

Implementeringen af ISA for LCE i Danmark

En institutionel og komparativ analyse

Amir Arvedsen Hadad



AALBORG UNIVERSITET

Vejleder: Hans H. Nygaard

Afleveret d. 4. januar 2026

Antal anslag: 148.207

Antal normalsider: 61,75

Abstract

This thesis analyses why the International Standard on Auditing for Less Complex Entities (ISA for LCE) has not yet achieved widespread adoption in Denmark, despite the standard's clear professional rationale and strong international anchoring. ISA for LCE was developed by the IAASB as a proportional audit regime that maintains a high level of assurance while adapting structure, methodology and documentation requirements to audits of less complex entities.

The thesis applies a qualitative, exploratory and comparative research design based on five semi structured interviews with key actors in the auditing profession in Denmark, Sweden and Norway, including professional bodies and audit practitioners. The analysis is theoretically grounded in regulation theory, socio legal studies and institutional theory, supplemented by agency theory, the audit risk model and the audit expectation gap. These theoretical perspectives are used as analytical lenses to examine the interaction between regulation, professional norms, legitimacy and practical implementation.

The analysis demonstrates that the limited adoption of ISA for LCE in Denmark cannot be explained by deficiencies in the standard's technical content or assurance level. Instead, it is primarily driven by institutional and structural factors. Compared to Sweden and Norway, Denmark has experienced a delayed regulatory clarification of the standard's compatibility with good auditing practice, a more cautious professional body response, the absence of a national translation, and limited practice-oriented implementation guidance. In addition, the lack of integration into dominant audit software systems and the existence of the Danish national assurance engagement "extended review" as a well-established alternative have significantly reduced market demand for a proportional audit standard with high assurance.

Furthermore, the thesis shows that professional risk aversion, uncertainty regarding quality inspections, and a persistent expectation gap concerning what constitutes "proper auditing" contribute to ISA for LCE remaining largely a formal option rather than a practically normalized standard in Denmark. In contrast, Sweden and Norway have succeeded in institutionalizing ISA for LCE through early regulatory acceptance, strong professional ownership, targeted communication, practical guidance and system integration.

Overall, the thesis concludes that ISA for LCE has not yet reached institutional maturity in Denmark. Its future adoption depends critically on clear regulatory signaling, strengthened professional leadership, practice-oriented guidance, audit software support, and a shift in professional perceptions of proportionality and audit quality.

Indhold

Kapitel 1 Introduktion til ISA for LCE	5
1.1 Mit formål med hele specialet	5
1.2 Problemformulering	5
1.3 Underspørgsmål:	6
1.4 Formål med dette speciale	6
1.5 Delkonklusion:	8
Kapitel 2 Metode og videnskabsteori.....	9
2.2 Paradigmevalg og videnskabsteoretisk positionering.....	11
2.3 Den hermeneutiske cirkel	13
2.4 Kritik af paradigmevalg	13
2.5 Undersøgelsesmetode	15
2.6 Undersøgelsesdesign.....	15
2.6.1 Kritik af undersøgelsesdesignet	17
2.7 Datatyper.....	17
2.7.1 Interviews.....	18
2.8 Dataindsamling.....	19
2.8.1 Primær data	20
2.8.2 Sekundær data	20
2.9 Datakvalitet.....	21
Kapitel 3 ISA for LCE: struktur og indhold	22
3.1 Designprincipper og overordnede rationaler	22
3.2 Anvendelsesområde og begrebet mindre kompleks enhed.....	23
3.3 Standardens struktur og opbygning	24
3.4 Accept og fortsættelse af engagementer i en LCE kontekst.....	24
3.5 Planlægning, væsentlighed og risikovurdering.....	25
3.6 Udførelse og revisionsbevis i mindre komplekse enheder	25
3.7 Afslutning, konklusion og rapportering	26
3.8 Sammenligning med de fulde ISA.....	27
3.9 ISA for LCE og udvidet gennemgang faglig og signalmæssig position.....	29
3.10 Delkonklusion	30
Kapitel 4 Teoretisk ramme for revision	30
4.1 Revisionens formål og høj grad af sikkerhed	31
4.2 Agentteori og revisionens legitimitetsgrundlag	31

4.3 Forventningskløften og standardens signalværdi.....	32
4.4 Revisionsrisikomodellen som kobling mellem sikkerhed og metode	33
4.5 Reguleringsteori og implementering i et kontrolleret marked	33
4.6 Retssociologi og forskellen mellem formel ret og praksis.....	34
4.7 Institutionel teori, legitimitet og organisationers tilpasning.....	34
4.8 Delkonklusion: Teorien som analyseapparat.....	35
Kapitel 5 Den politiske og institutionelle kontekst i Danmark	35
5.1 Revisorlovgivning, tilsyn og kvalitetssikring i Danmark	35
5.2 FSRs rolle som institutionel aktør i implementeringen	36
5.3 Politisk regulering, EU og offentlig legitimitet	37
5.4 Barrierer og drivkræfter for ISA for LCE i Danmark	37
5.5 Perspektiver fra Sverige og Norge som institutionel kontrast	38
5.6 Delkonklusion	38
Kapitel 6 Analyse af implementeringen af ISA for LCE i Danmark	39
6.1 Institutionelt ejerskab og professionsledelse som forudsætning for adoption af ISA for LCE	40
6.2 Brancheorganisationernes rolle og aktivt ejerskab til ISA for LCE	41
6.2.1 Aktivt brancheejerskab i Sverige og Norge	41
6.2.2 Gradvis og tilbageholdende brancheindsats i Danmark.....	42
6.2.3 Teoretisk fortolkning: brancheorganisationer som institutionelle “oversættere”	43
6.3 Forholdet mellem branche og myndigheder som legitimitetsdriver for adoption	44
6.4 National oversættelse, vejledning og implementeringsmateriale	46
6.5 Udvidet gennemgang som strukturel konkurrent til ISA for LCE i Danmark.....	49
6.6 Legitimitet, kvalitetskontrol og tilsynets signalværdi	51
6.7 Forventningskløft, signalværdi og opfattelsen af “rigtig revision”	53
6.8 LCE som SMV-standard og forskellen mellem små, mellemstore og store revisionshuse....	55
6.9 Afgrænsning og kompleksitet som faglig gråzone	57
6.10 Path dependency og institutionel træghed i den danske revisionsmodel	59
6.11 Reguleringens performative effekt og fraværet af “first movers”	60
6.12 Samlet tværgående analyse og kobling til problemformuleringen	61
Kapitel 7 Konklusion	63
Kapitel 8 Perspektivering	64
Kapitel 9 Litteraturliste	66
Kapitel 10 Bilag	67

Kapitel 1 Introduktion til ISA for LCE

1.1 Mit formål med hele specialet

Formålet med dette speciale er at analysere, hvorfor ISA for LCE endnu ikke har opnået bred anvendelse i Danmark, på trods af standardens klare faglige rationale og internationale forankring. Specialet undersøger, hvilke teoretiske, institutionelle og regulatoriske mekanismer der kan forklare den danske tilbageholdenhed, samt hvordan disse mekanismer adskiller sig fra udviklingen i Sverige og Norge, hvor standarden i væsentligt højere grad er blevet operationaliseret i revisionspraksis.

Analysen tager udgangspunkt i, at implementeringen af revisionsstandards ikke alene er et teknisk spørgsmål om metode og dokumentationskrav, men et komplekst samspil mellem regulering, professionsnormer, institutionel legitimitet, markedets efterspørgsel og praktiske implementeringsvilkår. Specialet har derfor til formål at belyse, hvordan forhold som god revisorskik, tilsynspraksis, brancheorganisationernes rolle, revisionsværktøjer, erklæringsmarkedets struktur samt professionelle forestillinger om revisionskvalitet påvirker revisorers incitamenter til at adoptere en ny standard.

Gennem en komparativ analyse af Danmark, Sverige og Norge søger specialet at identificere, hvordan forskelle i institutionel forankring, myndighedsmæssig afklaring og brancheledt implementering har haft betydning for ISA for LCE's gennemslagskraft. Erfaringerne fra Sverige og Norge anvendes ikke som normative facitlister, men som analytiske kontraster, der kan bidrage til at synliggøre de strukturelle og institutionelle forhold, der i en dansk kontekst enten fremmer eller hæmmer adoptionen.

Det overordnede sigte er dermed at bidrage med en teoretisk funderet og empirisk underbygget forklaring på, hvorfor ISA for LCE i Danmark i højere grad forbliver en formel mulighed end en praktisk normaliseret revisionsstandard. Samtidig søger specialet at pege på, hvilke institutionelle og regulatoriske forudsætninger der skal være til stede, for at standarden kan opnå en mere effektiv, legitim og bæredygtig implementering i dansk revisionspraksis.

1.2 Problemformulering

Selvom ISA for LCE er udviklet som en global løsning til revision af mindre komplekse virksomheder, er implementeringen i Danmark foreløbigt præget af tilbageholdenhed og usikkerhed. Dette rejser spørgsmålet om, hvilke institutionelle, regulatoriske og brancherelaterede mekanismer der forklarer

den langsomme adoption, og hvordan disse hænger sammen med revisors incitament, reguleringsstrukturer og legitimitetsopfattelser i den danske revisionssektor.

Afhandlingen undersøger derfor:

Hvilke institutionelle, regulatoriske og markeds-mæssige forhold påvirker implementeringen af ISA for LCE i Danmark, og hvilke læringspunkter kan Danmark drage af Sverige og Norge for at sikre en legitim og effektiv adoption af standarden?

1.3 Underspørgsmål:

- Hvordan fortolker og anvender danske revisorer principperne om proportionalitet og kompleksitet i ISA for LCE, og hvordan påvirker dette deres professionelle dømmekraft og valg af dokumentationsniveau i praksis.
- Hvilke institutionelle og regulatoriske forhold – herunder god revisorskik, tilsynspraksis, FSR's fortolkninger og ISQM-krav – skaber henholdsvis incitament og barrierer for dansk adoption af ISA for LCE?
- Hvordan påvirker forventningskløften mellem revisorer, virksomheder og regnskabsbrugere forståelsen af ISA for LCE's sikkerhedsniveau og signalværdi sammenlignet med traditionelle ISA'er og udvidet gennemgang?
- Hvordan adskiller Sveriges og Norges implementeringsmodeller sig fra den danske, hvad angår myndighedsafklaring, branchevejledning og markedsaccept – og hvilke af disse erfaringer kan realistisk overføres til danske forhold?
- Hvilke konkrete tiltag, vejledninger, uddannelsesaktiviteter og kommunikationsstrategier fra myndigheder, FSR og revisionsbranchen kan styrke legitimiteten af ISA for LCE og reducere de identificerede adoptionsbarrierer i Danmark?

1.4 Formål med dette speciale

Formålet med dette teoriafsnit er at etablere den teoretiske ramme, der danner grundlag for at analysere anvendelsen af ISA for LCE (International Standard on Auditing for Less Complex Entities) i en dansk kontekst. Teoriafsnittet skal både klarlægge de klassiske revisions- og reguleringsteorier, som standarden hviler på, samt undersøge de praktiske og institutionelle udfordringer, der præger implementeringen i Danmark.

De internationale revisionsstandards (ISA'erne), som fastsættes af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), er udarbejdet med det formål at sikre høj kvalitet og ensartethed i revisioner på tværs af lande. Standarderne er udviklet til at dække et meget bredt spektrum af virksomheder, fra mindre familieejede virksomheder til store multinationale koncerner.

I de senere år har der været en stigende erkendelse af, at de internationale revisionsstandards (ISA'erne) i stigende grad opleves som komplekse og ressourcekrævende, særligt i forbindelse med revisionen af mindre og mellemstore virksomheder (SMV'er) og andre mindre komplekse virksomheder. I praksis betyder det, at revisorer i SMV-segmentet i høj grad skal forholde sig til krav, der er designet til langt mere komplekse enheder, hvilket kan medføre overflødig dokumentation og en administrativ byrde, der ikke nødvendigvis øger revisionskvaliteten.

For at imødekomme disse udfordringer lancerede IAASB i december 2023 en ny, selvstændig standard: The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE). Standarden gælder for regnskabsår, der begynder den 15. december 2025 eller senere, men den kan allerede nu tages i brug i jurisdiktioner, hvor nationale myndigheder godkender det¹.

Det særlige ved ISA for LCE er, at den ikke definerer virksomheder ud fra størrelse, men ud fra kompleksitet. Dermed er det ikke alene små virksomheder, der kan omfattes, også større virksomheder uden væsentlig kompleksitet i deres transaktioner og strukturer kan være omfattet². Dette valg fra IAASB markerer en ændring i perspektivet fra et rent størrelseskriterium (SMV) til et bredere begreb (LCE), der fokuserer på substansen i virksomheden og dens risikoprofil.

Behovet for en særskilt standard udspringer af de udfordringer, som mange revisorer har oplevet ved at anvende ISA'erne på mindre komplekse virksomheder. Et klassisk eksempel er forskellen mellem revisionen af en lille lokal virksomhed og revisionen af en global koncern. Selvom begge revisioner skal sikre høj kvalitet, er det hverken praktisk eller hensigtsmæssigt at stille de samme dokumentations- og proceskrav til begge situationer.

IAASB har med ISA for LCE ønsket at:

- Skabe en revisionsstandard, der er proportional med revisionsopgaven.
- Reducere unødvendig kompleksitet og dokumentationskrav.
- Give revisorer i SMV-segmentet en mere intuitiv og overskuelig standard med klart sprog og logisk struktur.
- Fastholde det samme sikkerhedsniveau som i de klassiske ISA'er, så tilliden til revision og finansiell rapportering bevares.

¹ IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-LCE-Standard, s. 19 afsnit 1.1

² IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-LCE-Standard, s. 15 afsnit A2

Dette er i tråd med en global erkendelse af, at SMV'er udgør en central del af verdensøkonomien og tegner sig for langt størstedelen af revisionerne på verdensplan³.

Standarden er struktureret i ti dele, der følger den klassiske revisionsproces, fra planlægning, risikovurdering og revisionshandling til konklusion og rapportering. Dertil kommer særlige afsnit om koncernrevisioner samt appendikser med eksempler på centrale dokumenter⁴. Et væsentligt kendetegn ved ISA for LCE er, at kravene er reducerede og mere principbaserede, hvilket ifølge IAASB skal modvirke den tendens til "checkliste-revision", som de gældende ISA'er ofte forbindes med. ISA for LCE repræsenterer således et forsøg på at finde en balance mellem to hensyn: på den ene side at sikre en høj grad af tillid til regnskaberne, og på den anden side at skabe et regelværk, der er praktisk anvendeligt og omkostningseffektivt for mindre komplekse virksomheder.

ISA for LCE kan anvendes på virksomheder, der ikke har komplekse forretningsaktiviteter, organisationsstrukturer, transaktioner eller finansielle rapporteringskrav. Det betyder, at anvendelsen afhænger af en kvalitativ vurdering af kompleksitet frem for udelukkende kvantitative kriterier som virksomhedens størrelse.

Standarden kan dog ikke anvendes på virksomheder af offentlig interesse, herunder børsnoterede virksomheder, finansielle institutioner eller andre enheder med væsentlig samfundsmæssig betydning. Derudover er brugen begrænset ved koncernrevisioner, hvor der indgår komponentrevisorer, medmindre disse alene udfører afgrænsede handlinger som fysisk beholdningstælling⁵.

I dansk sammenhæng har Erhvervsstyrelsen vurderet, at ISA for LCE kan anvendes på linje med andre internationale standarder, idet den udfylder begrebet god revisorskik i revisorlovens § 16. Det betyder, at danske revisorer fremover kan vælge at udføre revision efter ISA for LCE, så længe det fremgår tydeligt i revisionspåtegningen, hvilken standard der er anvendt (jf. erklæringsbekendtgørelsens § 5, stk. 4)⁶.

1.5 Delkonklusion:

ISA for LCE markerer et væsentligt paradigmeskifte i international revision. Hvor de klassiske ISA'er har været kritiseret for at være for komplekse og tunge i forhold til mindre virksomheder, tilbyder ISA for LCE et mere enkelt og proportionalt alternativ. Standarden fastholder dog grundlæggende

³ <https://www.mckinsey.com/mgi/our-research/a-microscope-on-small-businesses-spotting-opportunities-to-boost-productivity>

⁴ IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-LCE-Standard, hele standarden

⁵ IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-LCE-Standard, hele standarden

⁶ Bilag 5, interview med Heidi Roger Martens, FSR

revisionsprincipper og sikkerhedsniveau, hvilket gør den til et potentielt stærkt værktøj til at effektivisere revisioner af mindre komplekse virksomheder uden at gå på kompromis med kvaliteten.

Kapitel 2 Metode og videnskabsteori

Dette kapitel redegør for de metodiske valg, der ligger til grund for specialets besvarelse af problemformuleringen og de tilhørende underspørgsmål. Formålet er at skabe gennemsigtighed omkring, hvordan undersøgelsen er tilrettelagt, hvilke datakilder der anvendes, og hvilke analytiske greb der gør det muligt at forklare den begrænsede implementering af ISA for LCE i Danmark set i relation til Sverige og Norge.

Metode kan forstås som den systematiske fremgangsmåde, hvormed et forskningsprojekt undersøger et fænomen og producerer viden om det. Metode handler dermed ikke alene om valg af data, men også om begrundede valg af undersøgelseslogik, afgrænsning og arbejdsproces, som tilsammen bestemmer, hvilke typer konklusioner der kan drages⁷. I dette speciale er det særligt centralt, fordi problemstillingen ikke vedrører standardens tekniske indhold isoleret, men derimod de institutionelle, regulatoriske og professionelle mekanismer, som påvirker om en revisionsstandard bliver omsat til faktisk praksis.

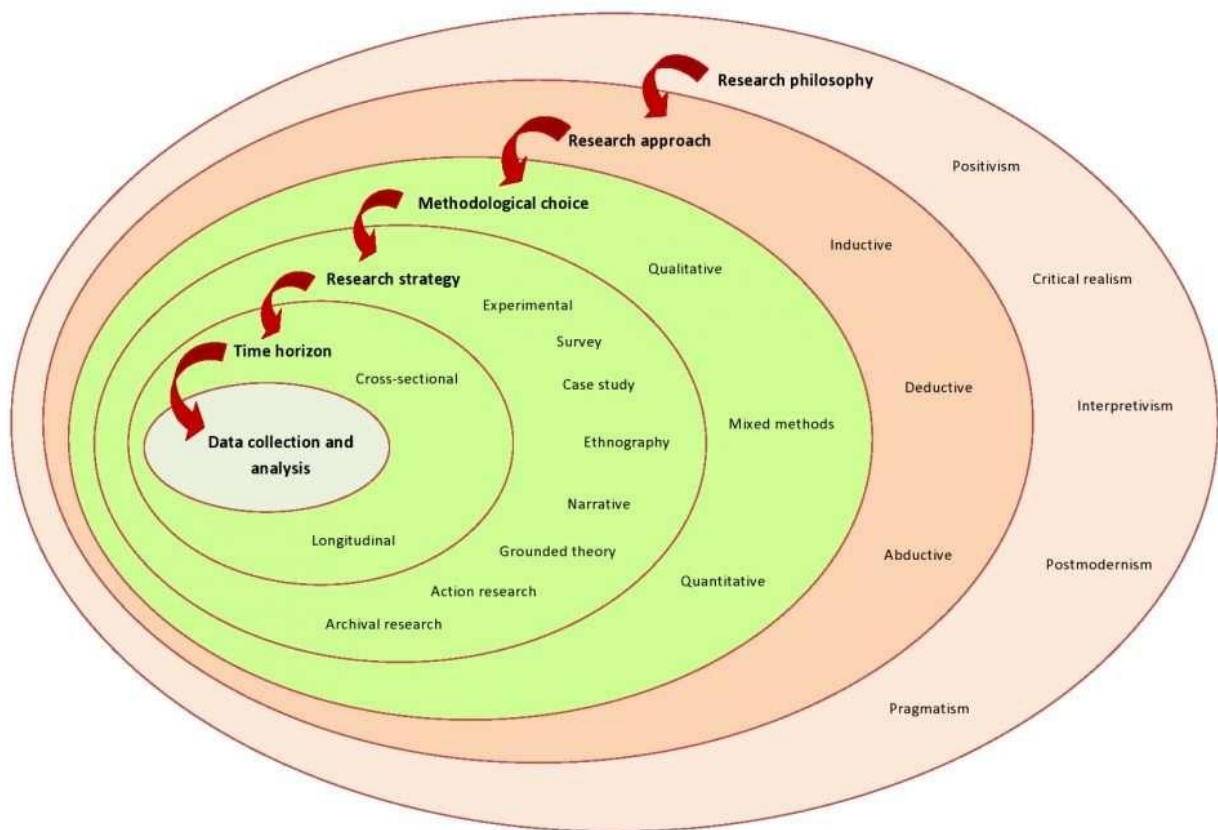
Kapitel 2 struktureres med udgangspunkt i Saunders, Lewis & Thornhills "Research Onion", der præsenterer forskningsdesign som en række indbyrdes forbundne metodiske beslutningslag⁸. Modellen er velegnet, fordi den skaber en logisk sammenhæng mellem specialets videnskabsteoretiske ståsted, valg af undersøgelsesstrategi, datagrundlag og konkrete analyseprocedurer. Ved at arbejde systematisk gennem modellens lag tydeliggøres, hvordan specialets overordnede erkendelsesinteresse (forstå og forklare den danske tilbageholdenhed) oversættes til konkrete metodiske valg, herunder interviewdesign, udvælgelse af aktører og den tematiske analysestrategi.

Modellens pointe er, at man begynder med de mest overordnede valg i det yderste lag (forskningsfilosofi) og bevæger sig ind mod mere konkrete valg i de inderste lag (dataindsamling og analyse)⁹. I det følgende gennemgås derfor hvert lag med henblik på at begrunde specialets samlede design og dets implikationer for analysens styrker og begrænsninger.

⁷ Andersen, Ib (2013). Den skinbarlige virkelighed, s. 15

⁸ Saunders, Mark N. K., Lewis, Philip & Thornhill, Adrian (2023). Research Methods for Business Students.

⁹ Saunders, Mark N. K., Lewis, Philip & Thornhill, Adrian (2023). Research Methods for Business Students.



Kilde: Saunders, Lewis, Thornhill, (2023). Research Methods for Business Students

Det første lag i Saunders' Research Onion omhandler undersøgelsens videnskabsteoretiske udgangspunkt. Videnskabsteori fungerer som et overordnet refleksionsniveau, der beskæftiger sig med, hvad viden er, hvordan viden kan opnås, og hvilke grundlæggende antagelser der ligger til grund for videnskabelig erkendelse. Som Darmer fremhæver, er videnskabsteori ikke én samlet teori, men et tværgående refleksionsfelt, der sætter de overordnede rammer for hele den videnskabelige arbejdsproces og forskerens forståelse af sit genstandsfelt.¹⁰

Valget af videnskabsteoretisk ståsted har direkte betydning for, hvordan specialets problemformulering tilgås, og hvordan viden konstrueres. Undersøgelsen gennemføres altid inden for rammerne af et bestemt paradigme, som kan forstås som et sæt grundlæggende antagelser om virkelighedens beskaffenhed, erkendelsens muligheder og legitime måder at producere viden på.¹¹ Paradigmet fungerer dermed som et styrende princip for forskningsdesignet og påvirker både dataindsamling og analyse.

¹⁰ Darmer, Anders m.fl. (2020). Videnskabsteori i erhvervsøkonomi og ledelse

¹¹ Presskorn-Thygesen, Thomas (2021), Videnskabsteori for professionsuddannelser.

Videnskabsteoretiske paradigmer kan analytisk beskrives gennem tre centrale dimensioner: ontologi, epistemologi og metodologi. Ontologien vedrører antagelser om virkelighedens karakter, epistemologien omhandler forholdet mellem forsker og genstandsfelt samt erkendelsens natur, mens metodologien knytter sig til de konkrete metoder og teknikker, der anvendes til at generere og analysere empiri.¹²

I dette speciale er disse overvejelser særligt relevante, fordi undersøgelsen ikke søger at måle effekter eller teste kausale sammenhænge, men derimod at forstå og forklare, hvorfor ISA for LCE endnu ikke har opnået bred udbredelse i Danmark. Implementeringen af revisionsstandarden ansues derfor ikke som et rent teknisk spørgsmål, men som et institutionelt og professionelt fænomen, hvor aktørers fortolkninger, normer og regulatoriske forventninger spiller en central rolle. Dette forudsætter et videnskabsteoretisk udgangspunkt, der anerkender, at virkeligheden omkring revision og regulering formes gennem sociale processer og professionel praksis.

2.2 Paradigmevalg og videnskabsteoretisk positionering

Et paradigme kan ifølge Thomas Kuhn forstås som et fælles sæt af grundlæggende antagelser, værdier og forståelsesrammer, der præger et fagområde og former, hvordan problemstillinger identificeres, hvordan viden produceres, samt hvilke teorier og metoder der anses som legitime¹³. Paradigmet fungerer dermed som en overordnet ramme, der strukturerer forskerens tilgang til både problemformulering, empiri og analyse.

Inden for samfundsvidenskaben eksisterer der flere forskellige paradigmer, som hver især repræsenterer forskellige måder at forstå og undersøge virkeligheden på¹⁴. Et centralt skel går mellem realistiske og konstruktivistiske tilgange. En realistisk tilgang tager udgangspunkt i, at virkeligheden eksisterer uafhængigt af de aktører, der studeres, og at denne virkelighed i princippet kan erkendes objektivt. En konstruktivistisk tilgang betoner derimod, at virkeligheden forstås og formes gennem menneskers fortolkninger, handlinger og sociale processer.

Formålet med dette speciale er ikke at fastslå én objektiv sandhed om implementeringen af ISA for LCE, men derimod at analysere, hvordan centrale aktører i revisionsfeltet forstår, fortolker og handler i relation til standarden. Implementeringen af ISA for LCE ansues således som et institutionelt og professionelt fænomen, hvor betydning, legitimitet og praksis skabes gennem fortolkning. På den baggrund placerer specialet sig inden for et konstruktivistisk paradigme.

¹² Presskorn-Thygesen, Thomas (2021), Videnskabsteori for professionsuddannelser.

¹³ Presskorn-Thygesen, Thomas (2021), Videnskabsteori for professionsuddannelser.

¹⁴ Darmer, Anders m.fl. (2020). Videnskabsteori i erhvervsøkonomi og ledelse, s. 46

Den ontologiske antagelse i konstruktivismen er relativistisk. Det indebærer, at virkeligheden ikke opfattes som én fast og entydig størrelse, men som flertydig og afhængig af aktørernes perspektiver og kontekst. I relation til dette speciale betyder det, at der ikke søges én universel forklaring på, hvorfor ISA for LCE har haft begrænset udbredelse i Danmark. I stedet undersøges, hvordan forskellige aktører – herunder brancheorganisationer, revisionshuse og tilsynsmyndigheder – oplever, forstår og vurderer standarden ud fra deres respektive positioner og erfaringer. Specialet tilstræber dermed at belyse relative forståelser frem for at fastslå objektive sandheder.

Epistemologisk er konstruktivismen karakteriseret ved en subjektiv videns opfattelse. Viden opstår gennem fortolkning og interaktion mellem forsker og empiri, og erkendelsen er uadskillelig fra de perspektiver, som aktørerne anlægger.¹⁵ I dette speciale betyder det, at interviewpersonernes udsagn ikke behandles som neutrale beskrivelser af faktiske forhold, men som udtryk for deres subjektive oplevelser, professionelle vurderinger og institutionelle positioner. Analysen søger dermed ikke at verificere udsagnene som fakta, men at forstå, hvordan disse fortolkninger bidrager til at forme praksis omkring ISA for LCE.

Metodologisk knytter konstruktivismen sig til en hermeneutisk tilgang, hvor kvalitative metoder anvendes til at opnå dybdegående indsigt i aktørers meningsdannelse¹⁶. Kvalitativ dataindsamling er karakteriseret ved at fokusere på få, strategisk udvalgte respondenter og indsamle rige og nuancerede beskrivelser af deres perspektiver. Denne tilgang er velegnet til specialets formål, da det netop er de institutionelle erfaringer, fortolkninger og handlingslogikker, der er i centrum.

Analysen tager endvidere udgangspunkt i den hermeneutiske cirkel, hvor forståelse udvikles gennem et dynamisk samspil mellem forforståelse, empiri og fortolkning¹⁷. Specialet anerkender, at forskeren ikke møder genstandsfeltet forudsætningsløst, men bringer en eksisterende faglig forforståelse af revision, regulering og ISA med sig. Gennem arbejdet med interviewene udfordres og nuanceres denne forforståelse, hvilket muliggør udviklingen af en mere reflekteret og nuanceret fortolkning af ISA for LCE's implementering i dansk kontekst.

Samlet set indebærer paradigmevalget, at specialet ikke søger generaliserbare eller kausale forklaringer, men i stedet tilbyder en fortolkende og analytisk forståelse af de institutionelle mekanismer, der påvirker udbredelsen af ISA for LCE. Dette videnskabsteoretiske ståsted er konsistent med specialets problemformulering og danner et sammenhængende fundament for valg af metode, empiri og analyse.

¹⁵ Darmer, Anders m.fl. (2020). Videnskabsteori i erhvervsøkonomi og ledelse, s. 57

¹⁶ Presskorn-Thygesen, Thomas (2021), Videnskabsteori for professionsuddannelser, s. 49

¹⁷ Presskorn-Thygesen, Thomas (2021), Videnskabsteori for professionsuddannelser, s. 110

2.3 Den hermeneutiske cirkel

Den hermeneutiske cirkel beskriver den fortolkningsproces, hvor forståelse udvikles gennem et løbende samspil mellem forskerens forforståelse og det undersøgte fænomen. Udgangspunktet er, at al erkendelse er situeret og forankret i fortolkerens erfaringer og faglige ståsted, og at forståelse derfor skabes gennem en kontinuerlig bevægelse mellem helhed og dele.¹⁸

Et centralt hermeneutisk princip er, at fortolkning er principielt uafsluttet. Viden betragtes ikke som endelig eller objektiv, men som kontekstafhængig og løbende udviklingsbar. Dette er særligt relevant i nærværende speciale, hvor ISA for LCE udgør et nyt og dynamisk reguleringsmæssigt fænomen, som fortsat er under institutionel og professionel fortolkning.

I specialet anvendes den hermeneutiske cirkel som et metodisk princip i samspillet mellem teori, dokumentanalyse og kvalitative interviews. En indledende faglig forforståelse baseret på revisionsstandards og regulerings teori danner udgangspunkt for analysen, men justeres løbende i mødet med empiri. Interviewprocessen har haft en iterativ karakter, hvor indsigter fra tidligere interviews har informeret fokus i de efterfølgende.

Efterfølgende er interviewmaterialet transskriberet og analyseret tematisk, hvilket har bidraget til en nuanceret forståelse af ISA for LCE som et institutionelt og professionelt fænomen. Specialet tilstræber ikke værdifri neutralitet, men metodisk refleksivitet, hvor fortolkninger løbende vurderes kritisk i forhold til både empiri og teori.

2.4 Kritik af paradigmevalg

Valget af et konstruktivistisk og fortolkende paradigme indebærer både analytiske muligheder og metodiske begrænsninger, som det er nødvendigt at forholde sig kritisk til. Paradigmevalget har direkte betydning for, hvordan problemformuleringen undersøges, hvordan empiri genereres, og hvilke typer konklusioner der kan drages på baggrund af analysen.

Konstruktivismen muliggør en dybdegående forståelse af ISA for LCE som et professionelt og institutionelt fænomen, der formes gennem aktørers fortolkninger, erfaringer og normative rammer. Data forstås ikke som objektive observationer af en ekstern virkelighed, men som noget, der skabes i samspillet mellem undersøger og respondenter. Respondenternes udsagn afspejler deres relative virkelighed, som er formet af faglig socialisering, organisatorisk tilhørsforhold, regulatoriske erfaringer og professionel praksis.¹⁹ Samtidig må det anerkendes, at også undersøgeren bringer en

¹⁸ Presskorn-Thygesen, Thomas (2021), Videnskabsteori for professionsuddannelser.

¹⁹ Darmer, Anders m.fl. (2020). Videnskabsteori i erhvervsøkonomi og ledelse, s. 57

bestemt faglig og kulturel forforståelse ind i undersøgelsen, hvilket påvirker både interviewprocessen og den efterfølgende fortolkning.

En central begrænsning ved det konstruktivistiske paradigme er, at undersøgelsen ikke kan føre til én entydig og generaliserbar sandhed om fænomenet. Resultaterne kan ikke anvendes til statistisk generalisering eller til prædiktion af adfærd på tværs af hele revisionsbranchen. Havde der været inddraget andre respondenter, eksempelvis repræsentanter fra større revisionshuse, banker eller tilsynsmyndigheder, kunne analysens konklusioner have haft et andet fokus eller en anden vægtning. Dermed producerer specialet ikke universelle forklaringer, men kontekstbundne og fortolkende indsigter.²⁰

Anvendelsen af den hermeneutiske cirkel forstærker denne erkendelse. Fortolkningsprocessen er principielt uafsluttet, idet forståelsen altid kan nuanceres gennem inddragelse af yderligere empiri eller nye perspektiver. Den absolutte sandhed forbliver derfor et uopnåeligt ideal, og alle fortolkninger må betragtes som foreløbige og forbedringsbare.²¹ I dette speciale håndteres denne udfordring gennem en bevidst vurdering af empirisk mæthed, hvor dataindsamlingen afsluttes, når interviewene ikke længere bidrager med væsentligt nye indsigter i forhold til problemformuleringen.

Hermeneutikken indebærer desuden en eksplicit anerkendelse af, at alle videnskabelige undersøgelser er præget af forskerens fordomme og forforståelse. Disse fordomme ses imidlertid ikke som en metodisk svaghed i sig selv, men som et uundgåeligt vilkår, der kræver reflektiv håndtering. Det afgørende er ikke at eliminere forforståelsen, men at være villig til at sætte den på spil og revidere den i mødet med empiri og teori. I specialet er dette søgt håndteret gennem løbende kobling mellem interviewudtalelser, dokumentanalyse og den teoretiske ramme.

Samlet set indebærer paradigmevalget, at specialet ikke kan levere en fuldstændig og objektiv forklaring på, hvorfor ISA for LCE ikke har opnået bred anvendelse i Danmark. I stedet bidrager analysen med en fortolkende og kontekstnær forståelse af de institutionelle, professionelle og regulatoriske mekanismer, som former aktørernes opfattelser og handlinger. Specialets konklusioner må derfor forstås som analytiske bidrag til forståelsen af ISA for LCE's implementering snarere end som definitive udsagn om revisionspraksis som helhed.

²⁰ Darmer, Anders m.fl. (2020). Videnskabsteori i erhvervsøkonomi og ledelse, s. 50

²¹ Presskorn-Thygesen, Thomas (2021), Videnskabsteori for professionsuddannelser, s. 110

2.5 Undersøgelsesmetode

Der skelnes traditionelt mellem to overordnede tilgange til vidensproduktion: deduktion og induktion. Deduktion tager udgangspunkt i eksisterende teorier, som afprøves empirisk, mens induktion bygger på empiriske observationer, hvorfra der udvikles begrebslige forklaringer på et fænomen.

Dette speciale anvender primært en induktiv undersøgelsesmetode. Analysen tager afsæt i kvalitative interviews med centrale aktører i revisionsfeltet samt dokumentanalyse af revisionsstandards, vejledninger og regulatoriske udmeldinger. På baggrund af disse empiriske kilder identificeres mønstre og forklaringsmekanismer, som belyser, hvorfor ISA for LCE foreløbig har haft begrænset gennemslag i Danmark sammenlignet med Sverige og Norge.

Den induktive tilgang er velegnet, fordi implementeringen af ISA for LCE udgør et relativt nyt og institutionelt komplekst fænomen, hvor der ikke foreligger etablerede teorier, som entydigt forklarer nationale forskelle i adoption. Specialet tilstræber derfor ikke hypotesetestning, men udvikling af analytiske forklaringer baseret på aktørers fortolkninger, erfaringer og vurderinger af standardens legitimitet og anvendelighed.

Induktionen anvendes ikke med henblik på statistisk generalisering, men på analytisk generalisering. De empiriske indsigter anvendes til at nuancere og belyse teoretiske begreber fra institutionel teori, reguleringsteori og forventningskløftsteori på et begrebsligt og forklarende niveau.

Undersøgelsen har endvidere et abduktivt præg, idet der løbende sker et samspil mellem empiri og teori. Empiriske fund informerer den teoretiske forståelse, samtidig med at teori anvendes til at strukturere og fortolke interviewmaterialet. Denne vekselvirkning styrker analysens forklaringskraft i forhold til de institutionelle og professionelle mekanismer, der præger implementeringen af ISA for LCE i Danmark.

2.6 Undersøgelsesdesign

Undersøgelsesdesignet udgør det tredje lag i Saunders' Research Onion og betegner den overordnede struktur for, hvordan det empiriske fænomen undersøges. Designet beskriver den samlede kombination af fremgangsmåder, der anvendes i forbindelse med indsamling, analyse og fortolkning af data, og har dermed til formål at sikre sammenhæng mellem problemformulering, metodevalg og analytisk tilgang.²² Valget af undersøgelsesdesign er afgørende for, hvordan problemformuleringen kan besvares på en metodisk konsistent måde.

²² Ib Andersen, Den skinbarlige virkelighed - Videnskabsteori og metode, s. 103

Formålet med dette speciale er at analysere, hvorfor ISA for LCE foreløbig har haft begrænset gennemslag i Danmark, samt hvordan institutionelle, regulatoriske og professionelle forhold påvirker implementeringen af standarden. Dette indebærer en undersøgelse af et komplekst og samtidig fænomen, som udfolder sig i samspillet mellem brancheorganisationer, myndigheder, revisionsvirksomheder og internationale standardsettere. Fænomenet kan ikke isoleres fra sin kontekst, men må forstås i lyset af nationale reguleringstraditioner, professionelle normer og praksis i revisionsfeltet.

På den baggrund er specialet tilrettelagt som et kvalitativt, komparativt casestudie. Casestudiet er velegnet, når formålet er at opnå en dybdegående forståelse af et fænomen inden for dets virkelige kontekst, særligt når grænserne mellem fænomenet og den sammenhæng, hvori det indgår, ikke er klart afgrænsede.²³ Casestudier lægger desuden op til at besvare spørgsmål af typen hvordan og hvorfor, hvilket er direkte i overensstemmelse med specialets problemformulering.

I dette speciale udgør Danmark den primære case, idet fokus er rettet mod de særlige institutionelle og regulatoriske forhold, der præger implementeringen af ISA for LCE i dansk revisionspraksis. For at styrke analysens forklaringskraft inddrages Sverige og Norge som komparative cases. Disse lande fungerer ikke som selvstændige cases i traditionel forstand, men som analytiske spejle, der muliggør en systematisk sammenligning af forskellige nationale implementeringsforløb. Den komparative dimension bidrager dermed til at synliggøre, hvilke forhold der er særegne for den danske kontekst, og hvilke mekanismer der kan forstås som mere generelle.

Casestudiet opfylder således de centrale karakteristika, som Andersen fremhæver ved denne undersøgelsesform, idet undersøgelsen:

- belyser et aktuelt fænomen inden for revisionspraksis,
- undersøger fænomenet i dets naturlige institutionelle og regulatoriske kontekst,
- og anvender flere datakilder, herunder kvalitative interviews og dokumentanalyse, til at belyse problemstillingen.²⁴

Ved at kombinere interviews med centrale aktører i revisionsfeltet og analyse af standarder, vejledninger og myndighedsudmeldinger muliggør undersøgelsesdesignet en triangulering af data. Dette styrker analysens interne validitet og understøtter en nuanceret fortolkning af de mekanismer, der påvirker adoptionen af ISA for LCE.

²³ Darmer, Anders m.fl. (2020). Videnskabsteori i erhvervsøkonomi og ledelse, s. 120

²⁴ Ib Andersen, Den skinbarlige virkelighed – Videnskabsteori og metode, s. 112

Samlet set er undersøgelsesdesignet valgt for at sikre en dybdegående, kontekstnær og analytisk funderet forståelse af implementeringen af ISA for LCE i Danmark, samtidig med at erfaringer fra Sverige og Norge anvendes til at perspektivere og kvalificere analysen.

2.6.1 Kritik af undersøgelsesdesignet

Anvendelsen af et kvalitativt casestudie indebærer metodiske begrænsninger, særligt i forhold til generaliserbarhed. Casestudier baserer sig på et begrænset antal cases og muliggør derfor ikke statistisk generalisering. Dette speciale kan således ikke drage generelle konklusioner om implementeringen af ISA for LCE på tværs af alle jurisdiktioner.

Undersøgelsen tilstræber imidlertid analytisk generalisering. Resultaterne bidrager til forståelsen af institutionelle og professionelle mekanismer, som kan have relevans ud over de konkrete cases, uden at være direkte overførbare. Det komparative design, hvor Danmark analyseres i relation til Sverige og Norge, styrker forklaringskraften ved at synliggøre både kontekstafhængige og mere generelle forhold.

Risikoen for fortolkningsbias anerkendes, idet analysen bygger på kvalitative interviews og forskerens fortolkning. Denne risiko håndteres gennem metodisk transparens, systematisk kobling mellem empiri og teori samt triangulering via dokumentanalyse.

Samlet set vurderes undersøgelsesdesignet som metodisk velbegrundet i forhold til specialets formål, idet det muliggør en dybdegående analyse af ISA for LCE, selv om resultaterne ikke kan generaliseres statistisk.

2.7 Datatyper

Valget af datatyper tager udgangspunkt i specialets kvalitative og fortolkende videnskabsteoretiske udgangspunkt samt det valgte casestudiedesign. Ifølge Darmer m.fl. er kvalitative interviews særligt velegnede i casestudier, hvor formålet er at opnå dybdegående indsigt i aktørers erfaringer, fortolkninger og forståelser af et givent fænomen.²⁵ Dette er direkte relevant for nærværende speciale, hvor fokus ikke er på at måle udbredelsen af et fænomen, men på at forstå de mekanismer og opfattelser, der præger implementeringen af ISA for LCE.

Specialets empiri baseres derfor primært på kvalitative interviews. Denne datatype muliggør en nuanceret belysning af, hvordan centrale aktører i revisionsfeltet fortolker standarden, oplever dens anvendelighed og vurderer de institutionelle rammer, som omgiver implementeringen. Kvalitative

²⁵ Darmer, Anders m.fl. (2020). Videnskabsteori i erhvervsøkonomi og ledelse, s. 122

interviews giver adgang til refleksioner, vurderinger og erfaringer, som ikke uden videre kan indfanges gennem standardiserede spørgeskemaer.

En kvantitativ spørgeskemaundersøgelse er bevidst fravalgt. En sådan metode ville kunne bidrage med bredde, men vurderes ikke egnet til at besvare specialets problemformulering. Implementeringen af ISA for LCE er et relativt nyt og komplekst fænomen, hvor begreber som legitimitet, professionel dømmekraft og regulatorisk usikkerhed spiller en central rolle. Disse forhold forudsætter mulighed for uddybning, kontekstualisering og dialog, hvilket kvalitative interviews i langt højere grad understøtter end lukkede spørgeskemasvar.

Interviewene er tilrettelagt med henblik på at indsamle empiri fra aktører, der repræsenterer forskellige positioner i det revisionsmæssige og regulatoriske felt. Derved muliggøres en belysning af fænomenet fra flere perspektiver, herunder både uddannelsesinstitutionelle, professionsmæssige og regulatoriske synsvinkler. Denne variation i datakilder bidrager til en mere nuanceret forståelse af, hvordan ISA for LCE opfattes og anvendes i praksis.

Kvalitative interviews anvendes således ikke med henblik på at producere objektive eller generaliserbare sandheder, men som et middel til at afdække aktørernes subjektive fortolkninger og institutionelle erfaringer. Dette er metodisk konsistent med specialets konstruktivistiske og hermeneutiske udgangspunkt, hvor viden forstås som kontekstafhængig og skabt i samspillet mellem forsker og respondent.

2.7.1 Interviews

Interviews kan metodisk tilrettelægges med varierende grader af struktur, og valg af interviewform har betydning for både datakvalitet og analysens muligheder. Ifølge Andersen kan interviews spænde fra stærkt strukturerede og standardiserede forløb, der minder om spørgeskemaer, til åbne og ustrukturerede samtaler, hvor respondentens egne prioriteringer i høj grad former interviewets indhold.²⁶ Valget af interviewform må derfor ske i tæt sammenhæng med problemformuleringens karakter og det videnskabsteoretiske udgangspunkt.

Strukturerede interviews er kendetegnet ved, at alle respondenter stilles identiske spørgsmål i samme rækkefølge. Denne tilgang giver en høj grad af kontrol og sammenlignelighed, men begrænser samtidig muligheden for at udforske respondenternes egne fortolkninger og nuancerede erfaringer. Omvendt giver ustrukturerede interviews stor frihed til respondenternes fortællinger og kan generere ny og uventet viden, men indebærer en risiko for manglende fokus og begrænset analytisk sammenlignelighed på tværs af interviews.

²⁶ Ib Andersen, Den skinbarlige virkelighed – Videnskabsteori og metode, s. 170

I dette speciale er der derfor valgt semistrukturerede interviews som dataindsamlingsmetode. Denne interviewform repræsenterer et metodisk kompromis, hvor der på den ene side sikres tematisk styring og relevans i forhold til problemformuleringen, og hvor der på den anden side gives rum for fleksibilitet og uddybning. Ifølge Darmer m.fl. er semistrukturerede interviews særligt velegnede i undersøgelser, hvor formålet er at afdække aktørers oplevelser, forståelser og fortolkninger inden for et afgrænset tema, uden at låse analysen fast i faste svarstrukturer.²⁷

Interviewene er gennemført med udgangspunkt i en interviewguide, som har fungeret som et strukturerende redskab i interviewsituationen. Interviewguiden har sikret, at alle centrale temaer relateret til implementeringen af ISA for LCE er blevet berørt på tværs af respondenterne, samtidig med at der har været mulighed for at stille opfølgende og uddybende spørgsmål. Denne fleksibilitet har været afgørende for at kunne følge respondenternes egne perspektiver og bringe nye analytisk relevante aspekter i spil undervejs.

Anvendelsen af semistrukturerede interviews understøtter samtidig specialets hermeneutiske tilgang. Interviewprocessen har ikke været forstået som en neutral dataindsamling, men som en fortolkningsproces, hvor forskerens forforståelse løbende er blevet udfordret og nuanceret gennem mødet med respondenternes udsagn. Dermed aktiveres den hermeneutiske cirkel, hvor forståelsen af fænomenet udvikles gennem en vekselvirkning mellem teori, empiri og fortolkning.

I alt er der gennemført otte interviews. Disse interviews udgør specialets centrale empiriske grundlag og analyseres i analysekapitlerne 5 til 7, hvor respondenternes udsagn systematisk kobles til den teoretiske ramme.

2.8 Dataindsamling

Specialets empiriske grundlag består af både primære og sekundære data for at sikre en nuanceret og metodisk robust belysning af problemformuleringen. De primære data udgøres af kvalitative, semistrukturerede interviews med centrale aktører i revisionsfeltet, som giver praksisnær indsigt i fortolkningen og anvendelsen af ISA for LCE på tværs af nationale og institutionelle kontekster.

De sekundære data omfatter internationale revisionsstandards, herunder ISA og ISA for LCE, officielle udtalelser fra IAASB, Erhvervsstyrelsen og FSR samt relevant akademisk litteratur. Disse kilder danner analysens teoretiske og regulatoriske ramme og anvendes til at kontekstualisere interviewmaterialet.

²⁷ Darmer, Anders m.fl. (2020). Videnskabsteori i erhvervsøkonomi og ledelse, s. 172

Kombinationen af datatyper muliggør metodisk triangulering, hvor interviewudsagn holdes op mod dokumenter og teori. Herved reduceres risikoen for ensidig fortolkning, og analysens interne validitet styrkes. I overensstemmelse med det fortolkende videnskabsteoretiske udgangspunkt betragtes data som meningsbærende udsagn, der først får analytisk betydning gennem fortolkning.

2.8.1 Primær data

Specialets empiriske hovedgrundlag består af kvalitative primære data i form af semistrukturerede interviews med centrale aktører i revisionsfeltet. Formålet med anvendelsen af primære data er at opnå praksisnær indsigt i, hvordan ISA for LCE fortolkes, vurderes og anvendes i en kontekst, hvor standarden endnu er relativt ny og kun begrænset empirisk belyst.

Interviewene anvendes til at indsamle aktørernes fortolkninger og erfaringer og betragtes i overensstemmelse med det fortolkende videnskabsteoretiske udgangspunkt som kontekstafhængige og subjektive udsagn. Der tages højde for potentiel institutionel og professionel bias ved, at interviewmaterialet analyseres kritisk og i samspil med sekundære data og den teoretiske ramme.

Interviewudtalelserne anvendes analytisk til at identificere mønstre og forklaringsmekanismer frem for til at fastslå entydige sandheder, og den metodiske refleksion over de primære data integreres løbende i analysen.

2.8.2 Sekundær data

Ud over de primære data anvendes sekundære data som et centralt supplement til analysen. De sekundære data etablerer den teoretiske, regulatoriske og institutionelle ramme, inden for hvilken interviewmaterialet fortolkes.

Datagrundlaget omfatter internationale og nationale revisionsstandarder, herunder ISA og ISA for LCE, relevant lovgivning samt udtalelser og vejledninger fra IAASB, FSR og Erhvervsstyrelsen, suppleret med akademisk litteratur om revision, regulering og institutionel teori. Kilderne anvendes til at redegøre for revisionsregimets formelle struktur, intentioner og reguleringslogikker.

Sekundære data betragtes ikke som neutrale beskrivelser, men som institutionelle og normative dokumenter, der afspejler bestemte formål og fortolkninger. De indgår derfor analytisk som en del af det institutionelle felt, der former revisors praksis.

Kombinationen af sekundære data og interviewmateriale muliggør metodisk triangulering, hvor forskelle mellem formelle intentioner og praktisk anvendelse kan identificeres, hvilket styrker analysens interne validitet.

2.9 Datakvalitet

Inden for et fortolkende og konstruktivistisk videnskabsteoretisk udgangspunkt vurderes datakvalitet ikke ud fra klassiske positivistiske kriterier som objektivitet og reproducerbarhed, men ud fra, i hvilken grad undersøgelsen fremstår troværdig, gennemsigtig og analytisk meningsfuld. Kvaliteten af de kvalitative data vurderes derfor med udgangspunkt i begreber som troværdighed, pålidelighed og anvendelighed frem for statistisk validitet og reliabilitet.

Troværdighed relaterer sig til, hvorvidt undersøgelsens fortolkninger fremstår velbegrundede og plausible i lyset af det empiriske materiale. I dette speciale understøttes troværdigheden blandt andet gennem en bevidst og begrundet udvælgelse af respondenter, som alle besidder relevant faglig viden og institutionel position i relation til ISA for LCE og revisionsfeltet. Respondenterne repræsenterer forskellige perspektiver, herunder brancheorganisationer, revisionspraksis og regulatoriske aktører, hvilket bidrager til en nuanceret belysning af fænomenet.

Pålidelighed forstås i et kvalitativt perspektiv som graden af metodisk gennemsigtighed og konsistens i dataindsamling og analyse. Dette sikres gennem systematisk gennemførelse af de semistrukturerede interviews, fuld transskribering af interviewmaterialet samt en tematisk analyse, hvor koblingen mellem empiri og teori ekspliciteres løbende. Det tilstræbes, at læseren kan følge de analytiske valg og fortolkninger, selv om resultaterne ikke kan reproduceres i en snæver forstand.

Et centralt kvalitetskriterium i konstruktivistisk forskning er endvidere undersøgelsens anvendelighed. Anvendelighed refererer ikke til generaliserbarhed i statistisk forstand, men til hvorvidt undersøgelsen bidrager med indsigt, der kan anvendes til refleksion, faglig debat eller videre udvikling af praksis. I dette speciale vurderes anvendeligheden blandt andet i forhold til, om analysen kan bidrage til en bedre forståelse af de institutionelle barrierer for implementeringen af ISA for LCE i Danmark og pege på mulige tiltag, der kan understøtte en mere legitim og effektiv anvendelse.

Kvaliteten af de sekundære data vurderes ud fra deres relevans, autoritet og kontekstuelle anvendelighed snarere end ud fra klassiske målekriterier. Internationale standarder, lovgivning og myndighedsudtalelser har høj formel autoritet, men anvendes ikke som objektive beskrivelser af praksis. De indgår derimod som normative og institutionelle dokumenter, der udtrykker bestemte reguleringsmæssige rationaler og intentioner. Disse dokumenter fortolkes derfor kritisk og i samspil med interviewmaterialet, hvor forskelle mellem formel regulering og faktisk praksis analyseres.

Samlet set tilstræber specialet analytisk kvalitet gennem metodisk refleksivitet, gennemsigtighed i databehandlingen og en konsekvent kobling mellem empiri og teori. Specialets resultater gør ikke

krav på universel gyldighed, men søger at levere en velbegrundet og teoretisk forankret forståelse af et aktuelt og komplekst fænomen i revisionsfeltet.

Kapital 3 ISA for LCE: struktur og indhold

ISA for LCE (International Standard on Auditing for Less Complex Entities) er udarbejdet af IAASB som et selvstændigt revisionsregime, der skal understøtte revision af mindre komplekse enheder, uden at gå på kompromis med det grundlæggende princip om rimelig sikkerhed. Standarden blev endeligt vedtaget i december 2023 og er gældende for revisioner af regnskabsår, der begynder den 15. december 2025 eller senere. Den er formuleret som et fuldt alternativ til de traditionelle ISA, ikke som en lempet eller "light" version af revision, men som en anden måde at strukturere den samme sikkerhed på i en mindre kompleks kontekst.

ISA for LCE er bygget op med udgangspunkt i den klassiske revisionsproces, som også ligger bag de traditionelle ISA. Standarden følger en logisk sekvens fra accept og fortsættelse af engagementer, over planlægning og risikovurdering, udførelse og bevisindsamling, til afslutning og rapportering. Den væsentlige forskel er, at krav og vejledninger er kondenseret, sproget er mere direkte, og dokumentationskravene er justeret, så de i højere grad afspejler et proportionalitetsprincip i forhold til enhedens kompleksitet.

3.1 Designprincipper og overordnede rationaler

Udviklingen af ISA for LCE kan forstås som et udtryk for en grundlæggende spænding i revisionsreguleringen mellem ønsket om høj og ensartet revisionskvalitet og behovet for proportionalitet i revisionen af mindre og mellemstore virksomheder. De internationale revisionsstandards er over tid blevet mere omfattende som led i styrket investorbeskyttelse, men for virksomheder med simple forretningsmodeller kan de fulde ISA fremstå uforholdsmæssigt ressourcekrævende i forhold til den faktiske risikoprofil.

ISA for LCE udgør IAASB's regulatoriske svar på denne spænding. Standarden bevarer revisionens grundlæggende sikkerhedsniveau og indebærer ikke et lavere ambitionsniveau, men ændrer måden, hvorpå revisionsarbejdet struktureres, dokumenteres og udføres. Fokus rettes mod en mere målrettet anvendelse af revisionshandlinger, der er tilpasset virksomhedens karakteristika frem for omfattende formelle krav.

Et centralt element er standardens mere integrerede og overskuelige opbygning. I modsætning til de traditionelle ISA, der er opdelt i mange separate standarder, samler ISA for LCE krav og

vejledning i et sammenhængende forløb med henblik på at reducere administrativ kompleksitet uden at tilsidesætte grundlæggende revisionsprincipper.

Standarden hviler desuden på et udtalt proportionalitetsprincip, hvor krav til planlægning, udførelse og dokumentation afspejler virksomhedens faktiske kompleksitet. Samtidig er tilgangen mere principbaseret og giver revisor større råderum til at udøve faglig dømmekraft, hvilket skal modvirke formel overopfyldelse af dokumentationskrav uden tilsvarende forbedring af revisionsindholdet.

Samlet set kan ISA for LCE forstås som en regulatorisk differentiering, der søger at bevare kvalitet og legitimitet i revisionsreguleringen ved at anerkende, at én samlet standardpakke ikke nødvendigvis er hensigtsmæssig på tværs af alle virksomhedstyper.

3.2 Anvendelsesområde og begrebet mindre kompleks enhed

En central forudsætning for anvendelsen af ISA for LCE er, at den reviderede enhed kan karakteriseres som mindre kompleks. Standarden anvender en kvalitativ tilgang uden faste størrelsestærskler og baserer sig i stedet på en samlet vurdering af virksomhedens strukturelle og operationelle kompleksitet. Det afgørende er således ikke virksomhedens størrelse, men hvordan forretningsmodel, risikoprofil og interne forhold påvirker revisionens karakter.

Mindre komplekse enheder er typisk kendetegnet ved en enkel ejer- og ledelsesstruktur, begrænsede og ensartede transaktionstyper, få forretningsområder samt fravær af væsentlig geografisk spredning. Hertil kommer anvendelse af simple finansielle instrumenter, et overskueligt IT-miljø og fravær af komplekse koncernforhold eller brug af komponentrevisorer.

Virksomheder med komplekse finansielle instrumenter, omfattende reguleringskrav, flerlagede ejerstrukturer eller vidt forgrenede koncerner falder som udgangspunkt uden for standardens anvendelsesområde, uanset om de efter traditionelle størrelseskriterier kan betegnes som små. ISA for LCE opererer dermed med et kompleksitetsbegreb, der går på tværs af klassiske regnskabsmæssige kategorier.

Teoretisk kan denne tilgang kobles til agentteorien, idet behovet for revisionsmæssig detaljeringsgrad afhænger af graden af informationsasymmetri, transaktionskomplexitet og risikoprofil snarere end virksomhedens størrelse.

Anvendelsesområdet udgør således et centralt fortolkningspunkt, hvor revisor allerede i acceptfasen skal foretage og dokumentere en fagligt begrundet vurdering af standardens anvendelighed. Denne vurdering er afgørende for, om ISA for LCE's forenklingspotentiale realiseres, eller om professionel forsigtighed medfører en mere restriktiv anvendelse.

3.3 Standardens struktur og opbygning

ISA for LCE er opbygget som et sammenhængende standardkompleks, der følger revisionsopgavens faser fra accept til rapportering og afspejler den klassiske revisionsproces. Indledningsvist fastlægges formål, anvendelsesområde og centrale definitioner, hvorefter revisor tager stilling til accept og fortsættelse af engagementet, herunder om virksomheden kan karakteriseres som mindre kompleks.

Herefter følger planlægning og risikovurdering, hvor revisor opnår forståelse for virksomheden og identificerer risici for væsentlig fejlinformation. Denne forståelse danner grundlag for udførelsesfasen, hvor revisionsbevis indhentes gennem relevante revisionshandlinger. Standarden indeholder desuden særskilte bestemmelser for områder med øget revisionsmæssig usikkerhed, herunder regnskabsmæssige skøn, fortsat drift og transaktioner med nærtstående parter. Afslutningsvis samles revisionsarbejdet i evaluerings- og rapporteringsfasen.

Strukturelt adskiller ISA for LCE sig fra de fulde ISA ved at samle krav og vejledning i én integreret standard frem for i flere selvstændige standarder med omfattende krydshenvisninger. Denne opbygning understøtter et mere sammenhængende og procesorienteret revisionsforløb og reducerer risikoen for fragmenteret anvendelse.

Standarden er samtidig udformet med et mere direkte sprog og høj grad af operationel læsbarhed, hvilket afspejler et bevidst designvalg med henblik på at reducere kognitiv kompleksitet. Herved understøttes proportionalitet uden at ændre revisionens grundlæggende faglige krav eller sikkerhedsniveau.

3.4 Accept og fortsættelse af engagementer i en LCE kontekst

Accept og fortsættelse er ikke blot en formaliafase, men et af de mest afgørende steder, hvor ISA for LCE adskiller sig fra traditionel ISA anvendelse i praksis. I denne fase skal revisor:

- Vurdere, om virksomheden opfylder kriterierne for at blive betragtet som mindre kompleks.
- Overveje uafhængighed, integritet hos ledelsen og eventuelle indikationer på uregelmæssigheder.
- Sikre, at forudsætningerne for at udføre en revision foreligger, herunder adgang til oplysninger og passende samarbejde med ledelsen.

Standardens krav indebærer, at revisor eksplicit skal forholde sig til kompleksitet som dimension i valg af standard. I en traditionel ISA kontekst er revisors hovedspørgsmål typisk, om opgaven kan

accepteres eller ej. Med ISA for LCE kommer der et yderligere lag, nemlig spørgsmålet om, hvilken standardpakke der er mest passende i forhold til enhedens karakteristika.

I lyset af reguleringsteori og institutionel teori er dette interessant, fordi det er et punkt, hvor usikkerhed om tilsyn, kvalitetskontrol og branchens normer direkte kan påvirke anvendelsen. Hvis revisor oplever, at grænsen mellem "mindre kompleks" og "kompleks" er uklar, kan svaret blive en konservativ praksis, hvor ISA for LCE kun anvendes meget selektivt. Omvendt kan tydelig vejledning fra standardsetter, myndigheder og brancheorganisationer understøtte, at standarden anvendes i overensstemmelse med dens tilsigtede rækkevidde.

3.5 Planlægning, væsentlighed og risikovurdering

Planlægning og risikovurdering udgør kernen i den risikobaserede revisionsmodel og fastholdes derfor også i ISA for LCE. Standarden viderefører de centrale elementer væsentlighed, forståelse af virksomheden og risikovurdering på regnskabs- og påstandsniveau, men tilpasser kravene til en mindre kompleks kontekst.

Fastlæggelsen af væsentlighed baseres fortsat på både kvantitative og kvalitative forhold, men i en LCE-kontekst kan vurderingen ofte gennemføres mere direkte som følge af få væsentlige regnskabsposter og simple transaktioner. Forståelsen af virksomheden omfatter fortsat forretningsmodel, brancheforhold, regulering og interne processer, men kan i mindre komplekse enheder opnås gennem målrettede kilder som ledelsessamtaler, centrale dokumenter og observation af nøgleprocesser. Fokus rettes mod forhold, der reelt driver risiko for væsentlig fejlinformation.

Risikovurderingen følger revisionsrisikomodellens grundlæggende logik, hvor revisor identificerer risici for væsentlig fejlinformation og fastlægger den videre revisionsstrategi. I en LCE-kontekst kan mere overskuelige forretningsgange reducere behovet for omfattende dokumentation, uden at den underliggende risikovurdering svækkes.

Samlet set illustrerer denne del af ISA for LCE, hvordan proportionalitetsprincippet omsættes i praksis ved at bevare den revisionsmæssige ramme, men justere graden af formalisering i forhold til virksomhedens kompleksitet.

3.6 Udførelse og revisionsbevis i mindre komplekse enheder

Udførelsesfasen i ISA for LCE fastholder kravet om indhentelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, men med en tydelig prioritering af substantiv handlinger og analytiske procedurer. I mindre komplekse enheder er interne kontroller ofte mindre formaliserede og personafhængige,

hvilket begrænser relevansen af kontroltest. ISA for LCE anerkender dette og lægger derfor op til, at revisionen primært baseres på substantiv test.

Standarden fremhæver fortsat klassiske risikoområder, der kræver særlig opmærksomhed, herunder indtægtsindregning, vurderingen af fortsat drift og transaktioner med nærtstående parter, uanset virksomhedens størrelse.

Dokumentationskravene i ISA for LCE fokuserer på revisors begrundelser, valg af handlinger og konklusioner frem for omfattende standardiserede arbejdsrapporter. Dette øger betydningen af professionel dømmekraft og styrker sammenhængen mellem risikovurdering, revisionshandling og dokumentation.

Set i et institutionelt perspektiv kan denne tilgang imidlertid give anledning til spændinger. Hvis professionelle normer fortsat sidestiller omfattende dokumentation med høj kvalitet, kan ISA for LCE anvendes med et dokumentationsniveau svarende til de fulde ISA. I så fald opstår der risiko for decoupling mellem standardens intention om proportionalitet og den faktiske revisionspraksis.

3.7 Afslutning, konklusion og rapportering

Afslutningsfasen i ISA for LCE samler trådene fra risikovurdering og bevisindsamling og fører frem til revisors konklusion og rapportering. De centrale elementer er:

- Evaluering af identificerede fejlinformationer, både enkeltvis og samlet, og vurdering af, om de er væsentlige.
- Analytiske handlinger i afslutningsfasen for at understøtte revisors overordnede vurdering af regnskabs plausibilitet.
- Indhentelse af ledelsens skriftlige erklæring om blandt andet ansvar for regnskabet og fuldstændighed af oplysninger.
- Afgivelse af en revisionspåtegning, hvor revisor afgiver en positiv konklusion baseret på den opnåede sikkerhed gennem revisionsarbejdet.

Rapporteringen følger grundlæggende principper, der svarer til ISA baserede påtegninger. Det betyder, at regnskabsbrugere, der er vant til traditionelle revisionspåtegninger, vil møde en kendt struktur og begrebsramme, også når revisionen er udført efter ISA for LCE. Dette er centralt i forhold til forventningskløftens dimensioner, fordi det understøtter, at signalværdien af en revisionspåtegning ikke ændres, selv om den bagvedliggende standard er struktureret anderledes.

3.8 Sammenligning med de fulde ISA

ISA for LCE er udviklet af IAASB som en selvstændig revisionsstandard, der kan anvendes som alternativ til de fulde ISA ved revision af mindre komplekse virksomheder. Standarden har samme overordnede formål som de traditionelle ISA'er, nemlig at give revisor grundlag for at afgive en revisionspåtegning med høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes fejl eller besvigelser. ISA for LCE indebærer således ikke et lavere sikkerhedsniveau, men repræsenterer et andet strukturelt og metodisk udgangspunkt for revisionsarbejdet.

En central forskel mellem de fulde ISA og ISA for LCE vedrører standardernes opbygning. De fulde ISA består af en række enkeltstående standarder, der tilsammen regulerer revisionsprocessen og indeholder både krav og omfattende anvendelsesvejledning. Denne struktur er udviklet med henblik på at kunne anvendes på virksomheder med meget forskelligartede og ofte komplekse forhold. ISA for LCE er derimod opbygget som én samlet standard, hvor krav og vejledning er integreret i samme tekst og organiseret efter revisionsprocessens faser. Standarden følger et sammenhængende forløb fra accept og planlægning til udførelse og rapportering, hvilket adskiller sig metodisk fra ISA'ernes modulopbyggede struktur.

Anvendelsesområdet udgør en yderligere forskel mellem standarderne. Hvor de fulde ISA er udviklet til at kunne anvendes på alle typer virksomheder, forudsætter anvendelsen af ISA for LCE, at den reviderede enhed kan karakteriseres som mindre kompleks. Standarden indeholder derfor eksplicitte krav til revisors vurdering af virksomhedens kompleksitet, herunder forhold som transaktionernes karakter, graden af skønsmæssige vurderinger, anvendelsen af avancerede IT-systemer samt koncernforhold. Denne forudgående afgrænsning er ikke til stede i de fulde ISA, hvor revisionsstrategien alene tilpasses gennem skalering inden for samme standardramme.

Både de fulde ISA og ISA for LCE bygger på en risikobaseret revisionsmodel, hvor revisor skal opnå en forståelse af virksomheden og dens omgivelser samt identificere og vurdere risici for væsentlig fejlinformation. ISA for LCE stiller imidlertid færre og mindre detaljerede krav til dokumentation af denne forståelse. Fokus er rettet mod de forhold, der er relevante for revisionskonklusionen, frem for en fuldstændig kortlægning af alle processer og kontroller. Standarden lægger således op til, at planlægning og risikovurdering i højere grad tilpasses virksomhedens karakteristika.

Tilsvarende gælder for forståelsen og dokumentationen af interne kontroller. De fulde ISA indeholder omfattende krav om dokumentation af kontrollers design og implementering, mens ISA for LCE tillader en mere koncentreret tilgang, særligt i situationer hvor virksomheden har få eller uformelle

kontrolstrukturer. Revisionsstrategien kan i sådanne tilfælde i højere grad baseres på substantiv revision, forudsat at denne tilgang er passende i forhold til de identificerede risici.

Kravet om tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis gælder uændret under begge standardregimer. Forskellen består primært i dokumentationens omfang og karakter. ISA for LCE stiller krav om, at revisor dokumenterer sine væsentlige faglige overvejelser, vurderinger og konklusioner, men uden samme detaljeringsniveau som de fulde ISA. Dokumentationen skal være tilstrækkelig til at understøtte revisionskonklusionen, men behøver ikke indeholde standardiserede beskrivelser eller analyser, der ikke er relevante for den konkrete opgave.

Endelig indeholder ISA for LCE særlige begrænsninger i forhold til koncernrevision og anvendelsen af komponentrevisorer, hvilket afspejler standardens fokus på mindre komplekse enheder. Revisionspåtegningen afgivet efter ISA for LCE er en påtegning med positiv konklusion og høj grad af sikkerhed og følger i sin grundform den struktur, der kendes fra de fulde ISA.

Samlet set kan ISA for LCE og de fulde ISA således anses for at være funderet på samme revisionsprincipper og erklæringstype som ved anvendelse af de fulde ISA, men adskiller sig i struktur, anvendelsesområde og krav til dokumentation. ISA for LCE udgør et selvstændigt standardregime, der metodisk er tilpasset revision af mindre komplekse virksomheder, uden at ændre revisors ansvar eller karakteren af den afgivne erklæring.

De ovenstående forskelle mellem de traditionelle ISA'er og ISA for LCE viser, at der ikke er tale om et brud med revisionsbegrebets kerne, men derimod om en alternativ reguleringslogik inden for samme sikkerhedsniveau. ISA for LCE ændrer ikke formålet med revision, graden af sikkerhed eller revisors ansvar, men omstrukturerer kravene, så de i højere grad tager udgangspunkt i virksomhedens faktiske kompleksitet, risikoprofil og organisatoriske forhold. Standardens proportionalitet ligger således ikke i et reduceret ambitionsniveau, men i en anderledes prioritering af dokumentation, proces og anvendelse af professionel dømmekraft.

Denne forskydning fra en universel, opadskalerbar standard til en mere målrettet og differentieret revisionsramme indebærer imidlertid, at vurderingen af kompleksitet og anvendelsesområde får en central betydning. Hvor de traditionelle ISA'er i høj grad er designet til at kunne rumme selv meget komplekse virksomheder, forudsætter ISA for LCE en eksplicit faglig stillingtagen til, hvornår en virksomhed kan anses for mindre kompleks. Dermed flyttes en del af reguleringens praktiske betydning fra standardens ordlyd til de institutionelle rammer, hvori den fortolkes, formidles og implementeres.

Netop dette åbner for en række spørgsmål om, hvordan revisionsstandarder omsættes fra formelle regelsæt til faktisk praksis. Forskellene mellem ISA og ISA for LCE er således ikke alene tekniske,

men har også institutionelle og professionelle implikationer, som først bliver synlige i implementeringsfasen. Disse implikationer danner udgangspunktet for specialets analyse og udgør samtidig et centralt afsæt for den efterfølgende perspektivering.

3.9 ISA for LCE og udvidet gennemgang faglig og signalmæssig position

I Danmark eksisterer i forvejen erklæringsformen udvidet gennemgang, som er målrettet mindre enheder. Det er derfor væsentligt at forstå forskellene mellem udvidet gennemgang og revision efter ISA for LCE.

Fagligt adskiller udvidet gennemgang sig fra revision ved, at erklæringen ikke sigter mod høj grad af sikkerhed, men mod begrænset sikkerhed. Det betyder, at revisor ikke planlægger og udfører arbejdet med henblik på at reducere revisionsrisikoen til et acceptabelt lavt niveau gennem en fuld revisionsstrategi. I stedet baseres udvidet gennemgang primært på forespørgsler til ledelsen og analytiske handlinger, og revisor indhenter dermed et mere begrænset grundlag for sin konklusion. Konklusionen udtrykkes som negativ sikkerhed, idet revisor erklærer, at intet er kommet til hans eller hendes kendskab, som giver anledning til at tro, at regnskabet ikke giver et retvisende billede.

Parameter	Traditionelle ISA'er	ISA for LCE	Udvidet gennemgang
Sikkerhedsniveau	Rimelig sikkerhed (høj grad)	Rimelig sikkerhed (høj grad)	Begrænset sikkerhed
Anvendelsesområde	Alle virksomheder, inkl. komplekse koncerner	Mindre komplekse virksomheder	Mindre danske virksomheder
Omkostninger/ressourcekrav	Høje	Mellem	Lave
Dokumentationskrav	Omfattende	Reduceret og fokuseret	Begrænsede
Signalværdi for eksterne interessenter	Meget høj (særligt for kapitalmarkedet)	Høj (særligt i SMV-kontekst)	Lav-moderat (primært nationalt)
International anerkendelse	Ja – globalt accepteret	Ja – globalt accepteret (fra 2025)	Nej – national erklæringsstandard

Revision efter ISA for LCE baseres derimod på høj grad af sikkerhed og positiv konklusion. Revisor konkluderer eksplicit, at regnskabet giver et retvisende billede, når dette er tilfældet. Forskellen i sikkerhedsniveau er teoretisk central. ISA for LCE placerer sig derfor ikke på linje med udvidet gennemgang, men med traditionelle revisioner, blot i en mindre kompleks og mere proportionel form.

Signalværdien af de to erklæringsformer er samtidig forskellig. Revision efter ISA for LCE er forankret i en internationalt anerkendt standardramme. Det kan styrke signalværdien over for internationale interessenter og institutionelle aktører, der orienterer sig efter globale standarder. Udvidet gennemgang er derimod en national ordning, som primært er kendt i en dansk kontekst.

Fra et forventningskløft perspektiv betyder dette, at ISA for LCE teoretisk kan reducere visse former for kløft, fordi den kombinerer et højt sikkerhedsniveau med en mere håndterbar struktur for mindre enheder. Omvendt kan introduktionen af endnu en erklæringstype også skabe nye misforståelser, hvis forskellene mellem udvidet gennemgang, fuld revision og LCE revision ikke kommunikeres klart.

3.10 Delkonklusion

Kapitel 3 har gennemgået ISA for LCE som en selvstændig revisionsstandard, der søger at forene klassiske revisionsprincipper med en mere proportional og kompleksitetsfølsom tilgang. Standarden bevarer høj grad af sikkerhed, risikobaseret planlægning, fokus på revisionsbevis og krav om professionel skepsis. Forskellene til de fulde ISA ligger primært i struktur, detaljeringsgrad og dokumentationsideal.

Samtidig er standardens succes ikke givet alene gennem dens formelle indhold. Anvendelsen af ISA for LCE vil i praksis afhænge af de institutionelle, regulatoriske og markedsmæssige forhold, som præger revisionsfeltet i den enkelte jurisdiktion. I en dansk kontekst betyder det, at forhold som god revisorskik, tilsynspraksis, FSR's fortolkningsbidrag, kvalitetskontrol og konkurrencen fra udvidet gennemgang får direkte betydning for, om standardens forenklingspotentiale realiseres, eller om den primært forbliver en formel mulighed.

Det næste kapitel om den politiske og institutionelle kontekst i Danmark bygger videre på denne forståelse, ved at analysere, hvordan nationale rammer, aktører og reguleringsstrukturer påvirker de faktiske muligheder for, at ISA for LCE kan opnå en legitim og effektiv anvendelse i den danske revisionsbranche.

Kapitel 4 Teoretisk ramme for revision

Dette kapitel etablerer den teoretiske ramme, som anvendes aktivt i analysen af implementeringen af ISA for LCE i kapitel 6. Teorierne anvendes ikke som selvstændige forklaringsmodeller for revision som fag, men som analytiske redskaber til at forstå, hvorfor en ny revisionsstandard opnår forskellig gennemslagskraft i praksis. Revisionens grundlæggende formål og sikkerhedsbegreb danner rammen for vurderingen af standardens faglige position, mens agentteori anvendes til at forklare efterspørgslen efter revision og betydningen af revisionsydelsens signalværdi. Forventningskløften anvendes til at analysere spændinger mellem standardens formelle indhold og omverdenens opfattelse af, hvad "rigtig revision" indebærer. Revisionsrisikomodellen fungerer som bindeled mellem sikkerhedsniveau og metodisk proportionalitet og anvendes til at fortolke revisors faglige risikovurderinger. Reguleringsteori og retssociologi anvendes til at belyse, hvordan formel adgang til en standard ikke automatisk fører til praktisk anvendelse, mens institutionel teori forklarer, hvordan legitimitet, professionsnormer og organisatorisk forsigtighed påvirker revisionsvirksomheders implementeringsadfærd.

4.1 Revisionens formål og høj grad af sikkerhed

Revisionens primære formål er at styrke tilliden til finansiel rapportering gennem en uafhængig konklusion om, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede i overensstemmelse med relevant regnskabsgrundlag. Revision efter ISA, herunder ISA for LCE, sigter mod høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes fejl eller besvigelser. Begrebet høj grad af sikkerhed skal forstås som et professionelt sikkerhedsniveau, hvor revisor reducerer risikoen til et acceptabelt lavt niveau gennem planlægning, risikovurdering og indhentelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, men uden at risikoen kan elimineres fuldstændigt. Der vil derfor altid bestå en restusikkerhed.

Dette udgangspunkt er centralt i specialet, fordi ISA for LCE netop præsenteres som en revisionsstandard, der fastholder samme sikkerhedsambition, men tilstræber proportionalitet i metode og dokumentation i en mindre kompleks kontekst. I analysen bruges dette til at vurdere, hvordan aktører fortolker standardens sikkerhedsniveau og om den opleves som fagligt og institutionelt legitim.

4.2 Agentteori og revisionens legitimitetsgrundlag

Agentteori forklarer revisionens samfundsmæssige funktion som et svar på informationsasymmetri mellem ejer, långiver eller andre interessenter på den ene side, og ledelse på den anden. Når ledelsen har bedre information om virksomhedens forhold end regnskabsbrugerne, opstår der et behov for en uafhængig kontrolmekanisme, som kan reducere usikkerhed og understøtte beslutninger. Revision skaber her værdi ved at øge troværdigheden af den information, som eksterne parter skal basere deres vurderinger på.

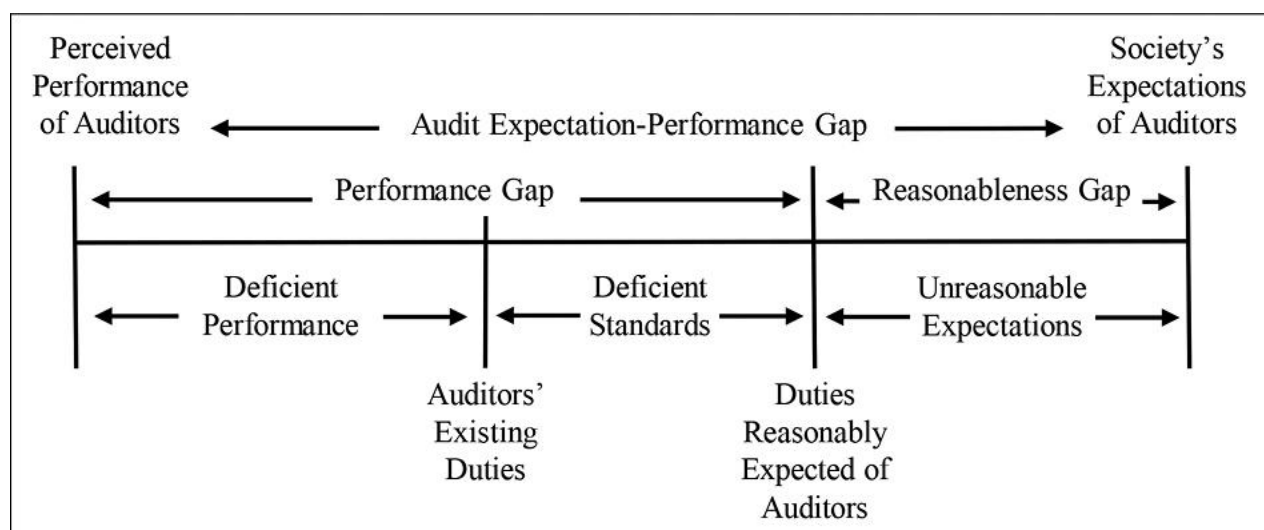
I en LCE-kontekst er agentteorien særlig relevant, fordi målgruppen for standarden ofte består af virksomheder med enklere ejer og ledelsesforhold, men hvor der stadig kan være eksterne interessenter, eksempelvis banker, leverandører eller minoritetsejere, som efterspørger et revisionssignal. I analysen fungerer agentteori derfor som ramme for at forstå, hvornår der overhovedet er et marked for revision efter ISA for LCE, og hvilke interessenter der kan drive eller hæmme efterspørgslen²⁸.

²⁸<https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/V%C3%A6rkt%C3%B8jer/Publikationer/Fakta%20om%20revision.pdf>

4.3 Forventningskløften og standardens signalværdi

Forventningskløften udgør en central teoretisk ramme for analysen af implementeringen af ISA for LCE i Danmark, idet den muliggør en systematisk forståelse af de spændinger, der kan opstå mellem standardens formelle indhold og de forventninger, som omverdenens aktører knytter til revision som ydelse. I denne sammenhæng er forventningskløften ikke blot et kommunikationsproblem, men en strukturel mekanisme, der påvirker både standardens signalværdi, dens opfattede sikkerhedsniveau og dens samlede legitimitet som revisionsprodukt.

Begrebet audit expectation gap blev første gang introduceret af Liggio (1974), som pegede på, at der eksisterer et vedvarende misforhold mellem offentlighedens opfattelse af revisors rolle og revisors faktiske forpligtelser. Porter (1993) videreudvikler denne forståelse ved at tilbyde en analytisk differentiering, der opdeler forventningskløften i to indbyrdes forbundne, men analytisk adskilte dimensioner: rimelighedskløften og ydelseskloften. Denne todeling er særlig velegnet til analysen af ISA for LCE, fordi standarden netop introducerer et nyt revisionsformat, som både kan påvirke brugernes forventninger og revisors praktiske udførelse af revision.



“Structure of the AEG. Source: Porter (1993)”

Rimelighedskløften vedrører forskellen mellem de forventninger, regnskabsbrugere med rimelighed kan have til revision, og de forventninger de faktisk har. Den bliver særlig relevant for ISA for LCE, fordi navngivning og positionering kan skabe antagelser om, at revisionen er svagere, selv om sikkerhedsniveauet formelt er høj grad af sikkerhed. Hvis markedet forbinder “forenkling” med lavere sikkerhed, kan det svække standardens signalværdi og dermed dens adoption.

I relation til ISA for LCE har rimelighedskløften en særlig analytisk relevans, fordi standarden eksplicit er udviklet som en forenklet og mindre kompleks revisionsstandard målrettet virksomheder med

lavere kompleksitet. Selve standardens differentiering i forhold til de traditionelle ISA'er kan derfor give anledning til antagelser om, at revision efter ISA for LCE udgør en svækket eller mindre betryggende form for revision. Set i et teoretisk perspektiv indebærer dette en risiko for, at brugerne knytter forventninger om reduceret sikkerhed til standarden, selv om ISA for LCE formelt hviler på samme sikkerhedsniveau (reasonable assurance) som de almindelige ISA'er. Hermed opstår der en potentiel rimelighedskløft, hvor brugernes forventninger til revisionsydelsen ikke stemmer overens med standardens faktiske sikkerhedsniveau.

Ydelseskølften vedrører forskellen mellem, hvad standarderne kræver, og hvad revisor faktisk leverer i praksis. For ISA for LCE kan ydelseskølften opstå, hvis revisorer i implementeringen fastholder en dokumentations og arbejdsmønster, der reelt svarer til fuld ISA, selv om standarden lægger op til proportionalitet. I analysen bruges forventningskløften til at forklare, hvorfor ISA for LCE kan møde modstand eller misforståelser, både eksternt hos brugerne og internt i professionen.

4.4 Revisionsrisikomodellen som kobling mellem sikkerhed og metode

Revisionsrisikomodellen anvendes som et centralt begreb til at forstå sammenhængen mellem sikkerhedsniveau og revisors arbejdsgang. Revisionsrisiko kan defineres som risikoen for, at revisor afgiver en urigtig konklusion, selv om regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation. Modellen forklarer denne risiko som sammensat af iboende risiko, kontrolrisiko og opdagelsesrisiko. Iboende risiko vedrører risikoen for fejl, som følger af virksomhedens forhold før der tages højde for kontroller. Kontrolrisiko handler om, at virksomhedens kontroller ikke forebygger eller opdager fejl. Opdagelsesrisiko relaterer sig til, at revisors handlinger ikke identificerer fejlinformationen.

I specialet bruges modellen især til at begrunde, hvorfor proportionalitet ikke nødvendigvis handler om lavere sikkerhed, men om tilpasning af revisionshandling og dokumentation til virksomhedens risikoprofil og kompleksitet. Det teoretiske punkt er, at høj grad af sikkerhed kan opnås gennem forskellige revisionsstrategier, hvis risikovurdering og revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet. I analysen fungerer revisionsrisikomodellen derfor som faglig ramme, når aktørernes udsagn om dokumentationskrav, kontrolforståelse og "tryghed" ved en ny standard skal fortolkes.

4.5 Reguleringsteori og implementering i et kontrolleret marked

Reguleringsteori anvendes til at forstå revision som et erhverv, hvor adfærd formes af formelle krav, tilsyn og sanktionsmuligheder. Regulering kan ses som et svar på markedsfejl, især informationsasymmetri, og har både en disciplinerende funktion, ved at fastsætte minimumskrav til kvalitet, og en legitimerende funktion, ved at understøtte offentlig tillid.

I denne opgave bruges reguleringsteori til at forklare, hvorfor en ny standard ikke automatisk omsættes til praksis, selv om den formelt kan anvendes. Når aktører oplever regulatorisk usikkerhed, eksempelvis om tilsynets fortolkning eller kvalitetskontrollens forventninger, vil de ofte vælge risikominimerende strategier. I analysen udgør dette et centralt forklaringslag for tilbageholdenhed, fordi adoption af en ny standard i et reguleret felt ikke alene afhænger af faglig relevans, men også af forudsigelighed i håndhævelse og kontrol.

4.6 Retssociologi og forskellen mellem formel ret og praksis

Reguleringsteori anvendes til at forstå revision som et erhverv, hvor adfærd formes af formelle krav, tilsyn og sanktionsmuligheder. Regulering kan ses som et svar på markedsfejl, især informationsasymmetri, og har både en disciplinerende funktion, ved at fastsætte minimumskrav til kvalitet, og en legitimerende funktion, ved at understøtte offentlig tillid.

I denne opgave bruges reguleringsteori til at forklare, hvorfor en ny standard ikke automatisk omsættes til praksis, selv om den formelt kan anvendes. Når aktører oplever regulatorisk usikkerhed, eksempelvis om tilsynets fortolkning eller kvalitetskontrollens forventninger, vil de ofte vælge risikominimerende strategier. I analysen udgør dette et centralt forklaringslag for tilbageholdenhed, fordi adoption af en ny standard i et reguleret felt ikke alene afhænger af faglig relevans, men også af forudsigelighed i håndhævelse og kontrol.

4.7 Institutionel teori, legitimitet og organisationers tilpasning

Institutionel teori anvendes til at forklare, hvordan organisationer i et felt påvirkes af legitimitetshensyn og af pres for at fremstå "rigtige" i omgivelsernes øjne. Med udgangspunkt i Scotts tre søjler forstås institutioner som et samspil mellem regulative elementer, normative forventninger og kulturelt kognitive forståelsesrammer. I revisionsfeltet betyder det, at revisorers praksis formes af lovgivning og tilsyn, af professionelle normer for hvad der opfattes som kvalitet, og af taget for givet antagelser om, hvad der skaber sikkerhed.

DiMaggio og Powell bidrager med begrebet institutionel isomorfi, som forklarer, hvorfor organisationer kan komme til at ligne hinanden gennem tvingende pres fra myndigheder, normativt pres fra professionen og mimetisk pres i usikre situationer. I en implementeringsfase kan dette forklare, hvorfor aktører enten afventer eller kopierer etablerede praksisser frem for at ændre sig.

Meyer og Rowan bidrager endvidere med perspektivet om, at organisationer kan adoptere formelle strukturer for at fremstå legitime uden at ændre den reelle praksis tilsvarende. Her bruges decoupling som forklaring på, hvordan en ny standard kan blive "taget i brug" på papiret, mens arbejdsgange og dokumentation fortsat følger gamle rutiner.

4.8 Delkonklusion: Teorien som analyseapparat

Kapitel 4 har etableret et afgrænset teoretisk analyseapparat til at forstå implementeringen af ISA for LCE. Revisionens høje grad af sikkerhed og revisionsrisikomodellen bidrager med det faglige grundlag for at forstå forholdet mellem sikkerhed, risiko og metode. Agentteori og forventningskløften forklarer, hvordan revision skaber værdi som signal, og hvordan misforståelser om sikkerhed kan påvirke standardens legitimitet. Reguleringsteori, retssociologi og institutionel teori forklarer, hvorfor en standard ikke alene implementeres gennem formel mulighed, men kræver fortolkningsstøtte, praksisforankring og institutionel legitimitet i et felt præget af kontrol og normer.

Denne ramme anvendes i kapitel 6 til at analysere, hvordan aktører i Danmark, Sverige og Norge fortolker ISA for LCE, og hvilke mekanismer der fungerer som drivkræfter eller barrierer for standardens udbredelse.

Kapital 5 Den politiske og institutionelle kontekst i Danmark

Implementeringen af en international revisionsstandard som ISA for LCE kan ikke forstås isoleret som et teknisk spørgsmål om metode og dokumentation. Den må i stedet analyseres som et produkt af den politiske, regulatoriske og institutionelle struktur, der kendetegner den danske revisionssektor. Dette kapitel analyserer derfor de centrale rammebetingelser, der påvirker adoptionen af ISA for LCE i Danmark, herunder revisorlovgivningen, tilsynsstrukturen, brancheorganisationens rolle samt de bredere politiske og markedsmæssige forhold, som tilsammen former revisors handlerum.

5.1 Revisorlovgivning, tilsyn og kvalitetssikring i Danmark

Revision i Danmark er et stærkt reguleret erhverv, hvor både adgang til markedet, udførelsen af revisionsopgaver og den løbende kvalitetssikring er underlagt detaljerede lovkrav. Den overordnede regulering følger af revisorloven, som fastlægger revisors pligter, ansvar og uafhængighed samt de grundlæggende krav til udførelsen af revisionsopgaver. Et centralt begreb i denne lovgivning er kravet om, at revision skal udføres i overensstemmelse med god revisorskik. Dette begreb fungerer som en åben retsstandard, der udfyldes gennem internationale standarder, praksis, tilsynsafgørelser og branchefortolkninger²⁹.

²⁹ Revisorloven, LBK nr. 1287 af 20. november 2018, § 16

God revisorskik udgør således ikke et statisk regelsæt, men en dynamisk norm, der løbende udvikles i samspillet mellem lovgiver, tilsynsmyndighed, profession og internationale standardsettere. Dette indebærer, at nye internationale standarder som ISA for LCE først får praktisk betydning i Danmark, når de accepteres som en legitim konkretisering af god revisorskik inden for den danske reguleringsramme.

Tilsynet med revisorer varetages af Erhvervsstyrelsen, som fører kontrol med både individuelle revisorer og revisionsvirksomheder. Tilsynet sker blandt andet gennem periodiske kvalitetskontroller, hvor det vurderes, om revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring, dokumentation og konkrete revisionsopgaver lever op til gældende krav³⁰. Denne kontrolfunktion spiller en central rolle i forhold til ISA for LCE, idet revisors valg af standard ikke alene har betydning for den faglige metode, men også for hvordan arbejdet efterfølgende vil blive vurderet af tilsynsmyndigheden.

Parallelt med revisionsstandarderne gælder de internationale standarder for kvalitetsledelse, herunder ISQM 1 og ISQM 2, som stiller krav til revisionsvirksomheders interne politikker, procedurer og kontrolmiljø. Disse krav gælder uanset, om revisionen udføres efter fulde ISA eller ISA for LCE. Det betyder, at selv om ISA for LCE reducerer kompleksiteten i selve revisionsarbejdet, forbliver den overordnede institutionelle ramme for kvalitetsstyring uændret³¹. Dette skaber et spændingsfelt, hvor en forenklet revisionsstandard skal fungere inden for en fortsat relativt kompleks kvalitetsreguleringsstruktur.

5.2 FSRs rolle som institutionel aktør i implementeringen

FSR Danske Revisorer fungerer som den centrale brancheorganisation for statsautoriserede og registrerede revisorer i Danmark. Organisationens har en betydelig institutionel autoritet, idet den både repræsenterer professionens interesser politisk, bidrager til faglig udvikling og fungerer som bindeled mellem praksis, myndigheder og internationale standardsettere.

Historisk har FSR haft en aktiv rolle i oversættelse, formidling og fortolkning af internationale standarder. Organisationens vejledninger og faglige udtalelser har i praksis haft karakter af normdannende dokumenter, som mange revisionsvirksomheder bruger som rettesnor for, hvordan god revisorskik konkret skal forstås³².

Når det gælder ISA for LCE, har FSR formelt oplyst, at standarden kan anvendes i Danmark for regnskabsår, der begynder efter den internationale ikrafttrædelsesdato. Samtidig har organisationen på nuværende tidspunkt haft en relativt begrænset udgivelse af nationale vejledninger og praktiske

³⁰ Erhvervsstyrelsen, Vejledning om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, seneste udgave

³¹ IFAC, ISQM 1 og ISQM 2, International Standard on Quality Management.

³² FSR, Vejledning om anvendelse af internationale revisionsstandarder, seneste udgave.

fortolkningsbidrag³³. Dette betyder, at revisorerne i høj grad må støtte sig direkte til IAASB's internationale materiale uden en fuldt udviklet dansk kontekstualisering.

I en institutionel optik indebærer dette, at en væsentlig normskabende aktør endnu ikke har udøvet fuldt normativt pres i forhold til adoptionen af standarden. Når brancheorganisationer forholder sig afventende eller neutrale, mindskes sandsynligheden for hurtig og bred diffusion i praksis, da mange revisionsvirksomheder orienterer sig efter netop disse faglige signaler.

5.3 Politisk regulering, EU og offentlig legitimitet

Revisionens regulering er ikke udelukkende et professionelt anliggende, men også et politisk spørgsmål. Revision spiller en samfundsmæssig rolle i forhold til kreditgivning, skatteopkrævning, investorbeskyttelse og offentlig tillid. Lovgiver og ministerier interesserer sig derfor primært for revision i det omfang, den understøtter stabile markeder og reducerer risiko for økonomiske kriser.

Samtidig er Danmark som EU medlemsstat bundet af fælles europæiske revisionsdirektiver og reguleringsrammer. På nuværende tidspunkt er ISA for LCE ikke obligatorisk gennem EU lovgivning, men den internationale udvikling i standardiseringen af revision skaber et indirekte harmoniseringspres³⁴. International standardisering bidrager dermed til et institutionelt pres, hvor nationale myndigheder over tid må forholde sig til, om og hvordan nye standarder skal integreres i national praksis.

Offentlighedens opfattelse af revision spiller ligeledes en central rolle for legitimiteten af nye standarder. Hvis ISA for LCE blandt politikere, myndigheder eller medier skulle blive opfattet som en svækkelse af revisionsniveauet, kan der opstå politisk modstand mod udbredelsen. Omvendt kan en standard, der kommunikeres som et effektivt og kvalitetsmæssigt forsvarligt alternativ for mindre virksomheder, opnå bredere accept.

5.4 Barrierer og drivkræfter for ISA for LCE i Danmark

Den danske institutionelle kontekst skaber både barrierer og drivkræfter for adoptionen af ISA for LCE. En væsentlig barriere knytter sig til manglen på detaljerede danske vejledninger og oversættelser, hvilket øger revisionsvirksomhedernes oplevede fortolkningsusikkerhed. En anden barriere er knyttet til revisors forventning om, hvordan kvalitetskontrollen vil vurdere anvendelsen af standarden. Når tilsynets fortolkning opleves som uafklaret, skaber det en naturlig tilbøjelighed til at fastholde velkendte revisionsprocesser.

³³ FSR, Information om ISA for LCE

³⁴ Europa Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU om lovpligtig revision.

Samtidig udgør den etablerede erklæringsform udvidet gennemgang et strukturelt alternativ, som i praksis reducerer efterspørgslen efter en ny revisionsstandard i mindre virksomheder. Hertil kommer institutionel træghed, hvor eksisterende arbejdsgange, IT systemer og uddannelsesforløb er opbygget omkring de traditionelle ISA.

På den positive side findes der også drivkræfter. Ønsket om omkostningseffektiv revision i mindre virksomheder, internationale tendenser i standardiseringen samt muligheden for at styrke signalværdien over for banker og investorer kan alle fungere som incitamenter for adoption. Hertil kommer, at et eventuelt øget engagement fra FSR i form af vejledninger, kurser og tolkningsbidrag vil kunne reducere den institutionelle usikkerhed væsentligt.

5.5 Perspektiver fra Sverige og Norge som institutionel kontrast

De nordiske erfaringer viser, at institutionel opbakning spiller en afgørende rolle for implementeringen af ISA for LCE. I både Sverige og Norge har myndigheder og brancheorganisationer tydeligere koblet standarden til national praksis gennem officielle udmeldinger, oversættelser og praktiske vejledninger. Disse erfaringer viser, at når de centrale institutionelle aktører tydeligt legitimerer standarden, reduceres både revisors regulatoriske usikkerhed og markedets tvivl om standardens kvalitet. Danmark fremstår i denne sammenhæng som et marked, hvor den institutionelle forankring endnu ikke er fuldt udviklet.

5.6 Delkonklusion

Dette kapitel har vist, at adoptionen af ISA for LCE i Danmark ikke alene afhænger af standardens tekniske kvalitet, men i høj grad formes af den politiske og institutionelle kontekst. Revisorloven, tilsynsregimet, kvalitetsledelseskravene og FSRs rolle udgør tilsammen et komplekst reguleringslandskab, hvor nye standarder skal opnå legitimitet, før de får praktisk gennemslag. Manglende national vejledning, usikkerhed om kvalitetskontrol og konkurrencen fra udvidet gennemgang udgør væsentlige barrierer, mens internationale standardiseringstendenser og ønsket om proportional revision fungerer som potentielle drivkræfter. Samlet set understøtter kapitlet problemformuleringens fokus på de institutionelle og regulatoriske forhold som forklaringsramme for den foreløbigt begrænsede adoption af ISA for LCE i Danmark.

Kapitel 6 Analyse af implementeringen af ISA for LCE i Danmark

Formålet med dette kapitel er at analysere, hvorfor implementeringen af ISA for LCE foreløbig har været begrænset i Danmark, og hvordan denne udvikling kan forklares i lyset af erfaringerne fra Sverige og Norge. Analysen retter sig direkte mod specialets problemformulering om, hvorfor ISA for LCE endnu ikke har opnået bred anvendelse i Danmark, samt hvilke institutionelle, regulatoriske og professionelle mekanismer der fungerer som barrierer eller drivkræfter for udbredelsen.

Kapitel 6 er empirisk funderet i fem kvalitative interviews med centrale aktører i revisionsfeltet. Der indgår interviews med repræsentanter fra FAR i Sverige, Revisorforeningen i Norge, to danske revisionshuse med fokus på SMV-segmentet samt FSR - danske revisorer som dansk brancheorganisation³⁵. Disse interviews giver indsigt i, hvordan ISA for LCE forstås, fortolkes og omsættes til praksis i tre nordiske lande, og hvordan de nationale institutionelle kontekster påvirker standardens gennemslag.

Analysen tager afsæt i den teoretiske ramme, der er opbygget i de foregående kapitler. Særligt anvendes reguleringsteori, retssociologi og institutionel teori til at belyse samspillet mellem lovgivning, tilsyn og brancheorganisationer, mens agentteori, revisionsrisikomodelen og teorien om forventningskløften anvendes til at forstå, hvordan professionel dømmekraft, risikoperception og forventninger til revision former revisors valg af standard. Dermed tilstræber kapitlet ikke blot en deskriptiv gengivelse af interviewene, men en analytisk forklaring af, hvorfor formelle muligheder for at anvende ISA for LCE ikke automatisk fører til faktisk udbredelse i praksis.

Strukturelt er analysen organiseret omkring en række gennemgående temaer, som fremtræder på tværs af interviewmaterialet. Temaerne omfatter blandt andet brancheorganisationernes grad af aktivt ejerskab, relationen mellem branche og tilsyn, betydningen af national oversættelse og implementeringsstøtte, integration i revisionsværktøjer, tilstedeværelsen af udvidet gennemgang som alternativ i Danmark, forventningskløfter omkring standardens signalværdi, samt de praktiske udfordringer ved at afgrænse, hvornår en virksomhed kan anses som mindre kompleks. Hvert tema behandles i et selvstændigt underafsnit, hvor empiriske citater og pointer løbende kobles til den teoretiske ramme.

³⁵ Bilag 1: Interview med FAR (Sverige). Bilag 2: Interview med Revisorforeningen (Norge). Bilag 3: Interview med Christian fra Danrevi. Bilag 4: Interview med Allan Dalsgaard, RI Revision. Bilag 5: Interview med Heidi Roger Martens, FSR – danske revisorer.

Samlet set har kapitel 6 til formål at give en dybdegående og teoretisk forankret analyse af, hvorfor ISA for LCE, på trods af sit formelle rationale og sin internationale forankring, endnu ikke har opnået tilsvarende gennemslagskraft i Danmark som i Sverige og Norge. Analysen udgør således det centrale grundlag for specialets endelige konklusion og perspektivering.

6.1 Institutionelt ejerskab og professionsledelse som forudsætning for adoption af ISA for LCE

Et centralt forklaringspunkt på den begrænsede implementering af ISA for LCE i Danmark er fraværet af et tydeligt og aktivt institutionelt ejerskab fra den danske professionsorganisation. I et institutionelt perspektiv fungerer brancheorganisationer som normskabende aktører: De oversætter internationale standarder til national praksis og bidrager til at definere, hvad der opfattes som fagligt legitim adfærd. Derfor bliver forskellen mellem Danmark og henholdsvis Sverige og Norge analytisk vigtig.

I Sverige og Norge har brancheorganisationerne spillet en aktiv rolle i hele processen. De har deltaget i udviklings- og høringsarbejde, været tidlige i oversættelsen og udbudt kurser, vejledninger og fortolkningsbidrag. Effekten er, at ISA for LCE tidligt er blevet indlejret i en professionel ramme: Revisorer har ikke kun haft adgang til standardteksten, men også til en national forståelsesramme, der reducerer usikkerhed om anvendelsen. Den professionelle legitimitet er dermed blevet opbygget parallelt med den formelle standard.

I Danmark er billedet mere afventende. Fraværet af omfattende nationale vejledninger og konsistente faglige fortolkninger betyder, at revisorer i højere grad møder standarden som en international tekst uden en tydelig national oversættelse til praksis. Det har institutionelle konsekvenser, fordi professionelle normer i revisionsbranchen netop formes gennem fælles fortolkninger, praksisnotater, undervisning og anbefalinger fra professionsorganisationen.

Dette kan belyses gennem DiMaggio og Powells begreb om normativ isomorfi. Normativt pres opstår via professionens uddannelsessystemer, netværk og brancheorganisationers standardudmeldinger. I Sverige og Norge sendes der klare signaler om, at ISA for LCE er legitim og anvendelig, hvilket skaber et normativt pres for, at revisionsvirksomheder tilpasser deres praksis. I Danmark er dette pres svagere, fordi signalerne har været mere tilbageholdende og fragmenterede. Konsekvensen er, at revisorer i højere grad orienterer sig mod den veletablerede ISA-praksis frem for den nye standard.

Forskellen viser samtidig, at professionsledelse ikke kun handler om repræsentation, men om aktiv normdannelse. I Sverige og Norge har brancheorganisationerne fungeret som legitimitetsbærende

aktører og dermed reduceret usikkerheden ved at tage en ny standard i brug. I Danmark er legitimitetsopbygningen i højere grad overladt til det enkelte revisionsfirma og den enkelte revisor, hvilket øger risikoen ved at være blandt de første, der anvender standarden.

Når en ny standard ikke forankres kollektivt gennem fælles fortolkning og kompetenceudvikling, bliver implementeringen typisk mere fragmenteret og forsigtig. Det er i tråd med institutionel teori: I situationer med usikkerhed fastholder organisationer ofte kendte praksisser frem for at eksperimentere med løsninger, der endnu ikke er fuldt legitimt forankrede i feltet.

Koblet til problemformuleringen peger dette på, at den danske adoption i høj grad hæmmes af institutionelle forhold snarere end standardens tekniske indhold. Manglen på aktiv professionsledelse svækker den normative legitimitet, der er nødvendig for, at ISA for LCE opfattes som et sikkert og naturligt valg. I Sverige og Norge har brancheorganisationernes aktive ejerskab derimod reduceret de institutionelle barrierer og gjort ISA for LCE til en accepteret del af revisionspaletten.

Samlet indikerer analysen, at udbredelse i Danmark ikke alene kræver formel adgang til standarden, men også tydelig professionsforankring. Det forudsætter, at brancheorganisationen påtager sig en aktiv rolle som oversætter, fortolker og normgiver. Uden denne rolle risikerer ISA for LCE at forblive en formelt mulig, men institutionelt svagt forankret løsning.

6.2 Brancheorganisationernes rolle og aktivt ejerskab til ISA for LCE

Et gennemgående tema på tværs af interviewene er, at forskellene mellem Danmark, Sverige og Norge i høj grad kan spores til, hvordan de nationale brancheorganisationer har valgt at tage eller ikke tage, aktivt ejerskab til ISA for LCE. Hvor FAR i Sverige og Revisorforeningen i Norge har ageret som drivende kræfter i fortolkning, implementering og formidling af standarden, fremstår FSR's rolle i Danmark mere gradvist, forsigtig og afventende. Denne forskel i brancheejerskab er central for at forstå, hvorfor ISA for LCE allerede er i praktisk anvendelse i store dele af SMV-segmentet i Sverige og Norge, mens Danmark befinder sig i en tidlig og usikker implementeringsfase.

6.2.1 Aktivt brancheejerskab i Sverige og Norge

Interviewet med FAR viser et tydeligt billede af en organisation, der tidligt positionerede sig som aktiv medspiller i IAASB's udviklingsproces. FAR deltog i høringerne, gav kommentarer til udkast, og arbejdede systematisk med at oversætte og "oversætte" standarden både sprogligt og praktisk til en svensk kontekst. Dette omfattede blandt andet en autoriseret svensk oversættelse, udvikling af en LCE-guide til medlemmerne, webinarer, kurser og e-learning, hvor man konkret demonstrerede, hvordan standarden kunne anvendes i små og mellemstore revisionsfirmaer. FAR beskriver, at

skepsis i begyndelsen primært blev adresseret gennem faglig kommunikation: man understregede, at LCE ikke er “mindre rigtig revision”, men en standard, der bygger på de samme grundlæggende principper som ISA, blot i en mere proportional og anvendelsesorienteret form for mindre komplekse enheder³⁶.

Et tilsvarende mønster fremgår af interviewet med Revisorforeningen i Norge. Her fremhæves det, at organisationen tidligt tog ansvar for at formidle standardens indhold, status og anvendelsesområde gennem en omfattende FAQ, kursusaktiviteter og direkte integration af LCE i revisionsværktøjet Kvalitetskart. Revisorforeningen beskriver, at LCE allerede anvendes i praksis, at der ikke har været negative reaktioner fra Finanstilsynet, og at standarden opleves som et naturligt og legitimt alternativ til fuld ISA, særligt i mindre og mellemstore firmaer. Den norske brancheorganisation har desuden haft direkte faglig forankring ind i IAASB's arbejde via deltagelse i LCE-projektgruppen, hvilket yderligere har styrket legitimiteten af standarden i de norske miljøer³⁷.

Både i Sverige og Norge fremstår brancheorganisationerne således som centrale aktører i den institutionelle “oversættelse” af ISA for LCE. De har ikke blot informeret om standardens eksistens, men aktivt medvirket til at definere, hvordan den bør forstås og bruges i national praksis. Det er i tråd med IAASB's egen Adoption Guide, der eksplicit peger på, at national adoption kræver planlagt engagement fra professionen og de relevante institutioner, herunder oversættelse, tilpasning, dialog med tilsyn og målrettet formidling til brugerne³⁸.

6.2.2 Gradvis og tilbageholdende brancheindsats i Danmark

Det danske interview med FSR tegner et markant anderledes billede. FSR fremhæver, at organisationen bevidst har valgt en gradvis og forsigtig tilgang til ISA for LCE, blandt andet fordi man først i november 2024 modtog en formel tilkendegivelse fra Erhvervsstyrelsen om, at ISA for LCE kan rummes inden for “god revisorskik” i revisorlovens § 16. Denne myndighedsafklaring bliver i interviewet fremhævet som en nødvendig forudsætning for, at FSR overhovedet kunne påbegynde egentligt implementeringsarbejde. FSR's offentlige information understøtter dette billede: først efter Erhvervsstyrelsens vurdering har FSR kommunikeret mere eksplicit ud, at ISA for LCE kan anvendes i Danmark som en alternativ revisionsstandard for mindre komplekse enheder³⁹.

I modsætning til FAR og Revisorforeningen har FSR ikke udarbejdet en dansk oversættelse af selve standardteksten, men i stedet valgt at henvise til den engelske version og supplere med en kortfattet

³⁶ Bilag 1, interview med FAR (Sverige).

³⁷ Bilag 2, interview med Revisorforeningen (Norge).

³⁸ <https://www.far.se/kunskap/revision/isa-for-lce/?srsltid=AfmBOoqzoOhpvW-f4XVMt1Ib6s19FHPhXmFX7MDGuXLnp1EX9gRzvCD>

³⁹ Bilag 5, interview med Heidi Roger Martens, FSR, samt FSR's information om ISA for LCE på fsr.dk.

dansk vejledning via REVU, som løbende opdateres online⁴⁰. Flere danske interviewpersoner, herunder Christian fra Danrevi og den fagligt ansvarlige revisor fra RI, beskriver denne vejledning som relativt sparsom og præget af en vis tøven, snarere end som et gennemarbejdet implementeringsprogram⁴¹.

Samtidig har FSR hverken udviklet egne revisionsværktøjer eller haft direkte dialog med CaseWare om specifik LCE-understøttelse. FSR påpeger, at ansvaret for systemudvikling nu ligger hos CaseWare International og ikke længere hos FSR, der tidligere ejede den danske løsning⁴². Dermed står mindre og mellemstore revisionshuse tilbage i en situation, hvor deres primære revisionsværktøj ikke understøtter LCE i praksis, og hvor FSR hverken kan eller vil presse en hurtig systemtilpasning igennem.

De danske praktikere beskriver konsekvensen af dette som en "systemisk stopklods". Revisionshusene er i høj grad afhængige af standardiserede værktøjer, og når hverken brancheorganisationen eller de dominerende værktøjsleverandører prioriterer LCE, opleves det som urealistisk for små og mellemstore huse at udvikle egne arbejdsplaner og metodikker⁴³. Der opstår dermed en selvforstærkende cirkel: FSR afventer, at praksis viser et klart behov, mens praksis afventer, at FSR og værktøjsleverandørerne leverer et klart og operationelt setup.

6.2.3 Teoretisk fortolkning: brancheorganisationer som institutionelle "oversættere"

Set gennem institutionel teori kan forskellene mellem de nordiske lande forstås ved at fokusere på brancheorganisationerne som centrale aktører i det institutionelle felt. Scott beskriver, hvordan organisationer indlejres i et samspil mellem regulative, normative og kulturelt-kognitive søjler, hvor feltets nøgleaktører både stabiliserer og forandrer de regler og normer, der opfattes som "rigtige". Brancheorganisationer som FAR, Revisorforeningen og FSR fungerer netop som sådanne "oversættere" mellem globale standardsettere, nationale myndigheder og den praktiserende profession.

I Sverige og Norge har FAR og Revisorforeningen aktivt understøttet en institutionel ramme, hvor ISA for LCE hurtigt er blevet normativt legitimeret som en fuldgældig revisionsstandard. Gennem oversættelse, fortolkning, kursusaktiviteter og integration i nationale værktøjer er LCE blevet indlejret i den normative søjle som en professionelt acceptabel måde at udføre revision på i SMV-segmentet. Det mønster svarer til DiMaggio og Powells beskrivelse af, hvordan normativ og mimetisk isomorfi

⁴⁰ Bilag 5, interview med Heidi Roger Martens, FSR, samt FSR's information om ISA for LCE på fsr.dk.

⁴¹ Bilag 3, interview med Christian fra Danrevi og Bilag 4, interview med Allan Dalsgaard, RI Revision.

⁴² Bilag 5, interview med Heidi Roger Martens, FSR, samt FSR's information om ISA for LCE på fsr.dk.

⁴³ Bilag 3, interview med Christian fra Danrevi og Bilag 4, interview med Allan Dalsgaard, RI Revision.

opstår: når centrale professionelt definerende aktører tydeligt signalerer, at en bestemt praksis er "rigtig" og "moderne", vil andre organisationer i feltet have stærke incitamenter til at efterligne den.

I Danmark fremstår FSR derimod mere som en forsigtig gatekeeper end som en proaktiv oversætter. Organisationen lægger vægt på juridisk robusthed, afklaringer fra Erhvervsstyrelsen og på at modvirke misforståelser om LCE som "light revision"⁴⁴. Samtidig undlader FSR at tage et eksplicit strategisk ejerskab til standardens udbredelse og overlader en væsentlig del af implementeringsansvaret til de enkelte revisionshuse og deres værktøjsleverandører. I institutionelt perspektiv svækker dette både det normative og det mimetiske pres for at adoptere LCE, fordi der ikke etableres en klar professionel fortælling om, at LCE er den naturlige og forventede standard i SMV-segmentet.

Retssociologisk kan forskellen beskrives som en variation i "law in action". Formelt er ISA for LCE nu anerkendt som en del af god revisorskik i Danmark, men den praktiske omsætning afhænger af, hvordan FSR, Erhvervsstyrelsen og de store revisionshuse vælger at fortolke og bruge denne mulighed.⁴⁵ Hvor svenske og norske brancheorganisationer har omsat standarden til en konkret "levende ret" gennem aktive implementeringstiltag, er LCE i Danmark i højere grad forblevet "law in the books" med begrænset operativ forankring.

Set i lyset af specialets problemformulering peger denne analyse på, at begrænset implementering af ISA for LCE i Danmark ikke primært skyldes standardens tekniske indhold, men den måde, hvorpå den institutionelt er blevet håndteret. Hvor Sverige og Norge har haft stærkt brancheejerskab, tidlig myndighedsafklaring og klar kommunikativ forankring, har Danmark haft en sen juridisk afklaring, en tilbageholdende brancheorganisation og fravær af systemunderstøttelse. Kombinationen reducerer både den oplevede nytte og den institutionelle legitimitet af LCE som alternativ til de traditionelle ISA'er. Dermed etableres et centralt svar på problemformuleringen: uden et aktivt, koordineret brancheejerskab bliver ISA for LCE i Danmark først og fremmest en formel mulighed, men ikke en bredt anvendt praksis.

6.3 Forholdet mellem branche og myndigheder som legitimitetsdriver for adoption

En anden helt central forklaring på forskellene i implementeringshastighed mellem Danmark og nabolandene er relationen mellem branchen og de offentlige tilsynsmyndigheder. Interviewene viser tydeligt, at graden af myndighedsmæssig afklaring og signalering har haft afgørende betydning for,

⁴⁴ Bilag 5, interview med Heidi Roger Martens, FSR, samt FSR's information om ISA for LCE på fsr.dk

⁴⁵ Bilag 5, interview med Heidi Roger Martens, FSR, samt FSR's information om ISA for LCE på fsr.dk og Bilag 4, interview med Allan Dalsgaard, RI Revision.

hvor trygt revisorerne har oplevet det at tage ISA for LCE i brug. I både Sverige og Norge blev standarden relativt tidligt koblet eksplicit til begrebet god revisionsskik, mens Danmark først sent har opnået en tilsvarende formel afklaring.

I Sverige beskriver FAR, hvordan Revisorsinspektionen tidligt har signaleret, at anvendelse af ISA for LCE er forenelig med god revisionsskik. Denne myndighedsmæssige anerkendelse har haft stor betydning for revisorernes risikovurdering i forbindelse med valg af standard. Når tilsynsmyndigheden eksplicit accepterer standarden, reduceres den regulatoriske usikkerhed markant, og risikoen for negative tilsynsreaktioner ved anvendelse af LCE opleves som lav. Dermed skabes et trygt institutionelt rum, hvor revisorer kan afprøve og anvende standarden uden frygt for efterfølgende sanktioner. Denne type myndighedsafklaring fungerer som det, reguleringsteorien betegner som et stærkt regulativt incitament, hvor aktørers adfærd påvirkes direkte gennem forventninger om lovlighed og accept.

Et tilsvarende mønster ses i Norge. Revisorforeningen oplever, at Finanstilsynet ikke har udvist skepsis over for brugen af LCE, og at der i kvalitetskontroller ikke er konstateret tilfælde, hvor anvendelsen af standarden er blevet underkendt. Tværtimod opleves LCE som fuldt accepteret, og revisorerne indsætter rutinemæssigt henvisning til LCE i aftalebreve og erklæringer uden frygt for regulatoriske konsekvenser. Denne praksis understøtter et retssociologisk perspektiv, hvor standarden gennem gentagen anvendelse og fravær af sanktioner gradvist bliver en del af den levende ret i det norske revisionsfelt.

I Danmark tegner interviewene et væsentligt anderledes billede. FSR fremhæver, at organisationen først i november 2024 modtog en formel tilkendegivelse fra Erhvervsstyrelsen om, at ISA for LCE kan rummes inden for revisorlovens § 16 om god revisorskik. Indtil denne afklaring forelå, vurderede FSR, at det ikke var fagligt og juridisk forsvarligt at igangsætte et bredt implementeringsarbejde. Denne sene afklaring adskiller sig markant fra situationen i Sverige og Norge og har haft direkte betydning for, at danske revisionshuse fortsat befinder sig i en afventende position.

De danske praktikere beskriver samtidig, at der hersker betydelig usikkerhed om, hvordan LCE vil blive vurderet i forbindelse med kvalitetskontrol. Christian fra Danrevi peger på, at kontrollen i praksis forventes at blive den samme som ved traditionel ISA-revision, og at der oveni vil komme et ekstra lag af dokumentation for at bevise, at kunden reelt er mindre kompleks. Denne forventning reducerer incitamentet til at skifte standard markant, fordi den oplevede byrde ikke mindskes, men snarere øges. Allan Dalsgaard beskriver en tilsvarende usikkerhed, hvor revisionshusene holder igen, fordi de ikke oplever, at der er givet et klart og entydigt signal fra hverken FSR eller Erhvervsstyrelsen om, hvordan LCE konkret vil blive mødt i praksis.

Set i lyset af reguleringsteorien illustrerer disse forskelle, hvordan regulering ikke alene virker gennem formelle regler, men i høj grad også gennem forudsigelighed, fortolkning og håndhævelse. Hvor Sverige og Norge har skabt en stabil forventning om, at LCE er legitim og acceptabel i tilsynssammenhæng, befinder Danmark sig i en mere uafklaret regulativ situation. Denne uafklaring fører til det, som reguleringsteorien betegner som regulatorisk forsigtighed, hvor aktører vælger den mest sikre løsning for at minimere risikoen for sanktioner og omdømmetab.

Retssociologisk kan forskellen beskrives som et forskelligt forhold mellem formel ret og faktisk praksis. I alle tre lande eksisterer ISA for LCE som en international standard, men det er først gennem national myndighedsaccept og praktisk anvendelse, at standarden får reel retslig betydning. I Sverige og Norge er LCE allerede blevet en del af law in action, fordi revisorer bruger den, brancheorganisationer underviser i den, og tilsynet accepterer den i praksis. I Danmark befinder LCE sig i højere grad fortsat i law in the books, idet standarden formelt kan anvendes, men endnu ikke har opnået stabil praksisunderstøttelse.

Denne forskel har også en vigtig institutionel dimension. DiMaggio og Powells begreb om tvingende isomorfisme er særligt relevant her. I Sverige og Norge udgår der et klart tvingende pres fra myndighederne i form af eksplicit accept af LCE, hvilket skaber en strukturel tilpasning i branchen. I Danmark er dette tvingende pres langt svagere og mere indirekte. Erhvervsstyrelsens afklaring er relativt ny, og der er endnu ikke opbygget en stabil praksis for, hvordan LCE håndteres i tilsyn og kvalitetskontrol. Dermed mangler et af de vigtigste institutionelle drivmidler for hurtig adoption.

Sammenfattende viser analysen, at relationen mellem branche og myndigheder udgør en afgørende legitimitetsmekanisme for ISA for LCE. I Sverige og Norge har tidlig og tydelig myndighedsopbakning skabt et stabilt institutionelt grundlag for udbredelse. I Danmark har sen afklaring, usikre forventninger til tilsynspraksis og fravær af tydelige signaler medført, at revisionshusene fortsat agerer defensivt og afventer. Dermed bidrager myndighedsdimensionen direkte til at forklare, hvorfor ISA for LCE endnu ikke har opnået samme gennemslagskraft i Danmark som i de øvrige nordiske lande.

6.4 National oversættelse, vejledning og implementeringsmateriale

Et gennemgående mønster i interviewmaterialet er, at udbredelsen af ISA for LCE i høj grad afhænger af, om der eksisterer en funktionsdygtig national infrastruktur omkring standarden i form af oversættelse, vejledninger, cases, kurser og praksisnære fortolkningsbidrag. Hvor denne infrastruktur er veludbygget i Sverige og Norge, fremstår den i Danmark fortsat fragmenteret og underudviklet. Dette har væsentlige konsekvenser for revisorernes mulighed for og villighed til at tage standarden i brug.

I Sverige beskriver repræsentanterne fra FAR, hvordan oversættelsen af ISA for LCE blev prioriteret tidligt i processen og kvalitetssikret gennem det officielle samarbejde med IAASB's oversættelsesprogram. Oversættelsen er gjort bredt tilgængelig i FAR's faglige platforme, og den ledsages af en egentlig implementeringsguide, webinarer og undervisningsmateriale målrettet især mindre revisionshuse. Den sproglige og faglige tilgængelighed reducerer den kognitive barriere ved at arbejde med en ny standard og skaber et fælles fortolkningsgrundlag i branchen. FAR fremhæver selv, at netop denne kombination af autoritativ oversættelse og praktisk formidling har været afgørende for, at revisorerne har kunnet omsætte standardens principper til faktisk revisionsarbejde.

I Norge fremstår billedet tilsvarende klart. Revisorforeningen har prioriteret en fuld norsk oversættelse, udarbejdet en central FAQ med praksisnære svar på de mest udbredte fortolkningsspørgsmål og integreret standarden direkte i revisionsværktøjet Kvalitetskart. Dette betyder, at LCE ikke alene eksisterer som et teoretisk regelsæt, men som en operationel del af revisorernes daglige arbejdsgange. Revisorerne behøver dermed ikke selv at udvikle lokale fortolkninger, skabeloner og modeller, men kan arbejde direkte i et system, der allerede er tilpasset LCE's logik og dokumentationskrav. Dette reducerer de individuelle implementeringsomkostninger markant og skaber samtidig en høj grad af metodemæssig ensartethed i branchen.

I Danmark tegner interviewene et fundamentalt anderledes billede. Både Christian fra Danrevi og Allan Dalsgaard fra RI fremhæver, at manglen på en færdig operationel infrastruktur omkring LCE udgør en af de største implementeringsbarrierer. FSR's vejledning beskrives som sent igangsat, relativt begrænset og i høj grad dynamisk, således at den fremstår som et foreløbigt og uafklaret produkt frem for en fuldt modnet praksisvejledning. Denne oplevelse understøttes af, at flere centrale spørgsmål fortsat ikke er entydigt besvaret i dansk kontekst, herunder afgrænsningen af anvendelsesområdet, håndtering af koncerner, brug af komponentrevisorer og sammenhængen til udvidet gennemgang.

Den manglende nationale oversættelse spiller også en central rolle. Hvor både Sverige og Norge allerede har komplette nationale versioner af standarden, arbejder danske revisorer fortsat primært ud fra den engelske originaltekst. Flere interviewpersoner fremhæver, at centrale begreber som professionel dømmekraft, kompleksitet og væsentlighed er vanskelige at fortolke entydigt på tværs af sproglige og juridiske traditioner. Det betyder, at den enkelte revisor i praksis får et uforholdsmæssigt stort fortolkningsansvar, hvilket øger oplevelsen af risiko ved valg af LCE.

Set i et institutionelt perspektiv kan denne forskel forstås som mangel på det, Scott betegner som institutionel støtte gennem de normative og kognitive søjler. Hvor Sverige og Norge gennem vejledninger, undervisning og værktøjsintegration har opbygget stærke normative forventninger om, hvordan LCE bør anvendes, og samtidig opbygget fælles kognitive forståelser af standardens logik,

har Danmark endnu ikke etableret tilsvarende stabile fortolkningsfællesskaber. Dermed bliver LCE i Danmark i højere grad et individuelt fortolkningsprojekt frem for et kollektivt fagligt projekt.

Dette forstærkes yderligere af den udtalte systemafhængighed, som danske revisionshuse befinder sig i. Både Christian fra Danrevi og Allan Dalsgaard beskriver, hvordan CaseWare i praksis fungerer som den metodiske rygrad i et stort antal danske revisionsvirksomheder, og hvordan fraværet af en egentlig LCE-model i systemet reelt blokerer for faglig implementering. Når hverken arbejdspapirer, dokumentationsskabeloner eller planlægningsmodeller er tilpasset LCE, bliver standarden reduceret til en formel reference i erklæringen, mens revisionsarbejdet reelt udføres efter ISA-logik. Dermed forsvinder en væsentlig del af LCE's proportionalitetsgevinst.

FSR bekræfter i interviewet, at organisationen ikke har haft direkte dialog med CaseWare om udviklingen af LCE-understøttelse, og at udviklingsansvaret i dag er placeret hos den internationale leverandør. Denne manglende koordinering mellem brancheorganisation og systemudbyder skaber et institutionelt tomrum, hvor ingen aktør reelt påtager sig det operationelle ansvar for implementeringen. I Norge og Sverige har netop denne koordinering vist sig at være helt central for den hurtige udbredelse.

Reguleringssteoretisk kan den danske situation beskrives som et klassisk eksempel på implementeringsgab mellem formel regulering og faktisk anvendelse. Selvom standarden formelt er accepteret inden for rammerne af god revisorskik, mangler de praktiske styringsredskaber, som kan omsætte reglerne til operationelle handlinger i revisionshverdagen. Uden disse redskaber bliver reguleringen i praksis svag, fordi den ikke understøttes af konkrete arbejdsgange, kontroller og læringsforløb.

Retssociologisk fremstår LCE dermed fortsat som et relativt abstrakt fænomen i Danmark. Revisorerne ved, at standarden eksisterer, men den er endnu ikke blevet en naturlig del af deres professionelle virkelighed. I Sverige og Norge er LCE derimod allerede blevet indlejret i både uddannelsesforløb, software, kursusaktiviteter og faglige diskussioner, hvilket gradvist normaliserer anvendelsen og reducerer den oplevede risiko.

Sammenfattende viser analysen, at national oversættelse, praksisnær vejledning, cases og systemintegration udgør en afgørende institutionel infrastruktur for ISA for LCE. Hvor denne infrastruktur er opbygget målrettet og koordineret i Sverige og Norge, fremstår den i Danmark fragmenteret og utilstrækkelig. Dette bidrager væsentligt til at forklare, hvorfor standarden fortsat opleves som vanskelig at implementere i dansk praksis, og hvorfor mange revisionshuse vælger at afvente yderligere afklaringer frem for at investere i en selvstændig implementering.

6.5 Udvidet gennemgang som strukturel konkurrent til ISA for LCE i Danmark

Et af de mest gennemgående og analytisk centrale fund i interviewmaterialet er, at den danske erklæringsform *udvidet gennemgang* fungerer som en strukturel konkurrent til ISA for LCE og dermed fundamentalt ændrer de institutionelle vilkår for standardens udbredelse i Danmark. Hvor både Sverige og Norge mangler et mellemprodukt mellem fuld revision og Review med begrænset sikkerhed, har Danmark siden 2013 haft udvidet gennemgang som et nationalt særprodukt, der i praksis har overtaget en stor del af revisionsopgaverne i SMV-segmentet. Dette har skabt en markedsstruktur, hvor behovet for en alternativ revisionsstandard som LCE fremstår væsentligt svagere end i nabolandene.

Både Revisorforeningen i Norge og FAR i Sverige peger eksplicit på fraværet af udvidet gennemgang som en af hovedforklaringerne på, hvorfor LCE hurtigt har fundet fodfæste i deres respektive lande. I disse markeder stod revisorerne tidligere over for et relativt skarpt valg mellem enten fuld ISA-revision eller Review med begrænset sikkerhed. ISA for LCE udfyldte dermed et reelt tomrum som et proportionalt alternativ med høj grad af sikkerhed. I Danmark er dette tomrum imidlertid allerede udfyldt af udvidet gennemgang, hvilket svækker den strukturelle efterspørgsel efter LCE.

Denne mekanisme bekræftes meget entydigt i interviewet med Christian fra Danrevi. Han beskriver, hvordan næsten alle klasse B-selskaber i praksis er flyttet over på udvidet gennemgang, fordi den fulde revision er blevet stadig mere kompleks og tidskrævende, samtidig med at kundernes betalingsvillighed ikke er fulgt med. Resultatet er, at fuld revision i dag primært reserveres til selskaber, hvor der foreligger eksplicit revisionspligt, eller hvor særlige interessenter kræver revision. Netop disse selskaber vil ofte være relativt komplekse og dermed i mange tilfælde falde uden for LCE's anvendelsesområde. Dermed opstår der et strukturelt hul i Danmark: De simple virksomheder har udvidet gennemgang, og de mere komplekse har fuld ISA-revision. Der efterlades kun et meget smalt segment, hvor LCE reelt fremstår som et oplagt valg.

Denne observation bekræftes også af Allan Dalsgaard fra RI, som fremhæver, at Danmark allerede råder over både et "light"-produkt i udvidet gennemgang og et endnu billigere produkt i assistance med opstilling. Disse erklæringsformer har reduceret presset for at finde nye proportionale revisionsløsninger, fordi markedet allerede oplever at have fleksible alternativer. Dermed svækkes det økonomiske og faglige incitament til at investere i implementeringen af en ny revisionsstandard.

FSR deler i interviewet ikke denne opfattelse i sin formelle position. Her understreges det, at udvidet gennemgang og ISA for LCE ikke bør betragtes som funktionelle alternativer, men som to fagligt fundamentalt forskellige produkter med forskellig sikkerhedsgrad og formål. FSR fremhæver, at udvidet gennemgang ikke er en "light revision", men en erklæring med moderat sikkerhed, og at LCE fortsat er en revisionsstandard med høj grad af sikkerhed. På det formelle og reguleringsmæssige niveau er denne sondring korrekt. Analytisk set viser interviewmaterialet imidlertid, at markedet i praksis ikke nødvendigvis opererer med denne skarpe faglige distinktion, men i højere grad foretager en økonomisk og praktisk afvejning mellem pris, dokumentationsbyrde og kundens behov.

Hermed opstår et klassisk eksempel på det gab mellem "law in the books" og "law in action", som retssociologien beskriver. Formelt er LCE og udvidet gennemgang to vidt forskellige erklæringstyper, men i praksis opleves de i mange situationer som konkurrerende produkter, der adresserer det samme kundegrundlag. Når kunder og revisorer vælger udvidet gennemgang frem for revision, reduceres det marked, som LCE kunne have henvendt sig til. Dermed opstår en selvforstærkende mekanisme, hvor den svage efterspørgsel efter LCE bruges som argument for ikke at investere i implementeringen, hvilket igen fastholder den lave anvendelse.

Denne dynamik har ikke direkte paralleller i Sverige og Norge. Her findes ikke noget nationalt mellemprodukt svarende til udvidet gennemgang, og derfor har LCE haft et langt mere klart defineret anvendelsesområde. Som Revisorforeningen i Norge påpeger, har dette skabt et naturligt behov for en revisionsstandard skræddersyet til mindre komplekse virksomheder. I Danmark er dette behov i vidt omfang allerede blevet absorberet af eksisterende erklæringsformer.

Samtidig viser interviewet med FSR, at Danmark har en særlig omfattende holdings- og ejerstruktur, hvor brugen af komponentrevisorer er udbredt. Dette begrænser yderligere LCE's potentielle anvendelsesområde, idet standarden har restriktioner i forhold til koncerner og anvendelse af komponentrevisorer. Den strukturelle relevans for LCE i Danmark bliver således ikke alene reduceret af udvidet gennemgang, men også af virksomheders juridiske organisering og regnskabsmæssige kompleksitet.

Set i et institutionelt perspektiv kan udvidet gennemgang derfor forstås som en konkurrerende institution, der både normativt og kognitivt har vundet fodfæste i Danmark. Revisorer har indrettet deres forretningsmodeller, prissætning, værktøjer og kompetenceudvikling omkring denne erklæringsform, og kunderne har i vidt omfang accepteret den som "tilstrækkelig" sikkerhed. Når en sådan institution først er konsolideret, skaber den både path dependency og institutionel inert, som gør det vanskeligt for nye standarder at vinde indpas, selv hvis de formelt set er fagligt velbegrundede.

Sammenfattende peger analysen på, at udvidet gennemgang i Danmark ikke blot er et sideløbende produkt, men en strukturel hovedforklaring på den langsomme udbredelse af ISA for LCE. Hvor LCE i Sverige og Norge udfylder et reelt tomrum mellem revision og review, er dette tomrum i høj grad allerede lukket i Danmark. Dette betyder, at ISA for LCE ikke alene møder tekniske og regulatoriske barrierer, men også en markedsmæssig barriere, hvor efterspørgslen i udgangspunktet er svag.

6.6 Legitimitet, kvalitetskontrol og tilsynets signalværdi

Et afgørende analytisk tema i forståelsen af den langsomme danske implementering af ISA for LCE er forholdet mellem legitimitet, kvalitetskontrol og tilsynets signalværdi. Hvor de formelle rammer for anvendelsen af LCE i Danmark nu er på plads, viser både interviewmaterialet og den teoretiske ramme, at fraværet af klare og entydige signaler fra tilsyn og centrale institutioner fortsat skaber betydelig usikkerhed i branchen. Denne usikkerhed påvirker revisorernes risikovurdering og bidrager til en tilbageholdende implementeringsadfærd.

I et reguleret erhverv som revision fungerer kvalitetskontrol og tilsyn ikke alene som tekniske kontrolmekanismer, men også som bærere af normer for, hvad der opfattes som legitim faglig praksis. Retssociologisk kan dette forstås som et samspil mellem formelle regler og den "levende ret", hvor revisorers adfærd i praksis formes af deres forventninger til, hvordan myndigheder og kontrolinstanser faktisk vil reagere. Det er netop denne forventningsdannelse, der ifølge interviewene spiller en afgørende rolle i den danske kontekst.

I Norge tegner der sig et markant anderledes billede. Både Miriam Tvorg Johansen og Kristin fra Revisorforeningen fremhæver, at der i de norske kvalitetskontroller ikke er konstateret sager, hvor brugen af LCE er blevet kritiseret eller underkendt. Tværtimod beskrives standarden som veletableret og fuldt accepteret i kontrollen. Dette har haft en væsentlig legitimationsskabende effekt. Når revisorer kan konstatere, at anvendelsen af LCE ikke udløser negative reaktioner fra kontrolmyndighederne, reduceres den oplevede regulatoriske risiko betydeligt. Dermed understøttes en praksis, hvor standarden opleves som "sikker" at anvende.

En tilsvarende mekanisme ses i Sverige, hvor Revisorsinspektionens udmelding om, at LCE er forenelig med god revisionsskik, har haft en stærk performativ effekt. En sådan udmelding fungerer ikke blot som en juridisk afklaring, men også som et normativt signal til markedet om, at anvendelsen af standarden er både legitim og ønsket. Denne form for signalværdi har ifølge interviewet med FAR været central for, at revisorerne relativt hurtigt har turdet tage standarden i brug.

I Danmark har denne type klare og tidlige signaler været fraværende i en længere periode. FSR forklarer i interviewet, at det først i november 2024 blev formelt bekræftet af Erhvervsstyrelsen, at

ISA for LCE kunne anses som værende inden for rammerne af god revisionsskik i revisorlovens § 16. Indtil da herskede der reel juridisk usikkerhed om standardens anvendelighed. Denne forsinkede myndighedsafklaring har ifølge FSR været en hovedårsag til, at implementeringsarbejdet først for alvor er taget op i efteråret 2025.

Christian fra Danrevi bekræfter, at netop usikkerheden omkring kvalitetskontrol har været et væsentligt argument for ikke at gå i gang. Han oplever, at kontrollen i praksis forventes at blive den samme, uanset om man anvender ISA eller ISA for LCE. Hertil kommer et ekstra dokumentationskrav i form af begrundelsen for, hvorfor kunden kan klassificeres som "less complex". Når LCE dermed ikke opleves at medføre en lempeligere eller tydeligt anderledes kontrolpraksis, forsvinder en central del af standardens incitamentsstruktur.

Allan Dalsgaard supplerer dette billede ved at pege på en udbredt forsigtighedslogik i branchen. Revisorer har en grundlæggende tendens til at dokumentere mere frem for mindre, fordi det øger deres oplevede sikkerhed i tilfælde af tilsyn, klagesager eller ansvarssager. Denne forsigtighed forstærkes, når der ikke foreligger klare eksempler på, hvordan tilsynet konkret vil vurdere LCE-opgaver. I mangel af sådanne eksempler vælger mange revisorer at fastholde deres eksisterende ISA-baserede dokumentationsniveau, også selv om standarden formelt giver mulighed for en slankere tilgang.

Dette illustrerer en klassisk institutionel mekanisme. Når nye regler eller standarder introduceres uden samtidig at blive operationaliseret gennem praksisnære kontrolsignaler, vil organisationer ofte vælge at fortsætte med eksisterende rutiner. Den formelle regelændring fører således ikke automatisk til en tilsvarende praksisændring. I denne situation opstår der en decoupling mellem standardens formelle intention om proportionalitet og den faktiske anvendelse, hvor dokumentationen forbliver tung og ISA-lignende.

FSR fremhæver i interviewet, at kvalitetskontrollen fremadrettet vil tage udgangspunkt direkte i LCE-standardens egne krav og ikke finansiere sig som en "ISA-kontrol i forklædning". Denne udmelding rummer i sig selv et vigtigt legitimitetsskabende potentiale. Imidlertid fremgår det også, at myndighedernes mere detaljerede vejledninger fortsat er under udarbejdelse, og at der endnu ikke foreligger et egentligt katalog af praksiseksempler fra danske kontroller. Indtil sådanne erfaringer materialiserer sig, vil der fortsat bestå en betydelig usikkerhed om, hvordan LCE reelt vil blive bedømt i praksis.

Sammenlignet med Norge og Sverige fremstår den danske situation derfor karakteriseret ved et legitimitetsunderskud i implementeringsfasen. Hvor revisorer i nabolandene kan støtte sig til både eksplicitte myndighedsudmeldinger, brancheledte fortolkninger og positive kontrolerfaringer, savner

de danske revisorer endnu et tilsvarende erfaringsgrundlag. Dermed bliver anvendelsen af LCE et individuelt risikoprojekt snarere end en kollektivt legitimeret praksis.

Set i lyset af reguleringsteorien kan dette forstås som et udtryk for, at reguleringens legitimerende funktion endnu ikke er fuldt realiseret i Danmark. Reguleringen har formelt etableret rammerne for LCE, men den har endnu ikke opnået den sociale og professionelle legitimitet, der skal til, for at aktørerne reelt ændrer adfærd. I stedet dominerer en disciplinerende risikologik, hvor revisorerne prioriterer, det kendte og kontrollerbare frem for det nye og endnu uafprøvede.

Samlet set viser analysen, at legitimitet, kvalitetskontrol og tilsynets signalværdi udgør en selvstændig og tung barriere for implementeringen af ISA for LCE i Danmark. Fraværet af tydelige, positive og praksisnære kontrolsignaler skaber en rationel tilbageholdenhed blandt revisorerne. Derimod har Norge og Sverige formået at etablere LCE som en legitim standard gennem tidlige myndighedsafklaringer, brancheledt implementering og konkrete erfaringer fra kvalitetskontrollen. Denne forskel bidrager væsentligt til at forklare, hvorfor Danmark fortsat halter bagefter i udbredelsen af standarden.

6.7 Forventningskløft, signalværdi og opfattelsen af “rigtig revision”

Et centralt analytisk tema i forståelsen af ISA for LCE's langsomme udbredelse i Danmark er den forventningskløft, der eksisterer mellem revisorer, virksomheder, banker og øvrige regnskabsbrugere. Forventningskløften refererer til forskellen mellem, hvad brugerne af en revisionspåtegning forventer, at en revision indebærer, og hvad revision faktisk leverer. Denne kløft har ikke blot betydning for tilliden til revision som institution, men også for den signalværdi, som forskellige erklæringsformer tillægges i praksis.

Både interviewene i Danmark, Sverige og Norge viser, at ISA for LCE netop rammes af en grundlæggende kommunikationsmæssig og begrebsmæssig udfordring: Standarden skal på den ene side signalere samme høje grad af sikkerhed som en traditionel ISA-revision, men på den anden side markedsføres som en mere proportional og mindre kompleks revisionsform. Denne dobbelte position skaber en iboende spænding i opfattelsen af standardens “styrke”.

I Norge beskriver både Miriam Tvorg Johansen og Kristin, at denne udfordring blev håndteret offensivt gennem tydelig branchekommunikation. Revisorforeningen lagde eksplicit vægt på, at LCE ikke er en “light-revision”, men derimod en fuld revision udført efter et anderledes og mere proportionelt regelsæt. Denne klare italesættelse synes at have haft en afgørende effekt på både revisorerne og markedets forståelse. Ifølge interviewet har der ikke været væsentlig skepsis hos

hverken kunder eller tilsyn, netop fordi standardens sikkerhedsniveau blev tydeligt positioneret fra start.

En tilsvarende kommunikationsstrategi ses i Sverige, hvor FAR aktivt arbejdede med at forklare forskellen mellem ISA og LCE via webinarer, guides og undervisning. Frida fra FAR fremhæver netop, at mange revisorer i begyndelsen var skeptiske og stillede spørgsmålstegn ved, om LCE overhovedet kunne betragtes som "rigtig revision". Først da man systematisk viste, at standarden stadig hviler på de samme grundlæggende revisionsprincipper, ændrede opfattelsen sig. Overgangen handlede derfor ikke blot om at lære en ny standard at kende teknisk, men om at ændre den mentale model for, hvad revision er.

I Danmark fremstår denne afklaring langt svagere. Flere interviewudsagn peger på, at der fortsat hersker betydelig usikkerhed om, hvordan ISA for LCE vil blive opfattet af både brugere og kontrolinstanser. Christian fra Danrevi beskriver, at hverken kunder, banker eller rådgivere aktivt efterspørger LCE. Det betyder, at standarden ikke har opnået nogen selvstændig signalværdi i markedet. I fraværet af efterspørgsel bliver det vanskeligt for revisorerne at argumentere for, hvorfor kunderne skal betale for en ny revisionsform, som de færreste forstår forskellen på.

Allan Dalsgaard peger samtidig på den psykologiske dimension i professionens forståelse af kvalitet. I revisors faglige selvforståelse er der en stærk kobling mellem mængden af dokumentation og oplevelsen af sikkerhed. Det betyder, at en standard, der åbner mulighed for mindre dokumentation, intuitivt kan opfattes som mindre "grundig", også selv om den formelt leverer samme grad af sikkerhed. Denne mekanisme skaber en form for indlejret forventningskløft internt i professionen. På den ene side accepterer man teoretisk, at proportionalitet er ønskværdigt. På den anden side forbindes "rigtig revision" fortsat med omfattende dokumentation, tjeklister og detaljerede arbejds papirer.

FSR forsøger i interviewet eksplicit at distancere LCE fra forestillingen om en "light revision". FSR understreger, at LCE ikke er et alternativ til udvidet gennemgang, men en egentlig revision med høj grad af sikkerhed. Det er netop her, at forventningskløften bliver særlig tydelig i dansk kontekst. Udvidet gennemgang er allerede etableret i markedet som et billigere og mere fleksibelt alternativ til revision, og mange virksomheder har indrettet sig efter denne erklæringsform. I dette landskab har LCE svært ved at finde sin identitet. For virksomhederne kan LCE fremstå som "dyrere end udvidet gennemgang, men måske ikke så stærk som fuld revision", selv om dette billede fagligt set er misvisende.

Denne uklarhed svækker LCE's signalværdi. Signalværdi i revisionssammenhæng handler om, hvilken information en påtegning sender til omverdenen om virksomhedens kvalitet, risikoprofil og

kontrollmiljø. Hvis markedet ikke har en klar forståelse af, hvad LCE står for, mister påtegningen sin differentierende kraft. I Norge og Sverige synes signalværdien derimod at være relativt hurtigt etableret, netop fordi brancheorganisationerne aktivt har positioneret LCE som et legitimt og fuldgældigt alternativ for mindre komplekse virksomheder.

Forventningskløften viser sig også i forholdet til banker og finansielle brugere. I Sverige bemærker FAR, at bankerne har udvist interesse for LCE, fordi standarden bidrager til mere ensartet dokumentation for små virksomheder. Det indikerer, at LCE her allerede fungerer som et troværdigt signal i kreditvurderingen. I Danmark findes der derimod endnu ikke tegn på, at banker systematisk efterspørger LCE frem for udvidet gennemgang. Dermed mangler standarden en væsentlig ekstern drivkraft.

Analytisk kan dette kobles til institutionel teori. En ny standard opnår ikke legitimitet alene gennem sin formelle eksistens, men gennem kollektiv anerkendelse i feltet. I Danmark er denne kollektive anerkendelse endnu svag. Der savnes både et klart normativt pres fra brancheorganisationerne og et mimetisk pres fra toneangivende revisionshuse, der går forrest og demonstrerer standardens værdi i praksis. Uden disse mekanismer forbliver LCE et teknisk muligt, men socialt usikkert valg.

Samlet set viser analysen, at forventningskløften og den uklare signalværdi udgør en væsentlig barriere for ISA for LCE i Danmark. Usikkerheden handler ikke kun om jura, kvalitetskontrol og værktøjer, men i høj grad også om, hvordan standarden forstås som "rigtig revision" i både professionen og markedet. I Norge og Sverige er denne forståelse i vid udstrækning allerede etableret gennem målrettet kommunikation og institutionel forankring. I Danmark mangler denne kollektive meningsdannelse fortsat, hvilket bidrager til at fastholde LCE i en marginal position.

6.8 LCE som SMV-standard og forskellen mellem små, mellemstore og store revisionshuse

Et gennemgående mønster i interviewmaterialet er, at ISA for LCE i praksis først og fremmest fungerer som en standard målrettet små og mellemstore revisionshuse. Dette gælder både i Norge, Sverige og Danmark, men med væsentligt forskellige konsekvenser for implementeringshastigheden i de tre lande. Hvor LCE i Norge og Sverige aktivt er blevet taget i brug af SMV-segmentet, har de danske SMV-huse i høj grad indtaget en afventende position. Forskellen kan i vid udstrækning forklares gennem samspillet mellem branchestruktur, økonomiske incitament og systemafhængighed.

I Norge beskriver både Miriam og Kristin, at LCE primært anvendes af små og mellemstore revisionsfirmaer, mens Big Four kun benytter standarden i begrænset omfang. Dette har imidlertid

ikke fungeret som en barriere for national udbredelse. Tværtimod er det netop SMV-husene, der har drevet implementeringen, fordi de oplever en direkte praktisk gevinst ved en mere overskuelig og proportional standard. LCE matcher deres kundesegment, som overvejende består af mindre og mellemstore virksomheder uden komplekse koncernstrukturer, avancerede finansielle instrumenter eller tunge IT-miljøer. For disse huse skaber LCE en bedre sammenhæng mellem risikoprofil, dokumentationskrav og tidsforbrug.

Den samme tendens ses i Sverige. FAR fremhæver, at det især er de mindre revisionsfirmaer, der har taget LCE til sig, netop fordi standarden reducerer oplevelsen af overadministration i små sager. De store internationale huse arbejder derimod fortsat primært efter fuld ISA, fordi deres globale metodikker, kvalitetssystemer og interne compliancekrav er bygget op omkring ISA strukturen. For disse huse er LCE ikke strategisk prioriteret, da deres kerneforretning i højere grad ligger i større, ofte regulerede virksomheder.

I Danmark tegner der sig et markant anderledes billede. Her fremgår det tydeligt af interviewene med både Christian og Allan Dalsgaard, at de små og mellemstore revisionshuse i meget høj grad er afhængige af standardiserede revisionsværktøjer, særligt CaseWare. I modsætning til Norge, hvor LCE er integreret i Kvalitetskart, foreligger der i Danmark ingen reel systemmæssig understøttelse af LCE. Når værktøjerne ikke følger med, bliver implementeringsomkostningen for det enkelte revisionshus uforholdsmæssigt høj.

Christian beskriver meget klart denne afhængighed. Når hverken CaseWare, FSR eller større SMV orienterede revisionshuse går forrest, fremstår det for det enkelte firmas ledelse som uansvarligt at investere tid, uddannelse og ressourcer i en standard, der endnu ikke er operationel i de daglige arbejdsgange. I denne situation bliver den rationelle strategi at afvente. Dermed opstår der en selvforstærkende venteposition i markedet, hvor alle venter på hinanden.

I de store revisionshuse ses samtidig en strukturel barriere. Som Kristin fra Norge beskriver, er Big Four i stigende grad organiseret omkring globale systemer, hvor revisionsmetodikken fastlægges centralt. Disse systemer er udviklet til komplekse, internationale kunder og understøtter ikke proportional revisionsudførelse på samme måde som LCE lægger op til. Implementering af LCE i sådanne systemer vil kræve betydelige investeringer, som de globale ledelser ikke nødvendigvis vurderer som strategisk relevante. LCE retter sig primært mod SMV-markedet, som ikke udgør Big Four's primære indtjeningskilde.

Dette skaber et strukturelt paradoks. LCE er designet til netop de virksomheder og revisionshuse, der ressourcemæssigt har sværest ved selv at drive implementeringen frem. De små og mellemstore huse mangler både systemressourcer, faglige udviklingsafdelinger og internationale netværk.

Samtidig er de store huse, der har disse ressourcer, strategisk mindre interesserede i standarden. Resultatet bliver et implementeringsvakuum, som i Danmark forstærkes yderligere af udvidet gennemgang som konkurrerende produkt.

Udvidet gennemgang har i praksis overtaget en stor del af SMV-segmentet i Danmark. Det betyder, at mange af de virksomheder, som i Norge og Sverige revideres efter LCE, i Danmark i stedet betjenes med en erklæring med begrænset sikkerhed. For de danske SMV-huse skaber dette en anderledes forretningslogik. Hvor LCE i Norden fungerer som en løsning på et hul mellem fuld revision og review, er dette hul i Danmark allerede delvist udfyldt. Dermed bliver efterspørgslen efter LCE blandt kunderne langt svagere, hvilket yderligere reducerer incitamentet for revisionshusene til at investere i standarden.

Set i et institutionelt perspektiv mangler LCE i Danmark således både normativ forankring og mimetisk støtte. Normativ forankring i form af tydelige forventninger fra brancheorganisation og uddannelsessystem er endnu svag. Mimetisk støtte i form af, at toneangivende revisionshuse går forrest og skaber forbilleder for resten af markedet, er stort set fraværende. I Norge og Sverige er det netop SMV-husene, der fungerer som mimetiske rollemodeller, men i Danmark er disse aktører bundet af systemafhængighed og markedsstruktur.

Samlet set viser analysen, at ISA for LCE som SMV-standard er fanget i en strukturel klemme i Danmark. De huse, der har mest brug for standarden, har de mindste forudsætninger for selv at drive den frem. De huse, der har de største ressourcer til at implementere den, har de mindste strategiske incitamenter. Kombinationen af systemafhængighed, udvidet gennemgang som alternativ og manglende branchelederskab betyder, at LCE endnu ikke har opnået den kritiske masse, der er nødvendig for bred udbredelse i det danske SMV-segment.

6.9 Afgrænsning og kompleksitet som faglig gråzone

Et af de mest gennemgående og metodisk udfordrende temaer på tværs af alle fem interviews er spørgsmålet om afgrænsningen af, hvornår en virksomhed kan anses som en mindre kompleks enhed i LCE standardens forstand. Denne afgrænsning udgør en central faglig gråzone, som har væsentlig betydning for både revisorernes incitament til at anvende standarden og deres oplevede regulatoriske risiko. Hvor Norge og Sverige har håndteret denne usikkerhed gennem aktiv branchevejledning og praksisnære fortolkninger, fremstår gråzonen i Danmark som en væsentlig hæmmende faktor for implementeringen.

Både FAR i Sverige og Revisorforeningen i Norge fremhæver, at de største praktiske udfordringer i implementeringen af LCE netop knytter sig til vurderingen af kompleksitet. Det drejer sig særligt om

grænsetilfælde, hvor en virksomhed hverken entydigt fremstår som simpel eller åbenlyst kompleks. Eksempler, som fremhæves i interviewene, er virksomheder med investeringsejendomme, igangværende arbejder, koncernstrukturer eller særlige skatteforhold. Her bliver det ikke virksomhedens størrelse, men karakteren af dens processer, risici og skøn, der bliver afgørende for, om LCE kan anvendes.

Allan Dalsgaard understreger meget tydeligt, at kompleksitetsvurderingen ikke kan reduceres til objektive tærskelværdier som balancesum, omsætning eller antal ansatte. To virksomheder i samme regnskabsklasse kan ifølge ham være vidt forskellige i revisionsmæssig kompleksitet, afhængigt af deres forretningsmodel, interne processer og risikoprofil. Denne principbaserede afgrænsning er i tråd med LCE standardens opbygning, men den forudsætter samtidig en høj grad af professionel dømmekraft, som mange revisorer oplever som risikofyldt i et kontrolregime præget af dokumentationskrav og efterfølgende kvalitetskontrol.

I Norge og Sverige er denne usikkerhed i vidt omfang blevet reduceret gennem systematisk udvikling af cases, eksempler og praksisnær vejledning. Revisorforeningen i Norge har udarbejdet en FAQ, der netop har til formål at konkretisere grænsetilfælde, mens FAR i Sverige har udviklet guider og undervisningsmateriale, hvor kompleksitetsvurderinger illustreres gennem realistiske eksempler. Herved er den faglige usikkerhed blevet flyttet fra den enkelte revisor til et fælles fagligt referencegrundlag. Dette mindsker den oplevede risiko ved at anvende LCE og skaber større ensartethed i anvendelsen.

I Danmark er situationen væsentligt anderledes. Både Christian og Allan Dalsgaard peger på, at manglen på konkrete danske cases og vejledninger gør det vanskeligt for revisionshusene at vurdere, hvornår LCE kan anvendes med tilstrækkelig sikkerhed. FSR bekræfter i interviewet, at netop afgrænsningen af kompleksitet er et af de mest udfordrende områder, og at der er behov for at udvikle konkrete eksempler, som kan støtte revisorerne vurderinger. Samtidig fremhæver FSR, at anbefalingen i tvivlstilfælde er at vælge traditionel ISA revision frem for LCE.

Denne anbefaling har væsentlige implikationer. Den betyder i praksis, at tvivl systematisk leder til fravalg af LCE. Da mange SMV-kunder netop befinder sig i gråzoner mellem simpel og kompleks, bliver konsekvensen, at standardens faktiske anvendelsesområde indsnævres betydeligt i Danmark allerede på beslutningstidspunktet. Den faglige usikkerhed bliver dermed ikke blot et midlertidigt implementeringsproblem, men en strukturel barriere for udbredelsen af standarden.

Den psykologiske dimension spiller her en central rolle. Allan Dalsgaard beskriver, hvordan revisorerne grundlæggende professionelle mentalitet er præget af forsigtighed og kontrol. Tendensen er at dokumentere mere frem for mindre, også selv om standarden formelt tillader en mere slank

dokumentation. Når revisor samtidig ved, at han senere vil blive mødt af en kvalitetskontrol, skabes der en stærk tilskyndelse til at vælge den sikreste løsning. I dansk kontekst vil denne sikre løsning ofte være enten traditionel ISA revision eller udvidet gennemgang, frem for den relativt nye og endnu uafklarede LCE-standard.

Set i et retssociologisk perspektiv illustrerer dette meget klart forskellen mellem formel ret og faktisk praksis. Formelt set er LCE efter Erhvervsstyrelsens udmelding en del af god revisorskik og dermed juridisk legitim. I praksis er standarden imidlertid kun i begrænset omfang blevet en del af den levende revisionsret. Den faktiske anvendelse formes i langt højere grad af revisors oplevede kontrolrisiko, dokumentationskultur og branchens fælles fortolkningsfællesskab, end af standardens formelle anvendelsesmuligheder.

I et institutionelt perspektiv mangler LCE i Danmark fortsat en stærk normativ forankring omkring netop kompleksitetsvurderingen. Uden fælles cases, autoritative fortolkninger og ensartede kontrolforventninger forbliver vurderingen individuel og dermed risikofyldt. I Norge og Sverige er denne normative forankring i vidt omfang etableret gennem brancheorganisationernes aktive rolle. I Danmark fremstår denne proces endnu som uafsluttet.

Samlet set viser analysen, at afgrænsningen af mindre komplekse virksomheder udgør en afgørende faglig og institutionel gråzone, som i Danmark i praksis fungerer som en bremseklods for implementeringen af ISA for LCE. Så længe denne gråzone ikke reduceres gennem praksisnære vejledninger, fælles referencepunkter og tydelige signaler i kvalitetskontrollen, vil mange revisorer fortsat vælge den sikre løsning frem for den proportionale. Dermed bliver kompleksitetsvurderingen ikke blot en teknisk detalje, men en af de centrale forklaringer på, hvorfor ISA for LCE endnu ikke har opnået bred udbredelse i Danmark.

6.10 Path dependency og institutionel træghed i den danske revisionsmodel

Et yderligere forklaringsniveau, som bidrager til forståelsen af Danmarks tilbageholdenhed i adoptionen af ISA for LCE, kan identificeres gennem begrebet path dependency. Path dependency refererer til, at tidligere institutionelle valg skaber selvforstærkende strukturer, der gør alternative løsninger vanskeligere at implementere, selv når de fremstår rationelle eller fagligt velbegrundede.

Den danske revisionsregulering har over en længere årrække udviklet sig i retning af differentierede erklæringsformer, herunder særligt udvidet gennemgang og assistance med opstilling. Disse erklæringsformer har ikke blot ændret markedets efterspørgsel, men også branchens interne kompetencestruktur, prissætning, systemvalg og professionelle selvforståelse. Revisionshusene har

investeret betydelige ressourcer i at opbygge metodikker, arbejdsgange og værktøjer målrettet disse produkter.

Set i dette lys fremstår ISA for LCE som en standard, der introduceres i et allerede "optaget" institutionelt rum. Hvor LCE i Sverige og Norge repræsenterer et nyt og nødvendigt svar på et identificeret hul mellem revision og Review, indtræder standarden i Danmark i et felt, hvor dette hul allerede er udfyldt. Det betyder, at LCE ikke opleves som en løsning på et akut problem, men som en potentiel erstatning for allerede velfungerende ordninger.

Denne path dependency forstærkes yderligere af systemafhængighed. Når revisionshuse over tid har indrettet sig omkring bestemte værktøjer, dokumentationslogikker og kontrolforventninger, bliver omkostningen ved at bryde med denne sti høj. Det gælder særligt for små og mellemstore revisionshuse, hvor ressourcerne til metodisk nyudvikling er begrænsede. Dermed bliver fravalget af LCE ikke nødvendigvis et udtryk for modstand mod standardens idé, men snarere en rationel tilpasning til eksisterende institutionelle strukturer.

Analytisk bidrager path dependency-perspektivet til at forklare, hvorfor selv relativt små forskelle i reguleringshistorik mellem Danmark og nabolandene kan føre til markant forskellige implementeringsmønstre. Det understreger samtidig, at en eventuel fremtidig styrkelse af LCE i Danmark ikke alene kan baseres på information og vejledning, men må adressere de dybere strukturer, som fastholder branchen i eksisterende spor.

6.11 Reguleringens performative effekt og fraværet af "first movers"

Et yderligere centralt aspekt i analysen er fraværet af tydelige first movers i den danske revisionsbranche. Institutionel teori peger på, at nye praksisser ofte vinder legitimitet gennem mimetisk isomorfi, hvor aktører imiterer dem, der opfattes som succesfulde, toneangivende eller fagligt autoritative.

I Sverige og Norge har brancheorganisationerne selv påtaget sig rollen som first movers ved aktivt at anvende, undervise i og kommunikere om ISA for LCE. Samtidig har mindre revisionshuse tidligt demonstreret, at standarden kan fungere i praksis. Disse aktører har dermed skabt konkrete referencepunkter, som andre kunne spejle sig i.

I Danmark mangler der tilsvarende synlige rollemodeller. De store revisionshuse anvender ikke LCE og signalerer dermed implicit, at standarden ikke er strategisk relevant. De små og mellemstore revisionshuse afventer systemunderstøttelse og klare signaler. Resultatet er et tomrum, hvor ingen aktører går forrest og demonstrerer standardens praktiske anvendelighed.

Reguleringsteoretisk kan dette beskrives som et fravær af reguleringens performative effekt. Selvom reglerne formelt er på plads, mangler de handlinger, der gør reguleringen levende i praksis. Uden first movers forbliver LCE et abstrakt regelsæt snarere end en konkret arbejdsmåde. Dette bidrager til at fastholde usikkerhed og forstærker den defensive adfærd, der præger branchen.

6.12 Samlet tværgående analyse og kobling til problemformuleringen

Formålet med dette speciale har været at analysere, hvorfor ISA for LCE endnu ikke har opnået bred anvendelse i Danmark, samt hvilke barrierer og drivkræfter der præger implementeringsprocessen. På baggrund af fem kvalitative interviews med centrale aktører i Danmark, Sverige og Norge samt den teoretiske ramme baseret på institutionel teori, retssociologi, reguleringsteori, agentteori, revisionsrisikomodellen og forventningskløften, fremstår der et klart og sammenhængende forklaringsmønster.

Den overordnede forskel mellem Danmark og nabolandene kan sammenfattes i én grundlæggende institutionel forskel: I Sverige og Norge er ISA for LCE blevet institutionelt forankret som praksis, mens standarden i Danmark primært eksisterer som en formel mulighed uden praktisk normalisering. Denne forskel kan ikke forklares ud fra tekniske forhold ved standarden alene, men må forstås som et samspil mellem regulering, brancheadfærd, professionelle normer, værktøjsinfrastruktur og psykologiske sikkerhedsmekanismer.

Et gennemgående hovedfund er, at brancheorganisationernes rolle har været afgørende. I både Sverige og Norge har FAR og Revisorforeningen taget et aktivt ejerskab for standarden gennem tidlig deltagelse i IAASB-arbejdet, hurtig oversættelse, systematisk kommunikation, udvikling af kurser, praksisnære vejledninger og integration i revisionsværktøjer. Denne aktive rolle har skabt både normativ legitimitet og praktisk anvendelighed. I Danmark har FSR derimod haft en tydelig mere afventende og gradvis tilgang, som først for alvor blev aktiveret efter Erhvervsstyrelsens formelle anerkendelse af LCE som en del af god revisorskik. Denne forsinkelse har haft betydelig betydning for branchens opfattelse af standardens status og risikoprofil.

Interviewene dokumenterer samtidig, at relationen mellem brancheorganisation og tilsyn spiller en væsentlig rolle. I Norge og Sverige beskrives relationen som tillidsbaseret og pragmatisk, hvilket har reduceret revisorernes oplevede regulatoriske risiko ved at anvende LCE. I Danmark opleves relationen derimod som mere regelstyret, og usikkerheden om kvalitetskontrollens praktiske tilrettelæggelse har haft en kraftig disciplinerende effekt. Revisorerne vælger den løsning, der opleves som mest sikker i forhold til efterfølgende kontrol, selv om denne løsning ikke nødvendigvis er den mest proportionale.

Et tredje centralt forhold er den teknologiske og systemmæssige infrastruktur. I Norge er LCE integreret i revisionsværktøjer, hvilket har gjort standarden operationel i daglig praksis. I Danmark udgør manglen på værktøjsunderstøttelse, særligt i CaseWare, en strukturel barriere. Små og mellemstore revisionshuse har hverken økonomisk eller organisatorisk mulighed for selv at udvikle alternative LCE-modeller. Dermed bliver standarden i praksis utilgængelig, selv for revisorer, der fagligt er positivt indstillede.

Den danske erklæringsform udvidet gennemgang fremstår som en yderligere strukturel forklaring. I Sverige og Norge har LCE udfyldt et tomrum mellem fuld revision og Review med begrænset sikkerhed. I Danmark er dette rum i vidt omfang allerede udfyldt. Dermed reduceres det økonomiske og markedsmæssige incitament til at investere i en ny revisionsstandard. LCE bliver ikke oplevet som en nødvendig løsning på et presserende problem, men snarere som et alternativ blandt flere allerede eksisterende produkter.

Samtidig spiller professionelle normer og psykologiske mekanismer en væsentlig rolle. Interviewene viser, at en stærk dokumentationskultur, et udpræget compliance mindset og frygten for kritik i kvalitetskontrollen fastholder branchens aktører i en konservativ praksis. Selvom LCE formelt tillader mindre dokumentation og større brug af professionel dømmekraft, fortolkes standarden ofte gennem en traditionel ISA optik. Dette skaber det, retssociologien betegner som et gab mellem law in the books og law in action. LCE eksisterer i regelsættet, men omsættes kun i begrænset omfang til reel praksis.

Afgrænsningen af mindre komplekse virksomheder udgør endvidere en central faglig usikkerhed. I Danmark mangler der autoritative cases og praksiseksempler, som kan støtte revisors vurdering. FSR anbefaler i tvivlstilfælde traditionel ISA revision, hvilket systematisk fører til fravalg af LCE i gråzoner. I Sverige og Norge er denne usikkerhed i langt højere grad blevet reduceret gennem aktiv branchevejledning og fælles fortolkningsrammer.

Set i et institutionelt perspektiv kan den danske situation således forstås som et felt, hvor det mimetiske og normative pres for adoption fortsat er svagt. De centrale aktører fremstår tøvende, værktøjerne understøtter ikke standarden, og der mangler tydelige rollemodeller blandt større SMV huse. Dermed opstår der en selvforstærkende venteposition, hvor alle afventer, at andre går foran.

Sammenfattende viser analysen, at den begrænsede udbredelse af ISA for LCE i Danmark ikke skyldes manglende faglig relevans eller lav kvalitet i standarden. Tværtimod vurderes standarden i både Norge og Sverige som et klart fagligt fremskridt. Den danske tilbageholdenhed kan i stedet forklares ved et komplekst samspil mellem reguleringsmæssig usikkerhed, manglende branchelederskab, fravær af værktøjsunderstøttelse, strukturel konkurrence fra udvidet

gennemgang samt en stærk professionel risikoavers kultur. Dermed kan problemformuleringen besvares således, at ISA for LCE endnu ikke har opnået bred anvendelse i Danmark, fordi de institutionelle og strukturelle betingelser for praktisk normalisering endnu ikke er til stede. Standarden er formelt mulig, men institutionelt umoden i dansk kontekst.

Kapitel 7 Konklusion

Formålet med dette speciale har været at forklare, hvorfor ISA for LCE endnu ikke har opnået bred anvendelse i Danmark, samt hvilke institutionelle, regulatoriske og professionelle mekanismer der former forskellene mellem Danmark og de øvrige nordiske lande, særligt Sverige og Norge. På tværs af teori og empiri viser analysen entydigt, at forklaringen ikke primært ligger i standardens faglige indhold, men i de rammer, hvorigennem den fortolkes, legitimeres og omsættes i praksis.

ISA for LCE vurderes i alle tre lande som en fagligt robust revisionsstandard med samme sikkerhedsniveau som de traditionelle ISA'er, men skaleret til mindre komplekse virksomheder. Alligevel har standarden fået markant forskellig gennemslagskraft. I Sverige og Norge er LCE i dag reelt operationaliseret gennem tidlig myndighedsafklaring, aktivt brancheejerskab, national oversættelse, systemunderstøttelse samt omfattende uddannelse og kommunikation. I Danmark fremstår LCE derimod fortsat som en formelt accepteret, men institutionelt svagt forankret standard.

Afhandlingen viser, at den danske tilbageholdenhed i høj grad kan forklares gennem reguleringsteori og retssociologi. Før Erhvervsstyrelsens tilkendegivelse af, at ISA for LCE kan rummes inden for god revisorskik, herskede der reel juridisk usikkerhed. Selv efter denne afklaring består der fortsat betydelig uklarhed om tilsynets konkrete forventninger i kvalitetskontrollen. Dette skaber et stærkt incitament til forsigtighed og over-kompliance, hvor revisorerne rationelt vælger velkendte ISA-løsninger frem for at udnytte LCE's proportionalitet. LCE eksisterer dermed i højere grad som *law in the books* end som *law in action*.

Den institutionelle analyse viser samtidig, at fraværet af stærkt normativt og mimetisk pres i Danmark er centralt. Hvor brancheorganisationerne i Sverige og Norge aktivt har positioneret LCE som den naturlige standard for mindre komplekse virksomheder, har FSR indtaget en mere afventende rolle. Hermed svækkes de mekanismer, som normalt driver ensretning og adoption i professionelle felter. Samtidig forstærkes denne effekt af manglende systemunderstøttelse, idet revisionsværktøjer i Danmark endnu ikke operativt understøtter LCE. For små og mellemstore revisionshuse bliver standarden derfor ikke et praktisk alternativ, men et teoretisk mulighedsrum uden direkte implementerbarhed.

Et yderligere strukturelt særtræk er den danske erklæringsform udvidet gennemgang. Denne fungerer i praksis som et etableret mellemprodukt mellem revision og Review og reducerer dermed markedets efterspørgsel efter et proportionalt revisionsalternativ som LCE. I både Sverige og Norge udfylder LCE derimod et reelt tomrum mellem fuld revision og Review. Dermed svækkes de agentteoretiske og markedsmæssige incitamenter for LCE i dansk kontekst.

Endelig viser analysen, at professionelle normer og forventningskløften spiller en væsentlig rolle. I Danmark er der en udbredt bekymring for, at LCE kan opfattes som en svagere revision, selv om sikkerhedsniveauet formelt er uændret. Denne opfattelse skaber legitimitetsrisici i forhold til både klienter, banker og tilsyn og forstærker revisors tendens til at fastholde høje dokumentationsniveauer, også hvor standarden tillader forenkling. Dermed opstår risikoen for ceremoniel adoption, hvor LCE anvendes i erklæringen, men ikke fuldt ud i praksis.

Sammenfattende konkluderer specialet, at ISA for LCE i Danmark ikke mangler udbredelse, fordi standarden er fagligt utilstrækkelig, men fordi de institutionelle, regulatoriske og infrastrukturelle forudsætninger for dens legitime og effektive anvendelse endnu ikke er fuldt etableret. Hvor Sverige og Norge har skabt sammenhæng mellem myndigheder, branche, værktøjer og uddannelse, fremstår den danske implementering fragmenteret og præget af afventende adfærd. LCE har således i Danmark opnået formel anerkendelse, men endnu ikke institutionel normalisering. Om standarden fremadrettet får samme gennemslagskraft som i de øvrige nordiske lande, afhænger i afgørende grad af, om der skabes tydelig myndighedsafklaring, aktivt brancheejerskab, reel systemunderstøttelse og en ændret professionel forståelse af proportionalitet og revisionskvalitet.

Kapitel 8 Perspektivering

Dette speciale har analyseret, hvorfor ISA for LCE trods et klart fagligt og regulatorisk rationale endnu ikke har opnået bred anvendelse i Danmark, samt hvilke institutionelle, regulatoriske og professionelle mekanismer der præger implementeringsprocessen. Perspektiveringen løfter blikket fra den konkrete danske kontekst og diskuterer, hvilke bredere implikationer specialets resultater har for revisionsregulering, professionsudvikling og fremtidig standardsetting.

Et centralt perspektiv er, at ISA for LCE illustrerer en generel bevægelse inden for regulering mod øget differentiering og proportionalitet. Hvor traditionelle revisionsstandarde historisk har været udformet med henblik på at kunne håndtere høj kompleksitet og betydelige offentlige interesser, repræsenterer ISA for LCE et forsøg på at udvikle et parallelt revisionsregime, der er bedre tilpasset mindre komplekse virksomheder, uden at gå på kompromis med sikkerhedsniveauet. Specialets

analyse viser imidlertid, at sådanne differentierede standarder stiller langt større krav til institutionel forankring, faglig formidling og praktisk operationalisering end mere universelle reguleringsløsninger.

Et væsentligt perspektiv er derfor, at implementeringen af nye revisionsstandarder ikke alene afhænger af deres tekniske kvalitet eller teoretiske konsistens, men i høj grad af de aktører, der oversætter standarderne til praksis. Erfaringerne fra Sverige og Norge peger på, at aktivt brancheejerskab, tidlig myndighedsafklaring og integration i revisionsværktøjer er afgørende for, om en standard opnår legitimitet blandt praktiserende revisorer. Omvendt viser den danske case, at fraværet af klare signaler, manglende værktøjsunderstøttelse og eksistensen af alternative erklæringsformer kan føre til en situation, hvor en standard formelt er tilladt, men reelt forbliver marginaliseret.

Denne problematik rækker ud over ISA for LCE og kan perspektiveres til fremtidige reguleringsinitiativer inden for revisions- og erklæringsområdet, herunder udviklingen af nye former for assurance på eksempelvis ESG- og bæredygtighedsområdet. Også her ses en tendens til at udvikle standarder, der skal kunne anvendes proportionelt og risikobaseret på tværs af meget forskellige virksomheder. Specialets resultater indikerer, at uden en tilsvarende stærk institutionel understøttelse risikerer sådanne standarder at møde de samme implementeringsudfordringer som ISA for LCE i Danmark.

Et yderligere perspektiv vedrører professionens rolle og forståelse af revisionsbegrebet. Analysen viser, at ISA for LCE i praksis udfordrer en dybt forankret professionel logik, hvor mere dokumentation og flere kontroller intuitivt forbindes med højere kvalitet. Selvom ISA for LCE eksplicit fastholder revisionsbegrebets kerne, kræver standarden et skift i mindset, hvor professionel dømmekraft og proportionalitet får en mere fremtrædende rolle. Perspektiveret bredere peger dette på en grundlæggende spænding i revisionsprofessionen mellem compliance-orienteret sikkerhed og fagligt baseret risikovurdering, som sandsynligvis vil præge professionens udvikling i de kommende år.

Endelig rejser specialets konklusioner et perspektiv om reguleringsstrategi på nationalt niveau. Den danske erfaring med ISA for LCE illustrerer, at nationale særordninger – såsom udvidet gennemgang – kan få utilsigtede konsekvenser for implementeringen af internationale standarder. Det aktualiserer spørgsmålet om, hvordan nationale regulatorer og brancheorganisationer bedst balancerer hensynet til eksisterende ordninger med ønsket om international harmonisering. I denne sammenhæng kan ISA for LCE ses som en test case for, hvorvidt Danmark fremadrettet ønsker at positionere sig som en aktiv deltager i udviklingen af revisionsregulering eller som en mere afventende tilpasningsjurisdiktion.

Samlet set peger perspektiveringen på, at ISA for LCE ikke blot er en ny revisionsstandard, men et eksempel på de udfordringer og muligheder, der opstår, når regulering, profession og praksis skal bevæge sig i samme retning. Specialets resultater kan dermed bidrage til en bredere forståelse af, hvordan fremtidige revisionsstandarder bør implementeres, hvis de skal opnå reel gennemslagskraft og legitimitet i praksis.

Kapitel 9 Litteraturliste

Bøger

Andersen, Ib (2006). Den skinbarlige virkelighed – Vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne. 5. udgave. København: Samfundslitteratur.

Andersen, Ib (2013). Den skinbarlige virkelighed. 6. udgave. København: Samfundslitteratur.

Darmer, Per et al. (2020). Paradigmer i praksis – Anvendelse af videnskabsteori i erhvervsøkonomiske og samfundsvidenskabelige fag. 3. udgave. København: Samfundslitteratur.

Presskorn-Thygesen, Thomas (2021). Videnskabsteori i praksis. København: Samfundslitteratur.

Saunders, Mark N.K., Lewis, Philip & Thornhill, Adrian (2023). Research Methods for Business Students. 9th edition. Pearson Education.

Lovgivning og bekendtgørelser

Revisorloven (LBK nr. 1287 af 20/11/2023).

Årsregnskabsloven (LBK nr. 1350 af 30/11/2023).

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision.

Standarder

IAASB (2023). International Standard on Auditing for Less Complex Entities (ISA for LCE).

IAASB (2023). Basis for Conclusions – ISA for LCE.

IAASB (2022). Adoption Guide for ISA for LCE.

Artikler

Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation–performance gap. Accounting and Business Research, 24(93), 49–68.

Ryan, R. M., & Deci, E. L. (2000). Intrinsic and Extrinsic Motivations: Classic Definitions and New Directions. *Contemporary Educational Psychology*, 25(1), 54–67.

Rapporter og høringsmateriale

FSR – danske revisorer (2024). Vejledning om ISA for LCE.

Erhvervsstyrelsen (2024). Udtalelse om ISA for LCE og god revisorskik.

Revisorforeningen (Norge) (2023). FAQ om ISA for LCE.

FAR (Sverige) (2023). Guide til ISA for LCE.

Hjemmesider og andre kilder

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): www.iaasb.org

FSR – danske revisorer: www.fsr.dk

Erhvervsstyrelsen: www.erhvervsstyrelsen.dk

FAR Sverige: www.far.se

Revisorforeningen Norge: www.revisorforeningen.no