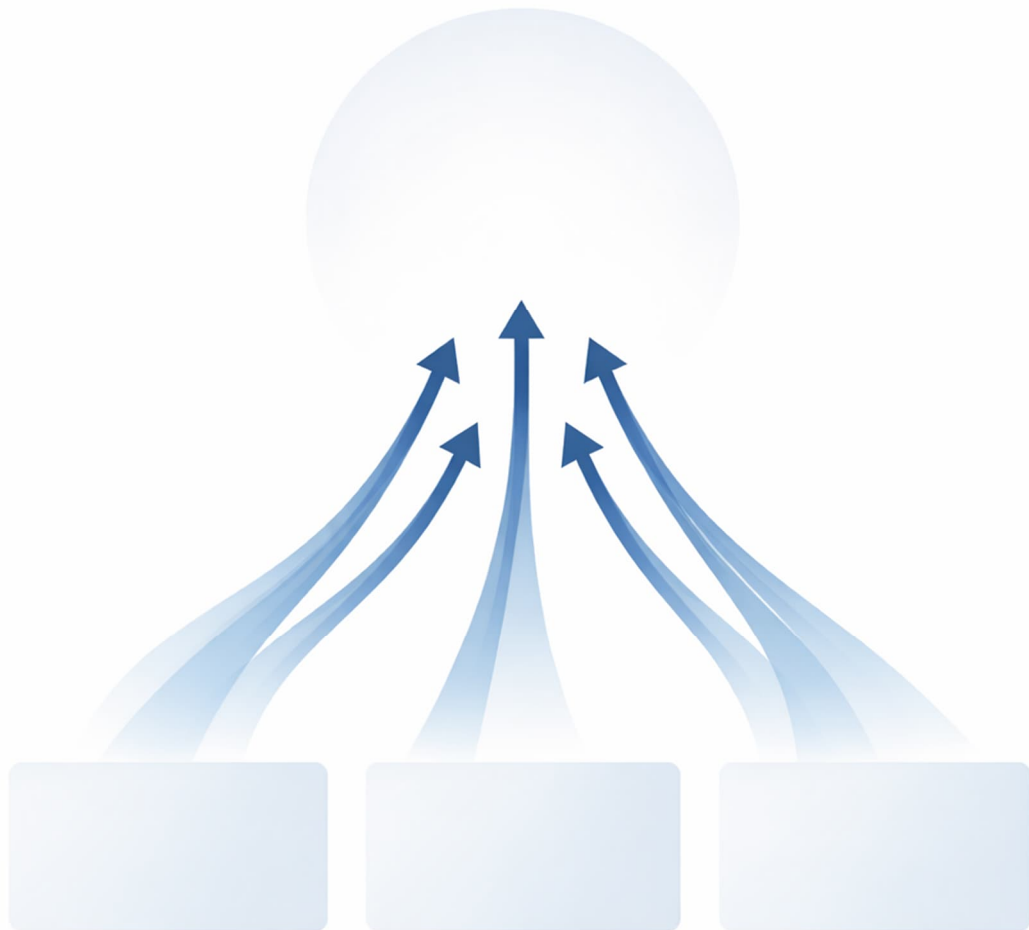


ISA 600 (Revised) i praksis: En analyse af rollefordeling, ansvar og samarbejde i koncernrevision

Kandidatspeciale - Cand.merc.aud

Aalborg universitet



Af Denice Luna Jantzen (20231841) og Simone Del Mastro (20221504)

Vejledt af Hans Høj Nygaard

Januar 2026

Titelblad

Forfattere Denice Luna Jantzen
 Simone Del Mastro

Vejleder Hans Høj Nygaard

Fag Speciale

Semester 4. semester

ECTS 30 ECTS

Uddannelse Cand.merc.aud

Uddannelssted Aalborg Universitet

Aflveringsfrist 5. Januar 2026

Antal tegn 188.858

Antal sider 78,9 sider (2.400 anslag pr. normalside)



AALBORG UNIVERSITY
DENMARK

Abstract

This thesis examines how ISA 600 (Revised) has reshaped the roles, responsibilities and collaboration between group auditors and component auditors in the audit of consolidated financial statements. The revised standard is introduced in response to identified weaknesses in the former ISA 600, including unclear role and responsibility allocation between group and component auditors, limited transparency in the exercise of professional judgement, and significant variation in how the group audit requirements were applied in practice. Effective for reporting periods beginning on or after 15 December 2023, ISA 600 (Revised) represents a significant shift in the governance of group audits.

The study adopts a social constructivist research perspective and applies a qualitative design combining document analysis with three semi-structured interviews involving a group auditor, a component auditor, and a technical audit expert. This approach enables an in-depth understanding of how the revised requirements are interpreted, operationalized, and experienced in practice during the standard's early implementation phase.

The findings show that ISA 600 (Revised) has substantially strengthened the group auditor's responsibilities, particularly within planning, risk assessment, supervision, and evaluation of audit evidence obtained from component auditors. The enhanced emphasis on documentation, professional skepticism, consolidation risk, and structured two-way communication is perceived as enhancing transparency and accountability at group level. However, this study also reveals that these theoretical improvements are not consistently translated into practice. The implementation is characterized by significant variation, as responsibility is frequently reduced to documentation and formal compliance, rather than realized through active risk-based involvement and qualitative evaluation in reality.

The thesis concludes that ISA 600 (Revised) addresses many of the conceptual weaknesses associated with the former standard and supports a more coherent, risk-based approach to group auditing. However, the practical impact on audit quality depends on how effectively audit firms integrate the revised requirements into their methodologies and collaboration models. The findings highlight a persistent gap between regulatory intent and audit practice, particularly in areas reliant on professional judgement.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	6
1.1 Problemformulering	7
1.2 Afgrænsning	8
1.3 Læsevejledning.....	9
2. Metodeafsnit.....	11
2.1 Videnskabsteoretisk tilgang.....	11
2.2 Ontologi.....	11
2.3 Epistemologi.....	12
2.4 Metodologi	12
2.5 Undersøgelsesdesign	13
2.6 Dataindsamling.....	14
2.6.1 Primære data	14
2.6.2 Semistrukturerede interview	14
2.6.3 Respondenter	15
2.6.4 Transskribering	16
2.6.5 Sekundære data	16
2.7 Validitet og reliabilitet	17
2.8 Reliabilitet	17
2.9 Validitet	17
2.10 Kildekritik	18
2.10.1 Primære kilder	18
2.10.2 Respondenter	18
2.10.3 Sekundære kilder	19
3. Teori	21
3.1 Ledelsesansvar for at styre og opnå kvalitet i en koncernrevision.....	21
3.2 Accept og fortsættelse af revisionsopgaver	21
3.3 Overordnet strategi og plan for koncernrevisionen	23
3.4 Forståelse af koncernen og dens omgivelser, det relevante regnskabsgrundlag samt koncernens interne kontrolsystem	24
3.5 Identifikation og vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation	25
3.6 Væsentlighed	26
3.7 Reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation.....	27
3.8 Kommunikation og evaluering af komponentrevisors arbejde	28
3.9 Evaluering af tilstrækkeligheden og hensigtsmæssigheden af det indhentede revisionsbevis.....	30

3.10 Koncernrevisors erklæring	31
3.11 Kommunikation med koncernledelsen, bestyrelsen og revisionsudvalget.....	31
3.12 Delkonklusion	32
4. Analyse.....	34
4.1 Dokumentanalyse af ITC-Rapport fra IAASB.....	34
4.1.1 GA4 Roller og ansvar for koncern- og komponentrevisorer	36
4.1.2 GA5 Risikovurdering i koncernrevisionen.....	37
4.1.3 GA6 Væsentlighed og aggregationsrisiko	38
4.1.4 GA3 Kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor	40
4.1.5 GA8 Gennemgang og evaluering af komponentrevisorers arbejde.....	41
4.1.6 Delkonklusion.....	44
4.2 Dokumentanalyse af ISA 600 (Revised)	45
4.2.1 GA4 Roller og ansvar for koncern- og komponentrevisorer	45
4.2.2 GA5 Risikovurdering i koncernrevisionen.....	47
4.2.3 GA6 Væsentlighed og aggregationsrisiko	49
4.2.4 GA3 Kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor	51
4.2.5 GA8 Gennemgang og evaluering af komponentrevisorers arbejde.....	53
4.2.6 Delkonklusion.....	55
4.3 ISA 600 (Revised) i praksis.....	57
4.3.1 GA4: Roller og ansvar for koncern- og komponentrevisorer	58
4.3.2 GA5: Risikovurdering i koncernrevisionen.....	60
4.3.3 GA6: Væsentlighed og aggregationsrisiko	62
4.3.4 GA3: Kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor	64
4.3.5 GA8: Gennemgang og evaluering af komponentrevisors arbejde.....	67
4.3.6 Delkonklusion.....	69
5. Diskussion.....	73
6. Konklusion.....	78
7. Perspektivering	80
8. Litteraturliste	82
9. Bilag	85

1. Indledning

Koncernrevision udgør et af de mest komplekse områder inden for revisionsfaget. I større koncerner er regnskabsaflæggelsen ofte fordelt på et stort antal juridiske enheder med aktiviteter på tværs af lande, forretningsområder samt revisions- og lovgivningsmæssige rammer. Revisionen af koncernregnskabet afhænger derfor af, at koncernrevisor i væsentligt omfang baserer sig på revisionsarbejde udført af komponentrevisorerne. Dermed opstår en revisionsstruktur, hvor ansvaret er samlet ét sted, mens revisionsarbejdet udføres af flere aktører, hvilket stiller forøgede krav til koordinering, kommunikation og professionel dømmekraft.

Denne struktur har gennem en årrække været genstand for øget opmærksomhed i den revisionsfaglige debat. Tilsynsmyndigheder og standardudviklere har rejst spørgsmål om, hvordan koncernrevisioner planlægges og gennemføres i praksis, herunder hvordan koncernrevisors ansvar udøves, når revisionsarbejdet er fordelt på flere enheder. Som led i denne udvikling er reguleringen af koncernrevision blevet genstand for fornyet opmærksomhed. Opdateringen af ISA 600 understreger behovet for at undersøge, hvordan rammerne for koncernrevisionen håndteres i praksis, og hvordan ændringer i reguleringen påvirker især rollefordelingen, ansvaret og samarbejdet mellem koncernrevisor og komponentrevisor i koncerner med forskellig struktur og kompleksitet.

ISA 600 (Revised) trådte i kraft for koncernregnskaber med regnskabsperioder, der begynder den 15. december 2023 eller senere. Regnskabsåret, der afsluttes den 31. december 2024, udgør dermed det første år, hvor standarden implementeres i praksis i koncernrevisioner. Afhandlingen tager afsæt i denne tidlige implementeringsfase, hvor revisionshusene for første gang arbejder med de reviderede krav i konkrete opgaver, og hvor fortolkningen samt den praktiske håndtering af standarden fortsat er under udvikling.

Denne overgang fra regulering til implementering i praksis skaber et særligt analysetidspunkt. I standardens første anvendelsesperiode bliver det muligt at undersøge, hvordan opdateringen af ISA 600 håndteres i konkrete koncernrevisioner, herunder hvordan de reviderede krav fortolkes og omsættes i praksis, samt hvordan dette påvirker samarbejdet mellem de involverede aktører. Afhandlingen tager således udgangspunkt i samspillet mellem regulering og praksis i koncernrevisionen i standardens første implementeringsperiode.

1.1 Problemformulering

Med afsæt i ovenstående er der formuleret følgende problemformulering med tilhørende underspørgsmål, som denne afhandling vil søge at besvare:

Hvordan påvirker opdateringen af ISA 600 (Revised) rollefordelingen, ansvaret og samarbejdet mellem koncernrevisor og komponentrevisor, og i hvilken grad bidrager den reviderede standard til at adressere de svagheder, der blev identificeret i den tidligere ISA 600, samt til at understøtte kvaliteten af koncernrevisionen?

Underspørgsmål

1. Hvad kendetegner koncernrevision i forhold til struktur, kompleksitet og risici, og hvordan præger disse forhold koncernrevisors planlægning, involvering og gennemførelse af koncernrevisionen?
2. Hvilke udfordringer og uklarheder prægede den tidligere ISA 600, og hvorfor opstod der behov for at revidere standarden?
3. Hvordan adresserer ISA 600 (Revised) teoretisk de centrale problemstillinger i koncernrevisionen, herunder i relation til koncernrevisors ansvar, planlægning, risikostyring, involvering, og styringen af revisionsarbejdet på koncernniveau?
4. Hvordan opleves og håndteres de centrale krav og principper i ISA 600 (Revised) i praksis af koncern- og komponentrevisorer?
5. Hvilke nye udfordringer oplever revisorerne i forbindelse med implementeringen af ISA 600 (Revised), og hvilke konsekvenser har disse for det fremtidige revisionsarbejde i koncernen?

1.2 Afgrænsning

Afhandlingen afgrænses til at omhandle ISA 600 (Revised) og de ændringer, som den reviderede standard medfører for koncernrevisors og komponentrevisors roller, ansvar og samarbejde. Formålet er at belyse, hvordan ajourføringen påvirker revisionsprocessen og samspillet mellem koncern- og komponentrevisor, herunder vurderingen af tilstrækkeligheden af revisionsbevis samt den afsluttende rapportering. Der foretages alene en overordnet gennemgang af revisionsfaget, de internationale revisionsstandards (ISA) og øvrige relevante standarder. Gennemgangen afgrænses til de elementer, der er nødvendige for at forstå ISA 600 (Revised) og dens praktiske anvendelse. Det forudsættes derfor, at læseren har en grundlæggende forståelse af revision og koncernrevision.

Afhandlingen fokuserer på centrale aspekter af koncernrevision. Dette omfatter revisors rolle og ansvar, samarbejdet mellem koncernrevisor og komponentrevisor, risikovurdering og væsentlighed samt udførelsen af koncernrevision med særligt fokus på konsolideringsprocessen. Afhandlingen afgrænser sig til store danske koncerner og omfatter således ikke udenlandske koncerner. Derudover er undersøgelsen afgrænset til at omfatte betydning af ISA 600 (Revised) for datterselskaber og filialer, hvorfor enheder til indre værdi ikke inkluderes. Fokus er rettet mod implementeringen af ISA 600 (Revised) og de udfordringer, der opstår i praksis inden for danske koncernstrukturer.

Der lægges vægt på at undersøge, hvordan ISA 600 (Revised) adresserer tidligere udfordringer og styrker kvaliteten og samarbejdet i koncernrevisionen, samt hvilke nye udfordringer der kan identificeres i forbindelse med standardens anvendelse. Afhandlingen baserer sig på gældende faglige krav samt centrale teoretiske og metodiske elementer inden for koncernrevisionen, mens de mere kildespecifikke forhold behandles særskilt i afsnittet vedrørende datagrundlaget.

I forbindelse med identifikation af problemstillinger ved den tidligere version af ISA 600, anvendes Invitation to comment (ITC-rapport) samt indsendte høringssvar. Afhandlingen bygger primært på informationer og kilder fra de fire største revisionshuse i Danmark, herunder Deloitte og EY, suppleret med høringssvar og offentligt tilgængeligt materiale fra øvrige aktører som KPMG og PwC. Disse kilder er valgt, fordi de repræsenterer de centrale aktører i den danske revisionsbranche og dermed giver et solidt grundlag for at undersøge, hvordan de nye krav implementeres i praksis og hvilke udfordringer der opstår. Derudover inddrages høringssvar fra FSR og ACCA for at få vinkler fra fagprofessionelle på ISA 600 (Revised).

Endvidere har afhandlingen ikke fokus på den interne implementering af ISA 600 (Revised) i revisionshusenes egne værktøjer, systemer eller metodiske tilpasninger, men udelukkende på de overordnede ændringer i roller, ansvar og samarbejde som følge af den reviderede standard. Formålet

er at undersøge den faglige anvendelse af ISA 600 (Revised) og de praktiske konsekvenser, den har for revisionsprocessen for koncern- og komponentrevisor. Der vil derfor ikke blive foretaget en vurdering af, hvorledes revisorerne juridisk eller tilsynsmæssigt efterlever den opdaterede standard.

Afhandlingen afgrænses desuden tidsmæssigt til det første år, hvor ISA 600 (Revised) har trådt i kraft, dvs. for koncernregnskaber med regnskabsår, der starter på eller efter den 15. december 2023. Analysen af den praktiske implementering må ses i et lys af, at implementeringen er i en tidlig fase, hvor praksis fortsat er under udvikling.

1.3 Læsevejledning

Den nedenstående grafiske model illustrerer afhandlingens overordnede struktur og sammenhængen mellem de enkelte kapitler. Modellen viser, hvordan afhandlingen er opbygget fra indledning og metode over til teori og analyse til diskussion, konklusion og perspektivering. Formålet er at give et visuelt overblik over afhandlingens struktur og vise den logiske progression fra problemformulering til besvarelse.



Figur 1: Læsevejledning til denne afhandling (egen tilvirkning)

Kapitel 1: Introducerer afhandlingens tema og problemfelt. Her præsenteres baggrunden for undersøgelsen, formålet med afhandlingen samt den problemformulering og afgrænsning, der danner den faglige ramme for resten af afhandlingen.

Kapitel 2: Redegør for afhandlingens metodiske fundament. Kapitlet gennemgår den valgte videnskabsteoretiske tilgang, undersøgelsesdesignet og de metoder, der anvendes til indsamling og analyse af data. Formålet er at synliggøre de metodiske overvejelser, der sikrer undersøgelsens kvalitet, transparens og validitet.

Kapitel 3: Præsenterer afhandlingens teoretiske grundlag. Her redegøres der for centrale begreber og principper inden for revision og koncernrevision, herunder revisors rolle, risikovurdering, væsentlighed, revisionsbevis samt konsolideringsprocessen. Dette kapitel etablerer den forståelsesramme, som senere anvendes i analysen af ISA 600 (Revised).

Kapitel 4: Indeholder afhandlingens analyse, hvor teori og empiri kobles sammen. Først gennemføres en dokumentanalyse af ISA 600 (Revised) og de faglige hensyn, der ligger til grund for standardens ændringer. Dernæst analyseres interviewdata for at belyse, hvordan ændringerne påvirker koncernrevisorers og komponentrevisorers arbejde i praksis. Kapitlet giver dermed et samlet billede af standardens betydning både i teori og i anvendelse.

Kapitel 5: Indeholder den overordnede diskussion. Her vurderes analysens resultater i lyset af eksisterende teori og tidligere praksis, og der reflekteres over, i hvilket omfang ISA 600 (Revised) adresserer de udfordringer, der kendetegnede den tidligere standard. Kapitlet fremhæver både forbedringer og nye udfordringer, som implementeringen medfører.

Kapitel 6: Præsenterer afhandlingens konklusion. Her samles hovedpointerne fra analysen og diskussionen, og problemformuleringen besvares samlet og præcist. Konklusionen giver et helhedsorienteret billede af, hvordan ISA 600 (Revised) påvirker kvalitet, roller og samarbejde i koncernrevision.

Kapitel 7: Afslutter afhandlingen med en perspektivering. Her sættes resultaterne i en bredere faglig og praktisk kontekst, og der peges på mulige konsekvenser for fremtidig revisionspraksis samt områder, hvor der kan være behov for yderligere forskning.

2. Metode

Formålet med dette afsnit er at præsentere undersøgelsesprocessen, der er anvendt i denne afhandling. Der vil her blive præsenteret det videnskabsteoretiske grundlag samt de metodiske valg der er taget for at belyse problemformuleringen. Afsnittet redegør endvidere for det empiriske grundlag, herunder de valgte datatyper samt hvordan der er arbejdet med kildekritik for at understøtte validitet og troværdighed.

2.1 Videnskabsteoretisk tilgang

Videnskabsteori giver et overordnet perspektiv på, hvordan virkeligheden forstås og hvordan viden opnås. Valget af videnskabsteoretisk tilgang påvirker, hvilke spørgsmål der stilles, hvilke metoder der anvendes og hvordan resultaterne skal tolkes (Sonne-Ragans, 2022, s. 189-200). I denne afhandling tages der udgangspunkt i den socialkonstruktivistiske videnskabsteoretiske ramme. Denne kendetegnes ved at viden opfattes som et resultat af sociale processer og menneskers fortolkninger. Berger og Luckmann beskriver virkeligheden som et socialt konstrueret fænomen, hvor viden etableres gennem menneskers interaktioner og de fælles betydninger, som grupper skaber (Berger & Luckmann, 1966, s. 13). Dette perspektiv er relevant i revisionspraksis, hvor revisorer arbejder inden for fastlagte lovgivningsmæssige og faglige rammer, men hvor forståelsen og anvendelsen af standarder som ISA 600 (Revised) kan variere afhængigt af organisatoriske praksisser, samarbejdsrelationer og individuelle erfaringer. Henset til denne problemstilling, der ønskes undersøgt, giver dette en interessant vinkel på, hvordan de enkelte fagpersoner vurderer, at ISA 600 (Revised) har medført forbedringer eller udfordringer. Tilgangen anerkender samtidig, at der kan eksistere flere samtidige virkeligheder, hvilket bidrager til en mere nuanceret forståelse af emnet.

2.2 Ontologi

Ontologi handler om, hvordan virkeligheden opfattes og hvad der kan betragtes som virkeligt. Det er relevant for denne afhandling at tydeliggøre det ontologiske ståsted for at forklare, hvilken forståelse af virkeligheden der lægges til grund (Sonne-Ragans, 2022, s. 210-211). Afhandlingen tager udgangspunkt i et ontologisk perspektiv, hvor virkeligheden forstås som socialt konstrueret og afhængig af menneskers interaktioner og fortolkninger. Berger og Luckmann definerer den ontologiske socialkonstruktivisme som en virkelighed, hvor sociale institutioner og normer skaber en "objektiv" virkelighed, som individer internaliserer, men som samtidig er afhængig af sociale processer og kontekst. (Berger & Luckmann, 1966, s. 61). I relation til revisorerne opfattelse af ISA 600 (Revised) betyder det, at selvom standarden opstiller objektive krav, formes dens betydning og implementering gennem revisorerne praksis, samarbejde og sociale interaktioner. Standarden kan

således forstås som et regulatorisk rammeværk, hvis praktiske betydning varierer afhængigt af den kontekst, den anvendes i.

2.3 Epistemologi

Epistemologi handler om, hvordan viden opnås og hvordan viden kan forstås i relation til at undersøge en genstand (Sonne-Ragans, 2022, s. 210-211). Afhandlingen tager udgangspunkt i socialkonstruktivismen, hvor viden forstås som kontekstafhængig og skabes gennem menneskers fortolkninger, opfattelser og sociale interaktioner. Det betyder, at viden ikke betragtes som universel eller uafhængig af den, der erkender, men som et resultat af menneskers fortolkninger, erfaringer og interaktioner. Viden opnås gennem forståelse af aktørernes oplevelser og perspektiver frem for gennem etablering af universelle lovmæssigheder (Berger & Luckmann, 1966, s. 61). Den socialkonstruktivistiske epistemologi giver dermed mulighed for at opnå indsigt i disse individuelle perspektiver og skabe en nuanceret forståelse af, hvordan ISA 600 (Revised) opleves i praksis. Afhandlingen tager derfor udgangspunkt i, at selv en standard som ISA 600 (Revised) får sin praktiske betydning gennem revisorernes fortolkning og anvendelse i konkrete situationer.

2.4 Metodologi

Metodologi omfatter den overordnede teoretiske ramme og tilgang, der strukturerer forskningsprocessen og muliggør, at undersøgelsen gennemføres systematisk og konsistent. I denne afhandling er metodologien valgt med henblik på at besvare problemformuleringen på en måde, der både er videnskabeligt undrende og praktisk relevant.

Med udgangspunkt i det socialkonstruktivistiske paradigme udføres afhandlingen med en kvalitativ tilgang, der kombinerer deduktive og induktive elementer (Sonne-Ragans, 2022, s. 203-211). Den deduktive del kommer til udtryk ved, at analysen tager afsæt i revisionsstandarder og problemstillinger identificeret af IAASB. På dette grundlag udarbejdes interviewspørgsmål, som belyser hvordan standarden fortolkes og anvendes i praksis. Den induktive del består i, at den kvalitative empiri fra interviews anvendes til at udfordre den teoretiske forståelse af standardens praktiske anvendelse. Ud fra dette vil der blive søgt efter mønstre eller lavet generaliserende konklusioner for den praktiske implementering (Jørgensen & Rienecker, 2022, s. 301-304). Dette betyder, at metodologien understøtter en forståelse af, hvordan ISA 600 (Revised) opleves og anvendes af aktørerne i praksis, frem for at søge universelle eller objektive sandheder. Metodologien suppleres desuden af en kildekritisk tilgang, hvor både primære data og sekundære data vurderes systematisk for relevans og pålidelighed. Kombinationen af en socialkonstruktivistisk ramme og en kritisk vurdering af kilder sikrer, at afhandlingen opnår høj metodisk gennemsigtighed og

videnskabelig troværdighed, samtidig med at resultaterne kan anvendes til at forstå og løse konkrete problemstillinger inden for koncernrevision.

Metodisk lægger afhandlingen vægt på kvalitative metoder, primært gennem interviews med koncern- og komponentrevisorer. Interviews giver mulighed for at indsamle erfaringer og perspektiver, som ikke umiddelbart kan kvantificeres og som belyser, hvordan standarden opleves i praksis. Selvom kvantitative målinger kan give objektive data om effekter, er det interviewbaserede materiale centralt i denne undersøgelse, da det muliggør en dybere indsigt i samarbejde, rollefordeling og implementering af ISA 600 (Revised) (Kvale & Brinkmann, 2014, s.32-33;45-50).

2.5 Undersøgelsesdesign

Undersøgelsesdesignet i denne afhandling fungerer som bindeled mellem problemformuleringen, den empiriske undersøgelse og den efterfølgende analyse (Jørgensen & Rienecker, 2022, s. 295-300). Designet fastlægger således de metodiske valg, der træffes i forhold til dataindsamling, analyse og fortolkning, med henblik på at sikre, at afhandlingen på systematisk kan belyse problemformuleringen.

I afhandlingens teoretiske del anvendes primært en deduktiv tilgang, hvor der tages afsæt i eksisterende teori, regler og standarder, som derefter anvendes til at strukturere analysen af empirien. Den deduktive metode er kendetegnet ved at teste og afprøve allerede formulerede teorier og begreber i forhold til virkeligheden (Jørgensen & Rienecker, 2022, s. 295-300). I denne afhandling indebærer det, at gældende lovgivning, ISA-standarder og relevant teori danner rammen for analysen, hvilket giver mulighed for at vurdere, i hvilket omfang teorien bekræftes eller udfordres af empirien.

I afhandlingens analyserende del anvendes der derimod hovedsageligt en induktiv tilgang, hvor der ud fra enkelte observationer forsøges at drage en mere generaliserende konklusion. Der vil derfor blive taget udgangspunkt i konkrete observationer og de identificerede problemstillinger i relation til koncernrevision opnået ved udførsel af interviews med fagpersoner. På baggrund heraf forsøges at skabe en bredere forståelse af det praktiske aspekt af implementering af ISA 600 (Revised) ved koncernrevisionerne. På denne måde bidrager det induktive element til at nuancere og supplere den teoretiske ramme, og sikrer at afhandlingen ikke alene baseres på teori, men også afspejler praksisnære erfaringer.

2.6 Dataindsamling

For at besvare afhandlingens problemformulering og opnå en dybere forståelse af, hvordan ISA 600 (Revised) har påvirket arbejdet med koncernrevision, indsamles både primære og sekundære data. De primære data består af kvalitative, semistrukturerede interviews med tre personer, som repræsenterer forskellige roller i revisionsprocessen, nemlig en koncernrevisor, en komponentrevisor og en faglig ekspert. Denne tilgang muliggør indsigt i både praktiske erfaringer og faglige overvejelser relateret til standardens anvendelse i praksis.

De sekundære data omfatter faglitteratur, revisionsstandards, lovgivning og publikationer fra IAASB, som bidrager til at sætte interviewresultaterne i en bredere teoretisk og regulatorisk sammenhæng (Jensen, M. D. & Kvist, J., 2019, s. 52-55). Samlet giver kombinationen af primære og sekundære data et solidt grundlag for en teoretisk og praktisk relevant analyse samt en nuanceret belysning af emnet.

2.6.1 Primære data

De primære data i afhandlingen består af tre semistrukturerede interviews med henholdsvis Louise Hänsch Olsen, Partner hos EY, i rollen som koncernrevisor, Sebastian Reinbach Kilde Hye, Senior Manager hos Deloitte, i rollen som komponentrevisor samt Heidi Brink-Olsen som er Partner hos Deloitte og faglig ansvarlig for revisionsmetodik. Respondenterne er udvalgt på grund af deres indgående kendskab til koncernregnskaber og rapportering. For at sikre forskellige perspektiver på problemstillingerne og reducere risikoen for, at respondenterne er farvet af revisionshusenes interne politikker, udvælges der bevidst respondenter fra forskellige revisionshuse. Det vurderes tilstrækkeligt at afholde et interview med én respondent for hver part (komponent- og koncernrevisor), idet undersøgelsen har til formål at opnå en dybdegående indsigt i praksis frem for statistisk generaliserbarhed.

2.6.2 Semistrukturerede interview

Der findes flere forskellige typer af interviews, men denne afhandling anvender den semistrukturerede interviewform. Denne metode giver mulighed for at opnå dybdegående indsigt gennem et mindre antal nøje udvalgte respondenter. Ved at fokusere på få deltagere kan deres individuelle erfaringer og perspektiver fremhæves og analyseres mere detaljeret (Poulsen, 2019 s. 100-109). Det semistrukturerede interview er kendetegnet ved en fleksibel tilgang, hvor interviewer har en overordnet ramme og emner at følge, men samtidig kan tilpasse rækkefølgen af spørgsmål til samtals udvikling. Desuden giver metoden mulighed for at stille både uddybende og opfølgende spørgsmål undervejs, hvilket bidrager til at nuancere og kvalificere de indsamlede data (Poulsen, 2019 100-109). For at sikre, at de semistrukturerede interviews bidrager målrettet til

besvarelsen af problemformuleringen, er der udarbejdet en interviewguide, der fastlægger de overordnede temaer og sikrer, at alle relevante områder bliver belyst. Interviewguiden tilpasses den enkelte respondent for at indfange forskellige perspektiver på problemstillingerne. Det er dog vigtigt at pointere, at de overordnede temaer er ens på tværs af interviews, hvilket sikrer metodisk konsistens (Poulsen, 2019 s. 100-109).

2.6.3 Respondenter

For at opnå en dybere forståelse af, hvordan ISA 600 (Revised) har påvirket revisionspraksis i praksis, er der foretaget tre kvalitative interviews med udvalgte respondenter. Respondenterne repræsenterer forskellige perspektiver på koncernrevision i rollerne som koncernrevisor, komponentrevisor og faglig ekspert, hvilket bidrager til et nuanceret billede af standardens implementering og anvendelse i revisionsarbejdet.

2.6.3.1 Koncernrevisor

For at belyse, hvordan ISA 600 (Revised) har påvirket koncernrevisorens arbejde, gennemføres et interview med Louise Hänsch Olsen, Partner hos EY. Louise Hänsch Olsen har 13 års erfaring med revision af store koncerner og besidder derfor indgående kendskab til de praktiske udfordringer og faglige overvejelser, som koncernrevisor møder i forbindelse med anvendelsen af ISA 600 (Revised). Hendes erfaring vurderes særligt relevant for denne afhandling, da hun i sin rolle har det overordnede ansvar for planlægning og koordinering af koncernrevisioner samt for samarbejdet med komponentrevisorer. Louise Hänsch Olsen kan derfor bidrage med væsentlig indsigt i, hvordan den reviderede standard har påvirket koncernrevisorens ansvar, kommunikation og dokumentationskrav.

2.6.3.2 Komponentrevisor

For at opnå et dybere indblik i, hvordan ISA 600 (Revised) har påvirket komponentrevisors rolle og arbejdsprocesser, gennemføres et interview med Sebastian Reinbach Kilde Hye, Senior Manager hos Deloitte. Sebastian Reinbach Kilde Hye har mere end 10 års erfaring som revisor, herunder også som komponentrevisor og udfører primært revisioner af datterselskaber, hvor han rapporterer til koncernrevisorer i både Danmark og udlandet. Hans omfattende praktiske erfaring gør ham særligt kvalificeret til at belyse de ændringer, ISA 600 (Revised) har medført i forhold til samarbejde, rapportering og forståelsen af koncernens revisionsstrategi. På baggrund af hans rolle vurderes Sebastian Reinbach Kilde Hye i stand til at belyse, hvordan kravene til dokumentation, kommunikation og risikovurdering konkret håndteres i praksis fra et komponentrevisors perspektiv. På denne måde bidrager hans udsagn til at nuancere koncernrevisors syn på implementeringen, hvilket muliggør en belysning af problemstillingerne fra flere perspektiver.

2.6.3.3 Faglig ekspert

Med henblik på at opnå en mere teoretisk og metodisk forståelse af ISA 600 (Revised) og dens implementering, gennemføres et interview med Heidi Brink-Olsen, Partner hos Deloitte og faglig ansvarlig for revisionsmetodik. Heidi Brink-Olsen har været centralt involveret i den faglige implementering, af den reviderede standard i Deloitte, herunder udarbejdelse af interne retningslinjer, undervisning samt tilpasning af revisionsmetoden til de nye krav. Hendes indsigt giver dermed et overordnet perspektiv på, hvordan revisionsbranchen og de faglige afdelinger har arbejdet med at omsætte ISA 600 (Revised) til praktisk anvendelse. Det vurderes, at Heidi Brink-Olsen kan bidrage med væsentlig forståelse for den faglige fortolkning af standarden og dens indvirkning på revisionspraksis.

2.6.4 Transskribering

For at sikre en systematisk og ensartet behandling af de indsamlede interviews anvendes et AI-baseret værktøj, Microsoft 365 Copilot, til den indledende transskribering. Værktøjet gengiver interviewenes indhold sprogligt korrekt og læsevenligt, men uden at ændre respondenternes faktiske udsagn. Efterfølgende gennemlæses materialet manuelt, for at sikre fuldstændigheden og forståelsen af transskriberingen. Ikke-relevant samtale mellem interviewer og respondent udelades, når det ikke bidrager til formålet. De væsentligste citater udvælges og inddrages direkte i analysen for at underbygge de centrale pointer. For at øge læsbarheden fjernes fyldord som eksempelvis ”øh” og ”hmm”, og grammatiske fejl rettes, uden at dette ændrer på meningsindholdet. De fulde interviews foreligger som lydfiler og er vedlagt som bilag til afhandlingen (Kvale & Brinkmann, 2014, s. 181-183).

2.6.5 Sekundære data

Ud over de primære interviews inddrager afhandlingen sekundære kilder, det vil sige materiale udarbejdet af andre organisationer eller fagpersoner. Disse kilder supplerer de primære data med tilgængelig viden og styrker analysens grundlag (Jørgensen & Rienecker, 2022, s. 227-232). I forhold til ajourføringen af ISA 600 anvendes sekundære data som revisionsstandards, lovgivning, faglitteratur, artikler og publikationer fra IAASB til at belyse både den tidligere og den opdaterede standard, identificere tidligere svagheder og vurdere, hvordan den nye standard påvirker roller, ansvar og samarbejde mellem koncernrevisor og komponentrevisor.

2.7 Validitet og reliabilitet

For at vurdere afhandlingens tilstrækkelighed undersøger afhandlingen både reliabilitet, validitet og datagrundlag. Dette har fokus på, hvorvidt de anvendte teorier og metoder til dataindsamling er relevante og hensigtsmæssige i forhold til problemformuleringen. Denne vurdering sikrer, at de konklusioner, der drages, bygger på et solidt og pålideligt fundament, samt at resultaterne afspejler en præcis og meningsfuld forståelse af det undersøgte emne.

2.8 Reliabilitet

Reliabilitet henviser i en kvalitativ undersøgelse til konsistensen og gennemsigtheden af de data, der indsamles i en undersøgelse. Dette indebærer, at dataindsamlingen og analyserne gennemføres på en systematisk og efterprøvbar måde, hvor resultaterne ikke påvirkes af tilfældigheder eller fejl. Reliabiliteten i denne afhandling understøttes ved, at der anvendes semistrukturerede interviews baseret på en fælles interviewguide, hvilket sikrer konsistens på tværs af interviews (Poulsen, 2019 s. 100-109). Interviewguiden udarbejdes ud fra problemstillinger identificeret i ITC-rapport og ud fra den opdaterede ISA 600 (Revised). Disse kilder anses for pålidelige, hvilket er med til at styrke reliabiliteten. Data indhentes fra interessentgrupper, koncernrevisorer og komponentrevisorer, hvilket bidrager til at give et bredt perspektiv på, hvordan den reviderede standard påvirker revisionsprocessen. Interviewpersonerne udvælges med omhu ud fra deres specifikke roller og erfaringer, som er relevante for undersøgelsen. Endvidere gennemføres transskribering og analyse systematisk og ensartet for alle interviews. Dette vil reducere risikoen for tilfældige variationer i data og fortolkning (Jørgensen & Rienecker, 2022, s. 333-334).

2.9 Validitet

Validitet handler om, hvor præcist undersøgelsen måler det, den har til hensigt at belyse, og om de konklusioner der drages, er velbegrundede i forhold til problemformuleringen (Jørgensen & Rienecker, 2022, s. 339-342). Afhandlingens validitet understøttes af, at den valgte teori, metode og empiri er tæt afstemt med problemformuleringen. Analysen baseres på interviews med koncernrevisorer, komponentrevisorer og faglige eksperter, som har eller forventes at få konsekvenserne af standardens implementering, og undersøger på den måde konsekvenserne af ajourføringen af ISA 600 gennem at kombinere det teoretiske med de praksisnære interviews. Dette bidrager til at sikre både relevans og pålidelighed af dataene. Kombinationen af de forskellige respondentroller bidrager særligt til at belyse problemstillingen fra flere forskellige perspektiver og styrker dermed den analytiske validitet.

2.10 Kildekritik

For at sikre et højt niveau af validitet og troværdighed i afhandlingen anvendes en systematisk kildekritisk tilgang til både de primære og sekundære kilder, da begge typer kan indeholde potentielle begrænsninger og bias. Disse forhold vil i dette afsnit blive adresseret eksplicit som led i afhandlingen metodiske overvejelser.

2.10.1 Primære kilder

De primære kilder består af interviews med respondenter fra forskellige revisionshuse. Respondenterne er alle erfarne praktikere med mange års erfaring inden for koncernrevision, hvilket øger sandsynligheden for, at de besidder den nødvendige faglige kompetence og kan bidrage med kvalificerede indsigter. Valget af respondenter fra flere forskellige huse mindsker risikoen for ensidige fortolkninger, idet perspektiverne kan variere afhængigt af organisatoriske tilgange og ressourcer mellem husene. Det er dog en væsentlig begrænsning, at interviewundersøgelsen kun omfatter Deloitte og EY, mens perspektiver fra KPMG og PwC ikke er inkluderet. Dette reducerer undersøgelsens bredde og giver derfor en risiko for systematisk skævvridning. Eftersom denne afhandling imidlertid ikke har til formål at opnå statistisk repræsentativitet, men derimod at skabe analytisk dybde og forståelse af erfaringer med praksis, vurderes det at være metodisk forsvarligt at inddrage to ud af de fire største revisionshuse.

2.10.2 Respondenter

Det er væsentligt at være opmærksom på, at både revisionshusene og individuelle respondenter potentielt har forskellige interesser i relation til ISA 600 (Revised). Dette er særligt relevant for interviews, hvor udsagn ofte ikke kan betragtes som objektive repræsentationer af praksis. Derimod kan der være risiko for at respondenternes svar er præget af deres organisatoriske tilknytning, professionelle rolle og faglige ansvar. Derfor anvendes der en kritisk tilgang til respondenternes svar og fortolkninger. Nedenfor redegøres der for de enkelte respondenter og hvordan netop denne respondent kan være farvet grundet sin rolle, rammer med videre.

Louise Hänsch Olsen (Koncernrevisor, EY)

Louise Hänsch Olsens udsagn må analyseres i lyset af, at ISA 600 (Revised) udgør en central teoretisk ramme for hendes arbejde som koncernrevisor. Standarden fungerer i praksis som et væsentligt grundlag for vurderingen af, om koncernrevisionen for hendes kunder er planlagt og udført korrekt. På denne måde bliver det også indirekte et referencepunkt for kvaliteten af hendes eget revisionsarbejde. Dette kan medføre en risiko for, at udfordringer og usikkerheder ved standardens praktiske anvendelse nedtones, mens standardens intentioner og fordele fremhæves, samt at de praktiske løsninger på udfordringer fremstilles som bedre løst end det faktiske tilfælde. Som ansvarlig

koncernrevisor kan der således være begrænset incitament til at problematisere en standard, der samtidig fungerer som målestok for egen faglighed og efterlevelse. Hendes udsagn inddrages derfor med bevidsthed om, at hendes perspektiver løbende sammenholdes med øvrige empiriske og teoretiske kilder.

Sebastian Reinbach Kilde Hye (Komponentrevisor, Deloitte)

Sebastian Reinbach Kilde Hyes bidrag repræsenterer et mere operationelt perspektiv på ISA 600 (Revised), hvor fokus i højere grad er rettet mod den konkrete udførelse af revisionsarbejdet og rapporteringen til koncernrevisor. Hans udsagn kan være mindre præget af strategiske og metodiske hensyn, men samtidig påvirket af Deloitte's interne retningslinjer og forventninger fra koncernrevisor, som han rapporterer til. Som komponentrevisor kan han i praksis have begrænset indflydelse på de overordnede revisionsmæssige vurderinger, hvilket kan medføre, at standardens konsekvenser i praksis primært opleves som krav til dokumentation, kommunikation og rapportering. Hans udsagn anvendes derfor til at belyse de praktiske konsekvenser af ISA 600 (Revised) på komponentniveau og til at nuancere koncernrevisorens samt den faglige afdelings perspektiver.

Heidi Brink-Olsen (Faglig ekspert, Deloitte)

Heidi Brink-Olsen indtager en tredje position som faglig ansvarlig for revisionsmetodik i Deloitte og har været centralt involveret i implementeringen af ISA 600 (Revised) i revisionshuset i Danmark. Hendes udsagn afspejler derfor i høj grad et metodisk og fagligt perspektiv, hvor fokus er på standardens intentioner, struktur og overordnede anvendelighed. Samtidig indebærer hendes rolle en potentiel bias, idet hun kan have incitament til at fremstille både standarden og den interne implementering som værende mere hensigtsmæssig og velunderbygget. Hendes bidrag anvendes derfor primært til at belyse revisionshusets fortolkningsrammer og metodiske overvejelser, snarere end at fungere som direkte evidens for, hvordan standarden fungerer i den daglige revisionspraksis.

For at reducere denne risiko foretages en kritisk vurdering af de indsamlede svar, herunder en sammenligning på tværs af revisionshusene, således at hver enkelt problemstilling fremstår belyst ud fra flere vinkler. Det skal bemærkes, at interviewene ikke er gennemført anonymt. Manglende anonymitet kan begrænse respondenterne i at udtrykke kritik af egen organisation eller af standardens praktiske implementering. En anonym tilgang kan muligvis reducere denne bias.

2.10.3 Sekundære kilder

For de sekundære kilder vurderes især forfatternes uafhængighed, troværdighed og faglige kompetencer. Det gælder især for IAASBs *Invitation to Comment (ITC)*, som er en central men ældre kilde. ITC-materialet er udarbejdet tidligt i udviklingsprocessen og afspejler derfor ikke nødvendigvis

de problemstillinger, der senere er blevet centrale i forbindelse med implementeringen i praksis. Derudover er det også væsentligt at overveje at flere andre standarder er blevet opdateret sidenhen, hvorfor der er risiko for at nyere problemstillinger, nyere problemstillinger, som er opstået som følge af opdateringen af andre påvirkende standarder, ikke fremgår af ITC materialet.

Ydermere må også høringssvarene fra revisionshusene vurderes kritisk. Disse udtalelser er udarbejdet med henblik på at forbedre standardens endelige form og kan derfor være præget af revisionshusets interne strategiske interesser. Dette kunne eksempelvis være modstand mod krav, der medfører øget dokumentation eller behov for flere ressourcer. Høringssvarene kan derfor ikke alene betragtes som neutrale analyser af problemstillinger ved ISA 600. For at imødekomme denne risiko for bias, vil der i analyserne blive holdt svar fra revisionshusene op mod hinanden samt inddrage udtalelser fra fagforbund som FSR og ACCA. Intentionen med høringssvarene er at anvende disse som et udtryk for branchens holdninger, udfordringer og bekymringer i udviklingsfasen af ISA 600 (Revised) frem for objektive vurderinger af standardens faktiske effekt.

Samlet set bidrager denne kildekritiske tilgang til at sikre, at afhandlingens konklusioner hviler på et solidt og nuanceret vidensgrundlag. Ved tydeligt at fremhæve undersøgelsens begrænsninger, herunder fraværet af KPMG og PwC, mulige organisatoriske bias hos respondenterne, manglende anonymitet samt brugen af ældre sekundære kilder, styrkes afhandlingens metodiske refleksivitet og troværdighed.

3. Teori

Dette afsnit redegør for, hvordan koncernrevisor fastlægger de overordnede mål og rammer for revisionens planlægning, styring og gennemførelse af koncernrevisionen i overensstemmelse med ISA 600 (Revised). Der sættes fokus på revisors ansvar og funktion som offentlighedens tillidsrepræsentant, de etiske krav, herunder uafhængighed og professionel skepsis samt etableringen af et effektivt samarbejde med komponentrevisor. Endelig fremhæves betydningen af en risikobaseret og systematisk tilgang til identifikation og vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation, fastlæggelse af væsentlighed og indsamling af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Afsnittet belyser desuden, hvordan disse principper sammen med kravene i ISA'erne og Revisorloven udgør rammen for revisors faglige dømmekraft i revisionen af koncernregnskaber, herunder særligt relation til konsolideringsprocessen og risikobaseret scoping af komponenter.

3.1 Ledelsesansvar for at styre og opnå kvalitet i en koncernrevision

Koncernrevisor har det overordnede ansvar for planlægning, styring og tilsyn med koncernrevisionen. Revisor har desuden ansvaret for, at erklæringen på koncernregnskabet afspejler forholdene i overensstemmelse med gældende standarder, lovgivning og regulering. (ISA 600 (Revised), 2022, A16 og A31) fremhæver, at koncernens partner skal skabe et miljø, der understøtter forventet adfærd og en kultur med fokus på kvalitet i engagementet. Dette ansvar omfatter både konsolideringsprocessen og komponenternes finansielle information. Erklæringen henviser kun til komponentrevisorer, hvis lovgivningen eller regulering kræver det (ISA 600 (Revised), 2022, A29-A31). Den reviderede standard lægger desuden større vægt på grundig planlægning, dokumentation og vurdering af det revisionsbevis, der indhentes fra komponenterne, herunder adgang til deres dokumentation.

3.2 Accept og fortsættelse af revisionsopgaver

Koncernrevision adskiller sig fra revision af enkeltstående virksomheder ved, at flere juridiske enheder indgår med forskellige interne kontroller og risikoprofiler. Derfor stiller denne struktur øgede krav til revisors anvendelse af grundlæggende etiske principper, hvor uafhængighed skal være både faktisk og opfattelsesmæssig. Især er dette vigtigt, når revisionsbevis indhentes fra komponentrevisorer, som kan have tætte relationer til datterselskaber eller andre interessenter (ISA 240 (Revised), 2025, A19-A26)

I den forbindelse er professionel skepsis afgørende, idet koncernrevisor løbende vurderer risikoen for væsentlige fejl eller svig, som kan påvirke regnskabets pålidelighed. Den professionelle skepsis adskiller sig fra de etiske krav, da den vedrører revisors løbende kritiske vurdering af revisionsbeviset,

mens uafhængighed relaterer sig til revisors objektivitet. Dette gælder særligt, når arbejdet fordeles mellem flere komponentrevisorer (ISA 200, 2016, A18-A22). Derudover indebærer kompetence og omhu, at koncernrevisor planlægger, koordinerer og vurderer komponentrevisorers arbejde for at sikre en konsistent anvendelse af standardernes krav på tværs af enheder (ISA 200, 2016, A18-A22).

Før accept eller fortsættelse af en opgave skal koncernrevisor foretage en vurdering af, om det er rimeligt at forvente, at tilstrækkeligt og passende revisionsbevis kan opnås. Dette skal ske inden for rammerne af ISA 220 og ISQM 1, som stiller krav til partnerens kvalitetsstyring, overvågning og etablering af et kvalitetsorienteret revisionsmiljø (ISA 220 (Revised), 2020, A2-A14). Vurdering omfatter blandt andet koncernens struktur, adgang til information samt eventuelle restriktioner, som kan begrænse revisionsarbejdet. I forbindelse hermed er det altså koncernrevisorens ansvar at vurdere om der er begrænsninger i adgang til oplysninger eller komponenter, som kan påvirke muligheden for at gennemføre revisionen tilstrækkeligt. Hvis sådanne begrænsninger findes, skal konsekvenserne for engagementet nøje overvejes, herunder muligheden for at afvise eller trække sig fra opgaven (IAASB, 2022, A25-28). Samtidig er det afgørende, at der foreligger en skriftlig aftale med koncernens ledelse, hvor vilkårene for revisionsopgaven klart defineres. Heri præciseres det, at ledelsen skal stå til ansvar for regnskabet og for at stille alle relevante oplysninger og adgang til personer til rådighed for revisionsarbejdet i hele koncernen (ISA 600 (Revised), 2022, A25-A28).

Desuden skærper den reviderede ISA 600 (Revised) kravene til koncernrevisors dokumenterede involvering i planlægning, risikovurdering, kommunikation og evaluering af komponentrevisorers arbejde. Standardens principbaserede karakter indebærer, at koncernrevisor skal anvende professionel dømmekraft ved vurderingen af risici, involvering og samarbejde med komponentrevisorer. Samtidig fremhæver standarden nødvendigheden af professionel skepsis, især ved vurdering af komponentrevisorers konklusioner i komponenter med komplekse regnskabsforhold eller høj risiko (ISA 600 (Revised), 2022, A25-A28).

Afslutningsvis fastlægger revisor i samarbejde med den daglige ledelse vilkårene for revisionsopgaven, herunder ledelsens ansvar og adgang til nødvendige oplysninger. Revisor sikrer, at disse forudsætninger er klart aftalt, før opgaven accepteres eller fortsættes. I koncernrevisionen omfatter denne afklaring også forholdet mellem koncernrevisor og komponentrevisorer, så koncernrevisors ansvar og involvering er tydelig også når dele af arbejdet udføres af komponentrevisorer (ISA 600 (Revised), 2022, A25-A28). Dette sikrer konsistent forståelse af roller, ansvar og krav til dokumentation allerede ved opgavens accept.

3.3 Overordnet strategi og plan for koncernrevisionen

Revisor involverer koncernens partner og nøglepersoner i planlægningen, som omfatter udarbejdelse af en overordnet revisionsstrategi, der fastlægger revisionens omfang, tidsplan, ressourcebehov og retning. Dette danner grundlag for den mere detaljerede revisionsplan. Strategien tager højde for opgavens karakteristika, rapporteringsmål, væsentlige forhold med betydning for teamets arbejde, samt resultater af indledende opgaveaktiviteter og relevant erfaring fra tidligere opgaver. Udarbejdelsen af strategien sker i overensstemmelse med ISA 300 og ISA 315, som fastlægger krav til hhv. planlægning af revisionen og risikovurdering. I koncernrevisionen bygger strategien desuden på ISA 600 (Revised), som kræver, at strategien fastlægger graden af koncernrevisorens involvering i komponentrevisorernes arbejde ud fra en risikobaseret tilgang. Strategien skal samtidig tage højde for at revisionshandlinger udføres af enten komponent- eller koncernrevisionsteamet. (ISA 600 (Revised), 2022, A28-A38).

Revisionsplanen beskriver de planlagte risikovurderingshandlinger, yderligere revisionshandlinger på revisionsmålsniveau samt andre handlinger, der sikrer, at opgaven overholder gældende standarder. Undervejs i revisionen opdaterer revisor om nødvendigt både den overordnede strategi og planen samt tilrettelægger instruktion, tilsyn med opgaveteamets medlemmer og gennemgang af deres arbejde. En eventuel opdatering heraf er særligt relevant hvis koncernrevisor bliver bekendt med nye informationer eller risici. Alle væsentlige elementer, herunder den overordnede strategi, revisionsplanen og ændringer heri med tilhørende begrundelser, dokumenteres systematisk som en del af revisionsdokumentationen (ISA 600 (Revised), 2022, A28-A38).

Som led i udarbejdelsen af den overordnede strategi skal koncernrevisor fastlægge de centrale handlinger, der knytter sig til planlægningen af koncernrevisionen. Dette omfatter en overordnet vurdering af koncernrevisors involvering i komponentrevisorernes arbejde, fastlæggelse af scoping på tværs af komponenterne og gennemgang af komponentrevisoreres arbejde samt etablering af passende kommunikationslinjer. Disse elementer udgør kernekomponenter i ISA 600 (Revised) krav til planlægning og tilpasses alt efter koncernens risikoprofil, kompleksitet og struktur. (ISA 600 (Revised), 2022, A28-A38). Disse elementer udgør rammen for planlægningsprocessen og uddybes i de efterfølgende afsnit, hvor risikovurdering, væsentlighed, scoping og evaluering af komponentrevisorernes arbejde behandles mere detaljeret.

Endelig skal koncernrevisor sikre, at der etableres en effektiv og løbende tovejskommunikation med komponentrevisorerne, som understøtter koordinering, kvalitetssikring og rettidig håndtering af væsentlige forhold i koncernrevisionen. Denne kommunikation udgør en central forudsætning for

koncernrevisorens vurdering af risici i koncernrevisionen og den planlagte involvering. Dette behandles nærmere i afsnit 3.8.

3.4 Forståelse af koncernen og dens omgivelser, det relevante regnskabsgrundlag samt koncernens interne kontrolsystem

ISA 600 (Revised) skærper yderligere kravene til koncernrevisorers forståelse af koncernen og dens komponenter. Denne forståelse er afgørende, fordi den udgør fundamentet for en risikobaseret tilgang til planlægning og udførelse af koncernrevisionen (ISA 600 (Revised), 2022, A38-A44).

Koncernrevisor skal derfor opnå et klart og detaljeret billede af koncernens struktur, forretningsmodel, ejerforhold og rapporteringsprocesser. Det indebærer også en forståelse af komponenternes rolle, afhængighed og betydning for koncernens samlede finansielle rapportering. Hertil kommer indsigt i brancheforhold, regulatoriske krav og placeringen af fælles kontroller, eksempelvis automatiserede kontroller eller kontrolaktiviteter i fælles servicecentre. Denne viden danner grundlag for den senere risikobaserede scoping og udvælgelse af komponenter, hvor der skal udføres revisionshandlinger og for vurderingen af, hvor koncernrevisor skal involvere sig, jf. afsnit 3.5 og 3.6.

ISA 600 (Revised) fremhæver konsolideringsprocessen som et område med forhøjet risiko (ISA 600 (Revised), 2022, A40-A42). Koncernrevisor skal derfor forstå, hvordan koncernen indsamler data fra komponenterne, hvordan elimineringer og andre konsolideringsjusteringer beregnes, og hvordan interne transaktioner og urealiserede avancer behandles. Mange af disse processer foregår centralt og kan mangle samme kontrolniveau som de lokale komponent regnskaber. En grundig forståelse af konsolideringsprocessen er nødvendig for at identificere risici og planlægge relevante revisionshandlinger, som behandles i afsnit 3.7.

En del af forståelsesarbejdet består også i at vurdere, om koncernrevisor har tilstrækkelig adgang til oplysninger, dokumentation og relevante personer i komponenterne. Revisor skal samtidig forstå komponentrevisorernes arbejdsmetoder og regulatoriske miljø for at kunne vurdere, om deres arbejde kan anvendes som revisionsbevis i koncernrevisionen (ISA 600 (Revised), 2022, A42-A44). Hvis der identificeres forhold, som begrænser adgangen eller reducerer anvendeligheden af komponentrevisorens arbejde, skal disse forhold indgå i planlægningen af eventuelle yderligere revisionshandlinger, jf. afsnit 3.8. Såfremt der skulle opstå adgangsbegrænsninger til materiale eller informationer kan det påvirke muligheden for at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis og dermed koncernrevisors konklusion.

Den viden koncernrevisor opnår, skal deles med komponentrevisorerne i det omfang, det er nødvendigt for at sikre en ensartet risikovurdering og et koordineret revisionsforløb. De mere detaljerede krav til denne kommunikation er behandlet i afsnit 3.8 og 3.11. Den samlede forståelse dokumenteres og danner det grundlæggende udgangspunkt for risikovurderingen, scoping af komponenter og planlægningen af revisionshandlingerne på både komponent- og koncernniveau.

3.5 Identifikation og vurdering af risikoen for væsentlig fejlinformation

En særligt vigtig opgave for koncernrevisoren består i at identificere og vurdere risikoen for væsentlig fejlinformation. Risikovurderingen kan forstås i lyset af revisionsrisikomodellen, hvor revisionsrisikoen reduceres gennem identifikation og vurdering af iboende og kontrolmæssige risici samt ved tilpasning af revisionshandlingernes omfang, karakter og timing. I koncernrevisionen danner denne tilgang grundlaget for, at koncernrevisor kan planlægge og udføre revisionen på en systematisk og risikobaseret måde.

I henhold til ISA 600 (Revised) skal koncernrevisor identificere og vurdere risici både på koncernniveau og på komponentniveau. Risikovurderingen tager udgangspunkt i den forståelse der er opnået omkring koncernen, dens komponenter og konsolideringsprocessen. Formålet med risikovurderingen er at identificere de områder og de komponenter, hvor der er størst risiko for væsentlige fejl, og hvor der derfor er behov for revisionshandlingerne for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (ISA 600 (Revised), 2022, A44-A46).

Risikovurderingen gennemføres i overensstemmelse med ISA 315, som kræver, at revisor opnår en systematisk forståelse af enhedens forretningsaktiviteter, regnskabspraksis, brancheforhold, regulatoriske krav og interne kontroller med henblik på at identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation (ISA 315 (Revised), 2019, A17–A41). I en koncernrevision anvendes denne forståelse på tværs af komponenterne, hvor koncernrevisor blandt andet inddrager analyser af finansielle data og rapporteringspakker. Derudover er det også væsentligt at have en dialog med koncernledelse og komponentrevisorer for at identificere risici, der kan have betydning for koncernregnskabet som helhed.

ISA 600 (Revised) lægger herudover særlig vægt på risici, der opstår i konsolideringsprocessen. Centrale eliminerings-, justeringer og interne transaktionsstrømme kan indebære forhøjet risiko for fejlinformation, da disse ofte foretages centralt og uden samme kontrolniveau som de lokale komponentregnskaber (ISA 600 (Revised), 2022, A40-A42). Samtidig skal koncernrevisor i overensstemmelse med ISA 240 identificere risici for væsentlig fejlinformation som følge af svig,

herunder risici for manipulation af konsolideringsposter, ufuldstændige rapporteringspakker eller manglende neutralitet hos ledelsen (ISA 240 (Revised), 2025, A19-A26).

Risikovurderingen i koncernrevisionen omfatter ikke alene identificeringen af risici i de enkelte komponenter, men også en vurdering af aggregationsrisiko, idet flere mindre fejl eller risici på tværs af komponenter samlet set kan medføre væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet. Koncernrevisor skal derfor vurdere risici både på komponentniveau og i en samlet koncernmæssig sammenhæng (ISA 600 (Revised), 2022, A40-A42).

ISA 600 (Revised) fastsætter ikke faste kriterier for, hvilke komponenter der skal udføres revisionshandlinger på. I stedet beror scopingbeslutningerne på koncernrevisors professionelle dømmekraft og træffes på baggrund af en helhedsvurdering af de identificerede risici, herunder aggregationsrisiko, samt koncernens struktur, kompleksitet, transaktionsstrømme og konsolideringsforhold. Scoping er dermed en dynamisk proces, der kan justeres i takt med, at koncernrevisor opnår ny viden om risici i koncernen (ISA 600 (Revised), 2022, A47-A87).

På dette grundlag vurderer koncernrevisor, hvilke komponenter der kræver revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for afgivelsen af revisorerklæringen på koncernregnskabet. Den risikobaserede tilgang til scoping i ISA 600 (Revised) erstatter de tidligere faste kategoriseringer af betydelige og ikke-betydelige komponenter og understøtter en mere fleksibel og situationsbestemt revisionsplanlægning.

Da scoping og risikovurdering i høj grad beror på professionel dømmekraft, stiller ISA 600 (Revised) skærpede krav til dokumentation. Koncernrevisor skal dokumentere de væsentligste risici og overvejelser, der ligger til grund for, hvilke komponenter der er omfattet af revisionsarbejdet, således at der skabes transparens og et klart grundlag for den efterfølgende planlægning, involvering og evaluering af revisionsarbejdet (ISA 600 (Revised), 2022, A47-A87).

3.6 Væsentlighed

Fastlæggelsen af væsentlighed udgør et centralt element i koncernrevision, idet væsentlighedsvurderingen sammen med risikovurderingen danner grundlag for koncernrevisors professionelle dømmekraft ved fastlæggelsen af revisionens omfang. I ISA 600 (Revised) understreges det, at væsentlighed skal anvendes på en måde, der understøtter en konsistent og risikobaseret tilgang på tværs af koncernen (ISA 600 (Revised), 2022, A45–A47).

Koncernrevisor fastsætter først væsentlighed for koncernregnskabet som helhed. Dette niveau fungerer som referencepunkt for vurderingen af, om identificerede fejl eller usikkerheder samlet set kan påvirke regnskabsbrugernes økonomiske beslutninger. På baggrund heraf vurderer koncernrevisor, om der er behov for at fastsætte særlige væsentlighedsniveauer for bestemte regnskabsposter eller oplysninger, eksempelvis i områder med forhøjet risiko eller særlig betydning for brugerne af koncernregnskabet.

I koncernrevision fastsættes der endvidere væsentlighedsniveauer, som anvendes ved udførelsen af revisionsarbejdet i komponenterne. Disse niveauer er som udgangspunkt lavere end væsentligheden for koncernregnskabet som helhed og har til formål at reducere aggregationsrisikoen, det vil sige risikoen for, at flere mindre fejl på tværs af komponenter samlet set bliver væsentlige. Fastlæggelsen af disse niveauer beror på professionel dømmekraft og tager højde for komponenternes risikoprofil, kompleksitet og betydning for koncernens finansielle rapportering og konsolideringsproces (ISA 600 (Revised), 2022, A45–A47).

Væsentlighed anvendes dermed ikke som et mekanisk klassifikationskriterium, men som et styringsredskab, der i samspil med risikovurderingen understøtter en målrettet og effektiv revisionsindsats. Herved sikres det, at revisionshandlingernes omfang og dybde afspejler, hvor potentielle fejlinformationer kan have størst betydning for koncernregnskabet som helhed.

Koncernrevisor fastsætter endvidere en rapporteringsgrænse for klart uvæsentlige fejl, som kommunikerer til komponentrevisorerne. Fejl, der overstiger denne grænse, skal rapporteres til koncernrevisor, således at den samlede effekt af identificerede fejl kan vurderes på koncernniveau. De fastsatte væsentlighedsniveauer og rapporteringsgrænser dokumenteres og indgår som en integreret del af grundlaget for koncernrevisors vurdering af, om det indhentede revisionsbevis samlet set er tilstrækkeligt og egnet (ISA 600 (Revised), 2022, A88–A107).

3.7 Reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation

Når risiciene for væsentlig fejlinformation er identificeret og vurderet, skal koncernrevisor fastlægge og udføre passende revisionshandlinger for at imødegå disse risici på både koncern- og komponentniveau. Dette indebærer en at revisor særligt anvender professionel dømmekraft ved bestemmelsen af arten, tidspunktet og omfanget af de nødvendige handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for revisorerklæringen på koncernregnskabet (ISA 600 (Revised), 2022, A124-A143).

Som led i den risikobaserede scoping beslutter koncernrevisor, hvilke komponenter der kræver yderligere revisionshandlinger, og fastlægger, om arbejdet skal udføres centralt af koncernrevisor eller af komponentrevisorerne. Valget afhænger af risikoniveauet, hvor vigtig og kompleks komponenten er, samt koncernrevisors evne til at styre og evaluere det udførte arbejde (ISA 600 (Revised), 2022, A124-A143).

I tilfælde af komponenter med høj risiko eller komplekse forhold skal koncernrevisor øge graden af involvering. Den øgede involvering kan omfatte tæt dialog med komponentrevisor, en mere omfattende gennemgang af deres arbejde, deltagelse i væsentlige møder og udførselse af egne revisionshandlinger, hvor det vurderes nødvendigt. Reaktionen på de vurderede risici tilpasses således forholdene i den enkelte komponent og er ikke begrænset til én bestemt type handling. (ISA 600 (Revised), 2022, A124-A143).

Koncernrevisor skal samtidig tage højde for risici knyttet til konsolideringsprocessen og udføre målrettede revisionshandlinger vedrørende koncernens eliminerings-, justeringer og konsolideringsposter. Omfanget af disse handlinger fastlægges på baggrund af konsolideringsprocessens kompleksitet og de identificerede risici for væsentlig fejlinformation (ISA 600 (Revised), 2022, A124-A143). Koncernrevisor skal endvidere løbende vurdere, om de udførte revisionshandlinger er tilstrækkelige til at imødegå de vurderede risici, og om revisionsstrategien og revisionsplanen skal justeres, hvis der fremkommer nye oplysninger eller ændrede risikoforhold under revisionens forløb (ISA 600 (Revised), 2022, A124-A143).

Endelig skal koncernrevisor dokumentere de udførte revisionshandlinger samt de faglige overvejelser, der ligger til grund for valg og omfang af handlingerne. Dokumentation skal afspejle, hvordan koncernrevisor har reageret på de vurderede risici, og danne grundlag for den efterfølgende evaluering af, om det indhentede revisionsbevis samlet set er tilstrækkeligt og egnet.

3.8 Kommunikation og evaluering af komponentrevisors arbejde

ISA 600 (Revised) fastlægger, at koncernrevisor kun kan anvende komponentrevisors arbejde som revisionsbevis, hvis der på forhånd er foretaget en aktiv, risikobaseret og dokumenteret evaluering af, om arbejdet kan indgå i koncernrevisionen. Evalueringen er således ikke en formalitet, men en forudsætning for anvendelsen af komponentrevisors arbejde og udgør en central del af koncernrevisors reaktion på de vurderede risici for væsentlig fejlinformation (ISA 600 (Revised), 2022, A144-A149).

Som led i planlægningen af koncernrevisionen skal koncernrevisor derfor opnå en forståelse af komponentrevisorernes kompetence, kapacitet, uafhængighed og det regulatoriske miljø, hvori revisionsarbejdet udføres. Denne forståelse opnås gennem indledende dialog og informationsudveksling og danner grundlag for vurderingen af, om og i hvilket omfang komponentrevisorernes arbejde kan anvendes som revisionsbevis i koncernrevisionen (ISA 600 (Revised), 2022, A144-A149).

ISA 600 (Revised) tydeliggør samtidig, at det overordnede ansvar for at evaluere komponentrevisorernes arbejde og kommunikationen altid påhviler koncernrevisor. Dette ansvar kan hverken deles eller overdrages, uanset om revisionshandlingerne udføres centralt af koncernrevisor eller lokalt af komponentrevisorerne. For at anvende komponentrevisorernes arbejde skal koncernrevisor kunne opnå tilstrækkelig sikkerhed for, at arbejdet er udført i overensstemmelse med gældende revisionsstandards og etiske krav (ISA 600 (Revised), 2022, A144-A149).

Når komponentrevisorerne er vurderet egnede, skal koncernrevisor fastlægge klare instrukser for det arbejde, der skal udføres. ISA 600 (Revised) kræver, at instrukserne blandt andet omfatter formålet med revisionsarbejdet, identificerede risici, fastsatte væsentlighedsniveauer samt krav til dokumentation og rapportering. Instrukserne udgør et centralt styringsredskab, der skal sikre, at revisionsarbejdet på komponentniveau er tilpasset koncernrevisionens risikoprofil og revisionsstrategi (ISA 600 (Revised), 2022, A144-A149).

Den løbende kommunikation og rapportering fra komponentrevisorerne er en integreret del af koncernrevisors evaluering. Komponentrevisorerne skal rapportere om identificerede væsentlige risici, udførte revisionshandling, ikke-korrigerede fejl, mangler i intern kontrol, nærtstående parter samt besvigelser eller formodede besvigelser. Denne rapportering giver koncernrevisor grundlag for at vurdere, om de udførte revisionshandling på komponentniveau, adresserer de risici, der er identificeret i koncernrevisionen (ISA 600 (Revised), 2022, A144-A149).

Som led i den løbende kommunikation skal komponentrevisorerne endvidere rapportere om efterfølgende begivenheder, der kan have betydning for koncernregnskabet. Koncernrevisor har det overordnede ansvar for at vurdere sådanne begivenheder og for at sikre, at relevante oplysninger fra komponentniveau inddrages i den samlede vurdering frem til datoen for revisorerklæringen, i overensstemmelse med ISA 560 og ISA 600 (Revised).

Evalueringen af komponentrevisorernes arbejde beror på koncernrevisors professionelle dømmekraft og skal tilpasses den samlede risikovurdering. Omfanget af gennemgangen af komponentrevisorernes

revisionsdokumentation afhænger blandt andet af risikoen for væsentlig fejlinformation, komponenternes kompleksitet og betydning for koncernregnskabet samt risikoen for aggregationsfejl. I komponenter med højere risiko eller væsentlige regnskabsmæssige skøn stiller ISA 600 (Revised) krav om en øget grad af involvering og gennemgang (ISA 600 (Revised), 2022, A124-A143).

Hvis koncernrevisor på baggrund af evalueringen vurderer, at komponentrevisorernes arbejde eller kommunikation ikke er tilstrækkelig til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, skal der udføres supplerende revisionshandlinger. Disse kan bestå i yderligere handlinger udført af koncernrevisor eller i en omfordeling af arbejdet inden for engagementsteamet. Væsentlige forhold og bekymringer vedrørende komponentrevisorernes arbejde skal kommunikeres til koncernledelsen, bestyrelsen og revisionsudvalget (ISA 600 (Revised), 2022, A124-A143).

Endelig stiller ISA 600 (Revised) krav om, at koncernrevisor dokumenterer de væsentligste vurderinger, beslutninger, handlinger vedrørende evaluering, kommunikation og anvendelse af komponentrevisorernes arbejde. Dokumentation skal tydeligt vise, hvordan koncernrevisor har opnået tilstrækkelig sikkerhed for, at det samlede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for konklusionen på koncernregnskabet (ISA 600 (Revised), 2022, A124-A143).

3.9 Evaluering af tilstrækkeligheden og hensigtsmæssigheden af det indhentede revisionsbevis
Som afslutning på koncernrevisionen skal koncernrevisor foretage en samlet vurdering af, om det indhentede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for konklusionen på koncernregnskabet. Vurderingen omfatter både revisionsbevis indhentet direkte af koncernrevisor og revisionsbevis modtaget fra komponentrevisorer, idet det samlede ansvar for vurderingen altid påhviler koncernrevisor (ISA 600 (Revised), 2022, A151-A156).

Tilstrækkelighed vedrører mængden af revisionsbevis, mens egnethed vedrører bevisets kvalitet og relevans i forhold til de identificerede risici for væsentlig fejlinformation. I koncernrevisionen skal denne vurdering foretages på tværs af komponenter og under hensyntagen til risikoen for, at mindre fejl på komponentniveau samlet set kan medføre væsentlig fejlinformation i koncernregnskabet (ISA 600 (Revised), 2022, A151-A156). Vurderingen omfatter ligeledes, hvorvidt scoping og de fastsatte væsentlighedsniveauer på tværs af komponenterne samlet set har reduceret aggregationsrisikoen til et acceptabelt niveau.

Koncernrevisor skal vurdere, om revisionsbeviset samlet set understøtter de konklusioner, der drages, og om revisionsrisikoen er reduceret til et acceptabelt lavt niveau. Hvis dette ikke er tilfældet, skal der planlægges og udføres yderligere revisionshandlinger, indtil der opnås tilstrækkeligt og egnet

revisionsbevis, eller indtil det vurderes, at en konklusion ikke kan afgives på det ønskede grundlag (ISA 600 (Revised), 2022, A151-A156).

Hvis koncernrevisor på baggrund af evalueringen vurderer, at komponentrevisorernes udførte revisionshandlinger ikke i tilstrækkelig grad har adresseret de identificerede risici, kan koncernrevisor være nødsaget til selv at udføre yderligere revisionshandlinger. Dette gælder, uanset at arbejdet formelt er udført af komponentrevisor, idet ansvaret for opnåelsen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for koncernregnskabet som helhed ikke kan delegeres (ISA 600 (Revised), 2022, A151-A156).

3.10 Koncernrevisors erklæring

Koncernrevisor har det endelige ansvar for revisionspåtegningen på koncernregnskabet, uanset om dele af revisionsarbejdet er udført af komponentrevisorer. Dette ansvar kan ikke deles eller begrænses gennem henvisning til komponentrevisorers arbejde, medmindre lovgivning eller regulering udtrykkeligt kræver en sådan henvisning. (ISA 600 (Revised), 2022, pkt. 3, A157-A158). Revisionspåtegningen skal tydeligt beskrive koncernrevisors ansvar for planlægning, udførelse og evaluering af koncernrevisionen samt for opnåelsen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for koncernregnskabet som helhed. Endvidere skal ledelsens ansvar for udarbejdelsen af koncernregnskabet og for at stille relevante oplysninger til rådighed klart fremgå af erklæringen (ISA 600 (Revised), 2022, pkt. 3, A157-A158). Ved afgivelsen af revisionspåtegningen anvender koncernrevisor professionelt skøn til at vurdere, om det samlede revisionsbevis, herunder revisionsbevis indhentet fra komponentrevisorer, er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for konklusionen på koncernregnskabet (ISA 600 (Revised), 2022, pkt. 3, A157-A158).

3.11 Kommunikation med koncernledelsen, bestyrelsen og revisionsudvalget

Som led i koncernrevisionen skal koncernrevisor kommunikere væsentlige forhold til koncernledelsen samt til bestyrelsen og revisionsudvalget. Kommunikationens indhold og timing afhænger af forholdenes karakter og betydning for koncernregnskabet og omfatter blandt andet væsentlige oplysninger modtaget fra komponentrevisorer (ISA 600 (Revised), 2022, A54–A58).

ISA 600 (Revised) lægger særlig vægt på kommunikationen med bestyrelsen og revisionsudvalget i koncernrevisionen. Koncernrevisor skal blandt andet informere om den planlagte involvering i komponentrevisorernes arbejde, herunder revisionsomfang, væsentlige risici og tilsynsaktiviteter. Eventuelle bekymringer vedrørende kvaliteten af komponentrevisorernes arbejde samt håndteringen heraf skal ligeledes kommunikeres rettidigt. (ISA 600 (Revised), 2022, A54–A58). Koncernrevisor skal desuden kommunikere væsentlige begrænsninger i revisionsomfanget, herunder

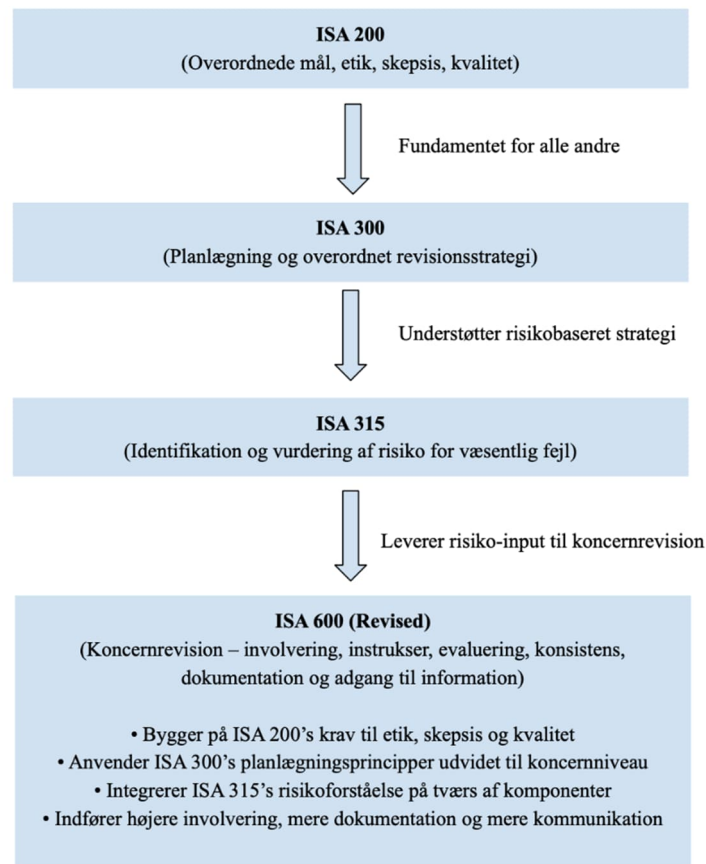
adgangsbegrænsninger til information eller personer, der kan påvirke revisionens udførelse. Endvidere skal forhold vedrørende svig eller mistanke om svig, som kan have væsentlig indvirkning på koncernregnskabet, rapporteres til bestyrelsen og revisionsudvalget.

Visse væsentlige og følsomme oplysninger, som alene er kendt af den daglige koncernledelse, kan efter omstændighederne holdes fortrolige over for komponentledelsen, men skal fortsat indgå i koncernrevisors vurderinger og kommunikation med bestyrelsen og revisionsudvalget. Endelig skal alle væsentlige kommunikationer med koncernledelsen, bestyrelsen og revisionsudvalget dokumenteres som en del af revisionsdokumentationen (ISA 600 (Revised), 2022, A54–A58).

3.12 Delkonklusion

Koncernrevisionen reguleres af en samlet metodisk ramme, hvor ISA 600 (Revised) fastlægger koncernrevisors overordnede ansvar for planlægning, udførelse og konklusion på koncernregnskabet. Uanset om revisionshandlinger udføres af koncernrevisionsteamet eller af komponentrevisorer, påhviler ansvaret for revisionens kvalitet og for det indhentede revisionsbevis altid koncernrevisor.

Kravene i ISA 600 (Revised) understøtter en risikobaseret tilgang til koncernrevisionen, hvor forståelsen af koncernen, dens komponenter og konsolideringsprocessen danner grundlag for identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation. På denne baggrund træffes scopingbeslutninger om, hvilke komponenter der skal udføres revisionshandlinger på, og omfanget af koncernrevisors involvering i komponentrevisorernes arbejde. Disse beslutninger beror i vidt omfang på professionel dømmekraft og forudsætter systematisk dokumentation, særligt i relation til aggregationsrisiko og konsolideringsprocessen. Væsentlighed fungerer i denne sammenhæng som et centralt styringsredskab, der i samspil med risikovurderingen understøtter en målrettet revisionsindsats på tværs af koncernen. Samtidig stiller ISA 600 (Revised) skærpede krav til kommunikation og evaluering af komponentrevisorers arbejde, idet sådant arbejde kun kan anvendes som revisionsbevis, når der er opnået tilstrækkelig sikkerhed for overholdelse af gældende standarder og etiske krav.



Figur 2: ISA'ernes ramme for planlægning af koncernrevision (egen tilvirkning)

Den samlede regulering i ISA 600 (Revised) og de øvrige relevante ISA'er etablerer dermed en ramme for en dokumenteret, risikobaseret og sammenhængende koncernrevision, som danner grundlag for den efterfølgende analyse af standardens praktiske anvendelse (figur 2).

4. Analyse

Afsnittet baserer sig på gældende faglige krav og centrale teoretiske og metodiske elementer inden for koncernrevisionen. IAASB's Invitation to Comment (2016) markerede et vigtigt afsæt for arbejdet med at styrke kvaliteten i koncernrevisioner. Rapporten identificerede en række centrale udfordringer i den daværende ISA 600 og dannede grundlag for den senere revision af standarden. Formålet med dette afsnit er at analysere disse problemstillinger med fokus på de temaer, der har størst betydning for planlægning, udførelse og evaluering af koncernrevisionen. Analysen tager udgangspunkt i IAASB's egen probleminidentifikation samt høringssvarene fra EY, KPMG, PwC samt enkelte faglige forbund herunder FSR. Disse giver tilsammen et bredt indblik i branchens praktiske udfordringer og behov for klarere, mere principbaserede retningslinjer. Dermed udgøres fundamentet for den efterfølgende vurdering af, hvordan ISA 600 (Revised) imødekommer de identificerede behov imens de mere kildespecifikke forhold behandles særskilt i afsnittet vedrørende datagrundlaget.

4.1 Dokumentanalyse af ITC-Rapport fra IAASB

Som led i arbejdet med at styrke revisionskvaliteten på globalt plan udgav International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i 2016 rapporten *"Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest – A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits"* (IAASB, 2016). Rapportens formål var at indhente synspunkter fra branchen og andre interessenter om, hvordan de kvalitetsmæssige udfordringer der i praksis prægede revisionerne, og få en indikation om, hvor de eksisterende internationale standarder ikke var tilstrækkelige. ITC-rapporten blev udarbejdet som forberedelse til ajourføringen af revisionsstandarder, herunder ISA 600 om koncernrevision. Formålet var at identificere, beskrive og prioritere de væsentligste problemer, som revisorer, tilsynsmyndigheder og faglige organisationer oplevede i praksis.

Denne analyse fokuserer udelukkende på sektionen af ITC-rapporten, der omhandler koncernrevision (Group Audit, GA) og dermed problemstillinger relateret til revisionsstandarden ISA 600. IAASB modtog i den forbindelse et stort antal høringssvar fra forskellige interessentgrupper. Blandt disse var 89 svar indsendt af revisionsfirmaer fra hele verden, herunder de internationale netværk, nationale revisionshuse og brancheorganisationer.

Analysen er afgrænset til høringssvarene fra EY, KPMG og PwC, idet Deloitte's svar ikke var offentligt tilgængeligt på tidspunktet for undersøgelsen. Denne afgrænsning er foretaget, fordi de tre udvalgte revisionshuse sammen med Deloitte udgør Big Four, som typisk varetager revisionen af store, børsnoterede koncerner. Dette segment, der er særligt relevant for denne opgaves fokus på komplekse koncernstrukturer og internationale revisionsforhold. Analysen vil baseres på en

systematisk gennemgang og sammenholdelse af høringssvarene med henblik på at identificere de faktiske problemstillinger, mens der tages højde for uenigheder og forskellige prioriteringer i branchen.

I ITC-rapporten præsenterede IAASB 16 identificerede temaer (Group Audit Issues, GA1-GA16) relateret til koncernrevision. Disse spændte fra overordnede spørgsmål om ansvarsfordeling og kommunikation til mere tekniske aspekter som risikovurdering, væsentlighed og evaluering af komponentrevisorers arbejde. I denne analyse fokuseres der på de 5 temaer, der vurderes at være særligt centrale for kvaliteten og styringen af koncernrevisionen gennem hele revisionsprocessen:

GA4: Roller og ansvar for koncern- og komponentrevisorer

GA5: Risikovurdering i koncernrevisionen

GA6: Væsentlighed og aggregationsrisiko

GA3: Kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor

GA8: Gennemgang og evaluering af komponentrevisors arbejde

Disse 5 temaer er udvalgt, fordi de tilsammen dækker koncernrevisionens hovedfaser fra etablering af roller og ansvar (GA4), over planlægning og risikovurdering (GA5-GA6), til kommunikation og evaluering af udført arbejde (GA3 og GA8). Rækkefølgen som defineret ovenfor, er udarbejdet ud fra hvad der vurderes at være en kronologisk rækkefølge af revisionsprocessen for koncernrevisor. Det er derfor vurderet at være mere hensigtsmæssigt at GA3 placeres efter GA5 og GA6, da der først må være planlægning etableret førend der kommunikeres med komponentrevisorer.

Derimod er GA1-GA2 udeladt, da de primært vedrører accept og fortsættelse af revisionsopgaven, hvilket ligger udenfor denne opgaves fokus på udførelsen af selve koncernrevisionen. Ligeledes er GA9-GA13 fravalgt, da de beskæftiger sig med mere specifikke tekniske eller procesorienterede spørgsmål, såsom konsolideringprocedurer, efterfølgende begivenheder og særskilte kontrolområder, som ikke vurderes væsentlige for analysens formål. Problemstillingen fra GA7, der omhandler reaktioner på identificerede risici, er inddraget indirekte, hvor relevant, i analysen af GA5 og GA6, der samlet dækker risikovurdering og håndtering af væsentlighed.

For at opsummere er formålet med denne analyse således, at fastlægge de faktiske problemstillinger ved koncernrevisionen ud fra de fem GA-temaer samt det problemfelt som ajourføringen af ISA 600 (Revised) søger at imødekomme. Analysen vil dermed udgøre den analytiske fundament for den

efterfølgende vurdering af, hvordan disse problemstillinger er blevet adresseret teoretisk og senere i praksis.

4.1.1 GA4 Roller og ansvar for koncern- og komponentrevisorer

GA4 omhandlede hvordan koncernrevisor fastlagde og dokumenterede roller og ansvar mellem koncern- og komponentrevisor, herunder i hvilket omfang komponentrevisors arbejde kunne anvendes som revisionsbevis i koncernrevisionen. IAASB's Invitation to Comment (2016) pegede på, at dette område var præget af betydelig variation i praksis, idet *“concern has been expressed about whether, and how, a group engagement team demonstrates the necessary understanding of the component auditor required by paragraph 19 of ISA 600, and the consequential impact on the group engagement team's determination of the nature, timing and extent of its involvement in the work of the component auditors”* (IAASB, 2016, s. 66).

IAASB bemærkede, at udfordringerne opstod, fordi koncernrevisor i stigende grad samarbejder med komponentrevisor i forskellige jurisdiktioner med forskellig lovgivning, etiske krav og tilsynsstrukturer. I nogle tilfælde fandtes der lokale regler, der begrænsede deling af information. Det gør det vanskeligt for koncernrevisor at opnå den nødvendige indsigt til at føre supervision og tage ansvar for revisionsarbejdet på koncernniveau. Dermed bliver spørgsmålet ikke kun teknisk, men grundlæggende metodisk idet spørgsmålet er, hvordan koncernrevisor demonstrerer sit overordnede ansvar, når arbejdet udføres af flere revisorer under forskellige rammevilkår.

Flere revisionshuse anerkendte behovet for at skabe større klarhed over dette område. EY fremhævede, at den daværende ISA 600 ikke i tilstrækkelig grad beskrev, hvordan koncernrevisor skulle vurdere komponentrevisors kompetence og uafhængighed. Derfor opfordrede EY til en styrkelse af vejledningen på dette område. EY bemærkede, at der bør *“expand upon the factors to consider in evaluating whether the component auditor possesses the appropriate competence and capabilities”* (EY, 2016, s. 41). Dette synspunkt afspejler et ønske om mere praktisk vejledning og ikke flere krav. Det handler om en afklaring af, hvordan koncernrevisor skal foretage sin vurdering, snarere end en udvidelse af selve ansvaret.

KPMG understregede på den anden side, at ansvaret for koncernrevisionen altid skulle forblive samlet hos koncernrevisor, uanset hvor mange andre revisorer der deltager i arbejdet. Dette kom til udtryk, da de skrev *“we consider that the standard should retain the current overarching requirement that the group auditor is responsible for the group audit and that it is not appropriate for such responsibility to be divided in any way if other auditors are also involved in assisting the group*

auditor” (KPMG, 2016, s. 10). Dette synspunkt tydeliggør den grundlæggende præmis for ISA 600, hvorefter koncernrevisor kan overdrage arbejde, men ikke ansvar.

Tilsammen viser disse perspektiver, at udfordringen omkring roller og ansvar ikke handlede om selve ansvarsplaceringen, men derimod om at gøre det mere operationelt og dokumenterbart. Problemstillingen udsprang således ikke af uklarhed i selve princippet, men af vanskeligheder med at anvende det i praksis især i internationale og komplekse koncernstrukturer. Dette understreger også relevansen af ISA 220 (Revised), som fastlagde den underskrivende partners ansvar for *“direction, supervision and review”* (ISA 220 (Revised), 2020, A14). Koncernrevisors opgave bliver derfor at omsætte dette ansvar til en konkret forståelse af, hvordan komponentrevisors arbejde skal vurderes, integreres og dokumenteres i koncernrevisionen.

4.1.2 GA5 Risikovurdering i koncernrevisionen

En central udfordring, som IAASB’s Invitation to Comment (2016) fremhævede, var manglende konsistens i koncernrevisors risikovurdering og scoping af koncernrevisionens omfang. I praksis baserede udvælgelsen af komponenter ofte på strukturelle eller kvantitative kriterier frem for en samlet risikovurdering. Denne tilgang kan betyde, at revisionen ikke nødvendigvis fokuserer på de områder, hvor der reelt er størst risiko for væsentlig fejlinformation. IAASB påpegede selv, at *“scoping a group audit based on the identification of components ... may not always result in an appropriate top-down approach to the assessment of the risks of material misstatement at the group financial statement level”* (IAASB, 2016, s. 57). Denne observation er central, idet den udfordrer grundstrukturen i ISA 600. Her tog revisionsplanlægningen udgangspunkt i komponenterne frem for de risici, der påvirker koncernregnskabet som helhed. Ifølge IAASB betød dette, at koncernrevisor i nogle tilfælde manglede en tilstrækkelig forståelse af koncernen og dens omgivelser til at kunne identificere risici på tværs af enheder.

Samtidig fremhævede IAASB, at denne svaghed i risikovurderingen blev forstærket af uklarhed om, hvad der faktisk gjorde en komponent væsentlig. Rapporten bemærkede, at *“some uncertainty exists as to what it means to be ‘of individual financial significance’”* (IAASB, 2016, s. 73, para. 247). Denne uklarhed skaber usikkerhed om, hvor grænsen går mellem betydelige og ikke-betydelige komponenter, og hvordan komponenternes karakteristika bør påvirke revisionsstrategien. Dermed bliver risikovurderingen og identificeringen af betydelige komponenter to gensidigt afhængige processer. Uden tydelig vejledning i, hvordan væsentlighed og risiko hænger sammen, risikerer arbejdet dog at blive for mekanisk frem for risikobaseret.

Flere revisionshuse påpegede denne problematik, men de adskilte sig i deres forslag til løsning. KPMG opfordrede til at revurdere ISA 600's todeling mellem "betydelige" og "ikke-betydelige" komponenter, da den efter deres vurdering ikke understøttede en risikobaseret tilgang: "*We encourage the IAASB to reconsider the binary terminology of 'significant' and 'non-significant' components*" (KPMG, 2016, s. 12). EY indtog en mere pragmatisk position og foreslog at bevare begreberne, men styrke deres kobling til risiko ved at fremhæve, at "*The current definitions of significant and non-significant components should be improved to better reflect and respond to the risks of material misstatement*" (EY, 2016, s. 45). Men FSR - danske revisorer fastholdt, at de eksisterende principper allerede gav mulighed for en risikobaseret tilgang, og advarede mod at indføre flere detaljerede krav, som kunne indskrænke revisors professionelle dømmekraft (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 2016, s. 3).

Disse synspunkter illustrerer tydeligt det metodiske spændingsfelt, som IAASB står overfor. På den ene side er der et ønske om global ensartethed og risikofokus, som især de store revisionsnetværk efterspørger. På den anden side er der et behov for fleksibilitet og proportionalitet, som mindre revisionsmiljøer og nationale organisationer som FSR fremhæver. Analytisk set peger dette på en grundlæggende strukturel udfordring i ISA 600, hvor en komponentbaseret tilgang risikerer at fremme en standardiseret tilgang frem for en risikoorienteret tilgang.

4.1.3 GA6 Væsentlighed og aggregationsrisiko

Som en naturlig forlængelse af udfordringerne omkring risikovurdering og scoping, fremhævede IAASB's Invitation to Comment (2016) et tæt forbundet problem som bestod i den manglende konsistens i revisors anvendelse af materialitet og forståelsen af aggregationsrisiko i koncernrevisioner. Begge begreber er centrale for, at koncernrevisor kan foretage en samlet vurdering af, om det udførte arbejde giver et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på koncernniveau.

IAASB bemærkede, at der i praksis eksisterede betydelig variation i forståelsen af væsentlighedsbegrebet, og hvordan det anvendes på komponentniveau. Rapporten anførte at den manglende klarhed i forhold til komponentens væsentlighed betød, at væsentlighed ofte blev fastsat ud fra kvantitative kriterier snarere end ud fra risici og væsentlighed i koncernens specifikke kontekst. Dette kunne reducere den samlede følsomhed i revisionen og øge risikoen for, at væsentlige fejl ikke blev opdaget. (IAASB, 2016, s. 74).

IAASB påpegede, at "*the concept of aggregation risk that underpins the requirements and application material in ISA 600 is not well-understood*" (IAASB, 2016, s. 74). I forlængelse heraf observerede tilsynsmyndigheder tilfælde, hvor komponentvæsentlighed var fastsat på niveauer, der kun marginalt

adskilte sig fra koncernens samlede væsentlighed, og hvor tærsklerne for “clearly trivial” endda oversteg dem, der gjaldt på koncernniveau. En sådan praksis indebærer, at mindre fejl i flere komponenter kan akkumuleres og underminere revisionskonklusionens pålidelighed uden at blive identificeret i tide.

Flere af de store revisionsnetværk anerkendte behovet for at tydeliggøre dette område. KPMG fremhævede, at forholdet mellem væsentlighed, aggregationsrisiko og fastsættelsen af revisionsomfanget burde beskrives mere klart i standarden idet de pegede på, at “*Component materiality, performance materiality and the clearly trivial threshold at the component level are all determined with aggregation risk in mind... we suggest that the IAASB consider providing additional guidance on these areas as a matter of priority*” (KPMG, 2016, s. 12). EY tilsluttede sig denne betragtning og understregede, at formålet med scoping og udvælgelsen af komponenter bør være at reducere risikoen for væsentlig fejlinformation på koncernniveau til et acceptabelt lavt niveau ved at fokusere på “*the objective of this selection should be focused on the auditor reducing to an acceptably low level the risk that a material misstatement in the aggregate will not be detected (i.e., sufficient consideration of aggregation risk, which is a concept that is lacking in guidance in ISA 600)*” (EY, 2016, s. 49). Begge revisionshuse efterlyste dermed ikke flere detaljerede krav, men derimod operationel vejledning, der kunne hjælpe koncernrevisor med at anvende eksisterende principper mere konsekvent i praksis.

Analytisk set fremstår problemstillingen således ikke som et spørgsmål om manglende regulering, men om utilstrækkelig fælles forståelse. Standardens formuleringer giver mulighed for fleksibilitet, men manglende præcision i begreberne fører til, at praksis varierer betydeligt mellem netværk og jurisdiktioner. Det udfordrer revisionskvaliteten og skaber usikkerhed om, hvorvidt den samlede dækning er proportional med de identificerede risici.

IAASB's oprindelige tilgang i ISA 600 kunne ses som et forsøg på at bevare det faglige rum til professionel dømmekraft frem for et udtryk for utilstrækkelig regulering. Samtidig viser høringssvarene, at denne balance mellem metodisk støtte og fleksibilitet er vanskelig at opretholde i praksis. Der synes at være bred enighed om behovet for tydeligere vejledning til fastsættelsen af komponent væsentlighed og vurderingen af aggregationsrisiko, men uden at indføre detaljerede regler, der kan begrænse revisors professionelle skøn.

Samlet set illustrerer analysen, at udfordringen med materialitet og aggregationsrisiko ikke kun handler om teknisk præcision, men om at finde den rette balance mellem konsistens og fleksibilitet i

en koncernrevisionskontekst. Det understøtter behovet for en fortolkningsmæssig udvikling af ISA 600, hvor vejledning og proportionalitet går hånd i hånd for at sikre, at revisionsindsatsen afspejler koncernens reelle risici.

4.1.4 GA3 Kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor

Kommunikation og koordinering mellem koncernrevisor og komponentrevisor var ifølge IAASB et centralt men problematisk element i koncernrevisionens kvalitet og sammenhæng. Effektiv informationsudveksling er en forudsætning for, at koncernrevisor kan opnå tilstrækkelig forståelse af komponenternes risici, planlægge revisionsindsatsen og vurdere det samlede revisionsbevis på koncernniveau. IAASB's Invitation to Comment (2016) påpegede imidlertid, at de eksisterende kommunikationskrav i ISA 600 ikke i tilstrækkelig grad understøttede denne proces, idet *“concerns have been expressed that the communication requirements in ISA 600, including those in paragraphs 40 and 41, are not specific enough to result in sufficient and appropriate communication between component auditors and the group engagement team during the planning and performance of a group audit engagement”* (IAASB, 2016, s. 63).

IAASB identificerede flere årsager til denne udfordring, herunder sen involvering af komponentrevisor, anvendelse af standardiserede instrukser uden tilpasning til koncernens risikoprofil samt uensartet og utilstrækkelig rapportering og kommunikation fra komponentrevisorer. Disse forhold betød samlet set, at kommunikationen blev ufuldstændig og at den overordnede risikobaserede tilgang, som ISA 600 foreskrev, dermed blev svækket.

Problemet var ikke nyt, men havde ifølge IAASB en stigende betydning i takt med, at koncerner blev mere komplekse og geografisk spredte. Forskelle i nationale regler, teknologisk infrastruktur og revisionskultur øgede risikoen for, at koncernrevisor ikke fik den nødvendige indsigt i komponenternes revisionsforløb. Dermed blev koncernrevisors mulighed for at udføre sit overordnede ansvar og foretage en sammenhængende risikovurdering udfordret.

Flere høringssvar anerkendte disse udfordringer, men understregede samtidig, at løsningen ikke burde være at tilføje flere detaljerede krav. EY argumenterede for, at kommunikationskravene i ISA 600 burde suppleres med principper, der kunne hjælpe revisor med at fastlægge kommunikationen ud fra revisionsrisici, koncernens størrelse og komponenternes betydning. (EY, 2016, s. 7). Samtidig understregede EY, at kravene skulle bevare deres principbaserede karakter for at sikre fleksibilitet og proportionalitet på tværs af forskellige koncernstrukturer, idet *“it is especially important that any enhancements to the communication requirements remain principles-based such that the requirements can be effectively implemented from the smallest group audits to the very largest group*

audits.” (EY, 2016, s. 7). EY’s forslag understregede, at kommunikationen skulle tilpasses risikoen. Det betød, at der skulle være størst fokus på de komponenter med høj risiko for væsentlig fejlinformation, i stedet for en ensartet kontakt med alle enheder.

ACCA delte bekymringen for manglende konsistens i kommunikationen, men udtrykte skepsis over for at løse problemet gennem flere formelle krav. Organisationen fremhævede, som det fremgår af, at *“to the extent that there are deficiencies in communications between group and component auditors, we believe it is extremely unlikely that introducing new requirements for further written communications will overcome them.”* (ACCA, 2016, s. 3). ACCA’s synspunkt understøttede, at kommunikationsproblemerne i praksis oftere handlede om implementering og kultur end om regulering. Kommunikationens kvalitet afhang i højere grad af samarbejde, erfaringsdeling og supervision end af flere dokumentationskrav.

Disse perspektiver hænger tæt sammen med kravene i ISA 220 (Revised), hvori den ansvarlige partner har ansvaret for at sikre *“direction, supervision and review”* (ISA 220 (Revised), 2020, A14) af alt væsentligt arbejde, herunder samarbejdet med andre revisorer, der bidrager til revisionen. Når kommunikationen mellem koncern- og komponentrevisorer er utilstrækkelig, ustruktureret eller mangler dokumentation, udfordrer det netop den kvalitetsstyring, som ISA 220 forudsætter. Dette illustrerer, at kommunikation ikke blot er et praktisk redskab, men et kvalitetsbærende element i revisionsprocessen, der understøtter sammenhæng, gennemsigtighed og professionel skepsis på tværs af revisionsteamet.

Samlet set viser analysen, at kommunikation og koordinering mellem koncern- og komponentrevisorer fortsat er et af koncernrevisionens svageste led. Udfordringen er ikke manglen på formelle krav, men utilstrækkelig vejledning og risikofokus i den måde, de anvendes på. En styrkelse af ISA 600, hvor kommunikation defineres som en principbaseret og risikostyret proces i samspil med kvalitetsstyringskravene i ISA 220, vil derfor kunne bidrage til en mere effektiv og sammenhængende koncernrevision.

4.1.5 GA8 Gennemgang og evaluering af komponentrevisorers arbejde

Hvor afsnit GA6 omhandlede væsentlighed og aggregationsrisiko i planlægningsfasen, opstod der i forlængelse heraf en tilsvarende udfordring i udførelsesfasen, nemlig hvordan koncernrevisor gennemgår og vurderer komponentrevisors arbejde for at sikre, at det udgør et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på koncernniveau. Denne proces er afgørende for kvaliteten af koncernrevisionen, men IAASB’s Invitation to Comment (2016) fremhævede, at kravene i ISA 600 ikke var tilstrækkeligt præcise til at sikre en ensartet praksis. IAASB bemærkede, at *“the flexibility in ISA 600 regarding the*

nature, timing and extent of necessary involvement in the work of the component auditors ... has led to situations where group engagement teams are not able to demonstrate that an appropriate evaluation of the component auditors' findings has been undertaken" (IAASB, 2016, s. 80). Særligt fremhævedes det, at kravene i §42(b) og det tilhørende vejledningsafsnit A61 *"are not sufficiently detailed to provide appropriate direction to group engagement teams"* (IAASB, 2016, s. 80).

Denne uklarhed har ført til betydelige forskelle i praksis. I nogle tilfælde foretager koncernrevisor en omfattende gennemgang af komponentrevisors dokumentation, mens andre situationer præges af tillid og begrænset dokumentation, særligt når komponentrevisor opererer inden for samme revisionsnetværk. IAASB bemærkede, at dette ofte betød, at *"the review of the component auditors' documentation ... is not sufficiently documented in the group audit documentation"* og at det dermed ikke altid fremgik, hvordan koncernrevisor havde vurderet komponentrevisors konklusioner (IAASB, 2016, s. 80).

I deres hørings svar støttede EY behovet for at præcisere denne del af ISA 600, men advarede samtidig mod at gøre kravene for detaljerede. EY foreslog, at forbedringer burde baseres på principper for en risikobaseret tilgang frem for faste procedure, idet *"any enhancements to requirements related to reviewing component auditor's working papers should include setting forth principles or objectives for a risk-based approach to these reviews"* (EY, 2016, s. 50). EY argumenterede dermed for, at koncernrevisors evaluering skulle tilpasses koncernens struktur, risikoprofil og den allerede etablerede kommunikation med komponentrevisor. Dette synspunkt bygger på, at ensartede krav kan føre til ineffektivitet og underminere professionel dømmekraft, særligt i store og komplekse koncerner.

ACCA repræsenterede derimod en mere kritisk position. Organisationen anfægtede, at mere dokumentation og detaljerede krav nødvendigvis vil forbedre revisionskvaliteten. Ifølge ACCA burde fokus snarere være på at styrke kompetencevurderingen af komponentrevisorer og tydeliggøre instruktionerne i revisionsplanlægningen, hvilket ACCA begrundede med, at *"with proper evaluation of the competency of the component auditor and well-written instructions, we believe more detailed documentation requirements in respect of the review and evaluation of the component auditor's work is likely to have limited impact"* (ACCA, 2016, s. 26). Hermed rettes fokus væk fra nye dokumentationskrav og hen mod revisors professionelle dømmekraft og kvalitetsstyring.

PwC indtog en mellemliggende position, der i højere grad kobledes problemstillingen til eksisterende kvalitetsstyringssystemer i revisionsnetværkene. PwC understregede, at graden af koncernrevisors

involvering nødvendigvis måtte variere afhængigt af komponentens karakter og netværkets struktur, og at allerede etablerede kontrolmekanismer kunne reducere behovet for yderligere krav. Dette blev begrundet ved, at *“when designed and operating effectively, common network policies, methodology, technology, training and quality review processes are relevant factors that can, where appropriately evidenced, reduce the nature and extent of group engagement team involvement in the work of component auditors within the same network”* (PricewaterhouseCoopers, 2016, s. 36).

PwC's synspunkt bidrager med en vigtig refleksion om, hvorvidt der overhovedet er behov for mere detaljeret vejledning. Hvis kvalitetsstyringssystemerne i revisionsnetværket fungerer effektivt, kan de i sig selv sikre den nødvendige grad af supervision og kvalitet. Dermed bliver spørgsmålet snarere, hvordan ISA 220 (Revised) og ISA 600 bør forstås i sammenhæng, frem for om der stilles flere krav. ISA 220 fastlægger, at den ansvarlige partner skal sikre *“direction, supervision and review”* af alt væsentligt arbejde (ISA 220 (Revised), 2020, A14), og det er derfor centralt, at standarderne samlet set understøtter en helhedsorienteret kvalitetsstyring, hvor koncernrevisors ansvar er tydeligt, men ikke unødigt bureaukratisk.

Analytisk set fremstår problemstillingen som en balance mellem risikostyring, fleksibilitet og dokumentation. EY's og PwC's forslag afspejler et ønske om at styrke vejledningen uden at indskrænke professionelt skøn, mens ACCA's svar advarer mod at forveksle mere dokumentation med bedre kvalitet. Set i sammenhæng med ISA 220 er det derfor ikke forventeligt at løsningen alene kan findes i nye krav, men i en mere integreret forståelse af, hvordan kvalitetsstyring, supervision og professionel dømmekraft fungerer i koncernrevisionens praksis.

Samlet peger analysen på, at udfordringen med gennemgang og evaluering af komponentrevisors arbejde ikke alene er et teknisk spørgsmål om procedurer, men et grundlæggende spørgsmål om revisors ansvar og kvalitetsmiljø. En opdateret ISA 600 bør derfor tydeliggøre, hvordan koncernrevisor skal dokumentere og vurdere komponentrevisors arbejde i lyset af ISA 220's overordnede kvalitetsstyringsprincipper, så balancen mellem gennemsigtighed og fleksibilitet bevares på tværs af koncernstørrelser og risikoprofiler.

4.1.6 Delkonklusion

Analysen af IAASB's Invitation to Comment (2016) viser, at udfordringerne i koncernrevisionen ikke primært fra knyttet til manglende regulering men til den eksisterende standards manglende operationelle klarhed og praktiske anvendelighed indenfor ansvarsfordeling, risikovurdering, væsentlighed, kommunikation og dokumentation. På tværs af høringssvarene fra revisionshusene fremstår et gennemgående ønske om tydeligere men fortsat principbaserede retningslinjer, der kan skabe større ensartethed, men uden at underminere revisors professionelle dømmekraft.

De identificerede problemstillinger udsprang således ikke af fravær af krav, men af forskelle i fortolkning og praktisk anvendelse af de eksisterende standarder. På tværs af GA'erne fremstod klart behovet for bedre sammenhæng mellem kvalitetsstyring, supervision og risikobaseret planlægning som centralt for at styrke revisionskvaliteten.

For at skabe overblik over de mest væsentlige udfordringer og deres betydning for den efterfølgende udvikling af ISA 600 (Revised) sammenfattes de fem analyserede temaer i nedenstående tabel.

GA ref.	Problemstilling	Identificeret behov
GA4	Uklar ansvarsfordeling mellem koncern- og komponentrevisor; vanskeligheder med at demonstrere forståelse af komponentrevisors kompetence, uafhængighed og involvering.	Behov for tydeligere, men principbaseret vejledning om koncernrevisors ansvar og vurdering af komponentrevisors kompetence og uafhængighed.
GA5	Utilstrækkelig risikovurdering på koncernniveau og manglende sammenhæng mellem komponent- og grupperisici.	Behov for en mere risikobaseret tilgang og klarere kobling mellem identificerede risici på komponentniveau og den samlede risikoprofil i koncernen.
GA6	Uklar fastlæggelse af væsentlighed og aggregationsrisiko, særligt ved ikke-kontrollerede enheder.	Behov for ensartede principper for materialitet og bedre forståelse af aggregation risk på tværs af komponenter.
GA3	Utilstrækkelig kommunikation og koordinering mellem koncern- og komponentrevisorer (timing, sprog, klarhed).	Behov for principbaserede krav til tovejskommunikation, hvor omfang og timing tilpasses revisionsrisiko og koncernens kompleksitet
GA8	Manglende dokumentation og evaluering af komponentrevisors arbejde; uklart hvornår og hvordan gennemgang skal ske.	Behov for vejledning i risikobaseret review og dokumentation, som gør det muligt for koncernrevisor at demonstrere supervision uden dobbeltarbejde.

Tabel 1: Centrale problemstillinger identificeret i IAASB's ITC-rapport (egen tilvirkning)

Tabellen giver et samlet overblik over de centrale problemfelter, som IAASB og høringsparterne identificerede som væsentlige barrierer for ensartet og effektiv koncernrevision.

I den efterfølgende analyse af ISA 600 (Revised) undersøges, hvordan disse behov er blevet imødekommet i den nye standard, herunder hvordan ændringerne søger at skabe større klarhed i

ansvarsfordelingen, styrke den risikobaserede tilgang og tydeliggøre kravene til kommunikation og dokumentation i koncernrevisionen.

4.2 Dokumentanalyse af ISA 600 (Revised)

Hvor analyse 1 identificerede de væsentligste problemstillinger i IAASB's Invitation to Comment (ITC-rapport), fokuserer denne analyse på, hvordan og i hvilket omfang disse problemstillinger efterfølgende er blevet omsat til konkrete ændringer i den reviderede standard ISA 600 (Revised). Formålet er således ikke blot at redegøre for indholdet af den opdaterede standard, men at vurdere, hvordan IAASB teoretisk har søgt at imødekomme de i analyse 1 identificerede udfordringer, med fokus på blandt andet styrke kvalitet, ensartethed og gennemsigtighed i koncernrevisionen.

Analysen bygger på en kvalitativ dokumentanalyse af ISA 600 (Revised) og fokuserer på de dele af standarden, der har størst betydning for koncernrevisors arbejde, ansvar og anvendelse af professionel dømmekraft. Strukturen følger de temaer, som samlet dækker revisionens hovedfaser og nøgleområder i den reviderede standard:

GA4: Roller og ansvar for koncern- og komponentrevisorer

GA5: Risikovurdering i koncernrevisionen

GA6: Væsentlighed og aggregationsrisiko

GA3: Kommunikation mellem koncern- og komponentrevisorer

GA8: Gennemgang og evaluering af komponentrevisorers arbejde

Hvert tema analyseres med det formål at identificere de centrale ændringer i ISA 600 (Revised) og vurdere, hvordan samt i hvilken grad problemstillingerne fra ITC'en er blevet adresseret på et teoretisk niveau. Dermed danner analysen grundlag for den efterfølgende empiriske analyse, hvor implementeringen og den praktiske anvendelse af ISA 600 (Revised) belyses ud fra koncernrevisorers erfaringer.

4.2.1 GA4 Roller og ansvar for koncern- og komponentrevisorer

En af de væsentligste problemstillinger, som IAASB identificerede i Invitation to Comment (2016), vedrørte uklarheder i roller og ansvar mellem koncern- og komponentrevisorer. I praksis havde koncernrevisor ofte vanskeligheder med at dokumentere sin forståelse af komponentrevisors kompetence, uafhængighed og involvering, hvilket skabte betydelig variation i fortolkningen af, hvem der reelt bar ansvaret for koncernrevisionen. Flere høringssvar, herunder fra EY og KPMG, efterlyste derfor tydeligere krav og en mere principbaseret vejledning, som kunne gøre ansvaret operationelt uden at begrænse professionel dømmekraft.

ISA 600 (Revised) adresserer denne udfordring gennem en mere eksplicit ansvarsmodel, hvor koncernrevisors overordnede ansvar fastlægges klart. I §11 fastslår standarden, at *“the group engagement partner remains ultimately responsible, and therefore accountable, for compliance with the requirements of this ISA”* (ISA 600 (Revised), 2022, §11). Denne bestemmelse eliminerer enhver tvivl om, at ansvaret ikke kan opdeles eller overføres, og imødekommer dermed KPMG’s tidligere synspunkt om, at ansvaret altid skal forblive samlet hos koncernrevisor (KPMG, 2016, s. 10). Samtidig tydeliggøres sammenhængen til kvalitetsstyringsstandarderne, idet §16 fastslår, at *“in applying ISA 220 (Revised), the group engagement partner is required to take overall responsibility for managing and achieving quality on the group audit engagement”* (ISA 600 (Revised), 2022, §16). Herved integreres koncernrevisors ansvar i kvalitetsstyringssystemet og indarbejdes i principperne om ledelse og gennemgang, som fremgår af ISA 220 (Revised). Denne markerer sammenhæng et skift i forståelsen af koncernrevisors rolle fra et formelt krav om ledelse til et integreret element i revisionshusenes samlede kvalitetsstyring.

ISA 600 (Revised) præciserer endvidere ansvaret for dokumentation og vurdering af komponentrevisors arbejde. §46 fastslår, at *“the group engagement partner shall determine that sufficient appropriate audit evidence is obtained from the work of component auditors on which the group engagement team relies”* (ISA 600 (Revised), 2022, §46). Dermed adresseres EY’s tidligere forslag om at udvide vejledningen i vurderingen af komponentrevisors kompetence og kapacitet (EY, 2016, s. 41). Standardens applikationsmateriale understøtter denne bestemmelse ved at fremhæve, at vurderingen skal tilpasses komponentens risikoprofil, kompleksitet og tidligere erfaring, hvilket bidrager til en mere risikobaseret og proportional tilgang til involvering.

Selvom ISA 600 (Revised) dermed skaber markant større klarhed i den formelle ansvarsfordeling, rejser ændringerne spørgsmålet om, hvorvidt de fuldt ud løser de metodiske udfordringer, som ITC-rapporten identificerede. Standardens krav er fortsat principbaserede og indeholder ingen objektive kriterier for, hvor meget involvering eller kommunikation der kræves for at opfylde koncernrevisors ansvar. Det overlades til revisors professionelle dømmekraft at vurdere, hvornår supervision og dokumentation er tilstrækkelige. Denne fleksibilitet understøtter proportionalitet, men indebærer samtidig risiko for variation i praksis mellem revisionsnetværk og jurisdiktioner.

Derudover håndterer ISA 600 (Revised) ikke de juridiske og regulatoriske barrierer, som kan begrænse koncernrevisors adgang til oplysninger fra komponentrevisorer, eksempelvis restriktioner i nationale datalove eller fortrolighedsregler. I sådanne tilfælde fastlægger standarden ikke konkrete procedurer, men pålægger koncernrevisor at *“address”* udfordringerne inden for rammerne af

professionel dømmekraft. Den praktiske gennemførelse afhænger derfor i høj grad af revisionshusenes interne kvalitetsstyringssystemer og deres evne til at operationalisere kravene i ISA 220 (Revised) og ISQM 1. For store revisionsnetværk med etablerede metodikker er dette næppe problematisk, mens mindre revisionsfirmaer kan opleve et øget fokus på formel dokumentation frem for reel supervision og faglig dialog.

Sammenfattende kan det konkluderes, at ISA 600 (Revised) i høj grad har løst den teoretiske uklarhed om roller og ansvar i koncernrevisionen. Standardens ordlyd gør koncernrevisors ansvar klart, integrerer det i kvalitetsstyringen og stiller krav om dokumenteret vurdering af komponentrevisors arbejde. Imidlertid forbliver ansvaret i høj grad afhængigt af revisors faglige dømmekraft og organisationens interne processer, hvilket kan føre til forskellig praksis og varierende revisionskvalitet. GA4-problemstillingen kan derfor betegnes som delvist løst, væsentligt styrket i princip og struktur, men fortsat udfordret i ensartet anvendelse.

4.2.2 GA5 Risikovurdering i koncernrevisionen

Et centralt kritikpunkt i IAASB's Invitation to Comment (2016) var manglende konsistens i koncernrevisors risikovurdering og scoping af koncernrevisionen. I den tidligere ISA 600 blev udvælgelsen af komponenter ofte baseret på strukturelle eller kvantitative kriterier frem for koncernens reelle risikoprofil. Denne tilgang kunne betyde, at revisionens fokus ikke rettedes mod de områder, hvor risikoen for væsentlig fejlinformation var størst. IAASB fremhævede, at en sådan fremgangsmåde *“may not always result in an appropriate top-down approach to the assessment of the risks of material misstatement at the group financial statement level”* (IAASB, 2016, s. 57).

ISA 600 (Revised) forsøger at afhjælpe denne svaghed gennem en grundlæggende metodisk ændring. Den reviderede standard etablerer en risikobaseret begrebsramme for planlægning og udførelse, hvor koncernrevisor skal identificere og vurdere risici ud fra et oppefra og ned-perspektiv. I stedet for at tage udgangspunkt i faste kriterier for betydelige komponenter, fokuserer koncernrevisor nu på de områder i koncernen, hvor risici for væsentlig fejlinformation er mest sandsynlige. Denne tilgang beskrives i standardens vejledning som et centralt princip for koncernrevisionen, idet det fremgår, at *“the determination of components at which to perform audit work is a matter of professional judgment”* (ISA 600 (Revised), 2022, A51). For at understøtte denne tilgang fastlægger §30, kravet om at *“obtain an understanding of the group, its components and their environments, including the group's system of internal control, sufficient to identify and assess the risks of material misstatement of the group financial statements, in accordance with ISA 315 (Revised)”* (ISA 600 (Revised), 2022, A30).

Dette krav udgør en væsentlig styrkelse af standarden, idet ISA 600 (Revised) nu eksplicit henviser til ISA 315 (Revised). Derved kobles koncernrevisionens planlægning direkte til de generelle principper for risikovurdering og forståelse af kontrolmiljøet. Dette skaber denne integration en mere sammenhængende metodisk struktur, hvor koncernrevisors forståelse af koncernens forretningsmæssige og organisatoriske forhold bliver forudsætningen for et meningsfuldt scoping.

Samtidig er definitionen af "komponent" blevet udvidet for at afspejle kompleksiteten i moderne koncernstrukturer. ISA 600 (Revised) definerer nu begrebet som *“an entity, business unit, function or business activity, or a combination thereof, determined by the group auditor for purposes of planning and performing audit procedures in a group audit.”* (ISA 600 (Revised), 2022, §9)

Denne ændring anerkender, at væsentlige risici ofte er knyttet til tværgående funktioner eller processer snarere end til individuelle juridiske enheder. Denne bidrager med en mere fleksibel definition af komponenter til at gøre standarden *“fit for purpose”*, idet den understøtter en risikobaseret tilgang i koncerner med komplekse og integrerede strukturer. (Davidsen, 2024)

ISA 600 (Revised) specificerer samtidig i vejledningen, hvilke faktorer der kan påvirke vurderingen af, hvor der skal udføres revisionsarbejde. Her fremhæves eksempelvis *“newly formed or acquired entities,” “significant transactions with related parties,”* og *“abnormal fluctuations identified by analytical procedures performed at the group level, in accordance with ISA 315 (Revised)”* (ISA 600 (Revised), 2022, A51). Disse forhold understøtter en mere kvalitativ vurdering af risiko frem for en kvantitativ tilgang baseret på komponenternes finansielle størrelse.

Den risikobaserede model indebærer dog også øgede krav til dokumentation og intern kvalitetssikring. Koncernrevisor skal kunne dokumentere de vurderinger, der ligger til grund for beslutningen om *“where, what and who”*, altså hvor revisionshandling skal udføres, hvilke der skal udføres, og hvem der skal udføre dem. Dette fremgår blandt andet af §§27-33 og §§60-61, som kræver, at risikovurderingen og dens indflydelse på planlægningen dokumenteres systematisk.

Selvom ISA 600 (Revised) repræsenterer en markant metodisk forbedring, fremstår det uklart, om den i praksis løser den strukturelle uklarhed fra den tidligere standard. Den nye model beskriver, hvad koncernrevisor skal forstå og dokumentere, men giver begrænset vejledning i hvordan risici konkret skal vurderes på tværs af komponenter. Dette overlader et stort fortolkningsrum til revisors professionelle dømmekraft og de enkelte revisionshusenes interne metodikker.

Begrebet *“væsentlig komponent”* er i praksis videreført, om end i en mere fleksibel form. Hvor dette øger proportionaliteten og tilpasningsevnen, kan det også skabe usikkerhed om ensartetheden i

vurderingen. KPMG påpegede netop, at vurderingen af komponenter *“is frequently a matter of professional judgment rather than clear criteria”* (KPMG, 2016, s. 3), hvilket fortsat gør sig gældende i den reviderede standard.

Endvidere kan de nye krav til forståelsen af koncernens system af interne kontroller (jf. §30) være udfordrende at operationalisere, særligt i store internationale koncerner med komplekse informationsstrømme og forskelligartede kontrolmiljøer. Selvom dette styrker revisionskvaliteten, kan det samtidig øge dokumentationsbyrden og risikoen for uensartet implementering på tværs af netværk.

Sammenfattende har ISA 600 (Revised) i høj grad styrket det konceptuelle grundlag for risikovurdering i koncernrevisionen. Standardens oppefra og ned-tilgang og integration med ISA 315 (Revised) fremmer en mere systematisk og risikoorienteret planlægning. Alligevel afhænger den praktiske anvendelse fortsat af revisors dømmekraft og kvalitetsstyringssystemernes modenhed, hvilket kan føre til variation i praksis og udfordringer med at opnå fuld global ensartethed.

4.2.3 GA6 Væsentlighed og aggregationsrisiko

Et gennemgående tema i IAASB's Invitation to Comment (2016) var den manglende konsistens i revisors anvendelse af materialitet og forståelsen af aggregationsrisiko i koncernrevisioner. ISA 600 gav betydelig fortolkningsfrihed, hvilket førte til forskellig praksis på tværs af revisionsnetværk. IAASB bemærkede, at *“there is confusion and significant variation in practice relating to the auditor's understanding of the concepts of component materiality and component performance materiality, and their purpose, as well as the manner in which they are determined”* (IAASB, 2016, s. 74). Derudover blev det fremhævet, at *“the concept of aggregation risk that underpins the requirements and application material in ISA 600 is not well-understood”* (IAASB, 2016, s. 74).

ISA 600 (Revised) adresserer disse udfordringer ved at integrere materialitet og aggregationsrisiko som centrale elementer i den risikobaserede tilgang til koncernrevisionen. Standardens vejledning definerer først begrebet aggregation risk og tydeliggør dets særlige relevans i koncernkonteksten, idet *“aggregation risk exists in all audits of financial statements but is particularly important to understand and address in a group audit because there is a greater likelihood that audit procedures will be performed on classes of transactions, account balances or disclosures that are disaggregated across components. “Generally, aggregation risk increases as the number of components increases at which audit procedures are performed separately, whether by component auditors or other members of the engagement team”* (ISA 600 (Revised), 2022, A19). Denne formulering understreger, at aggregationsrisikoen i koncernrevisioner ikke blot er en teoretisk mulighed, men et strukturelt

vilkår, der vokser med antallet af komponenter og graden af decentralisering. Hvor den tidligere standard ikke indeholdt en tilsvarende beskrivelse, markerer A19 en konceptuel afklaring, som danner grundlaget for de efterfølgende krav til planlægning og vurdering.

Den reviderede standard knytter desuden aggregation risk direkte til fastsættelsen af komponentvæsentlighed og væsentlighedsniveau ved udførelsen. I vejledningen til §35 fastslås, at *“paragraph 35(a) requires the group auditor to determine component performance materiality for each of the components where audit procedures are performed on financial information that is disaggregated. The component performance materiality amount may be different for each component”* (ISA 600 (Revised), 2022, A116).

Denne bestemmelse tydeliggør, at væsentlighedsniveauet skal tilpasses de enkelte komponenters risikoprofil, snarere end at fordeles mekanisk ud fra koncernens samlede materialitet. Dermed adresserer ISA 600 (Revised) direkte den tidligere praksis, hvor komponentvæsentligheden ofte lå for tæt på koncernens væsentlighed, og hvor der ikke blev taget tilstrækkeligt hensyn til risikoen for akkumulerede fejl.

Forholdet mellem koncern- og komponentniveau er samtidig styrket i §32, hvor standarden kræver, at koncernrevisor skal *“evaluate whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained from the audit work performed on the financial information of components and from other audit procedures performed to provide a basis for the group audit opinion”* (ISA 600 (Revised), 2022, §32). Denne bestemmelse forpligter koncernrevisor til at sammenholde komponenternes resultater og vurdere, om det samlede revisionsbevis tager højde for aggregationsrisikoen. Hvor den tidligere standard primært fokuserede på dækning og omfang, understøtter ISA 600 (Revised) dermed en helhedsorienteret og kvalitativ vurdering af revisionsrisikoen på tværs af enheder.

Set i et analytisk perspektiv repræsenterer disse ændringer en metodisk styrkelse. Vejledningen i A19 og A116 tydeliggør både definitionen af aggregationsrisiko og dens implikationer for væsentlighedsvurderingen. Samtidig bevarer standarden en principbaseret tilgang, som overlader en væsentlig del af vurderingen til revisors professionelle skøn. Det giver fleksibilitet, men kan også skabe variation i praksis, særligt hvor revisionshusenes interne metodikker og kvalitetsstyringssystemer adskiller sig.

Som EY fremhævede, bør formålet med koncernrevisionens scoping være at *“reduce to an acceptably low level the risk that a material misstatement in the aggregate will not be detected”* (EY, 2016, s. 49). Dette formål er nu integreret i ISA 600 (Revised), men uden faste kvantitative retningslinjer for,

hvordan komponenters materialitet eller væsentlighedsniveau ved udførelsen skal beregnes. Dermed afhænger den praktiske ensartethed fortsat af erfaringsbaseret dømmekraft frem for eksplicitte standardkrav.

Selvom ISA 600 (Revised) derfor ikke fuldt ud eliminerer risikoen for metodisk uensartethed, skaber standarden et markant stærkere grundlag for en konsistent anvendelse af væsentlighed i koncernrevisioner. Den integrerer begreberne materialitet og aggregationsrisiko i planlægningen, udførelsen og vurderingen af revisionsbevis, hvilket sikrer en klarere sammenhæng mellem risikovurdering, væsentlighed og dokumentation.

ISA 600 (Revised) har dermed bevæget sig fra en regelbaseret model til en mere risikobaseret og professionelt styret tilgang, hvor væsentlighed og aggregationsrisiko ikke længere ses som selvstændige overvejelser, men som indbyrdes forbundne vurderinger i koncernrevisors helhedsansvar.

4.2.4 GA3 Kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor

Kommunikation og koordinering mellem koncern- og komponentrevisorer udgør et centralt element for kvaliteten og sammenhængen i koncernrevisionen. Som det fremgår af analysedel 1, blev de tidligere krav i ISA 600 kritiseret for at være utilstrækkelige til at sikre rettidig og konsistent informationsudveksling mellem revisorerne. IAASB påpegede, at kommunikationen ofte var for fragmenteret og standardiseret, hvilket betød, at væsentlige risici ikke altid blev identificeret rettidigt, og at koncernrevisor havde begrænset indsigt i komponentrevisors arbejde.

ISA 600 (Revised) forsøger at imødekomme denne problemstilling gennem en markant styrkelse af de formelle og praktiske krav til kommunikation. Allerede i §8 fremhæver standarden betydningen af *“sufficient and appropriate involvement [...] and the importance of two-way communication between the group auditor and component auditors”* (ISA 600 (Revised), 2022, §8).

Denne formulering markerer et væsentligt skift i forståelsen af kommunikationens rolle fra at være et administrativt krav til at blive et integreret kvalitetsprincip i koncernrevisionen. Kravene til kommunikation er samlet og præciseret i §29, hvor det fastslås, at *“the group auditor shall communicate with component auditors about their respective responsibilities and the group auditor’s expectations, including an expectation that communications between the group auditor and component auditors take place at appropriate times throughout the group audit”* (ISA 600 (Revised), 2022, §29).

Dette krav indebærer, at kommunikationen skal være løbende, rettidig og risikoorienteret, hvilket repræsenterer en væsentlig ændring i forhold til den tidligere standard, hvor kommunikationen ofte fandt sted på faste tidspunkter i planlægnings- og afslutningsfasen. ISA 600 (Revised) understreger, at kommunikation skal understøtte koncernrevisors risikovurdering og supervision gennem hele revisionsforløbet. Dette afspejler netop hvad EY efterlyste i sit høringssvar på ITC-rapporten, hvor de udtalte at *“we believe the most meaningful action ... would be to supplement the list of required communications with principles ... determining the appropriate timing, nature and extent of communication”* (EY, 2016, s.7).

I anvendelsesvejledningen (A78-A87) uddybes dette yderligere. Her fremhæves, at effektiv kommunikation kræver både *“clarity and timeliness”* og skal tilpasses arten og kompleksiteten af de enkelte komponenter. Kommunikationen kan omfatte møder, statusopdateringer, instrukser og drøftelser af væsentlige forhold, og den skal sikre en fælles forståelse af risici og planlagte handlinger (ISA 600 (Revised), 2022, A78-A83). Denne mere fleksible og principbaserede tilgang skal sikre, at kommunikationen afspejler revisionsrisikoen snarere end at være styret af standardiserede processer.

Et andet væsentligt nyt element i standarden er de eksplicitte krav til dokumentation af kommunikation. §59(g) fastslår, at koncernrevisor skal dokumentere *“matters related to communications with component auditors, including how significant matters discussed were addressed”* (ISA 600 (Revised), 2022, §59(g)). Dermed bliver kommunikation ikke blot et middel til koordinering, men et dokumentationskrav, der skal sikre sporbarhed og kvalitet i den samlede revision.

Disse ændringer understøtter en kulturændring i koncernrevisionen, hvor kommunikation betragtes som en integreret del af kvalitetsstyringen snarere end som en formel rapporteringspligt. Desuden medfører det, at standardens krav fortsat er principbaserede, og at der ikke gives konkrete retningslinjer for, hvordan koncernrevisor skal tilrettelægge den rettidige kommunikation i praksis. Der fastsættes hverken minimumskrav til hyppighed eller detaljeringsgrad, hvilket betyder, at kvaliteten af kommunikationen fortsat afhænger af revisors dømmekraft og revisionshusenes interne metodik. (Davidsen, 2024)

Denne fleksibilitet gør standarden anvendelig på tværs af koncernstørrelser og revisionsmodeller, men indebærer samtidig en risiko for variation i implementeringen. I store revisionsnetværk med etablerede kvalitetsstyringssystemer og digitale samarbejdsplatforme kan kravene lettere

operationaliseres, mens mindre revisionsfirmaer kan opleve udfordringer med at omsætte de principbaserede formuleringer til praksis.

Sammenfattende har ISA 600 (Revised) væsentligt styrket de formelle og praktiske rammer for kommunikation og koordinering mellem koncern- og komponentrevisorer. Standarden tydeliggør ansvaret for rettidig og risikobaseret kommunikation, forankrer kravene i kvalitetsstyringen og sikrer en klarere dokumentationspraksis. Alligevel forbliver kravene overvejende principbaserede, og graden af praktisk vejledning er fortsat begrænset. GA3-problemstillingen kan derfor vurderes som delvist løst, markant forbedret i struktur og intention, men fortsat afhængig af professionel dømmekraft og organisatorisk implementering for at sikre ensartet kvalitet i praksis.

4.2.5 GA8 Gennemgang og evaluering af komponentrevisorers arbejde

Hvor GA4 beskrev koncernrevisors overordnede ansvar og rollefordeling, opstår der i udførelses- og afslutningsfasen et mere praktisk spørgsmål om, hvordan koncernrevisor sikrer, at komponentrevisors arbejde udgør et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til brug for koncernpåtegningen. Denne vurdering er central for revisionskvaliteten, fordi den forbinder de risikobaserede handlinger, der udføres i komponenterne, med det samlede revisionsbevis på koncernniveau. Som fremhævet i analysedel 1 påpegede IAASB (2016), at den tidligere ISA 600 ikke gav tilstrækkelig vejledning i, hvordan denne evaluering skulle udføres og dokumenteres. Det førte i praksis til variationer i graden af involvering og uensartet dokumentation af koncernrevisors vurdering af komponentrevisors konklusioner.

ISA 600 (Revised) forsøger at skabe større konsistens og transparens i denne fase ved at præcisere koncernrevisors ansvar for vurderingen af det udførte arbejde. I §51 fremgår det, at *“in applying ISA 330, the group auditor shall evaluate whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained from the audit procedures performed, including from the work performed by component auditors, on which to base the group audit opinion”* (ISA 600 (Revised), 2022, §51).

Denne bestemmelse gør det klart, at koncernrevisor ikke alene kan basere sin konklusion på tillid til komponentrevisors arbejde, men aktivt skal vurdere, om det samlede revisionsbevis reelt er tilstrækkeligt og egnet. Dermed bliver evalueringen ikke et formelt afslutningskrav, men en integreret del af den risikobaserede revisionsstrategi, hvor kvaliteten af komponentrevisors arbejde vurderes i sammenhæng med koncernens samlede risikoprofil.

Applikationsmaterialet (A144-A156) præciserer, at vurderingen skal tilpasses risiko, væsentlighed og kompleksitet. Jo større betydning en komponent har for koncernregnskabet, desto mere omfattende

bør koncernrevisors gennemgang være. Der gives desuden eksempler på handlinger, såsom gennemgang af udvalgte arbejds papirer, drøftelser med komponentrevisor eller indhentning af supplerende dokumentation. Hermed skabes en klarere forventning om, at dokumentationsniveauet skal afspejle risikoniveauet, hvilket er en naturlig konsekvens af den ændrede scoping-metode i ISA 600 (Revised). Når revisionen nu planlægges ud fra, hvor risici opstår, stilles der tilsvarende højere krav til, hvordan disse risici dokumenteres og evalueres i den afsluttende fase.

Denne udvikling understøtter en tættere kobling mellem udførelsesfasen og planlægningsfasen, men den efterlader også et åbent spørgsmål: giver standarden tilstrækkelig vejledning til at sikre en ensartet praktisk implementering? Selvom ISA 600 (Revised) fastslår, at koncernrevisor skal evaluere komponentrevisors arbejde, angives der ikke klare kriterier for, hvordan denne evaluering skal dokumenteres, eller hvilket niveau af gennemgang der er passende i forhold til risiko. Dermed opstår et metodisk spænd mellem de øgede krav til dokumentation, som følger af den risikobaserede tilgang, og den fortsat principbaserede vejledning i udførelsesfasen.

Forholdet til ISA 220 (Revised) er i denne sammenhæng indirekte, men væsentligt. Hvor ISA 220 (Revised) etablerer de overordnede rammer for kvalitetsstyring og review, fungerer ISA 600 (Revised) som det praktiske udgangspunkt for at omsætte disse krav til dokumenterbare handlinger i koncernrevisioner. Dette betyder, at kvaliteten nu i højere grad skal kunne eftervises gennem en sammenhængende dokumentationskæde, der forbinder risikovurdering, udførte handlinger og evaluering (Davidsen, 2024). Dette stiller nye krav til revisionshusenes metodiske værktøjer og systemer, som skal kunne håndtere den øgede mængde og kompleksitet af dokumentation, som den risikobaserede tilgang medfører.

Analytisk set har ISA 600 (Revised) dermed bevæget sig væk fra en tillidsbaseret og fragmenteret model til en mere struktureret, vidensdrevet og dokumenteret tilgang til evalueringen af komponentrevisors arbejde. Kravet i §51 forankrer ansvaret hos koncernrevisor og understøtter sammenhængen mellem revisionsstrategi, risikostyring og kvalitetsledelse. Samtidig kan det diskuteres, om standardens principbaserede udformning i tilstrækkelig grad afspejler de højnede krav, den selv introducerer. Hvis ambitionen er at styrke transparens og ensartethed globalt, kan der fortsat være behov for mere operationel vejledning i, hvordan evalueringen bør udføres og dokumenteres i praksis.

Sammenfattende kan det konkluderes, at ISA 600 (Revised) i væsentlig grad har styrket koncernrevisors ansvar for at gennemgå og evaluere komponentrevisors arbejde og sikret, at denne

proces afspejler den risikobaserede revisionsmodel. Standarden fremmer dermed en mere stringent og systematisk kvalitetsledelse, men dens principbaserede karakter efterlader fortsat et fortolkningsrum i forhold til, hvad der konkret forventes af dokumentation og involvering. GA8-problemstillingen kan derfor vurderes som delvist løst, væsentligt forbedret i sammenhæng og transparens, men stadig udfordret af balancen mellem fleksibilitet og metodisk klarhed.

4.2.6 Delkonklusion

Analyse 2 har haft til formål at undersøge, hvordan IAASB i ISA 600 (Revised) har forsøgt at håndtere de centrale problemstillinger, der blev identificeret i Invitation to Comment (2016). Hvor analysedel 1 beskrev, udfordringerne i ISA 600, har denne analysedel fokuseret på, hvordan ISA 600 (Revised) forsøger at løse disse udfordringer gennem nye krav, klarere begreber og ændrede metodiske greb. Som det fremgår af nedenstående tabel, er der i ISA 600 (Revised) sket en markant forskydning fra en regelbaseret og strukturel tilgang til en mere risikobaseret, principstyret og kvalitetsintegreret model. Standardens ændringer søger samlet set at skabe større sammenhæng mellem planlægning, udførelse, evaluering og dokumentation af koncernrevisioner samt tydeliggøre koncernrevisorens ansvar. På tværs af de fem problemfelter ses fælles træk mod at gøre koncernrevisionen mere sammenhængende og efterprøvbar, men uden at erstatte professionel dømmekraft med detaljerede krav.

I tabellen er der desuden opsummeret en vurdering af, hvorvidt problemstillingen er tilstrækkeligt adresseret i ISA 600 (Revised) på et teoretisk niveau. En problemstilling er vurderet *i vidt omfang adresseret*, når standarden tydeliggør ansvaret, har klare begrebsafklaringer og etablerer en sammenhængende metodisk ramme, som tydeligt imødekommer problemstillingen. Problemstillingerne vurderes derimod som *delvist* adresseret, når standarden styrker struktur og sammenhæng, men fortsat kræver revisors egen fortolkning og professionelle dømmekraft.

GA ref	Problemstilling	Teoretiske løsninger i ISA 600(Revised)	Teoretisk vurdering
GA4	Uklar ansvarsfordeling mellem koncern- og komponentrevisor; vanskeligheder med at demonstrere forståelse af komponentrevisors kompetence, uafhængighed og involvering.	- Klart placeret hovedansvar hos koncernrevisor - Ansvar integreret i kvalitetsstyring - Krav om vurdering af, at der foreligger tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis fra komponentrevisor.	I vidt omfang adresseret
GA5	Utilstrækkelig risikovurdering på koncernniveau og manglende sammenhæng mellem komponent- og grupperisici.	- Risikobaseret, oppefra og ned tilgang - udvidet definition af komponent - vejledning i faktorer for fastlæggelse af, hvor og hvilke revisionshandlinger der udføres	Delvist adresseret
GA6	Uklar fastlæggelse af væsentlighed og aggregationsrisiko, særligt ved ikke-kontrollerede enheder.	- Definition og forklaring af aggregationsrisiko - Krav om individuel fastsættelse af væsentlighedsniveau for udførsel - Samlet vurdering af revisionsbevis på koncernniveau	Delvist adresseret
GA3	Utilstrækkelig kommunikation og koordinering mellem koncern- og komponentrevisorer (timing, sprog, klarhed).	- To-vejs kommunikation etableret som grundlæggende princip - Øget krav om løbende og rettidig kommunikation - Dokumentationskrav for væsentlige drøftelser - Vejledning om sprog, timing og indhold	I vidt omfang adresseret
GA8	Manglende dokumentation og evaluering af komponentrevisors arbejde; uklart hvornår og hvordan gennemgang skal ske.	- Krav om eksplicit vurdering af, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis - Vejledning om risikobaseret og proportional vurdering af gennemgangens omfang - Tæt kobling til planlægning og dokumentationskrav i den risikobaserede tilgang.	Delvist adresseret

Tabel 2: Overblik over teoretisk vurdering for centrale problemstillinger (egen tilvirkning)

På tværs af de fem analyserede problemfelter (GA3-GA8) ses et tydeligt mønster: ISA 600 (Revised) styrker de teoretiske rammer for koncernrevisionen og skaber en klarere sammenhæng mellem koncernrevisors ansvar, risikovurdering, kommunikation og dokumentation. Der er indført nye krav om rettidig tovejs kommunikation, eksplicit ansvarsplacering, risikobaseret scoping og individualiseret fastlæggelse af væsentlighedsniveauer. Samtidig er koncernrevisors evaluering af komponentrevisors arbejde gjort til et eksplicit og dokumentationspligtigt krav. Fælles for ændringerne er, at de bygger på principper frem for detaljerede regler. Dette understøtter proportionalitet og professionel dømmekraft, men betyder også, at implementeringen i praksis vil afhænge af revisionshusenes metodik, kvalitetsstyringssystemer og kultur.

Analysedel 2 kan derfor samlet set konkludere, at ISA 600 (Revised) teoretisk adresserer de identificerede problemstillinger gennem en mere sammenhængende og risikobaseret struktur. Hvorvidt ændringerne reelt sikrer en mere ensartet og effektiv koncernrevision, afhænger dog af den praktiske implementering. Dette spørgsmål belyses i analysedel 3.

4.3 ISA 600 (Revised) i praksis

I analysedel 2 blev det undersøgt, hvordan de centrale problemstillinger identificeret i IAASB's Invitation to Comment er blevet adresseret på et teoretisk og normativt niveau gennem ISA 600 (Revised). Analysen viste, at standarden på flere områder indebærer væsentlige metodiske ændringer med henblik på at styrke kvaliteten af koncernrevisionen, men også at løsningerne i vid udstrækning er principbaserede og forudsætter betydelig professionel dømmekraft.

Formålet med analysedel 3 er at undersøge, hvordan disse teoretiske løsninger fungerer i praksis. Analysen tager udgangspunkt i kvalitative interviews med praktikere samt offentlige kvalitetskontroller og fokuserer på, hvordan ISA 600 (Revised) anvendes, fortolkes og omsættes i konkrete koncernrevisioner. Ved at sammenholde den teoretiske løsning med dens praktiske anvendelse bliver det muligt at vurdere, om de identificerede problemstillinger reelt er håndteret i praksis.

Vurderingen i analysedel 3 baseres på en række gennemgående parametre, som anvendes konsekvent på tværs af de enkelte GA-problemstillinger. Parametrene er udvalgt med henblik på at afspejle både standardens normative styrke og de praktiske udfordringer, der fremgår af analysen og interviewmaterialet. Fokus er således ikke alene på, om ISA 600 (Revised) adresserer problemstillingerne formelt, men på om løsningerne fungerer som et anvendeligt og konsistent styringsredskab i praksis.

På denne baggrund vurderes hver GA-problemstilling ud fra følgende fire parametre:

1. **Teoretisk klarhed og metodisk retning:** Om ISA 600 (Revised) giver en tydelig ramme og retning for, hvordan den pågældende problemstilling skal håndteres.
2. **Praktisk anvendelighed:** om standardens krav kan omsættes til konkrete handlinger uden omfattende intern fortolkning eller supplerende metodik.
3. **Konsistens i praksis:** om løsningen anvendes nogenlunde ensartet på tværs af opgaver, teams og koncerner, eller om der observeres betydelig variation.
4. **Dokumenterbarhed og efterviselighed:** om vurderinger og handlinger dokumenteres på en måde, der understøtter kvalitetskontrol og tilsyn.

Parametrene anvendes samlet og kontekstuel, idet der foretages en helhedsvurdering af den enkelte problemstilling frem for en mekanisk opfyldelse af hvert enkelt kriterium. På denne baggrund vurderes i hvilket omfang de enkelte problemstillinger er realiseret i praksis, herunder om standardens

teoretiske løsninger fremstår konsistente og anvendelige i forhold til intentionen om at styrke kvaliteten og sammenhængen i koncernrevisionen.

4.3.1 GA4: Roller og ansvar for koncern- og komponentrevisorer

GA4-problemstillingen om uklar rolle- og ansvarsfordeling mellem koncern- og komponentrevisor bliver i ISA 600 (Revised) teoretisk adresseret gennem en tydelig placering af det overordnede ansvar hos den ansvarlige partner samt en styrket kobling til kvalitetskravene i ISA 220 (Revised). Den teoretiske løsning forudsætter imidlertid, at ansvaret kan omsættes til konkret involvering, kompetencevurdering og supervision, hvilket i praksis stiller krav til både dokumentation og samarbejdsformer i koncernrevisionen.

Et centralt fund i interviewene er, at den ansvarlige partners ansvar opleves som tydeligere og mere omfattende end tidligere. Som Louise Hänsch Olsen beskriver, det således *“det giver helt klart mere forberedelse fra mig nu. Men meget tydeligt at den vigtigste del for mig er planlægningen og det er her ansvaret ligger hos mig”* (Bilag A, 2025, s. 7). Udsagnet illustrerer, at koncernrevisorens rolle i praksis er blevet mere eksplicit og ledende efter opdateringen af standarden. Dette stemmer overens med analyse 2 vurdering af, at ISA 600 (Revised) løfter ansvaret op på koncernniveau, men det viser samtidig, at ansvaret i praksis primært forstås som en styrings- og planlægningsopgave, mere end en faglig integrering af komponenternes arbejde.

Netop dette fremhæves som en udfordring i interview materialet. Som Heidi Brink-Olsen pointerer at *“når man kommer ud til den enkelte revisor, så fortolker de tingene lidt forskelligt. De 'gungrer' lidt løs med deres egen fortolkning af det”* (Bilag B, 2025, s. 4). Denne variation i forståelsen og udøvelsen af rollen viser, at selv om ISA 600 (Revised) formelt styrker ansvarslinjen, afhænger den praktiske kvalitet af revisors dømmekraft og de interne metoder, der anvendes ved implementeringen. Dette bekræfter analysens pointe om, at standardens principbaserede struktur kun skaber ensartethed, hvis revisionshusene etablerer stærke interne rammer, noget empirien viser ikke altid er tilfældet.

Sebastian Reinbach Kilde Hyes udsagn bidrager med et vigtigt modperspektiv fra komponentniveauet. Han fremhæver, at instrukser i stigende grad fungerer som ansvarsdokumentation, idet *“disse instrukser jo i høj grad også er bygget på, at være en form for ansvarsfraskrivelse, så der ikke opstår uklarhed om, hvorvidt det er vores skyld eller deres, hvis noget går galt”* (Bilag C, 2025, s. 5). Dette indikerer, at ansvar i praksis i højere grad håndteres gennem dokumentationsstrategier end gennem faglig involvering. I lyset af GA4-problemstillingen er dette centralt, da standardens ambition er at skabe klarhed i rollerne, men empirien viser, at ansvaret ofte

træder frem som en defensiv praksis, hvor fokus i højere grad rettes mod sporbarhed end mod aktiv faglig styring af koncernrevisionen.

Den mest komplekse del af GA4-problemstillingen omhandler vurderingen af komponentrevisors kompetencer. Interviewene viser tydeligt, at denne vurdering i praksis sjældent er risikobaseret i standardens forstand. Louise Hänsch Olsen beskriver, hvordan komponentrevisorer i samme globale netværk i praksis betragtes som kompetente, hvor *“hvis man er ‘EY-familien’, sætter man hak ved de ting og det bekræfter indledningsvist at de har de rette kompetencer”* (Bilag A, 2025, s. 6). Heidi Brink-Olsen udvider dette perspektiv ved at forklare, at tilhørsforhold til et netværk generelt opfattes som kvalitetsgaranti, hvilket kommer til udtryk i udsagnet *“[...] vi har en forventning om, at de ligger på et tilsvarende højt niveau”* (Bilag B, 2025, s. 15). Disse udsagn viser, at kompetencevurderingen ofte er baseret på strukturel tillid og ISQM-miljøer frem for en mere grundig evaluering. Dermed indikerer det, at standardens intention om en kritisk, dokumenteret vurdering ikke fuldt ud realiseres.

Dette forhold udfordres yderligere, når interviewmaterialet konfronteres med Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller. I 2024-kontrollen af både Deloitte og PwC konstateres det, at virksomhedernes interne overvågningssystemer ikke i alle tilfælde formår at identificere fejl og mangler i udvalgte erklæringsopgaver (Erhvervsstyrelsen, 2025). Når store revisionsnetværk, der udgør fundamentet for den netværksbaserede kompetencevurdering, som interviewpersonerne beskriver, modtager påtaler for svigt i deres interne kvalitetskontrol, rejser det et centralt analytisk spørgsmål om, hvorvidt koncernrevisor i praksis kan basere kompetencevurderingen af komponentrevisorer på netværkstilhørsforhold alene. Empirien antyder, at dette ofte sker, men kvalitetskontrollerne viser, at ISQM-miljøer ikke nødvendigvis sikrer ensartet faglig kvalitet. Dermed understøttes det, at kompetencevurderingen i praksis ikke udføres i overensstemmelse med standardens intentioner og at tillid til netværksstrukturer udgør en væsentlig risiko.

Den strukturelle begrænsning er endnu tydeligere i mindre koncerner, hvor samme partner udfører både koncern- og komponentrevision. Louise Hänsch Olsen bemærker hertil, *“når samme partner er på både koncernen og en komponent, kan det være svært at dokumentere ‘kommunikation med sig selv’*” (Bilag A, 2025, s. 7). Dette viser, at ISA 600 (Revised)’s rollemodel i praksis ikke er gennemførlig i alle markedssegmenter. Ansvarsfordelingen bliver her i højere grad formel snarere end funktionel og kompetencevurderingen reduceres til en indre monolog. Dette er ikke blot et implementeringsproblem, men snarere et strukturelt vilkår, som standarden ikke kan løse.

Samlet set viser analysen af GA4, at ISA 600 (Revised) på et formelt niveau har styrket den ansvarlige partners ansvar og rolle som styrende figur i koncernrevisionen, men samtidig viser analysen, at denne ansvarsklarhed kun delvist omsættes til en ensartet praksis. Ansvar udøves ofte gennem defensiv dokumentation og tillid til interne kvalitetssystemer og tilhørsforhold til et netværk frem for gennem en eksplicit, risikobaseret kompetencevurdering af komponentrevisor. Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller viser, at selv store revisionsnetværk ikke konsekvent lever op til egne kvalitetsforventninger, hvilket udfordrer den implicitte tillid, der i praksis anvendes som grundlag for kompetencevurderingen (Erhvervsstyrelsen, 2025). Dertil kommer, at strukturelle forhold i især mindre koncerner, hvor samme partner udfører både koncern- og komponentrevision reelt begrænser muligheden for at gennemføre den rolle- og ansvarsmæssige adskillelse, standarden forudsætter. GA4-problemstillingen fremstår derfor som normativt styrket, men kun delvist og ujævnt løst i praksis.

4.3.2 GA5: Risikovurdering i koncernrevisionen

GA5-problemstillingen om manglende konsistens i risikovurdering og scoping blev i ISA 600 (Revised) teoretisk imødekommet gennem en risikobaseret, oppefra-og-ned tilgang, hvor koncernniveauets risici skal danne udgangspunkt for planlægningen af revisionsindsatsen. Denne metodiske omlægning indebærer imidlertid et brud med tidligere dækningsbaserede praksisser og rejser spørgsmål om, hvordan koncernrevisors risikoforståelse faktisk integreres i arbejdet på komponentniveau.

Louise Hänsch Olsens beskrivelser giver et tydeligt billede af, at risikovurderingen i hendes praksis i højere grad end tidligere er organiseret omkring en koncernmæssig forståelse af risiko. Hun fremhæver betydningen af tidlig dialog og risikodrøftelser i et bredt forum, hvor *“vi starter med at have en dialog med komponentrevisoren for at sikre, at vi forstår risikoen rigtigt, og så vurderer vi væsentlighed og indflydelse på koncernniveau [...] Vi drøfter også i vores team, med kunden og med kvalitetsansvarlige, hvad vurderingen er og om det er en risiko der går igen i flere enheder”* (Bilag A, 2025, s. 3). Udsagnet indikerer, at risikovurderingen i nogle koncernrevisioner faktisk udføres i overensstemmelse med ISA 600 (Revised)s intentioner. Risikoen forstås som et koncernfælles fænomen, og vurderingen koordineres på tværs af enheder. Dette udgør et markant brud med den tidligere praksis, hvor dækningen var det primære kriterium for scoping.

Samtidig viser interviewmaterialet, at denne praksis ikke er generel. Heidi Brink-Olsen fremhæver, at mange revisorer fortsat har vanskeligheder ved at løfte risikovurderingen op på koncernniveau, idet *“det, vi ser, er, at der er nogle tendenser til at det er svært ved at sætte risiciene på koncernniveau.*

[...] Der tænker man ofte: *‘Det er jo lige meget, de bliver jo alligevel revideret’* (Bilag B, 2025, s. 4). Dette udsagn peger på en grundlæggende udfordring ved implementeringen af GA5. Det viser, at når revisorer implicit baserer risikovurderingen på, at komponenternes regnskaber allerede er revideret, svækkes oppefra og ned tilgangen. Hermed risikerer risikovurderingen at blive et afledt produkt af lokalrevisionen, hvilket er præcis det metodiske problem, ISA 600 (Revised) skulle afhjælpe. Interviewet viser dermed, at metodeskiftet ikke er fuldt forankret blandt alle praktikere, og at risikovurderingen i mange tilfælde fortsat er bundet til en oppefra og ned logik.

Louise Hänsch Olsens refleksion over overgangen fra dækningsbaseret tilgang til risikobaseret vurdering understøtter dette billede, hvilket fremgår af, at *“før var det en enklere øvelse: vi kiggede på størrelse [...] og kiggede udelukkende på coverage. [...] Nu kigger vi på de risici, vi har identificeret på koncernniveau, hvordan de føder ind i de enkelte komponenter”* (Bilag A, 2025, s. 4). Udsagnet viser, at mens koncernrevisorer i dag i højere grad forsøger at følge den nye model, opleves den som betydeligt mere kompleks og ressourcekrævende. Det indebærer en risiko for, at revisorer i pressede situationer falder tilbage på en mere mekanisk tilgang, hvilket igen kan være med til at forklare den variation, interviewene samlet set peger på.

Denne variation forstærkes af en gennemgående observation om, at risikovurderingen i praksis ofte bliver formelt korrekt, men ikke nødvendigvis reelt gennemarbejdet. Heidi Brink-Olsen udtrykker dette skarpt, i sin pointe om, at *“ikke al compliance er nødvendigvis god compliance. Nogle gange kunne man godt ønske sig, at man kiggede lidt mere kritisk på det og spurgte: Hvad er egentlig vigtigt her – og hvad er bare korrekt for korrekthedens skyld?”* (Bilag B, 2025, s. 17). Udsagnet viser, at risikovurderingen risikerer at blive en dokumentationsøvelse, hvor fokus forskydes fra den faglige identifikation af risici til overholdelsen af interne skabeloner og kontrolkrav. Dette understøtter den kritik, analyse 2 fremhævede, nemlig at den risikobaserede tilgang forudsætter betydelig faglig dømmekraft, og uden stærke interne guidelines kan denne dømmekraft blive undertrykt af overholdelseslogikker.

Endelig fremhæver Sebastian Reinbach Kilde Hye et strukturelt forhold, som udfordrer realiseringen af GA5-intentionerne, nemlig risikoens forskellige betydninger på koncern- og komponentniveau. Han bemærker, at *“det her er uvæsentligt, men vi synes det er vigtigt, for et lokalt forhold”* (Bilag C, 2025, 3). Dette udsagn illustrerer en grundlæggende spænding mellem risici, der påvirker koncernregnskabet, og risici, der påvirker lokale regnskaber. Hvis koncernrevisor fastholder et snævert koncernperspektiv, risikerer væsentlige lokale risici at blive overset i scoping og planlægning, omvendt kan de lokale revisorer opleve, at koncernrevisor undervurderer forhold, som

lokalt er væsentlige indikatorer på kontrolsvigt eller fejl. Interviewmaterialet viser, at integrationen mellem lokal og koncernmæssig risiko ikke altid lykkes i praksis, og at dialogen herom afhænger af konkrete teams og relationer frem for systematisk metode.

Analysen af GA5 viser, at ISA 600 (Revised) i nogen grad har ændret den grundlæggende forståelse af risikovurdering fra dækning og strukturelle kriterier til en oppefra og ned samt risikobaseret tilgang og at dette i visse koncernrevisioner faktisk afspejles i en mere analytisk og koncernsærlig praksis. Samtidig peger interviewene tydeligt på, at mange revisorer fortsat tænker risiko gennem lokal logik og i høj grad lader sig styre af eksisterende revisionsrutiner og overholdelse af orienterede processer. Den risikobaserede model realiseres derfor ikke konsekvent som faglig refleksion, men risikerer at blive en formel ramme omkring velkendte arbejdsgange. GA5-problemstillingen fremstår dermed som delvist adresseret, idet standarden tilbyder et stærkere metodisk grundlag, men implementeringen afhænger fortsat af dømmekraft, interne metodikker og kultur, og praksis er præget af betydelig variation.

4.3.3 GA6: Væsentlighed og aggregationsrisiko

GA6-problemstillingen vedrørende fastlæggelse af koncernen væsentlighedsniveau og håndtering af aggregationsrisiko bliver i ISA 600 (Revised) teoretisk adresseret gennem en tydeligere begrebsliggørelse af aggregationsrisikoen og en mere individualiseret fastsættelse af komponentvæsentlighed. Løsningen indebærer imidlertid, at centrale vurderinger, herunder fastlæggelsen af restpopulationen, i høj grad baseres på professionelt skøn, hvilket i praksis udfordrer både konsistens og dokumenterbarhed.

Et af de mest markante fund i interviewmaterialet er, at koncernvæsentlighed i praksis ikke altid fastsættes systematisk, selvom dette udgør fundamentet for både risikovurdering og planlægning. Heidi Brink-Olsen beskriver dette meget direkte, hvor hun anfører "*vi har haft kvalitetsobservationer, hvor koncernvæsentligheden slet ikke var fastsat*" (Bilag B, 2025, s. 10). Dette forhold vidner om, at et så grundlæggende element kan mangle, vidner om en dybt forankret praksis, hvor revisor i nogle tilfælde betragter koncernrevision som et administrativt lag oven på lokalrevisionen, snarere end som en selvstændig revisionsopgave. Dette ligger i forlængelse af interviewenes øvrige pointer, da det fremgår, at når lokalt revisionsarbejde er omfattende eller når revisionshuset selv reviderer hovedparten af enhederne, glider væsentlighedsniveauet i praksis over i en implicit antagelse om, at "*det lokale væsentlighedsniveau er tilstrækkeligt*". Dermed svækkes standardens intention om en selvstændig koncernspecifik vurdering.

Den metodiske udfordring forstærkes af, at ISA 600 (Revised) på dette område i høj grad baserer sig på professionel dømmekraft. Heidi Brink-Olsen beskriver denne udvikling som en reel barriere for ensartethed, idet hun udtrykker, at *“nu handler det mere om professionel dømmekraft og om at vurdere: hvornår er nok nok?”* (Bilag B, 2025, s. 6). Dette udsagn illustrerer, at fraværet af kvantitative rettesnore giver revisorer et betydeligt kompetence- og fortolkningsansvar, som i praksis fører til variation i implementeringen. Dømmekraft er i sig selv ikke problematisk, men udfordringen ligger i, at standarden forudsætter en modenhed og en høj grad af metodisk sikkerhed, som ikke nødvendigvis er konsistent på tværs af organisationen. Denne problematik genfindes også hos Louise Hänsch Olsen, der i sin rolle som koncernrevisor fremhæver dilemmaet mellem fleksibilitet og usikkerhed, hvilket hun konkretiserer, når hun udtaler, at *“nu er det op til professionel dømmekraft – hvad er en acceptabel tail? [...] Det er der desværre ikke et enkelt svar på”* (Bilag A, 2025, s. 4). Med dette beskriver hun præcist det metodiske tomrum, ISA 600 (Revised) efterlader. Aggregationsrisiko skal vurderes, men standarden giver ikke klare kriterier for, hvornår restpopulationen er tilstrækkeligt afdækket. Dette betyder, at vurderingen i praksis bliver både kontekstafhængig og personafhængig. Dermed bliver restpopulationsarbejdet et af de mest sårbare områder i koncernrevisionen, selv i store revisionshuse med etablerede metodikker.

Et andet centralt fund er, at vurderingen af væsentlighed og aggregationsrisiko ikke alene beror på koncernrevisors dømmekraft, men også på de interne fortolkninger, som faglig afdeling udvikler. Louise Hänsch Olsen beskriver dette eksplicit, idet hun udtaler *“faglig afdeling bruger også professionel dømmekraft, fordi ISA 600 ikke er ‘hugget i sten’. ”De bliver enige om en fortolkning, og den kommer ned i organisationen”* (Bilag A, 2025, s. 8). Dette citat er analytisk vigtigt, fordi det viser, at selv centrale metodiske beslutninger herunder restpopulationen ikke er objektivt fastlagt, men formes af interne beslutningsprocesser. Standardens fleksibilitet bliver således kanaliseret gennem revisionshusenes kvalitetsmiljøer, hvilket skaber forskelle både mellem huse og også internt i organisationen. GA6-problemstillingen er dermed ikke kun et spørgsmål om revisors individuelle kompetencer, men om strukturen for fortolkning og implementering.

Selv når standardens intentioner er forstået, viser interviewene, at dokumentation fortsat udgør en væsentlig barriere. Heidi Brink-Olsen beskriver modstanden mod dette krav ved at forklare, at *“de bliver helt matte i ansigtet, når vi begynder at tale om dokumentation, for så skal de jo forklare, hvorfor de vurderede, som de gjorde”* (Bilag B, 2025, s. 11). Dokumentation er imidlertid et centralt element i vurderingen af både væsentlighed og aggregationsrisiko, fordi netop disse vurderinger ellers ikke er sporbare. Når revisor ikke dokumenterer rationale bag væsentlighedsniveauet eller

restpopulationsvurderingen, undermineres kvaliteten af koncernrevisionen og den ansvarlige partner mulighed for at efterleve ISA 600 (Revised) og det intensiverede ansvar for evalueringen af hele revisionsbeviset.

Interviewmaterialet viser dog også, at ISA 600 (Revised) kan styrke metodikken, når den anvendes korrekt. Sebastian Reinbach Kilde Hye fremhæver, at den nye struktur i nogle tilfælde skaber bedre sammenhæng mellem risiko og væsentlighed, ved at pege på, at *“scoping hænger nu i højere grad sammen med regnskabsposterne [...] og det giver et bedre overblik og en mere logisk sammenhæng mellem risiko og væsentlighed”* (Bilag C, 2025, s. 3). Dette viser, at standardens ændringer i praksis kan forbedre både risikovurdering og scoping, når kompetence, interne vejledninger og ressourcer er på plads. GA6-problemstillingen er derfor ikke udelukkende et spørgsmål om standardens kvalitet, men om dens operationalisering.

GA6-analysen peger på, at ISA 600 (Revised) har styrket de formelle krav til fastsættelse af koncernvæsentlighed og vurdering af aggregationsrisiko, men at implementeringen i praksis er et af de mest udfordrede områder. Interviewmaterialet dokumenterer, at koncernvæsentlighed i visse tilfælde slet ikke fastsættes, og at vurderingen af restpopulationen ofte er præget af betydelig professionel dømmekraft uden klare metodiske holdepunkter. Samtidig spiller interne fortolkningsmiljøer en afgørende rolle for, hvordan standarden konkret anvendes, hvilket både skaber forskelle mellem revisionshuse og mellem teams. Selv hvor strukturen opleves som en forbedring, er realiseringen af GA6-intentionerne således betinget af modenhed i kvalitetsmiljø, dokumentationspraksis og revisors skøn. Problemstillingen må derfor vurderes som kun delvist løst: reguleringen er styrket, men væsentlighed og aggregationsrisiko forbliver et metodisk sårbart område.

4.3.4 GA3: Kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor

GA3-problemstillingen om utilstrækkelig kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor blev i ISA 600 (Revised) teoretisk imødekommet gennem krav om løbende, rettidig og tovejskommunikation som et centralt kvalitetsprincip. Den teoretiske analyse identificerede dog en risiko for, at disse principbaserede krav i praksis kan blive vanskelige at omsætte til konsistent og underbygget kommunikation, hvilket gør det relevant at undersøge, hvordan kommunikationen faktisk tilrettelægges.

Interviewmaterialet viser, at kommunikationen i nogle koncerner faktisk er blevet mere formaliseret og synlig efter opdateringen. Sebastian Reinbach Kilde Hye beskriver eksempelvis, at *“efter den nye standard er trådt i kraft, har Deloitte involveret sig mere, især i forbindelse med opstartsmøder og efterfølgende gennemgang af arbejdspapirer”* (Bilag C, 2025, s. 1). Dette indikerer, at

koncernrevisorer i visse sammenhænge aktivt forsøger at efterleve standardens krav om tidlig involvering. Louise Hänsch Olsen beskriver ligeledes en bevægelse væk fra generiske fællesmøder mod mere individualiserede drøftelser, idet *“nu er det individuelt sikre, at de forstår deres scope, instruks og de risici, der er relevante”* (Bilag A, 2025, s. 6). Set isoleret peger disse udsagn på en styrket kommunikationsstruktur.

Men interviewene viser samtidig, at denne udvikling ikke nødvendigvis ledsages af en tilsvarende forbedring i substansen af kommunikationen. Sebastian Reinbach Kilde Hye konstaterer, at *“det virker lidt som om, det er et møde, der bare holdes for at holde det”* (Bilag C, 2025, s. 4), hvilket indikerer, at kommunikation i praksis ofte bliver en rituelt udført snarere end en faglig dialog. Dette er særligt problematisk i relation til GA3, fordi ISA 600 (Revised)'s intention netop er, at kommunikation skal understøtte risikovurderingen og skabe fælles forståelse og ikke blot fungere som et dokumentationskrav.

Instrukserne, som udgør et centralt kommunikationsredskab i koncernrevisionen, illustrerer denne problematik tydeligt. Både Heidi Brink-Olsen og Sebastian Reinbach Kilde Hye beskriver, hvordan instrukserne i praksis mister deres funktion som koncernsærlig kommunikation og i stedet bliver skabeloniserede og informationsmættede. Heidi Brink-Olsen påpeger, at *“globale instrukser skal jo kunne dække alt [...] hvilket i en dansk kontekst kan føre til tung og mindre relevant dokumentation,”* (Bilag B, 2025, s. 9). Dette afspejler, at standardiserede koncerninstrukser ofte ikke er tilpasset de konkrete risici eller forhold i den enkelte komponent. Sebastian Reinbach Kilde Hye uddyber denne udfordring, når han bemærker, at *“instrukserne bliver nærmest sendt ud fra Danmark, Sverige, Tyskland eller Italien, og så er det jo det samme, der står [...] man drukner måske lidt i al den information”* (Bilag C, 2025, s. 2). Når instrukserne bliver så omfangsrige og generiske, at komponentrevisor “drukner” i dem, svækkes kommunikationen frem for at forbedres. Dette underbygges af Louise Hänsch Olsen, som konstaterer, at selv når instrukserne tilpasses, læser modtagerne dem ikke nødvendigvis, hvilket hun illustrerer ved at sige *“nogle læser instruksen grundigt – andre scroller til deadlines, scope og væsentlighedsniveau og ikke andet”* (Bilag A, 2025, s. 6). Disse udsagn viser samlet, at instrukserne, som skulle løfte kommunikationen, i praksis kan blive en barriere for effektiv videndeling og risikoforståelse. Når instrukserne i praksis bliver omfattende og standardiserede, svækkes deres funktion som målrettet risikokommunikation, hvilket netop underminerer den risikobaserede dialog, som ISA 600 (Revised) søger at fremme.

En anden central udfordring, som interviewene tydeligt identificerer, er standardens principbaserede karakter. Louise Hänsch Olsen bemærker, at *“den opdaterede standard er ikke meget specifik om,*

hvor meget man skal kommunikere med komponenten [...] mere ‘hvad’ end ‘hvordan’.” (Bilag A, 2025, s. 7). Denne formulering rammer kernen i GA3-problemstillingen: standarden opstiller et normativt krav om kommunikation, men overlader operationaliseringen til intern praksis. Dette skaber betydelig fortolkningsvariation, hvilket Heidi Brink-Olsen sætter klare ord på, idet hun udtrykker *“når man kommer ud til den enkelte revisor, så fortolker de tingene lidt forskelligt”* (Bilag B, 2025, s. 4). Det betyder, at kvaliteten af kommunikationen i praksis afhænger af organisatorisk kultur, interne guidelines og individuelle arbejdsstile snarere end af standardens regulative kraft.

Den mest strukturelt betydningsfulde begrænsning ved GA3 opstår dog i situationer, hvor samme partner eller samme team udfører både koncern- og komponentrevision. Her bryder standardens underliggende antagelse om en funktionel rolleadskillelse sammen. Louise Hänsch Olsen beskriver dette med bemærkelsesværdig klarhed, når hun udtaler *“når samme partner er på både koncernen og en komponent, kan det være svært at dokumentere ‘kommunikation med sig selv’*” (Bilag A, 2025, s. 7). I disse tilfælde kan kommunikationen ikke blive den dialog, ISA 600 (Revised) foreskriver, fordi der ikke findes en reel modpart. Dermed bliver dokumentationskravet kunstigt, og kommunikationen mister sin funktionelle betydning. Dette er ikke blot et implementeringsproblem, men en strukturel konflikt mellem standardens forskrifter og danske revisionsvilkår, hvor overlap mellem koncern- og komponent teams er almindeligt. Dette illustrerer en strukturel begrænsning i implementeringen af ISA 600 (Revised), hvor standardens forudsætning om funktionel adskillelse mellem koncern- og komponentrevisor ikke altid er til stede. I sådanne tilfælde mister kommunikationskravene deres substantielle betydning og bliver primært formelle.

Samlet viser GA3-analysen, at ISA 600 (Revised) har styrket den formelle ramme for kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor, blandt andet gennem krav om tidligere involvering, løbende dialog og mere eksplicit instruktion. I praksis realiseres dette dog ofte som ritualiserede møder og skabeloniserede instrukser, der i lige så høj grad tjener dokumentationsformål som faglig koordinering. Omfangsrige, globale instrukser risikerer at skabe informationsmæthed frem for klarhed, og i koncerner, hvor samme partner eller team både er koncern- og komponentrevisor, reduceres kommunikationen til en formalitet uden reelt indhold. Kvaliteten af kommunikationen afhænger dermed primært af interne kulturer og lokale arbejdsgange snarere end af standardens krav. GA3-problemstillingen fremstår derfor kun delvist løst: rammerne er styrket, men substansen i kommunikationen er fortsat sårbar og uensartet.

4.3.5 GA8: Gennemgang og evaluering af komponentrevisors arbejde

GA8-problemstillingen i analyse 1 om mangelfuld gennemgang og evaluering af komponentrevisors arbejde blev i ISA 600 (Revised) teoretisk adresseret gennem skærpede krav til koncernrevisors vurdering af, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Den teoretiske analyse pegede imidlertid på, at vurderingen fortsat er stærkt risikobaseret og principstyret, hvilket rejser spørgsmål om, hvordan evalueringen gennemføres og dokumenteres i praksis.

Et centralt fund er, at den intensiverede involvering i komponenternes arbejde i høj grad er dokumentationsdrevet. Sebastian Reinbach Kilde Hye beskriver, hvordan koncernrevisor *“afholder flere møder [...] men det er jo også lige så meget for, at de kan dokumentere, at de har gjort det”* (Bilag C, 2025, s. 6). Louise Hänsch Olsen uddyber samme tendens: *“Forskellen nu er, at vi er tvunget til at dokumentere, at vi nåede dertil. [...] Dokumentation er den store forskel.”* (Bilag A, 2025, s. 5). Disse udsagn viser, at §51's normative intention, en kvalitativ vurdering af revisionsbevis, i praksis oversættes til en administrativ bestræbelse på sporbarhed. Dermed reproduceres en af de centrale svagheder i den gamle praksis, idet evalueringen bliver en formalitet frem for et substansdrevet kvalitetsløft, hvilket netop var dét, analyse 1 kritiserede.

Interviewene peger samtidig på en metodisk forskydning, hvor koncernrevisor i stigende grad overtager komponentens arbejde med henblik på at sikre et tilstrækkeligt revisionsbevis. Heidi Brink-Olsen beskriver dette ved at fremhæve, at *“man faktisk godt som koncernrevisor må udføre det arbejde, der skal bruges til koncernregnskabet, direkte ude i komponenterne. Og det har mange benyttet sig af.”* (Bilag B, 2025, s. 13). Denne praksis reducerer risikoen for utilstrækkelig dokumentation, men underminerer samtidig det grundlæggende princip i GA8, når koncernrevisor selv udfører handlingerne, forsvinder den uafhængige evaluering af komponentrevisorens arbejde. Dette skaber et “delegeret selvsvurdering”-problem, hvor koncernrevisor teknisk set evaluerer sit eget arbejde i stedet for komponentens, en situation ISA 600 (Revised) netop skulle forhindre ved at styrke vurderingen af komponentrevisors rolle.

For koncerner med små eller eksterne komponenter er udfordringerne yderligere forstærket. Louise Hänsch Olsen bemærker i denne forbindelse, at *“hvis det var en ekstern komponent ville der måske være større sandsynlighed for at de kan drukne i en lang instruks. [...] Måske endnu mere hos de små lokale revisorer, fx i Sydamerika på spansk”* (Bilag A, 2025, s. 6). Dette illustrerer et strukturelt misforhold mellem standardens krav om detaljerede instrukser og proportional dokumentation (A144-A156) og komponentrevisorernes faktiske kapacitet til at levere arbejdet. Når komponentens dokumentation er sproglig, metodisk eller ressourcemæssigt utilstrækkelig, svækkes koncernrevisors

mulighed for at foretage den vurdering, ISA 600 (Revised) forudsætter. Standardens globalt formulerede krav møder således lokale realiteter, som den ikke er designet til at håndtere.

Denne udfordring skal ses i sammenhæng med GA4, hvor interviewene viste, at koncernrevisors vurdering af komponentrevisors kompetencer ofte hviler på antagelser om kvalitet baseret på interne ISQM-systemer og netværkstilhør. Netop derfor er Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller for 2024 særligt relevante, da de giver ekstern indsigt i, om disse kvalitetssystemer faktisk fungerer efter hensigten. For både EY, Deloitte og PwC fremgår det, at revisionsvirksomhederne skal forbedre *“dokumentationen af tilstrækkelig involvering i og gennemgang og vurdering af det arbejde, som komponentrevisor har udført.”* (Erhvervsstyrelsen, 2025).

Denne bemærkning rammer direkte ind i GA8-problemstillingen. Den viser, at selv revisionsvirksomheder med omfattende interne kvalitetsmiljøer ikke konsekvent dokumenterer eller udfører evalueringen i overensstemmelse med ISA 600 (Revised)'s krav. Når disse mangler optræder på tværs af huse, er der tale om et systemisk mis match mellem standardens krav og praksis samt tillid på interne kvalitetssystemer, som beskrevet i GA4, udgør ikke et tilstrækkeligt grundlag for en risikobaseret og substantiel evaluering, og standardens regulering er ikke i sig selv tilstrækkelig til at sikre ensartethed. Dette indikerer, at kravet om evaluering i §51 i praksis ofte efterleves formelt, men uden den substansbaserede vurdering af revisionsbevis, som standarden tilsigtede.

Den mest komplekse udfordring ved implementeringen er fortsat vurderingen af restpopulationen. Louise Hänsch Olsen problematiserer i denne forbindelse spørgsmålet *“hvad er en acceptabel tail? [...] Det er der desværre ikke et enkelt svar på”* (Bilag A, 2025, s. 4). Selvom revisionshusene anvender interne templates, skaber disse ikke en entydig praksis. Heidi Brink-Olsen bemærker, at *“man må selvfølgelig gerne tilpasse instruksen lidt [...] men spørgsmålet er jo: hvad tør man egentlig skære væk?”* (Bilag B, 2025, s. 9). Disse udsagn viser, at vurderingen af restpopulationen i praksis forbliver et område domineret af professionel dømmekraft uden fælles kriterier, præcis den udfordring, analyse 2 fremhævede som udløst af A144-A156. Dermed bliver evalueringen både personafhængig og teambaseret, og standardens intention om proportionalitet og konsistens udfordres.

GA8-analysen viser, at ISA 600 (Revised) på papiret markant har styrket kravene til koncernrevisors evaluering af komponentrevisors arbejde, men at implementeringen i praksis i høj grad er dokumentations- og systemdrevet. Evalueringen realiseres ofte som en administrativ bestræbelse på at kunne “vise”, at der er foretaget gennemgang, snarere end som en risikobaseret, kvalitativ

vurdering af revisionsbeviset. Den stigende tendens til, at koncernrevisor selv udfører væsentlige revisionshandlinger i komponenterne, svækker samtidig den uafhængige vurderingsfunktion, GA8 forudsætter. Erhvervsstyrelsens kvalitetskontroller dokumenterer, at selv de største revisionshuse ikke konsekvent dokumenterer eller udfører evalueringen i overensstemmelse med standardens intentioner, og vurderingen af restpopulationen fremstår fortsat som metodisk uafklaret og stærkt afhængig af skøn. GA8-problemstillingen må derfor vurderes som normativt forbedret, men i praksis kun begrænset realiseret, og området fremstår fortsat som et kvalitetsmæssigt svagt punkt i koncernrevisionen.

4.3.6 Delkonklusion

Analyse 3 har haft til formål at vurdere, i hvilket omfang de problemstillinger, der blev identificeret i IAASB's Invitation to Comment og efterfølgende teoretisk adresseret i ISA 600 (Revised), er blevet løst i praksis. Vurderingen er foretaget ved at sammenholde de teoretiske løsninger i standarden fra analysedel 2 med empiriske indsigter fra interviews og offentlige kvalitetskontroller og ved konsekvent at anvende de fastlagte parametre: normativ klarhed, praktisk anvendelighed, konsistens i praksis samt dokumenterbarhed.

Samlet set viser analysen, at ISA 600 (Revised) i betydelig grad har styrket de teoretiske rammer, men implementeringen i praksis er ujævn. Standarden adresserer de centrale problemstillinger på en mere sammenhængende og risikobaseret måde end den tidligere ISA 600 og skaber et klarere udgangspunkt for koncernrevisors ansvar, planlægning og evaluering. Men samtidig viser analysen, at fordi løsningerne i ISA 600 (Revised) i høj grad er principbaserede, opstår der et stort fortolkningsrum, som i praksis udfyldes forskelligt afhængigt af revisionshus, interne metodikker, teamsammensætning og individuelle vurderinger.

Ud fra de tidligere identificerede parametre til vurdering af implementering i praksis vil problemstillinger kategoriseres. En problemstilling vurderes som *delvist realiseret i praksis*, når standardens krav anvendes aktivt i revisionsarbejdet og indgår i revisors faglige vurderinger, men hvor anvendelsen varierer mellem opgaver eller teams, og hvor den faglige dybde eller dokumentation ikke altid er tilstrækkelig ensartet. *Begrænset realiseret i praksis* anvendes, når standardens krav formelt efterleves og dokumenteres, men i begrænset omfang påvirker revisors risikovurdering, involvering eller faglige beslutninger i praksis. *Ikke konsistent realiseret i praksis* anvendes, når der forekommer betydelig variation i anvendelsen af standardens krav, og hvor faglige vurderinger enten ikke gennemføres systematisk eller ikke kan eftervises pålideligt gennem dokumentation.

GA4: Roller og ansvar for koncern- og komponentrevisorer

I analysedel to blev GA4 vurderet som i vidt omfang teoretisk løst, idet ISA 600 (Revised) klart placerer det overordnede ansvar hos koncernrevisor og integrerer dette i kvalitetsstyringen via ISA 220 (Revised). Analysedel tre viser, at denne klarhed kun delvist realiseres i praksis. Den ansvarlige partners ansvar opleves tydeligere, særligt i planlægnings- og dokumentationsfasen, hvilket indikerer et reelt organisatorisk gennemslag. Samtidig viser empirien, at ansvar ofte udøves gennem dokumentation og netværksbaseret tillid frem for gennem en eksplicit, risikobaseret vurdering af komponentrevisorers kompetence og arbejde. GA4 fremstår således som teoretisk stærkt adresseret, men kun delvist realiseret i praksis.

GA5: Risikovurdering i koncernrevisionen

GA5 blev i analysedel to vurderet som delvist teoretisk løst, idet ISA 600 (Revised) introducerer en risikobaseret oppefra-og-ned tilgang, men overlader centrale vurderinger til professionel dømmekraft. Analysedel 3 bekræfter denne vurdering. I nogle koncernrevisioner fungerer den risikobaserede tilgang reelt som styrende princip og forbedrer sammenhængen mellem koncern- og komponentniveau. I mange tilfælde formes risikovurderingen dog fortsat af lokal logik, eksisterende arbejdsgange og ressourcemæssige hensyn, hvilket reducerer toppefra-og-ned tilgangen til en formel struktur ovenpå kendt praksis. GA5 må derfor vurderes som delvist realiseret i praksis med betydelig variation.

GA6: Væsentlighed og aggregationsrisiko

GA6 blev i analysedel 2 vurderet som delvist teoretisk løst, hvor ISA 600 (Revised) skaber begrebsmæssig klarhed, men uden faste metodiske holdepunkter. Analysedel 3 viser, at dette er det område med den største kløft mellem teori og praksis. Vurdering af scoping og aggregationsrisiko beror i høj grad på individuelt skøn, og dokumentationen er ofte utilstrækkelig til at eftervise centrale vurderinger. GA6 fremstår derfor som teoretisk delvist løst, men ikke konsistent realiseret i praksis.

GA3: Kommunikation mellem koncern- og komponentrevisor

I analysedel 2 blev GA3 vurderet som i vidt omfang teoretisk løst gennem styrkede krav til tovejskommunikation og dokumentation. Analysedel 3 viser imidlertid, at denne styrkelse kun i begrænset omfang har forbedret den faglige substans. Kommunikationen er ofte standardiseret og ritualiseret, og i koncerner med rolleoverlap reduceres den til en formel øvelse uden reelt indhold. GA3 illustrerer dermed, at formel regulering ikke nødvendigvis skaber kvalitativ forbedring, og problemstillingen vurderes som teoretisk stærkt adresseret, men kun begrænset realiseret i praksis.

GA8: Gennemgang og evaluering af komponentrevisors arbejde

GA8 blev i analysedel 2 vurderet som delvist teoretisk løst gennem skærpede krav til evaluering af revisionsbevis. Analysedel tre viser, at evalueringen i praksis ofte er dokumentationsdrevet, og at koncernrevisor i stigende grad selv udfører revisionshandlinger i komponenterne for at sikre efterviselighed. Dette svækker den uafhængige evaluering, som GA8 forudsætter, og kvalitetskontroller bekræfter, at udfordringerne er systemiske. GA8 må derfor vurderes som teoretisk styrket, men praktisk kun begrænset realiseret.

GA ref	Teoretisk vurdering	Praktisk implementering	Praktisk vurdering
GA4	I vidt omfang adresseret	- Ansvar opleves tydeligere placeret hos koncernrevisor - Kompetencevurdering sker ofte indirekte via netværk og tidligere erfaringer - Faglig involvering varierer og afspejles kun delvist i dokumentationen	Delvis realiseret i praksis
GA5	Delvist adresseret	- Koncernrisici identificeres som udgangspunkt på gruppeniveau - Koblingen til komponentniveauet er ikke altid gennemgående - Scoping og risikovurdering påvirkes i praksis af kompleksitet og ressourcer	Delvis realiseret i praksis
GA6	Delvist adresseret	- Fastlæggelse af koncernvæsentlighed og restpopulationen beror i høj grad på professionelt skøn - Betydelig variation i praksis mellem opgaver og teams - Dokumentation gør det vanskeligt entydigt at eftervise centrale vurderinger	Ikke konsistent realiseret i praksis
GA3	I vidt omfang adresseret	- Løbende kommunikation finder sted mellem koncern- og komponentrevisor - Dialogen er ofte præget af faste formater og standardiserede inputs - Den risikobaserede faglige dialog afhænger af relation og koncernstruktur	Begrænset realiseret i praksis
GA8	Delvist adresseret	- Evalueringen baseres ofte på gennemgang af dokumentation - Koncernrevisor udfører i praksis i flere tilfælde selv revisionshandlinger - Kvalitetskontroller peger fortsat på udfordringer med efterviselighed	Ikke konsistent realiseret i praksis

Tabel 3: Overblik over praktisk vurdering for centrale problemstillinger (egen tilvirkning)

Sammenholdt med analysedel 2 viser analysedel 3, at ISA 600 (Revised) i har løftet det normative og metodiske ambitionsniveau, men at forskellen mellem teoretisk løsning og praktisk realisering fortsat er betydelig. Ingen af GA-problemstillingerne kan vurderes som fuldt løst i praksis, og særligt områder med høj grad af professionelt skøn fremstår sårbare. ISA 600 (Revised) fremstår dermed som en nødvendig, men ikke tilstrækkelig forudsætning for høj og ensartet revisionskvalitet i koncernrevisioner. Den praktiske kvalitet skabes først i samspillet mellem standard, intern metodik og professionel dømmekraft, et spænd, som analysedel tre tydeligt afdækker og problematiserer.

Nedenfor er der opsummeret vores samlede vurdering af hvorledes GA-problemstillingerne er løst i praksis. Vores samlede vurdering angiver graden af praktisk realisering af standardens teoretiske løsninger og skal forstås som en graduering fra delvis realisering til manglende konsistens i praksis.

5. Diskussion

ISA 600 (Revised) placerer professionel skepsis som et centralt element i koncernrevisionen, særligt i relation til scoping og vurderingen af, hvor revisionsindsatsen skal rettes for at adressere risici for væsentlig fejlinformation på koncernniveau. I takt med at standarden i højere grad baserer sig på professionel dømmekraft frem for faste strukturelle krav, får koncernrevisor et øget ansvar for både identifikation af væsentlige risici og vurderingen af, hvordan disse bedst håndteres gennem revisionen. Denne tilgang understøtter en mere risikobaseret revision, men rejser samtidig spørgsmål om, hvordan professionel skepsis udøves og vurderes i praksis.

Omvendt kan det diskuteres, om professionel dømmekraft og skepsis nødvendigvis styrkes af, at der ikke eksisterer en eksplicit ramme for, hvilke overvejelser der som minimum forventes foretaget. Det kan tværtimod antages, at fraværet af en ramme kan svække grundlaget for ensartet tilgang. Set lidt karikeret efterlades koncernrevisor i høj grad uden en fælles reference for, hvilke forhold der bør indgå i vurderingen af scoping og involvering. I komplekse koncernrevisioner kan dette føre til variation i praksis på tværs af revisioner og øge risikoen for, at væsentlige risici identificeres og håndteres forskelligt og ikke som følge af bevidste faglige valg, men som konsekvens af manglende strukturel støtte. Dette rejser spørgsmålet om, hvorvidt forskellene i praksis reelt afspejler professionel dømmekraft eller om de snarere udspringer af uensartede forudsætninger. Dermed opstår der en gråzone mellem professionel dømmekraft og manglende konsistens, som kan være vanskelig at afgrænse i praksis.

Denne spænding afspejles i revisionshusenes praktiske håndtering af ISA 600 (Revised). Som Heidi Brink-Olsen udtrykker, at *“vi har også guides, men vi har ikke tjeklister på koncernrevisioner.”* Udsagnet kan fortolkes som et bevidst valg om at undgå mekanisk efterlevelse og i stedet understøtte professionel dømmekraft. Samtidig rejser fraværet af tjeklister spørgsmålet om, hvorvidt manglen på en mere eksplicit minimumsramme kan gøre det vanskeligt at sikre, at centrale overvejelser vedrørende scoping og involvering faktisk er foretaget og foretaget med tilstrækkelig professionel skepsis.

Denne problematik bliver særlig tydelig, når den holdes op mod Erhvervsstyrelsens kvalitetskontrol. I Sammendrag af resultater af kvalitetskontrol 2024 for Deloitte, EY og PwC fremgår det i alle tre tilfælde som et forbedringspunkt, at *“det skal dokumenteres, at revisor har udvist den nødvendige professionelle skepsis i forbindelse med revisionen af væsentlige og risikofyldte områder.”* (Erhvervsstyrelsen, 2025) Dette er et særdeles væsentligt punkt, idet professionel skepsis udgør en

grundlæggende forudsætning for revisionskvalitet og i koncernrevisionen en helt central forudsætning, hvor koncernrevisor i vidt omfang baserer sig på andres arbejde.

Formuleringen rejser imidlertid et kritisk spørgsmål: Hvordan forventes professionel skepsis dokumenteret, når standarden og revisionshusenes metodik netop fravælger faste strukturer for, hvad der skal overvejes? Når professionel skepsis ikke kan vurderes direkte, får dokumentationen en afgørende betydning for, hvordan skepsis bedømmes i praksis. Dermed opstår der en risiko for, at kvaliteten vurderes ud fra, hvor grundigt skepsis er beskrevet, snarere end ud fra kvaliteten af de faglige overvejelser, der ligger bag.

På den ene side kan dokumentationskravet ses som et nødvendigt og legitimt element i kvalitetskontrollen. Uden dokumentation vil professionel dømmekraft og skepsis være vanskelig at efterprøve, og tilsynsmyndighederne vil mangle et grundlag for at vurdere, om ISA 600 (Revised) er efterlevet. På den anden side kan kravet føre til en situation, hvor professionel skepsis i praksis måles på sin evne til at blive forklaret retrospektivt frem for på sin funktion i den løbende risikovurdering og beslutningstagning. I et sådant perspektiv kan der ske en forskydning, hvor fokus flyttes fra kritisk vurdering til formel legitimering.

Spørgsmålet bliver derfor, om ISA 600 (Revised) i praksis risikerer at skabe et spændingsfelt, hvor professionel dømmekraft og skepsis både forventes at være fri og situationsbestemt, men samtidig fuldt dokumenterbar og efterprøvbar. Hvis dokumentationskravet bliver det dominerende vurderingskriterium i kvalitetskontrollen, kan det udfordre standardens intention om en mere risikobaseret og reflektiv koncernrevision. Dermed rejser diskussionen et mere grundlæggende spørgsmål: Bliver professionel skepsis i sidste ende vurderet på sin faglige substans eller på evnen til at dokumentere den?

Diskussionen om professionel dømmekraft i ISA 600 (Revised) rejser samtidig spørgsmålet om, hvordan denne dømmekraft i praksis understøttes og dokumenteres. I takt med at koncernrevisor i stigende grad forventes at foretage selvstændige vurderinger af risici, scoping og involvering, bliver dokumentationen af disse vurderinger et uomgængeligt element i revisionsprocessen. Det er i denne sammenhæng, at den voksende anvendelse af AI og dataanalyseværktøjer i revisionen bliver særlig relevant.

På den ene side kan AI-baserede værktøjer ses som et svar på de øgede kompleksitets- og dokumentationskrav, der følger af ISA 600 (Revised). Brancheanalyser peger på, at især større revisionshuse anvender AI til at skabe overblik over store datamængder, identificere risikomønstre

og sikre mere ensartet dokumentation (Thomson Reuters, 2025). I dette perspektiv kan teknologien understøtte standardens risikobaserede tilgang ved at frigøre tid til faglige vurderinger og reducere den administrative belastning.

Omvendt rejser anvendelsen af AI en række grundlæggende spørgsmål om professionel dømmekraft. ISA 600 (Revised) forudsætter, at koncernrevisor foretager og dokumenterer egne kritiske overvejelser. Hvis AI-værktøjer i stigende grad anvendes til at identificere risici eller foreslå scoping, opstår der en risiko for, at systemets output i praksis bliver styrende for revisors vurderinger. ICAS fremhæver i denne forbindelse, at selv om brugen af automatiserede værktøjer ikke ændrer standardernes dokumentationskrav, kan teknologien ændre karakteren af dokumentationen og dermed gøre det vanskeligere at vurdere, hvor den professionelle dømmekraft reelt er udøvet (ICAS, 2024).

Dette rejser et centralt diskussionspunkt: Understøtter AI revisors professionelle dømmekraft eller forskyder den dømmekraften fra faglig vurdering til teknologisk anbefaling? Hvis dokumentationen i stigende grad bliver et produkt af systematiske analyser frem for et udtryk for revisors egne refleksioner, opstår der en risiko for, at dokumentation i praksis kommer til at fungere som legitimering snarere end som et reelt spor af professionel dømmekraft.

Derudover kan digitalisering og AI forstærke forskelle i revisionspraksis mellem store og små revisionshuse. De største huse har ressourcer til at udvikle og implementere avancerede teknologiske løsninger, mens mindre huse i mindre grad har adgang til tilsvarende støtte (Thomson Reuters, 2025). Dermed opstår spørgsmålet, om teknologien bidrager til større ensartethed i anvendelsen af ISA 600 (Revised) eller om den i praksis skaber en ny kløft i, hvordan professionel dømmekraft operationaliseres og dokumenteres.

Samlet set forstærker digitalisering og AI de spændinger, der allerede er identificeret i ISA 600 (Revised). Teknologien kan fungere som et effektivt støtteværktøj, men kan samtidig udfordre standardens intention om, at professionel dømmekraft og skepsis skal være bærende elementer i koncernrevisionen. Det afgørende bliver derfor ikke, om AI anvendes, men hvordan koncernrevisor sikrer, at teknologien understøtter, og ikke erstatter, den faglige vurdering.

Overvejelserne om professionel dømmekraft, dokumentation og teknologisk understøttelse aktualiserer også en mere praktisk problemstilling i anvendelsen af ISA 600 (Revised): hvordan standarden fungerer i koncerner, hvor der allerede udføres omfattende revisionsarbejde på lokalt niveau. Respondenterne peger i interviewene på, at ISA 600 (Revised) giver særlige udfordringer i

koncerner med mange datterselskaber, der samtidig er underlagt lovpligtig revision af deres lokalregnskaber.

I disse situationer udføres der allerede et betydeligt revisionsarbejde på komponentniveau, hvilket betyder, at koncernrevisionen ikke etableres som en overbygning på begrænset lokalt arbejde, men oven på en i forvejen omfattende revisionsindsats. Når ISA 600 (Revised) samtidig stiller krav om, at koncernrevisor foretager selvstændige vurderinger af risici, væsentlighed og tilstrækkeligheden af det samlede revisionsbevis, opstår der en risiko for overlap mellem lokal- og koncernrevisionen. Flere respondenter fremhæver, at dette i praksis kan føre til dobbeltarbejde, hvor koncernrevisionens arbejde i visse tilfælde i højere grad kommer til at bestå i at gentage eller omformulere eksisterende vurderinger frem for at tilføre ny revisionsmæssig indsigt.

Hermed rejser ISA 600 (Revised) et centralt spørgsmål om proportionalitet: Bidrager den ekstra indsats på koncernniveau i alle tilfælde til øget revisionskvalitet - eller medfører den i nogle situationer primært et øget dokumentationsomfang uden en tilsvarende kvalitetsforbedring? Denne problemstilling bliver særlig tydelig i koncerner med lav kompleksitet og høj grad af lokal revisionsdækning, hvor grænsen mellem nødvendig koncernrevision og redundant arbejde kan være vanskelig at trække.

Samtidig kan det diskuteres, om standardens manglende eksplicitte stillingtagen til samspillet mellem lokalrevision og koncernrevision også rummer en styrke. ISA 600 (Revised) giver koncernrevisor betydelig fleksibilitet til at tilpasse revisionsindsatsen til den konkrete koncernstruktur og risikoprofil. Fraværet af faste anvisninger for koordineringen mellem lokal- og koncernrevision kan dermed ses som en mulighed for at undgå unødigt arbejde, hvis koncernrevisor vurderer, at lokalrevisionen allerede giver et tilstrækkeligt grundlag. Omvendt rejser denne fleksibilitet et grundlæggende spørgsmål: Hvor går grænsen for, hvad der kan udelades, uden at koncernrevisors ansvar og dokumentation undergraves?

I den forbindelse kan det overvejes, om der er behov for supplerende national vejledning, særligt i en dansk kontekst, hvor lovpligtig revision af datterselskaber er udbredt. En national guidance fra eksempelvis FSR kunne bidrage til at tydeliggøre, hvordan koncernrevisor i praksis kan basere sig på allerede udført lokalrevision uden at gentage arbejdet, samtidig med at standardens principbaserede karakter respekteres. En sådan vejledning kunne potentielt reducere risikoen for dobbeltarbejde og bidrage til en mere ensartet anvendelse af ISA 600 (Revised).

Omvendt kan det diskuteres, om nationale retningslinjer risikerer at indsnævre den fleksibilitet, som ISA 600 (Revised) netop søger at fremme. Mere detaljerede anvisninger kan skabe klarhed, men kan samtidig føre til mere standardiserede arbejdsgange, der ikke nødvendigvis er hensigtsmæssige i alle koncernstrukturer. Spørgsmålet bliver derfor, om løsningen ligger i mere eksplicit vejledning - eller i en fortsat tillid til professionel dømmekraft, selv i situationer hvor grænsen mellem nødvendig koncernrevision og overlap med lokalrevisionen kan være vanskelig at trække.

6. Konklusion

Formålet med denne afhandling har været at undersøge, hvordan ISA 600 (Revised) påvirker rollefordelingen, ansvaret og samarbejdet mellem koncernrevisor og komponentrevisor samt i hvilken grad den reviderede standard adresserer de svagheder, der blev identificeret i den tidligere ISA 600, og bidrager til kvaliteten af koncernrevisionen. Afhandlingens bidrag er en samlet vurdering af spændet mellem revisionsstandardens teoretiske formåen og dens praktiske realisering i koncernrevisioner i det første år efter implementeringen.

Afhandlingen viser, at den tidligere ISA 600 var præget af væsentlige reguleringsmæssige og metodiske uklarheder, særligt i relation til rolle- og ansvarsfordelingen mellem koncern- og komponentrevisor, den risikobaserede tilgang til scoping på koncernniveau, håndteringen af aggregationsrisiko samt kravene til kommunikation, evaluering og dokumentation af komponentrevisors arbejde. Disse uklarheder bidrog til betydelig variation i revisionspraksis og udfordrede både efterviseligheden og den samlede kvalitet af koncernrevisionen. Disse forhold udgjorde det primære grundlag for revisionen af ISA 600.

Opdateringen af ISA 600 tager eksplicit afsæt i disse problemstillinger og medførte en modificeret tilgang fra overvejende regelbaseret og strukturel til en mere risikobaseret og principstyret model. Den reviderede standard tydeliggør og udvider koncernrevisors overordnede ansvar og styrker den metodiske sammenhæng mellem planlægning, udførelse, evaluering og dokumentation. Samtidig påkræves der nu også risikobaseret scoping og struktureret tovejskommunikation som centrale styringsmekanismer i koncernrevisionen. På et teoretisk niveau adresserer ISA 600 (Revised) de identificerede svagheder differentieret, idet standarden på visse områder indebærer en klar præcisering og styrkelse, mens andre problemstillinger fortsat overlades til professionel dømmekraft inden for en mere principbaseret ramme. I den teoretiske analyse har særligt problemstillinger vedrørende koncernrevisors ansvar og involvering, den risikobaserede tilgang til scoping samt kravene til kommunikation og evaluering af komponentrevisors arbejde vist sig centrale for forståelsen af standardens løsninger.

Afhandlingen dokumenterer imidlertid også, at denne teoretiske forbedring ikke automatisk omsættes til en tilsvarende ensartet praksis. Implementeringen af ISA 600 (Revised) fremstår ujævn, og ingen af de centrale problemområder vurderes som fuldt realiseret i praksis. Særligt de dele af standarden, der i høj grad beror på professionel dømmekraft, herunder risikobaseret scoping, håndtering af aggregationsrisiko og evalueringen af komponentrevisors arbejde er præget af betydelig variation mellem opgaver, teams og revisionshuse. I praksis ses en tydelig tendens til, at koncernrevisors ansvar

i stigende grad eftervises gennem dokumentation og formel compliance. Dog må det også konkluderes at den tilsigtede risikobaserede faglige involvering, dialog og kritiske evaluering kun delvist realiseres og i nogle tilfælde blot udføres for at efterleve compliance. Afhandlingen peger dermed på, at ISA 600 (Revised) i praksis i højere grad ændrer ansvarsplacering og dokumentationskrav end den grundlæggende revisionspraksis.

Det er endvidere væsentligt, at ISA 600 (Revised) fortsat er i en relativt tidlig fase i implementeringen. Allerede på nuværende tidspunkt peger afhandlingens analyser på strukturelle udfordringer, herunder i relation til revisionspligt hos datterselskaber og situationer, hvor samme revisionshus og ansvarlige partner varetager revisionen af både koncernen og samtlige komponenter. Disse forhold kan i praksis udfordre bl.a. rollefordeling, risikoidentifikation og dokumentationskrav som standarden forudsætter. Derudover kan dette indikere, at yderligere implementeringsmæssige udfordringer må forventes i takt med, at standarden anvendes bredere og i mere komplekse koncernstrukturer.

Fremadrettet viser afhandlingen, at udviklingstendenser såsom øget anvendelse af dataanalyse og kunstig intelligens, centralisering af revisionsfunktioner og ændrede modeller for lokal og global revision yderligere vil udfordre standardens forudsætninger om rollefordeling, kommunikation og involvering. Disse tendenser forstærker behovet for, at professionel dømmekraft, skepsis og ansvar ikke alene reguleres formelt, men også understøttes gennem interne metodikker og velfungerende kvalitetsstyringssystemer, der muliggør reel faglig involvering frem for primært compliance-orienterede processer.

Samlet set viser afhandlingen, at ISA 600 (Revised) udgør et nødvendigt og væsentligt skridt mod en mere risikobaseret og kvalitetsorienteret regulering af koncernrevisionen. Standarden adresserer i betydelig grad de svagheder, der blev identificeret i den tidligere ISA 600, og styrker koncernrevisors rolle, ansvar og styringsmuligheder. Afhandlingen dokumenterer imidlertid også klart, at standarden ikke i sig selv er tilstrækkelig til at sikre en høj og ensartet revisionskvalitet i praksis. Den afgørende kvalitetsforbedring opstår først i samspillet mellem standardens krav, revisionshusenes interne metodik, kvalitetsstyringssystemer og den konkrete udøvelse af professionel dømmekraft. Afhandlingen viser dermed ikke kun, at ISA 600 (Revised) har ændret rammerne for koncernrevisionen, men samtidig også at udførelsen i praksis afgøres af, hvordan professionel dømmekraft udøves indenfor standardens formelle krav.

7. Perspektivering

Med afsæt i afhandlingens samlede resultater, som peger på både teoretiske styrker og praktiske udfordringer ved den tidlige implementering af ISA 600 (Revised), kan der identificeres en række perspektiver, der kan bidrage til yderligere vinkler og videreudvikling af forståelsen af standardens anvendelse i praksis.

Da undersøgelsen tager udgangspunkt i det første år efter implementeringen, har fokus været på de umiddelbare effekter af standarden i praksis. Hvis afhandlingen skulle videreudvikles, ville det være relevant at udvide undersøgelsen så ISA 600 (Revised) følges i praksis over flere år. Det kunne give indsigt i, hvordan erfaringer, rutiner og metodiske tilgange gradvis formes over tid. Henset til den begrænsede periode, som ISA 600 (Revised) har været gældende, vurderes det at være vanskeligt på nuværende tidspunkt at evaluere, om standarden har medført varige forbedringer i revisionskvaliteten. Ved udvidelse af tidsintervallet for undersøgelsen, ville dette muliggøres og ville kunne give et klart perspektiv på revisionskvaliteten efter ajourføringen.

Et andet relevant perspektiv kunne være inddragelse af koncernrevision til indre værdi og ISA 600 (Revised) betydning herfor. Selvom der ikke udarbejdes et fuldt koncernregnskab, behandles revisionen i disse tilfælde revisionsmæssigt som en konsolidering. Dette indebærer, at revisor fortsat skal forholde sig til flere enheder og eventuelle komponentrevisorer. En inddragelse af enheder til indre værdi kunne bidrage til andre perspektiver på problemstillingerne vedrørende scoping, komponentrevisorer, dokumentationskrav og professionel dømmekraft. Dette kan give indsigt i, hvordan ISA 600 (Revised) har været i koncerner med mere komplekse strukturer.

For at få flere perspektiver på problemstillingerne undersøgt i afhandlingen, kunne det også være interessant at undersøge, hvordan ISA 600 (Revised) fungerer i praksis på tværs af forskellige typer revisionsfirmaer. Afhandlingen har primært taget udgangspunkt i de største revisionshuse, hvor ressourcer, faste strukturer og globale metodikker i høj grad understøtter og muliggør implementeringen af standardens krav. En videre undersøgelse kunne med fordel inkludere mindre og mellemstore revisionsfirmaer for at opnå et mere nuanceret billede af, hvordan ISA 600 (Revised) anvendes i praksis under andre forudsætninger end hos Big Four-husene.

En sådan udvidelse kunne bidrage med yderligere indsigt i centrale problemstillinger, som afhandlingen har identificeret herunder håndteringen af situationer, hvor samme revisionspartner eller lokalrevision indgår både på koncern- og komponentniveau. Det kunne give indblik i, om disse

forhold i højere grad giver anledning til praktiske udfordringer i mindre revisionshuse, og hvordan kravene til professionel dømmekraft og dokumentation håndteres i mindre huse.

Endvidere kunne en inddragelse af flere revisionshuse bidrage til at belyse, om ISA 600 (Revised) i praksis anvendes ensartet på tværs af revisionsfirmaer, eller om standardens krav i højere grad tilpasses de enkelte revisionshuses størrelse, struktur og ressourcer. Et sådant perspektiv kan give værdifuld indsigt i, om standarden bidrager til en mere ensartet revisionskvalitet, eller om der fortsat eksisterer væsentlige forskelle i anvendelsen af ISA 600 (Revised) i praksis.

8. Litteraturliste

1. ACCA (2016, 16 maj). *Enhancing audit quality in the public interest: A focus on professional scepticism, quality control and group audits*. Hentet 20 oktober 2025 fra https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/publications/exposure-drafts/comments/IAASBITCEnhancingauditquality_draft_ACCA_3.2_FINAL.pdf
2. Berger, P.L. & Luckmann, T (1966). *Den sociale konstruktion af virkeligheden* (udg. 5). Akademisk forlag.
3. Davidsen, C. M. (2024) *ISA 600 R – Ajourført standard om revision af koncernregnskaber (inklusive komponentrevisorers arbejde) – Overblikartikel*. Hentet 3 november 2025 fra <https://www.karnovgroup.dk/artikler/rr-06-2024-isa-600-r-overblikartikel-ajourfort-standard-om-revision-af-koncernregnskaber-inklusive-komponentrevisorers-arbejde>
4. Erhvervsstyrelsen (2025, 29 oktober). *Sammendrag af resultat af kvalitetskontrol i 2024 af Deloitte Statsautoriseret Revisionspartnerselskab*. Hentet 11 november 2025 fra https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2025-11/Deloitte-Sammendrag-kvalitetskontrol-2024-Erhvervsstyrelsen-2025_WA.pdf
5. Erhvervsstyrelsen (2025, 29 oktober). *Sammendrag af resultat af kvalitetskontrol i 2024 af EY Statsautoriseret Revisionspartnerselskab*. Hentet 11 november 2025 fra https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2025-11/EY-Sammendrag-kvalitetskontrol-2024-Erhvervsstyrelsen-2025_WA.pdf
6. Erhvervsstyrelsen (2025, 29 oktober). *Sammendrag af resultat af kvalitetskontrol i 2024 af PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab*. Hentet 11 november 2025 fra https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/2025-11/PwC-Sammendrag-kvalitetskontrol-2024-Erhvervsstyrelsen-2025_WA.pdf
7. EY (2016, 16 maj). *Invitation to Comment, Enhancing Audit Quality in the Public Interest – A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*. Hentet 27 oktober 2025 fra <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/publications/exposure-drafts/comments/EYGCommentLetteronIAASBITCPSQCandGA16May2016.pdf>
8. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (2016, 12 maj). *FSR – danske revisorer response to the IAASB's Invitation to Comment on Enhancing Audit Quality*. Hentet 27 oktober 2025 fra https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/publications/exposure-drafts/comments/H136-16IAASBEnhancingauditqualityinthepublicinterest_Afocusonprofessionalskepticismetc_120516.pdf

9. IAASB (2008, 1 april). *Basis for Conclusions: ISA 560 (Redrafted), Subsequent Events*. Hentet 13 november 2025 fra <https://www.iaasb.org/publications/basis-conclusions-isa-560-redrafted-subsequent-events>
10. IAASB (2008). *ISA 600 Using Another Auditor's Work*. Hentet 17 november 2025 fra https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/7000757952#VEJL_ISA600_20170705025832_1
11. IAASB (2016). *Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest – A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*. Hentet 24 november 2025 fra <https://www.iaasb.org/publications/invitation-comment-enhancing-audit-quality-public-interest-1>
12. IAASB (2016). *ISA 200 (Revised) Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. Hentet 13 november 2025 fra <https://www.iaasb.org/publications/basis-conclusions-isa-200-revised-and-redrafted>
13. IAASB (2019, 19 december). *ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*. Hentet 8 november 2025 fra <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement>
14. IAASB (2020, 17 December). *ISA 220 (Revised) Quality Management for an Audit of Financial Statements*. Hentet 8 november 2025 fra <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements>
15. IAASB (2022, 7 april). *ISA 600 (Revised) Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. Hentet 15 november 2025 fra <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-600-revised-special-considerations-audits-group-financial-statements>
16. IAASB (2025, 8 juli). *ISA 240 (Revised) The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. Hentet 15 november 2025 fra <https://www.iaasb.org/publications/isa-240-revised-auditor-s-responsibilities-relating-fraud-audit-financial-statements>
17. ICAS. (2024, 11 15). *Audit documentation when using automated tools and techniques*. ICAS. Hentet 30 oktober fra <https://www.icas.com/news-insights-events/news/audit-assurance/international-auditing-and-assurance-standards-board-iaasb-s-technology-working-group-publishes-non-authoritative-support-material-related-to-technology-audit-documentation-when-using-automated>

18. IFAC (2016, 16 maj). *Invitation to Comment, Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*. Hentet 11 november 2025 fra <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/publications/exposure-drafts/comments/20160519-PAIBresponsetoIAASBITConAQ.pdf>
19. Jensen, M. D. & Kvist, J. (2019). Hvordan laver man en stærk analysestrategi?. Juul Kristensen, C., & Hussain, M. A. (Red.), *Metoder i samfundsvidenskaberne* (2. udg., s. 43–60). Samfundslitteratur.
20. Jørgensen, P. S., & Rienecker, L. (2022). *Den gode opgave - håndbog i opgave-, projekt- og specialeskrivning* (6. udg). Samfundslitteratur.
21. KPMG (2016, 16 maj). *IAASB Invitation To Comment – ‘Enhancing Audit Quality in the Public Interest*. Hentet 28 november 2025 fra https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/publications/exposure-drafts/comments/KPMGsReponsetoITC_EnhancingAuditQualityinthePublicInterest.pdf
22. Kvale, S., & Brinkmann, S. (2014). *Interview: det kvalitative forskningsinterview som håndværk* (udg. 3). Hans Reitzel
23. Poulsen, B. (2019). Semistrukturerede interviews. Juul Kristensen, C., & Hussain, M. A. (Red.), *Metoder i samfundsvidenskaberne* (2. udg., s. 97-115). Samfundslitteratur.
24. PwC (2016, 16 maj). *IAASB Invitation To Comment – ‘Enhancing Audit Quality in the Public Interest – A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*. Hentet 11 november 2025 fra https://www.iaasb.org/flysystem/azure-private/publications/exposure-drafts/comments/PwC_15.pdf
25. [Sonne-Ragans](#), V. (2022). Videnskabsteori i opgaven, projektet og specialet. Jørgensen, P. S., & Rienecker, L. (Red.), *Den gode opgave - håndbog i opgave-, projekt- og specialeskrivning* (6. udg., s. 189–232). Samfundslitteratur.
26. Thomson Reuters. (2025, November 4). How are different accounting firms using AI in 2025? Thomson Reuters. Retrieved December 15, 2025, from https://tax.thomsonreuters.com/blog/how-do-different-accounting-firms-use-ai-tri/?utm_source=chatgpt.com#how-many-accounting-firms-use-ai

9. Bilag

Bilag A. (2025). *Transskribering af interview med Louise Hänsch Olsen.*

Bilag B. (2025). *Transskribering af interview med Heidi Brink-Olsen.*

Bilag C. (2025). *Transskribering af interview med Sebastian Reinbach Kilde Hye.*

Bilag D. (2025) *Lydfil med interview af Louise Hänsch Olsen*

Bilag E. (2025) *Lydfil med interview af Heidi Brink-Olsen*

Bilag F. (2025) *Lydfil med interview af Sebastian Reinbach Kilde Hye*

Bilag G. (2025) *interviewguide komponentrevisor*

Bilag H. (2025) *interviewguide koncernrevisor*

Bilag I (2025) *interviewguide fagligafdeling*