der er få ansatte i stillinger relateret til finansiel rapportering (f.eks. 5 personer eller færre).	Det er opgaveteamets opfattelse, at virksomheden har en centraliseret økonomifunktion, herunder centraliserede aktiviteter relateret til regnskabsaflægning. Der er desuden få ansatte i stillinger relateret til finansiel rapportering.
Informationsteknologi (IT)	Virksomhedens it-miljø, herunder virksomhedens it-applikationer og it-processer, er transparente. Virksomheden bruger kommerciel software og har ikke mulighed for at foretage programændringer ud over at konfigurere softwaren (f.eks. kontoplan, rapporteringsparametre eller tærskler). Konfigurationsrettigheder i softwaren er generelt begrænset til en eller to udpegede personer, der har til opgave at udføre konfigurationerne. Virksomhedens forhold gør, at der er behov for få formaliserede generelle it-kontroller.	Det er opgaveteamets opfattelse, at virksomhedens it-miljø, herunder virksomhedens it-applikationer og it-processer, er transparente. Virksomheden bruger desuden kommerciel software og har ikke mulighed for at foretage programændringer ud over at konfigurere softwaren. Konfigurationsrettigheder i softwaren er generelt begrænset til få udpegede personer, der har til opgave at udføre konfigurationerne. Virksomhedens forhold gør derudover, at der er behov for få formaliserede generelle it-kontroller.

<p>Anvendelse af begrebsrammer for regnskabsaflæggelse og regnskabsmæssige skøn</p>	<p>Der er få regnskabslinjer og yderligere oplysningskrav i virksomhedens regnskaber, som kræver, at ledelsen udøver væsentlige regnskabsmæssige skøn ved anvendelse af kravene i den regnskabsmæssige begrebsramme.</p> <p>Virksomhedens regnskaber omfatter normalt ikke regnskabsmæssige skøn, der involverer brug af komplekse metoder, modeller, forudsætninger eller data.</p>	<p>Det er opgaveteamets opfattelse, at der er få regnskabslinjer og yderligere oplysningskrav i virksomhedens regnskaber, som kræver, at ledelsen udøver væsentlige regnskabsmæssige skøn ved anvendelse af kravene i den regnskabsmæssige begrebsramme.</p> <p>Virksomhedens regnskaber omfatter desuden normalt ikke regnskabsmæssige skøn, der involverer brug af komplekse metoder, modeller, forudsætninger eller data.</p>
<p>Yderligere karakteristika, der er relevante for koncernrevisioner.</p> <p>Ved koncernrevision skal følgende kvalitative egenskaber vurderes ud over de ovenfor anførte:</p>		<p>Der er tale om en koncernrevision, hvorfor yderligere karakteristika, der er relevante for koncernrevisioner, er vurderet nedenfor.</p>
<p>Koncernstruktur og aktiviteter</p>	<p>Koncernen har få virksomheder eller forretningsområder (f.eks. 5 eller færre).</p> <p>Virksomheder eller forretningsområder i koncernen opererer i jurisdiktioner med lignende karakteristika, såsom love eller regler og forretningsmiljø.</p>	<p>Det er opgaveteamets opfattelse, at koncernen har få virksomheder og forretningsområder.</p> <p>Virksomheder eller forretningsområder i koncernen opererer desuden i jurisdiktioner med lignende karakteristika, såsom love eller regler og forretningsmiljø.</p>
<p>Adgang til information eller personer</p>	<p>Koncernledelsen vil kunne give opgaveteamet adgang til de nødvendige oplysninger og ubegrænset adgang til personer i koncernen, som koncernrevisoren vurderer, er nødvendige.</p>	<p>Det er opgaveteamets opfattelse, at koncernledelsen vil kunne give opgaveteamet adgang til de nødvendige oplysninger og ubegrænset adgang til personer i koncernen, som vi vurderer, er nødvendige.</p>
<p>Konsolideringsproces</p>	<p>Koncernen har en simpel konsolideringsproces.</p> <p>For eksempel:</p>	<p>Det er opgaveteamets opfattelse, at koncernen har en simpel konsolideringsproces hvor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • koncerninterne transaktioner eller andre

	<ul style="list-style-type: none"> • koncerninterne transaktioner eller andre konsolideringsjusteringer er ikke komplekse, • finansielle oplysninger for alle virksomheder eller forretningsområder er udarbejdet i overensstemmelse med lignende regnskabspraksis som dem, der anvendes for koncernregnskabet, og • alle virksomheder eller forretningsområder har samme regnskabsår som for koncernens regnskabsaflæggelse. 	<p>konsoliderings-justeringer er ikke komplekse,</p> <ul style="list-style-type: none"> • finansielle oplysninger for alle virksomheder eller forretnings-områder er udarbejdet i overensstemmelse med lignende regnskabspraksis som dem, der anvendes for koncernregnskabet, og • alle virksomheder eller forretningsområder har samme regnskabsår som for koncernens regnskabs-aflæggelse.
Samlet konklusion	Samlet vurdering af kriterierne i kombination	Det er opgaveteamets opfattelse, at alle kvalitative vurderingskriterier indikerer, at der er tale om en Less Complex Entity (LCE), hvorfor opgaveteamet ud fra en samlet faglig vurdering med fornøden professionel skepsis har vurderet, at det er passende og hensigtsmæssig at gennemføre revisionen i overens-stemmelse med ISA for LCE.

2) Analyse og vurdering samt konklusion vedrørende opfyldelse af kvantitative karakteristika for anvendelse af ISA for LCE

Erhvervsstyrelsen har på linje med de øvrige skandinaviske lande ikke fastsat kvantitative tærskelværdier, som skal vurderes i forbindelse anvendelse af standarden.

Erhvervsstyrelsen har tilkendegivet sin holdning til ISA for LCE til FSR - danske revisorer, som er:

Det fremgår af lovbemærkningerne til revisorlovens § 16, at god revisorskik blandt andet udfyldes af revisionsstandarderne. Det er på denne baggrund styrelsens opfattelse, at LCE-standardens skal ses på linje med andre revisions- og erklæringsstandarder, som udgives af IAASB, og dermed - som andre IAASB-erklæringsstandarder - udfylder god revisorskik efter RL § 16. LCE-standardens vil derfor kunne anvendes ved udførelse af revision i Danmark. Styrelsen skal i den forbindelse henlede opmærksomheden på, at det skal oplyses i revisionspåtegningen, hvilke/hvilken revisionsstandard(er) der er anvendt ved revisionen (EBK § 5, stk. 4). Styrelsen skal gøre opmærksom på, at der er tale om Erhvervsstyrelsens vejledende fortolkning af reglerne, mens spørgsmålets endelige afgørelse henhører under domstolene.

Det er på den baggrund opgaveteamets opfattelse, at der ingen kvantitative begrænsninger er for anvendelse af ISA for LCE i Danmark, men alene de specifikke forbud samt de kvalitative karakteristika anført i ISA for LCE. Disse er analyseret i tabellerne ovenfor.

Overordnet konklusion på anvendelsen af ISA for LCE

Det er opgaveteamets opfattelse:

- at revisionen ikke er omfattet af alle de specifikke forbud mod anvendelse af ISA for LCE
- at alle kvalitative vurderingskriterier understøtter, at der er tale om en Less Complex Entity (LCE)
- at der ingen kvantitative begrænsninger er for anvendelse af ISA for LCE i Danmark

Opgaveteamet overordnede konklusion ud fra en faglig vurdering med fornøden professionel skepsis er derfor, at det er passende og hensigtsmæssig at gennemføre revisionen i overensstemmelse med ISA for LCE.

Udarbejdet af Carsten Nielsen 10-11-2024

ⁱ ISA for LCE, side 91