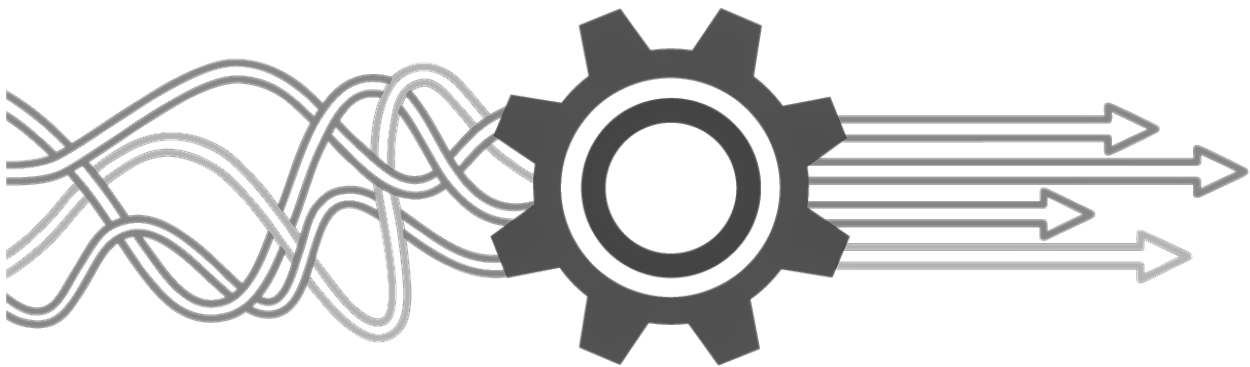


# Den praktiske implementering af ISA 540(R)

---



En undersøgelse af hvordan implementeringen af ISA 540(R) kan bidrage til implementeringer af ISA-standarder i fremtiden



**Forfattere: Magnus Lind Albertsen & Rasmus Glenaa Nørskov**

Studienumre: 201605891 & 201609211

Vejleder: Henrik Brorsbøl Jakobsen

Cand.merc.aud., Aarhus Universitet

Tegn inkl. mellemrum: 197.682

1. juni 2021

## *Abstract*

Accounting estimates appear in numerous places within corporations' financial statements when it is not possible to assess the actual value. Accounting estimates possess different degrees of complexity, subjectivity and other inherent risk factors. The risks associated with the estimates have increased as a result of the increasing complexity in the corporations' business environment, which amplifies the importance of the auditor's exhibition of professional skepticism. However, in the last years there have been several discussions about the auditor's professional skepticism not being sufficient enough. The IAASB addressed these issues by revising ISA 540 and thereby enhancing the requirements significantly when auditing accounting estimates. The combination of the Covid-19 pandemic and the implementation of the revised ISA 540 lead to challenges in the auditing industry when auditing the financial statements of 2020.

This thesis serves the main purpose of providing implementation guidance on auditing standards by examining the practical implementation of ISA 540(R). The examination was conducted through a mono-method qualitative study based on a cross-sectional multiple case study including aspects of grounded theory. The study was conducted using abductive methods under the assumption of pragmatism. The data was retrieved primarily through semi-structured interviews with auditors from EY, PwC and BDO as well as members of the financial departments of LEGO, Rockwool and Vestas. The semi-structured interviews were compiled using a combination of evidence-based implementation science and the new aspects of ISA 540(R). Thereafter, the interviews were processed by coding and conducting themes.

The preliminary examinations illustrated that the new aspects of ISA 540(R) impacted every stage of the auditing process resulting in an overall enhancement of the professional skepticism. The thesis found that the planning stage was highly affected by the enhancements, where risk assessment was amplified as well as the introduction of scalability. The subsequent examination was based on the themes from the semi-structured interviews, where the process of the implementation of ISA 540(R) was derived. A total of five phases was derived in the succeeding order: 1) The preparation of ISA 540(R), 2) The global implementation, 3) Implementation in business units,

4) Implementation during the planning phase and 5) Post-implementation review. The five phases feature 17 steps where analogies were drawn to the majority of the implementation science. The analogies established the foundation of conducting a six-step framework intended for audit business units and audit teams when future auditing standards are to be implemented. To improve the applicability of the framework the future users are encouraged to build on and further develop the framework.

Due to the cross-sectional time horizon of the thesis it was not possible to examine the implementation of ISA 540(R) thoroughly over time, which possibly leaves results and challenges unidentified. Despite the limitation in the time horizon the case study and the included interview respondents ensure a high degree of internal validity of the results. However, the lack of interview respondents from other auditing firms impaired the internal validity of the derived process of the implementation of ISA 540(R). Moreover, the possibility of the interview respondents restraining their opinions also weakens the validity of the derived process.

The emphasis on the implementation of ISA 540(R) ensures a high degree of validity regarding the implementation of ISA 540(R). However, the focus on ISA 540(R) reduces the possibility of applying the results from the analyses and therefore also the conducted framework when implementing other auditing standards. This problem was addressed by making analogies between the derived process and the implementation science, which increased the external validity of both the results and the conducted framework. It was not possible to address the problems regarding the internal validity.

# Indholdsfortegnelse

<b>1. Introduktion</b> .....	<b>1</b>
1.1 Problemformulering.....	3
1.2 Afhandlingens struktur .....	5
1.3 Afgrænsning .....	6
<b>2. Metode</b> .....	<b>8</b>
2.1 Afhandlingens filosofiske tilgang .....	8
2.2 Deduktive, induktive og abduktive elementer .....	9
2.3 Research design .....	10
2.4 Undersøgelsesstrategien, tidshorisonten og validiteten.....	11
2.5 Dataindsamling og dataanalyse .....	11
<b>3. Implementeringslitteratur</b> .....	<b>12</b>
3.1 Årsagerne bag mislykkede implementeringsbestrebelselser .....	12
3.2 Implementeringskomponenter med afgørende betydning.....	14
3.3 Guide for valg af implementeringsframework .....	18
3.4 The Quality Implementation Framework .....	20
<b>4. Ændringerne i ISA 540(R) og revisionsprocessen</b> .....	<b>28</b>
4.1 Betydning af regnskabsmæssige skøn og definition heraf .....	28
4.2 Professionel skepsis .....	29
4.3 Ændringer i ISA 540(R) .....	30
4.4 Sammenfatning.....	36
<b>5. Afhandlingens kvalitative metode</b> .....	<b>38</b>
5.1 Udarbejdelse af interviews .....	38
5.2 Udvælgelse af interviewdeltagere .....	39
5.3 Databehandling.....	44
<b>6. Analyse af udarbejdelsen af ISA 540(R)</b> .....	<b>47</b>
6.1 Informationsindsamling .....	47
6.2 Project Proposal og Exposure Draft .....	48
6.3 Sammenfatning.....	53
<b>7. Analyse af den globale implementering</b> .....	<b>54</b>
7.1 Central styring.....	54
7.2 Opdatering af metodikker og viderekommunikation .....	55

7.3 Sammenfatning .....	56
<b>8. Analyse af implementeringen i business units .....</b>	<b>58</b>
8.1 Identificering af superbrugere .....	58
8.2 Træning af personale .....	59
8.3 Sammensætning af revisionsteams .....	60
8.4 Sammenfatning .....	61
<b>9. Analyse af implementeringen ved planlægning .....</b>	<b>63</b>
9.1 Inddragelse af kunden .....	63
9.2 Kommunikation med kunden .....	66
9.3 Teknisk assistance og erfaringsdeling .....	69
9.4 Sammenfatning .....	72
<b>10. Post-implementation review .....</b>	<b>74</b>
10.1 Resultater .....	74
10.2 Udfordringer .....	78
10.3 Evaluering af implementeringen .....	84
10.4 Sammenfatning .....	87
<b>11. Paralleldragelse til implementeringslitteraturen .....</b>	<b>90</b>
11.1 Udarbejdelsen af ISA 540(R) .....	91
11.2 Global implementering .....	93
11.3 Implementering i business units .....	95
11.4 Implementering ved planlægning .....	97
11.5 Post-implementation review .....	100
11.6 Sammenfatning .....	101
<b>12. Framework .....</b>	<b>102</b>
12.1 Udarbejdelse af framework .....	103
<b>13. Diskussion .....</b>	<b>107</b>
13.1 Kritik af analyseresultater .....	107
13.2 Kritik af framework .....	108
13.3 Anvendelighed .....	109
<b>14. Konklusion .....</b>	<b>110</b>
<b>15. Litteraturliste .....</b>	<b>113</b>
<b>Bilagsfortegnelse .....</b>	<b>116</b>

## Figuroversigt

Figur 1 – Afhandlingens struktur	5
Figur 2 – Hitting the Moving Target	15
Figur 3 – Quality Implementation Framework	20
Figur 4 – Ændringer til ISA 540(R) i revisionsprocessen	36
Figur 5 – Tematræ	46
Figur 6 – Fase 1 i implementeringen af ISA 540(R)	53
Figur 7 – Fase 1 og 2 i implementeringen af ISA 540(R)	57
Figur 8 – Fase 1-3 i implementeringen af ISA 540(R)	62
Figur 9 – GAP-analyse	68
Figur 10 – Fase 1-4 i implementeringen af ISA 540(R)	72
Figur 11 – Den iterative implementering af ISA 540(R)	88
Figur 12 – Paralleldragelse mellem fase 1 og QIF	91
Figur 13 – Paralleldragelse mellem fase 2 og QIF	93
Figur 14 – Paralleldragelse mellem fase 3 og QIF	95
Figur 15 – Paralleldragelse mellem fase 4 og QIF	97
Figur 16 – Paralleldragelse mellem fase 5 og QIF	100
Figur 17 – Framework	102
Tabel 1 – Oversigt over interviewrespondenter	40
Tabel 2 – Framework til implementering af revisionsstandarder	103

# 1. Introduktion

I virksomhedernes regnskaber kan der være mange regnskabslinjer, hvor det ikke er muligt at opgøre den regnskabsmæssige værdi nøjagtigt. Dette medfører, at der i stedet udarbejdes estimater over den faktiske værdi - også kaldet regnskabsmæssige skøn. Ethvert emne, der indeholder et estimat, vil potentielt have en forhøjet risiko for fejl, da der i sagens natur blot er tale om et estimat. Regnskabsmæssige skøn kan potentielt indeholde høj grad af subjektivitet og kompleksitet. Resultatet heraf er, at estimatet i virkeligheden kan have flere forskellige udfald, hvorfor der stilles store krav til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Naturen af et regnskabsmæssigt skøn medfører, at revisors professionelle skepsis er i højsædet, når revisionen finder sted. Professionel skepsis anses generelt for at være et afgørende element for kvaliteten af revisionen (Ciolek 2017). Vigtigheden af at udvise professionel skepsis i relation til områder, der i høj grad afhænger af ledelsens skøn, blev sat i fokus i en rapport fra Financial Reporting Council (FSA et al. 2010). Rapporten satte spørgsmålstegn ved, hvorvidt revisorer altid udviser professionel skepsis i et tilstrækkeligt omfang (FSA et al. 2010). Emnet blev også behandlet af Europa Kommissionen i kølvandet på finanskrisen, hvor det blev diskuteret, hvorvidt revisors professionelle skepsis skal forbedres (European Commission 2010). Senere hen fastlagde en rapport, at der på daværende tidspunkt var mangel på vejledende materiale i revisionsstandarderne og litteraturen i forhold til udøvelsen og dokumentationen af den professionelle skepsis (Glover et al. 2013). Manglen på vejledende materiale blev også anerkendt af IAASB i forbindelse med implementeringsevalueringer af øvrige standarder (IAASB 2018<sup>b</sup>).

På samme tid, som disse diskussioner har fundet sted, er antallet af regnskabsmæssige skøn og risiciene forbundet hermed steget (KPMG 2020). Risiciene er blandt andet steget grundet øget kompleksitet i virksomhedernes forretningsmiljø kombineret med nye og komplekse regnskabsstandarder, der giver anledning til flere skøn (KPMG 2020). Kravene til revisionen af regnskabsmæssige skøn er imidlertid ikke steget tilsvarende (Christensen et al. 2013). Revisionsstandarden,

ISA 540, har hidtil været gældende, når regnskabsmæssige skøn skulle revideres, indtil den blev ajourført med henblik på at imødekomme de øgede risici. Ajourføringen blev gældende for regnskaber med regnskabsperioder, der starter d. 15. december 2019 eller senere. Ajourføringens formål er at adressere den stigende revisionsrisiko, som den øgede kompleksitet i virksomhedernes forretningsmiljø har medført (Revisionsteknisk Udvalg 2020). Ajourføringen har også til formål at forbedre revisors udøvelse af professionel skepsis og varetage offentlighedens interesse gennem forbedret kommunikation og øget transparens (IAASB 2018<sup>a</sup>).

Opnåelsen af disse formål medfører, at der i ISA 540(R) stilles omfattende krav til revisor i forbindelse med revisionen af regnskabsmæssige skøn. I foråret 2020 har revisionsbranchen dermed haft til opgave at få implementeret ajourføringens ændringer i dagligdagens revisionsarbejde. Et fænomen som Covid-19 kan potentielt have indvirkning på risiciene forbundet med et regnskabsmæssigt skøn, da forøgede risici overordnet set øger kravene til revisors handlinger. Implementeringen er dermed blevet kompliceret af Covid-19 pandemien, som potentielt har givet anledning til praktiske og revisionstekniske udfordringer.

Kombinationen af implementeringen af ISA 540(R) og et verdensomspændende fænomen, der kan have indflydelse på risiciene forbundet med regnskabsmæssige skøn, kan potentielt tilvejebringe erfaringer, som kan være gavnlige i fremtiden.



## 1.1 Problemformulering

Afhandlingen har til formål at undersøge den praktiske implementering af revisionsstandarden ISA 540(R). Standarden stiller større krav til revisors arbejdshandlinger, og dermed bliver regnskabsaflægger potentielt også påvirket. Inddragelsen af virksomhederne kan derfor være nødvendig for, at revisorerne kan imødekomme standardens krav. På tidspunktet for udarbejdelsen af denne afhandling befinder revisionsbranchen og virksomhederne sig midt i et implementeringsår, som påvirkes af Covid-19, hvorfor undersøgelsen af implementeringen er aktuel og relevant.

Undersøgelsen af implementeringen af ISA 540(R) skal danne grundlaget for udarbejdelsen af et framework, som fremadrettet kan hjælpe revisionshusene og revisionsteamet med at implementere ajourførte og nye revisionsstandarder. Afhandlingens overordnede problemformulering kan dermed fastlægges til følgende:

**Hvordan har revisionsbranchen håndteret implementeringen af ISA 540(R), og hvilke erfaringer kan der drages herfra, som revisionshusene og revisionsteamet fremadrettet kan trække på?**

### 1.1.1 Research question

Undersøgelsesspørgsmål udarbejdes og besvares med henblik på at besvare afhandlingens overordnede problemformulering.

#### **1. Hvordan kan ændringerne i ISA 540(R) relateres til faserne i revisionsprocessen?**

Det første undersøgelsesspørgsmål har til formål at undersøge, hvordan revisionsprocessens forskellige faser påvirkes af ajourføringens ændringer. Besvarelsen af spørgsmålet vil give et indblik i, hvilket omfang revisionsprocessen påvirkes. Endvidere vil besvarelsen af spørgsmålet assistere ved besvarelsen af de øvrige undersøgelsesspørgsmål.

**2. Hvordan har revisionsbranchen implementeret ISA 540(R), og hvordan stemmer dette overens implementeringslitteraturen?**

Besvarelsen har til formål at identificere revisionsbranchens proces for implementeringen af ISA 540(R) og belyse ligheder og forskelle mellem processen og den evidensbaserede implementeringslitteratur. Sammenligningen faciliterer grundlaget for besvarelsen af det tredje undersøgelsesspørgsmål.

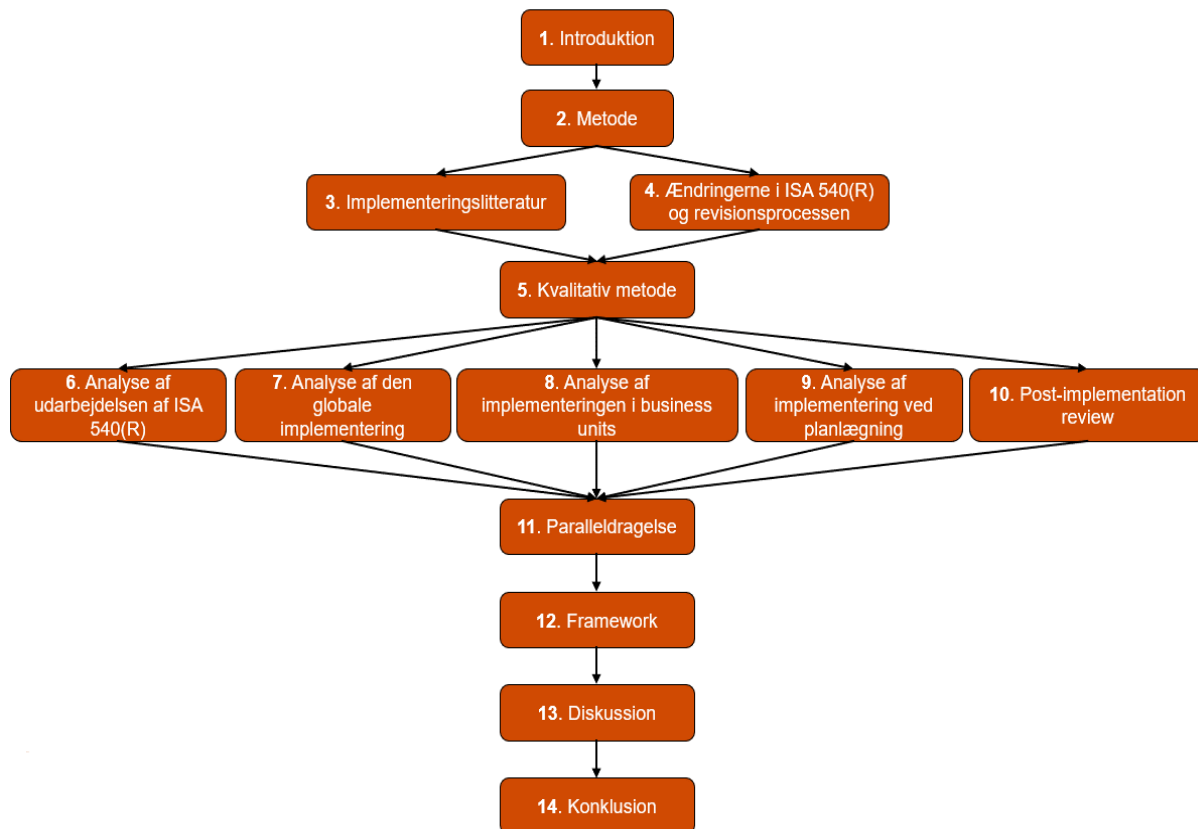
**3. Hvordan kan erfaringerne fra implementeringen af ISA 540(R) anvendes af revisionshusene og revisionsteamet til at implementere revisionsstandarder i fremtiden?**

Besvarelsen af det tredje undersøgelsesspørgsmål tager udgangspunkt i resultaterne fra det andet undersøgelsesspørgsmål. Sammenligningen i det andet undersøgelsesspørgsmål cementerer grundlaget for at kunne opstille et framework, der fremadrettet kan anvendes af revisionshusene og revisionsteamet, når ajourføringer og nye standarder skal implementeres.

## 1.2 Afhandlingens struktur

Det følgende kapitel omhandler afhandlingens struktur og illustreres af figur 1 nedenfor.

Figur 1: Afhandlingens struktur



I figuren præsenteres afhandlingens struktur, hvor sammenhænge mellem afhandlingens kapitler illustreres.

Kilde: Egen tilvirkning.

Kapitel 1 indeholder afhandlingens introduktion, som efterfølges af kapitel 2, hvor metodevalgene introduceres. Kapitel 3 indeholder en gennemgang af implementeringslitteraturen, som anvendes i besvarelsen af det andet undersøgelsesspørgsmål og til at udarbejde afhandlingens interviewspørgsmål.

Efterfølgende foretages afhandlingens første analyse i kapitel 4, hvor det fastlægges, hvordan ajourføringens ændringer relaterer sig til revisionsprocessens faser. Kombinationen af kapitel 3 og 4 udgør derefter grundlaget for udarbejdelsen af interviewspørgsmålene, som bliver gennemgået i kapitel 5 sammen med den øvrige kvalitative metode. Den øvrige kvalitative metode består af kodning og temaanalyse, som gør det muligt at udlede processen for implementeringen af ISA 540(R) fra interviewrespondenternes udtalelser.

Processen for implementeringen af ISA 540(R) bliver dernæst analyseret i kapitel 6 til og med kapitel 10. Analyserne gør det muligt at drage paralleller mellem den udledte proces og implementeringslitteraturen, hvilket finder sted i afhandlingens kapitel 11. På baggrund af de udførte analyser og den efterfølgende paralleldragelse, udarbejdes og præsenteres et framework i kapitel 12, som revisionshusene og revisionsteamet fremadrettet kan anvende, når ajourførte og nye revisionsstandarder skal implementeres. Afhandlingens resultater diskuteres dernæst i kapitel 13, som efterfølges af en konklusion i kapitel 14.

### 1.3 Afgrænsning

Afhandlingen afgrænses til at omhandle implementeringen af ISA 540(R). Afgrænsningen medfører, at der ikke tages udgangspunkt i det revisionstekniske i forbindelse med revisionen af regnskabsmæssige skøn.

ISA 540(R) omfatter alle regnskabsmæssige skøn, hvorfor alle virksomheder med regnskabsmæssige skøn bliver berørt af ajourføringen (IAASB 2018<sup>c</sup>). Kravene til revisionen af regnskabsmæssige skøn stiger tilsvarende med størrelsen og kompleksiteten af skønnet. Store og komplekse regnskabsmæssige skøn ses typisk hos store virksomheder, hvorfor ajourføringens krav forventes at have størst indvirkning på revisionen af større virksomheder. Afhandlingen afgrænses derfor til at fokusere på disse.

Afgrænsningen om kun at inkludere store kunder medfører automatisk, at afhandlingen også afgrænses til kun at omfatte større revisionshuse, da større virksomheder typisk revideres af større

revisionshuse. Større revisionshuse har også mindre revisionskunder, hvorfor afgrænsningen fortsat gør det muligt at undersøge implikationerne af ISA 540(R) på mindre revisionskunder.

Revisionsstandarder stiller krav til, hvordan revisor skal revidere et givent område. ISA 540(R) indeholder krav til, at metoder, forudsætninger og data, der ligger bag skønnet, skal dokumenteres. Dette er ofte dokumentation, som regnskabsaflægger har de bedste forudsætninger for at tilvejebringe. Virksomhederne skal derfor potentielt levere yderligere materiale, hvorfor ISA 540(R) også indirekte stiller krav til regnskabsaflægger (Revisionsteknisk Udvalg 2020). Kommunikation mellem regnskabsaflægger og revisor vil derfor være en del af implementeringen af ISA 540(R), hvorfor afhandlingen også har fokus på denne kommunikation.

Besvarelsen af problemformuleringen forudsætter, at implementeringslitteratur inkluderes i afhandlingen. Omfanget af implementeringslitteratur for implementering af revisionsstandarder er ikke-eksisterende, hvorfor det er nødvendigt at inddrage implementeringslitteratur fra andre områder. Anvendelsen af implementeringslitteraturen afgrænses derfor til kun at inkludere litteratur med brede anvendelsesmuligheder.

## 2. Metode

Det følgende afsnit indeholder afhandlingens filosofiske tilgang, der danner grundlaget for undersøgelsestilgangen og dermed metoderne, der anvendes til dataindsamlingen og dataanalysen.

### 2.1 Afhandlingens filosofiske tilgang

Ontologien og epistemologien er undersøgelsesforudsætninger, der udmærker sig i forskellige undersøgelsesfilosofier (Creswell 2009; Lincoln et al. 2011 i Kaushik et al. 2019). Forskerens ontologiske synspunkt fortæller, hvordan realiteten opfattes, hvilket har indvirkning på, hvilke resultater der kan udledes (Guba 1990). Det ontologiske synspunkt er dikterende for forskernes epistemologiske synspunkt, der tager udgangspunkt i, hvordan realiteten undersøges (Guba 1990). Ontologien og epistemologien danner udgangspunktet for metodologien og dermed anvendelsen af undersøgelsesmetoderne.

Ovenstående undersøgelsesforudsætninger anvendes til at skelne mellem forskellige undersøgelsesfilosofier også kendetegnet som forskningsparadigmer (Saunders et al. 2019). Kontinuummet over forskningsparadigmer har positivisme og konstruktivisme som de to yderpunkter, da disse to udgør hinandens modsætninger. Indtages en positivistisk tilgang vil forskernes ontologiske perspektiv være realismen, hvor man er overbevist om, at der findes en objektiv sandhed om et fænomen. Epistemologisk betyder dette, at forskningen udføres på et objektivt grundlag med anvendelse af eksperimentel metodologi i form af deduktive metoder, hvor formålet er at generalisere til en større population (Saunders et al. 2019).

Indtages en konstruktivistisk tilgang vil forskernes ontologiske perspektiv være relativismen, hvor sandheden afhænger af, hvad der forbindes med sandhed (Saunders et al. 2019). Det betyder, at samme fænomen kan indeholde flere forskellige sandheder. Epistemologisk betyder dette, at forskningen udføres på et subjektivt grundlag med anvendelse af fænomenologisk metodologi i

form af induktive metoder med henblik på at udarbejde *constructs* om fænomenet. Disse *constructs* knytter sig til den kontekst, som de er blevet undersøgt i, og derfor repræsenterer de ikke en objektiv sandhed men blot en sandhed inden for fænomenet (Guba 1990).

Mellem disse to yderpunkter eksisterer paradigmer såsom post-positivismen, kritisk realisme, social-konstruktivismen, pragmatisme m.v., som er mindre ekstreme versioner af positivismen og konstruktivismen (Saunders et al. 2019). Afhandlingens undersøgelse af implementeringen af ISA 540(R) tager udgangspunkt i den praktiske implementering, og hvordan denne implementering i fremtiden kan bidrage til implementering af andre ISA-standarder. Formålet er derfor at bidrage til den fremtidige organisatoriske praksis ude i revisionshusene, hvorfor undersøgelsesfilosofien læner sig op ad pragmatismen. Inden for pragmatismen er det praktiske slutresultat det vigtigste, hvorfor undersøgelsesspørgsmålene er omdrejningspunktet (Saunders et al. 2019). Paradigmet bestræber sig derfor på, at det er muligt at forske på både subjektive og objektive grundlag på samme tid, hvorfor pragmatismen befinder sig et sted i midten af kontinuummet (Saunders et al. 2019; Kaushik et al. 2019). Det betyder, at pragmatismen anvender de metoder, der gør det muligt at opnå det mest velfunderede, troværdige og relevante data, som fremmer forskningen (Kelemen et al. 2008 i Saunders et al. 2019).

## 2.2 Deduktive, induktive og abduktive elementer

Frameworket, under afhandlingens tredje undersøgelsesspørgsmål, udarbejdes på baggrund af datagrundlaget, som opnås gennem semistrukturerede interviews, hvor interviewspørgsmålene udarbejdes med udgangspunkt i den eksisterende implementeringslitteratur og resultaterne fra kapitel 4. Afhandlingens deduktive element fremkommer dermed af paralleldragelsen mellem den eksisterende implementeringslitteratur og processen, der udledes.

Afhandlingens induktive elementer illustreres gennem anvendelsen af semistrukturerede interviews, som gør det muligt at undersøge den praktiske implementering af ISA 540(R) eksplorativt. Kombinationen af afhandlingens eksplorative undersøgelse af den praktiske implementering af

ISA 540(R) og paralleldragelsen mellem implementeringslitteraturen og den udledte proces resulterer i, at abduktion bliver omdrejningsselementet, hvilket stemmer overens med afhandlingens pragmatiske tilgang (Saunders et al. 2019).

## 2.3 Research design

Afhandlingen tager udgangspunkt i et kvalitativt researchdesign i form af et eksplorativt *mono method qualitative study*, hvor semistrukturerede interviews anvendes som den primære dataindsamlingsmetode.

Det er afgørende at have et klart og detaljeret overblik over fænomenet, der undersøges, inden dataindsamlingen finder sted. Deskriptiv forskning kan give et klart og detaljeret billede af fænomenet, hvorfor deskriptiv forskning med fordel kan anvendes fortløbende for eksplorativ forskning (Saunders et al. 2019). Inden dataindsamlingen udføres gennem semistrukturerede interviews, vil deskriptiv forskning derfor blive inddraget i forbindelse med besvarelsen af afhandlingens første undersøgelsesspørgsmål, hvor det illustreres, hvordan ajourføringens væsentligste ændringer påvirker revisionsprocessens faser.

Formålet med afhandlingens andet og tredje undersøgelsesspørgsmål er både at opnå dyb indsigt i den praktiske implementering af ISA 540(R), hvorvidt der kan drages paralleller til den eksisterende implementeringslitteratur, og hvordan erfaringer herfra fremadrettet kan anvendes. Afhandlingen bygger dermed også på eksplorativ forskning og evaluerende forskning. Research designet kan derfor karakteriseres som et eksplorativt *mono method qualitative study* med inddragelse af deskriptiv og evaluerende forskning.



## 2.4 Undersøgelsesstrategien, tidshorisonten og validiteten

Undersøgelsesstrategien bygger på et *cross-sectional* casestudie, med udgangspunkt i multiple cases, der tillader en dybdegående undersøgelse af den praktiske implementering af ISA 540(R), hvilket sikrer en høj intern validitet i casestudiet (Saunders et al. 2019). Casestudiets unikke kontekst reducerer imidlertid muligheden for at generalisere resultaterne til andre kontekster, hvorfor der udarbejdes en paralleldragelse mellem den udledte proces og den eksisterende implementeringslitteratur med henblik på at øge casestudiets eksterne validitet.

Fra et praktisk- og resultatorienteret perspektiv vil implementeringsevalueringen af ISA 540(R) give et retvisende billede, hvis evalueringen foretages tilpas længe efter, at standarden har været gældende. Den optimale tidshorisont for casestudiet er derfor longitudinelt, men grundet tidsbegrænsningen i udarbejdesperioden vil afhandlingen være underlagt en *cross-sectional* tidshorisont, hvorfor det kun er muligt at opnå en illustration af, hvordan implementeringen og de tilhørende udfordringer har udfoldet sig til og med foråret 2021. Af denne årsag vil det ikke være muligt at genskabe casestudiet, hvilket endvidere ikke afspejler sig i intentionen.

## 2.5 Dataindsamling og dataanalyse

Dataindsamlingen tager udgangspunkt i primære data, der indsamles gennem semistrukturerede interviews, og sekundære data i form af rapporter, dokumenter og videnskabelige artikler. Besvarelsen af det første undersøgelsesspørgsmål tager udelukkende udgangspunkt i sekundære data. Omvendt tager besvarelsen af det tredje undersøgelsesspørgsmål udelukkende udgangspunkt i primære data, mens besvarelsen af det andet undersøgelsesspørgsmål bygger på både sekundære og primære data. Interviewene transskriberes med henblik på at blive bekendt med data, hvorefter interviewene bliver kodet for at finde en mening med dataene. Kodningen danner grundlaget for at udføre temaanalysen, da koderne kan struktureres på en måde, der gør det muligt at udlede processen for implementeringen af ISA 540(R). Fremgangsmåden for kodningen og temaanalysen beskrives i kapitel 5 med en højere detaljeringsgrad.

## 3. Implementeringslitteratur

Besvarelsen af afhandlingens andet undersøgelsesspørgsmål forudsætter, at der opnås en forståelse og et indblik i den eksisterende implementeringslitteratur. Afsnittet bygger derfor på en integrativ tilgang, der sammenfatter relevant implementeringslitteratur. Forståelsen og indblikket fremhæver områder i litteraturen, som tidligere er blevet negligeret, samtidig med at anbefalinger til fremtidig forskning identificeres, og at allerede gennemført arbejde ikke gentages (Saunders et al. 2019).

Det videnskabelige område inden for implementeringslitteraturen har haft en kraftig stigning i antallet af *conceptual frameworks* inden for de seneste årtier. Gennemgangen vil derfor tage udgangspunkt i den mest relevante implementeringslitteratur.

### 3.1 Årsagerne bag mislykkede implementeringsbestræbelser

Nogle organisationer vil opleve, at implementeringen sker succesfuldt, mens andre organisationer oplever, at implementeringen mislykkes og må opgive bestræbelserne. Derfor præsenteres der indledningsvist en række faktorer, der anses for at være udslagsgivende for mislykkede implementeringer.

John P. Kotter, forfatteren bag bogen "*Leading Change*" fra 1996, er professor på Harvard University og en prisbelønnet ekspert inden for *business management* (Kotter Inc 2021). Kotter (1996) har overværet mere end 100 implementeringsforsøg, hvor nogle har været succesfulde, andre mislykket og de fleste et sted midt imellem (Kotter 1996). Bogen fremhæver faktorer, som ifølge Kotter (1996) anses for at være fremherskende i tilfældene, hvor implementeringer fejler.

Ifølge Kotter (1996) skyldes 50% af alle fejlslagne implementeringer, at man ikke har formået at etablere *a great enough sense of urgency* (Kotter 1996). Det vil sige, at organisationerne ikke får udført de nødvendige handlinger i form af motivation af medarbejdere og samarbejdet imellem

dem. I forlængelse heraf tilføjes det, at støtte fra den øverste ledelse er nødvendigt, hvis væsentlige forandringer potentielt skal gennemføres (Kotter 1996). Der argumenteres endvidere for, at implementeringen har tendens til at fejle, uanset medarbejdernes dedikation og motivation, hvis ikke der er *guidance* fra toppen, eller hvis ikke der etableres et *guiding team* i organisationen (Kotter 1996).

Formår organisationen at etablere støtte fra toppen og motivere medarbejderne, er det nødvendigt at fastlægge en vision, som dirigerer implementeringen. I den forbindelse kan implementeringer risikere at fejle, hvis ikke visionen fastlægges og kommunikeres, selvom der foreligger planer, direktiver og programmer for implementeringen (Kotter 1996).

Til trods for at visionen kommunikeres kan implementeringen fejle, hvis kommunikationen ikke sker i et tilstrækkeligt omfang. Kotter (1996) advokerer for, at det ikke er tilstrækkeligt blot at afholde et enkelt møde eller udsende enkelte meddelelser (Kotter 1996). Det bør også efterstræbes, at kommunikationen bliver spændende og lægger op til diskussion frem for, at det blot bliver langtrukne møder (Kotter 1996). Dette understreges med følgende citat:

*“If you can’t communicate the vision to someone in five minutes or less and get a reaction that signifies both understanding and interest, you are not yet done with this phase of the transformation process.”*

(Kotter 1996, s. 99)

I den forbindelse spiller *guiding teamet* en afgørende rolle, da teamets kommunikation bør sætte andre i stand til at tage affære (Kotter 1996).

En af de vigtigste pointer stammer fra de succesfulde eksempler, og relaterer sig til selve kronologien i implementeringsprocessen. Det bør anerkendes, at implementeringer indeholder steps, som skal følges. I denne forbindelse tilføjes det, at der bliver skabt en illusion af fremgang, hvis steps i processen bliver udeladt, hvilket aldrig skaber et tilfredsstillende resultat (Kotter 1996).

Uddraget af pointerne fra Kotter (1996) kan opsummeres til følgende:

- 1) Manglende etablering af “*a great enough sense of urgency*” herunder støtte fra ledelsen
- 2) Manglende oprettelse af et tilpas stærkt guiding team
- 3) Mangelfuld vision omkring tiltaget
- 4) Utilstrækkelig og “kedelig” kommunikation omkring tiltaget
- 5) Overspringelser af steps i processen

## 3.2 Implementeringskomponenter med afgørende betydning

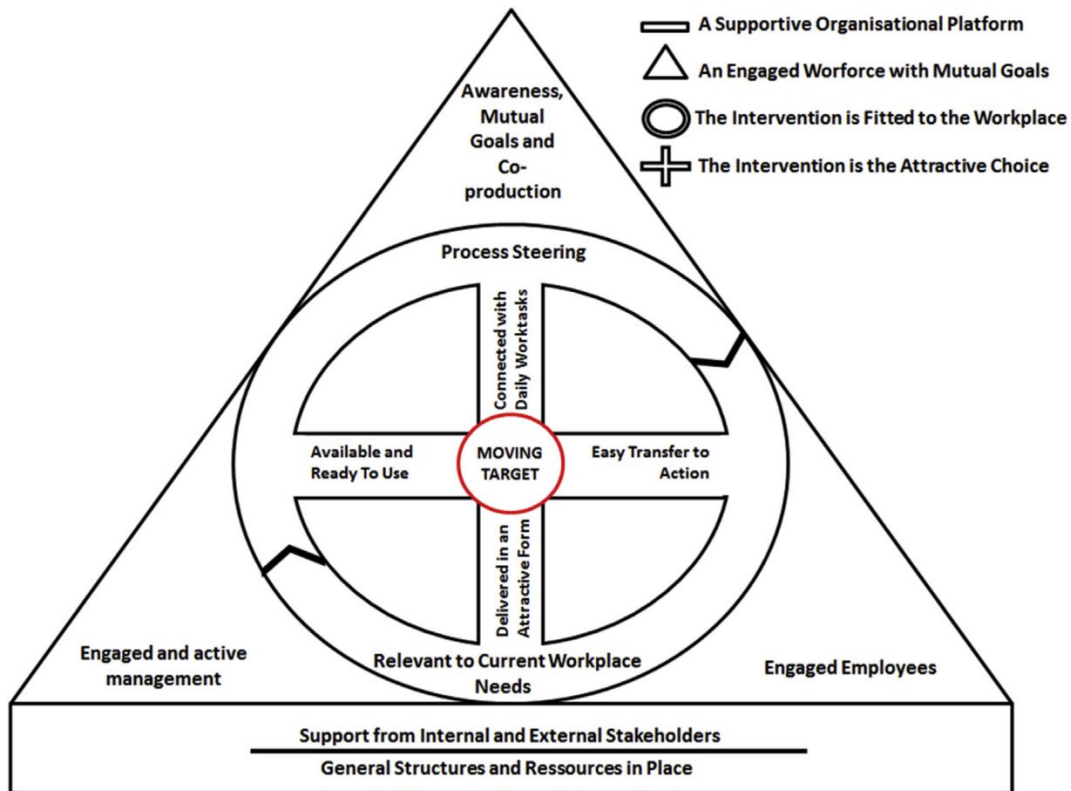
Det foregående afsnit præsenterede et uddrag af de elementer, som Kotter (1996) anser for at have afgørende betydning for, hvorfor implementeringsforsøg mislykkes. Modsætningsvist må det betyde, at elementerne også har afgørende betydning for, at implementeringen bliver succesfuld. Dette undersøges ved at tage udgangspunkt i elementer fra litteraturen, som anses for at besidde en afgørende rolle for, at implementeringer bliver succesfulde.

### 3.2.1 Hitting the Moving Target Framework

I 2018 blev en artikel udgivet, hvor formålet var at identificere et praksisbaseret framework for indgreb i hospitalssektoren, som kan anvendes til at forbedre det udviklende arbejdsmiljø (Højberg et al. 2018). Frameworket kaldes “*Hitting the Moving Target*” og blev udformet ved inddragelse af en *industry advisory group*, interviews, *concept mapping workshops* og en spørgeundersøgelse (Højberg et al. 2018).

Det lykkedes forfatterne at etablere et framework bestående af i alt 11 implementeringslementer under 4 overordnede områder, som fremgår af figur 2.

Figur 2: Hitting the Moving Target



Figuren illustrerer frameworkets 4 hovedkomponenter og 11 øvrige komponenter, der centrerer om "moving target".

Kilde: Højberg et al. 2018, s. 175

Frameworket illustrerer, at fundamentet for implementeringen udgøres af støtte i organisationen som helhed, hvor medarbejderne er engagerede og har et fælles mål. Efterfølgende er det afgørende, om tiltaget passer til arbejdspladsen, og om det er attraktivt. Ud fra frameworket kan det udledes, at det ikke spiller en rolle, at tiltaget passer og er attraktivt, hvis ikke fundamentet er på plads. Forfatterne argumenterer for, at de overordnede områder, og deres respektive komponenter, som udgør implementeringsframeworket, er i stand til at ramme "the moving target" - arbejdsmiljøet (Højberg et al. 2018).

Uden hensyntagen til de overordnede områder kan frameworkets 11 komponenter rangeres efter score (Højberg et al. 2018, s. 175):

1) Engaged and active management	4.1
2) Available and ready to use	3.9
3) Connected with daily work tasks	3.8
4) General structures and resources in place	3.6
5) Process steering	3.5
6) Relevant to current workplace needs	3.5
7) Engaged employees	3.5
8) Easy transfer to action	3.4
9) Awareness, mutual goals and co-production	3.3
10) Support from internal and external stakeholders	3.0
11) Delivered in an attractive form	2.8

Hver komponent udgøres af underkomponenter, som respondenterne har tildelt en rating på en skala fra 1-5 i forhold til, hvor vigtig den pågældende underkomponent er for implementeringen. Gennemsnittet af underkomponenternes score er blevet tildelt ovenstående komponenter. En score på 1 signalerer lav grad af betydning, og en score på 5 signalerer høj grad af betydning.

*Engaged and active management* scorede højest med en score på 4.1, hvilket illustrerer vigtigheden af ledelsens involvering, påtagelse af ansvar, support og forberedelse. Dette stemmer overens med manglende etablering af *“A Great Enough Sense of Urgency”*, som blev præsenteret ved gennemgangen af Kotter (1996) i afsnit 3.1. Vigtigheden af medarbejdernes rolle illustreres ligeledes i *“Engaged Employees”*, som modtog en score på 3.5. De resterende komponenter, der udgør top-3, adresserer vigtigheden af tiltagets anvendelighed og sammenhængen til dagligdagens arbejdsopgaver. *“Available and ready to use”* omhandler vigtigheden af, om tiltaget er brugbart, meningsfuldt, tilgængeligt og om tiltaget indeholder simple og praktiske værktøjer (Højberg et al. 2018). Komponenten *“Connected with Daily Work Tasks”* scorede tredjehøjest med en score

på 3.8 som resultat af, at respondenterne lagde vægt på, at tiltaget er praksisrelateret og integreret i daglige arbejdsopgaver (Højberg et al. 2018).

Ovenstående gennemgang blev udført på baggrund af frameworkets mest iøjenfaldende komponenter. I den forbindelse er det værd at bemærke, at alle frameworkets 11 komponenter befinder sig i den høje ende af skalaen på 1-5, hvorfor det må lægges til grund, at alle komponenter i større eller mindre grad spiller en afgørende rolle i relation til at opnå en succesfuld implementering.

Det er imidlertid værd at bemærke, at både Kotter (1996) med *“Leading Change”* og Højberg et al. (2018) fremhæver ledelsens rolle som en afgørende faktor indledningsvist i implementeringen.

### 3.2.2 Sammenligning af implementeringsframeworks

Virksomheder vil have forskellige behov, hvorfor det optimale implementeringsframework vil variere fra virksomhed til virksomhed. Burton (2010) har sammenholdt fem implementeringsframeworks og fremhævet elementer, der er fælles for dem alle.

I overensstemmelse med Kotter (1996) og Højberg et al. (2018), belyser Burton (2010) indledningsvist vigtigheden af ledelsens involvering (Burton 2010). Dernæst lægger Burton (2010) vægt på inddragelsen af medarbejderne i hvert step i processen fra planlægningen til evalueringen (Burton 2010). Burtons sammenligning identificerer et element, der skiller sig ud fra den hidtil gennemgåede teori. Elementet omhandler vigtigheden af at indhente inspiration hos andre og dermed lære af andres bestræbelser (Burton 2010). Sammenligningen illustrerer også vigtigheden af GAP-analyser, hvor den nuværende og ønskede tilstand fastlægges og efterfølgende afstanden derimellem (Burton 2010).

## 3.3 Guide for valg af implementeringsframework

Det følgende afsnit præsenterer definitionen af et *conceptual framework*, hvorefter der præsenteres en guide for valg af framework.

### 3.3.1 Definitionen af conceptual framework

Et *conceptual framework* forklarer, enten grafisk eller narrativt, hovedelementerne i form af nøglefaktorerne, nøglebegreberne eller nøglevariablerne, som skal undersøges (Miles et al. 1994). *Conceptual frameworks* kan derfor defineres som værende en organisering af sammenhængende idéer eller koncepter, der let kan kommunikerer til andre (Meyers et al. 2012, s. 4). Frameworks kan dermed tilvejebringe et overblik af idéer og fremgangsmåder, som kan være til hjælp for andre forskere og praktikere, som skal implementere lignende eller anderledes projekter. Nogle implementeringsframeworks opstiller step-by-step guidelines, mens andre, såsom Kotter (1996), opstiller fejltagelser, som bør undgås, hvis implementeringen skal gennemføres succesfuldt (Meyers et al. 2012).

### 3.3.2 Typer af implementeringsmodeller

Tabak et al. (2012) har sammenfattet og organiseret information fra forskellige implementeringsteorier og -modeller. Sammenfatningen er sket med henblik på at fremme det videnskabelige felt inden for implementering (Tabak et al. 2012). Formålet er endvidere at give vejledning og overblik i forbindelse med valget af implementeringsmodel (Tabak et al. 2012). Forfatterne klassificerer i alt 61 implementeringsmodeller ud fra tre dimensioner (Tabak et al. 2012). Den første dimension omhandler, hvorvidt modellen har fokus på udbredelse af viden eller implementeringsaktiviteter. Den anden dimension opdeler modeller ud af et *socioecologic* niveau, mens den tredje dimension tager udgangspunkt i fleksibiliteten i relation til anvendelsesmulighederne (Tabak et al. 2012).

#### 3.3.2.1 Brede modeller vs. operationelle modeller

Fleksibilitetskriteriet betyder, at sammenfatningen indeholder tre typer af modeller. Den første type dækker over de fleksible modeller, der kan anvendes i flere sammenhænge. Den anden type



karakteriserer modeller, der betegnes som operationelle modeller (Tabak et al. 2012). Operationelle modeller indeholder ofte step-by-step guidelines og er i højere grad skræddersyede til specifikke kontekster. Detaljegraden er lavere i fleksible modeller, hvilket er med til at øge modellens fleksibilitet. Dette giver imidlertid et større ansvar hos forskerne i forhold til den videnskabelige anvendelse og den efterfølgende praktiske anvendelse af modellen (Tabak et al. 2012).

Fleksible modeller og operationelle modeller befinder sig i hver sin ende af fleksibilitetsspektret. Modeller, der befinder sig imellem disse yderpunkter, vil have en højere detaljegrad end de fleksible modeller og en lavere detaljegrad end de operationelle modeller. For anvendelsen af disse modeller betyder dette, at de vil være mindre fleksible i alle kontekster (Tabak et al. 2012).

### *3.3.2.2 Tilpasning af eksisterende modeller*

Implementeringsmodeller kan anvendes direkte, eller efter modificeringer i forhold til den til tænkte kontekst. Tages der udgangspunkt i en eksisterende model uden tilpasninger, tilskyndes man som forsker til at bygge videre på eksisterende resultater. I denne situation vil modellens generaliserbarhed øges, hvis det påvises, at modellen kan anvendes i andre kontekster (Tabak et al. 2012). Tabak et al. (2012) advokerer for, at modeller skal anses for at være igangværende arbejde eller "levende" dokumenter og ikke statiske enheder, hvorfor det er muligt at modificere modellerne (Tabak et al. 2012). Synspunktet i Tabak et al. (2012) understøttes af Allen et al. (2012) med følgende citat:

*"Adaptation often improves the appropriateness of the selected model to the intervention being disseminated or implemented, the population, and the setting"*

(Allen et al. 2012, s. 276)

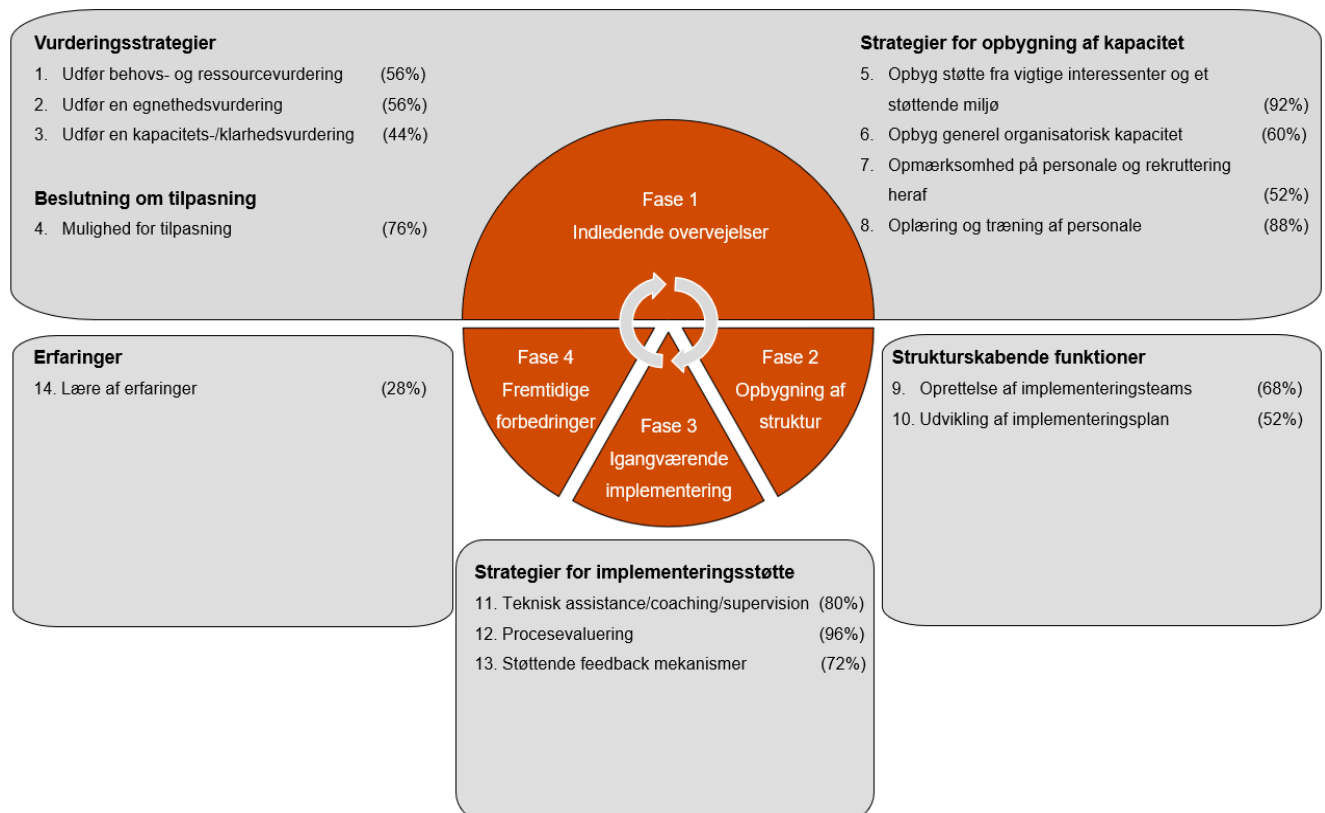
Anvendelsen af den valgte model vil tilskynde forskere til at bygge videre på tidligere resultater uanset modeltypen, om der foretages tilpasninger eller om modellen anvendes direkte.

### 3.4 The Quality Implementation Framework

Artiklen af Meyers et al. (2012) har anvendt en tilsvarende fremgangsmåde som Tabak et al. (2012) med den signifikante forskel, at forfatterne har sammenfattet information fra 27 implementeringsframeworks med henblik på at udarbejde et implementeringsframework, der kan anvendes som et *blueprint* for fremtidig forskning og implementeringer i praksis (Meyers et al. 2012).

Implementeringsframeworket kaldes *“The Quality Implementation Framework”* (QIF) og består af 4 faser med 14 steps, som udgør grundelementerne i kvalitetsimplementering i praksis (Meyers et al. 2012). For hvert step har forfatterne sammenfattet forskning og inkluderet frekvensen for antallet af inkluderede artikler, der understøtter de respektive steps (Meyers et al. 2012). Med udgangspunkt i terminologien fra Tabak et al. (2012) klassificeres QIF som en fleksibel model med mulighed for tilpasning.

Figur 3: Quality Implementation Framework



*I figuren illustreres de 4 faser og de 14 steps. Til højre for de 14 steps er procentdelen af inkluderede frameworks, der havde de pågældende steps. Derudover er QIF et iterativt framework.*

*Kilde: Egen tilvirkning af Meyers et al. (2012) s. 14.*

Figur 3 er udarbejdet med udgangspunkt i figuren, som forfatterne oprindeligt udarbejdede (Meyers et al, 2012). Figuren viser, at QIF er et iterativt framework, hvor erfaringer fremover bør indgå i de indledende overvejelser. Hver enkel fase indeholder en række steps, hvortil forfatterne har udarbejdet specifikke spørgsmål, som skal assistere med at gennemføre frameworkets faser. Alle frameworkets faser anses for at være planlægning. Fase 1 er de indledende overvejelser, fase 2 er opbygning af struktur, fase 3 er den igangværende implementering, og fase 4 henvender sig til fremtidige forbedringer. Faserne og deres respektive steps beskrives nedenfor.

### 3.4.1 Fase 1

Figur 3 illustrerer, at 10 ud af frameworkets 14 steps indgår i de første to faser. 8 af disse indgår i den første fase, mens de resterende 2 indgår i frameworkets anden fase. Frameworket illustrerer dermed vigtigheden af, at de indledende steps udgør fundamentet for, at kvaliteten i implementeringen bliver sikret, og at tiltaget implementeres efter hensigten.

#### *Step 1-3 - Vurderingsstrategier:*

De første 3 steps omhandler vurderinger, som organisationen skal foretage. Det **første step** omhandler en behovs- og ressourcevurdering i forhold til, hvorfor tiltaget er nødvendigt at implementere, herunder hvilke problemer tiltaget adresserer og hvilke dele af organisationen, der drager fordel af tiltaget (Meyers et al 2012). Det **andet step** tager udgangspunkt i en egnethedsvurdering af tiltaget. Her fastlægges det, om tiltaget passer sammen med organisationens behov, mission, værdier og vækststrategier (Meyers et al. 2012). Det vurderes endvidere, om tiltaget stemmer overens med præferencerne hos organisationens stakeholdere. Det **tredje** og sidste

**step** under vurderingsstrategierne tager udgangspunkt i, hvorvidt organisationen har den nødvendige kapacitet, viljestyrke, og om organisationen basalt set er klar til at implementere tiltaget (Meyers et al. 2012).

Det sidste punkt, i forhold til om virksomheden er klar, betegnes også som *organizational readiness*. Inden for *change management* lægger flere eksperter vægt på vigtigheden af *organizational readiness* ved implementeringer, men det videnskabelige grundlag i relation hertil er begrænset (Weiner 2009). Dette illustreres delvist i figur 3, hvor blot 44% af de inkluderede frameworks indeholder elementer om *organizational readiness*. Weiner (2009) satte sig for at identificere faktorer, der påvirker *organizational readiness*, og fandt frem til, at konsistens i ledelsens budskaber og handlinger, samt deling af viden og erfaringer, kan være med til at øge *organizational readiness*, men tilføjer også:

*“There is ‘no one best’ way to increase organizational readiness for change”*

(Weiner 2009, s. 1).

#### *Step 4 - Mulighed for tilpasning:*

Efter vurderingsstrategierne er blevet fastlagt, vurderes det i det **fjerde step**, hvorvidt det er nødvendigt at foretage tilpasninger. I denne henseende skal det fastlægges, hvordan organisationens personale kan give feedback med henblik på at gøre tiltaget mere succesfuldt. Meyers et al. (2012) understreger, at der skal foreligge en redegørelse og definition af tiltaget, og at udviklerne af tiltaget skal sørge for, at der er mulighed for tilpasninger (Meyers et al. 2012). I denne henseende understreger Meyers et al. (2012), at udviklerne af tiltaget skal oplyse, hvilke dele af tiltaget, der kan modificeres, og hvilke kernekomponenter i tiltaget, der ikke bør modificeres. Beslutninger om, hvorvidt tilpasninger skal foretages, skal beslutes før, der indhentes støtte blandt vigtige interessenter, hvilket er med til at opretholde integriteten i implementeringen (Meyers et al. 2012).

### Step 5-8 - Strategier for at opbygge kapacitet:

Det **femte step** vedrører indhentelse af støtte fra interessenter, opbygning af et støttende miljø i organisationen og stillingtagen til, om alle bekymringer, spørgsmål eller modstand er blevet adresseret. Det femte step i QIF stemmer overens med den tiende komponent i Højberg et al. (2018).

Vigtigheden illustreres ved, at steppet har den næsthøjeste frekvens på 92% blandt alle steps (Meyers et al. 2012). Det tilføjes endvidere, at man i relation til støttemiljøet bør identificere *champions*, der advokerer for tiltaget, og som skal inspirere de øvrige medarbejdere (Meyers et al. 2012).

I forlængelse heraf lægger det **sjette step** vægt på vigtigheden af at opbygge den organisatoriske kapacitet i forhold til infrastruktur, færdigheder og motivation i organisationen (Meyers et al. 2012). Opbygning af kapacitet stemmer overens med den fjerde komponent i Højberg et al. (2018), mens motivationen stemmer overens med den syvende komponent i Højberg et al (2018).

I relation til motivationen argumenterer Herscovitch et al. (2002) for, at medarbejdere kan føle sig forpligtet til at støtte forandringer, hvis de ønsker det, er nødsaget til det, eller hvis de burde gøre det (Herscovitch et al. 2002).

Det **syvende step** lægger vægt på, at det skal fastlægges, hvilke personer der skal stå for implementeringen af tiltaget. Er det *champions*, der blev identificeret under det femte step, eller er det nogle andre, der skal stå for implementeringen? Uanset om det er *champions* eller andre, fremhæver forfatterne, at medarbejderne, der skal stå for implementeringen, ikke indledningsvist behøver at have den tilstrækkelige viden eller ekspertise (Meyers et al. 2012). Disse medarbejdere er med til at udforme støttemiljøet og vil med tiden fungere som løbende support. Vig-

tigheden af støttemiljøet underbygges af Klein et al. (1996), som argumenterer for, at implementeringernes effektive indvirkning afhænger af implementeringsklimaet i form af implementeringspolitikker og -kutymer.

Det **ottende step** adresserer oplæringen og træningen af personalet. I denne forbindelse skal det fastlægges, hvordan, hvornår og hvorfor personalet skal undervises og trænes i tiltaget (Meyers et al. 2012). Træningen og oplæringen skal sikre, at personalet oplæres i tiltagets teoretiske elementer, således at personalet tilegner sig de nødvendige kompetencer til at kunne anvende tiltaget (Meyers et al. 2012). Personerne, der blev identificeret som *champions*, spiller en central rolle i forhold til at dette opnås.

Efter analyserne og spørgsmålene i fase 1 er blevet adresseret, er det fastlagt, hvorvidt tiltaget passer organisationen, om organisationen har de nødvendige ressourcer og kapacitet, samt hvilke personer der skal stå for implementeringen. Derudover skal der være oprettet et støttemiljø i organisationen, og det skal fastlægges, om tiltaget skal modificeres.

### 3.4.2 Fase 2

Efter fase 1 er gennemført, skal der udvikles en struktur i organisationen med henblik på at føre tilsyn med implementeringen (Meyers et al. 2012).

#### *Step 9 og 10 - Strukturskabende funktioner:*

Det **niende step** omhandler oprettelse af et eller flere implementeringsteams. Teammedlemmernes roller skal fastlægges, herunder hvem der har det organisatoriske ansvar for implementeringen af tiltaget (Meyers et al. 2012). Det **tiende step** vedrører udarbejdelsen af en implementeringsplan, der omfatter specifikke arbejdsopgaver, og tidspunktet for at disse udføres (Meyers et al. 2012). Derudover skal det fastlægges, om implementeringsudfordringer er til stede, og om disse proaktivt kan adresseres (Meyers et al. 2012). Efter fase 2 er gennemført, skal der foretages overvejelser vedrørende den aktive implementering af tiltaget, der adresseres i fase 3.

### 3.4.3 Fase 3

Den aktive implementering i fase 3 lægger op til, at der skal udføres tre væsentlige arbejdsopgaver (Meyers et al. 2012).

#### *Step 11-13 - Strategier for implementeringsstøtte:*

Det **ellefte step** adresserer den første arbejdsopgave. Her understreges det, at udviklerne af tiltaget skal tilvejebringe teknisk assistance, således at organisationen kan løse de praktiske problemer, som implementeringen måtte give anledning til. Hertil fremhæves det, at eventuelle problemer kan give anledning til yderligere træning af personale, forøge ressourcebehovet eller ændringer af tiltaget (Meyers et al. 2012).

Det **tolvte step** omhandler, hvorvidt der foreligger en plan for løbende at evaluere tiltagets styrker og begrænsninger (Meyers et al. 2012). I denne forbindelse er det nødvendigt at indhente data, der viser, hvordan tiltaget håndteres, og hvordan enkeltindivider performer (Meyers et al. 2012).

Det **trettende step** faciliterer støttende feedbackmekanismer, der skal sikre, at resultater bliver kommunikeret, diskuteret og adresseret (Meyers et al. 2012). I relation hertil lægger frameworket op til, at det skal fastlægges, hvordan data bliver delt mellem tiltagets involverede parter, således at feedbacken kan bidrage til personlig udvikling og opretholde kvaliteten i fremtidige implementeringer (Meyers et al. 2012).

Gennemførelsen af handlingerne i fase 3 resulterer i en velfunderet plan, der gør det muligt at yde teknisk assistance, vurdere styrker og begrænsninger og facilitere et feedback-system, der bidrager til personlig udvikling og kvalitet i fremtidige implementeringer.

#### 3.4.4 Fase 4

Frameworkets fjerde fase indeholder det **fjortende step**, hvor formålet er at have fokus på det fremadrettede perspektiv ved at lære af erfaringerne fra implementeringen (Meyers et al. 2012). Der lægges vægt på, at fremtidige implementeringer kan forbedres, hvis der opretholdes et kritisk mindset under denne fase (Meyers et al. 2012). Det bemærkes, at blot 28% af de inkluderede artikler indeholder elementer vedrørende forbedringer. Ifølge forfatterne skyldes dette, at det fremgår implicit i mange af artiklerne og kun eksplicit i et fåtal (Meyers et al. 2012).

#### 3.4.5 Opsummering af QIF

Gennemgangen af faserne illustrerer, at der er tale om planlægning i alle frameworkets faser. Det vil sige, at inden implementeringen af tiltaget begynder, skal det være fastlagt, hvad der konkret skal faciliteres i de fire faser. Dette gøres ved at tage udgangspunkt i frameworkets 14 steps og de underliggende fokusområder, som blev gennemgået ovenfor. Gennemgangen har vist, at der kan drages paralleller til den fjerde, syvende og tiende komponent i Højberg et al. (2018). Drages der generelle paralleller til Kotter (1996) og Højberg et al. (2018) samt sammenligningen i Burton (2010), illustrerer gennemgangen af Meyers et al. (2012) en højere detaljegrad rettet mod det specifikke tiltag, hvorimod de førnævnte artikler fokuserer på faktorer, der i højere grad kan karakteriseres som at være overordnede og generelle.

#### 3.4.6 Anvendelse af QIF

Implementeringslitteraturen udgør en central rolle i afhandlingen og især i besvarelsen af det andet undersøgelsesspørgsmål, hvor den udledte proces for implementering af ISA 540(R) sammenholdes med implementeringslitteraturen. På baggrund af strukturen, bredden og hensigten med QIF vurderes det, at QIF kan anvendes som et udgangspunkt, i tilknytning med ajourføringens ændringer og den øvrige implementeringslitteratur, til at udforme interviewspørgsmål og den efterfølgende paralleldragelse til den udledte proces.



Derfor har det været nødvendigt at undersøge, hvordan forfatterne har sammenfattet implementeringslitteraturen. I alt har Meyers et al. (2012) screenet 1945 artikler, som blev identificeret ved søgninger i elektroniske databaser, fysisk søgning i journaler og inspektioner af referencelister (Meyers et al. 2012). Størstedelen blev vurderet *not applicable* og efterfølgende frasorteret. De resterende 152 artikler blev vurderet ud fra kriterier, som omtales nedenfor, hvilket resulterede i, at 27 artikler blev inkluderet.

To overordnede inkluderingskriterier blev anvendt. Det første gik på, at artiklerne som minimum indeholdt et framework, der beskrev handlinger og strategier. Dernæst skulle artiklerne fremgå på engelsk Meyers et al. (2012).

Udover ovenstående kriterier blev artikler også ekskluderet, hvis ikke de var blevet efterprøvet mere end én gang, eller hvis artiklen ikke var blevet citeret mere end én gang (Meyers et al. 2012). Forfatterne ekskluderede også artikler, hvis ikke de indeholdt et framework, fokuserede på kontekstuelle faktorer eller hvis de indeholdt redundante frameworks (Meyers et al. 2012). Hertil tilføjer forfatterne:

*“(...) we only included reports in which authors attempted to offer a framework for implementation that was intended to be applied generally across one or more areas of research or practice, and has been utilized over extended periods of time, and has been cited more than once in the literature”*

(Meyers et al. 2012, s. 5).

På baggrund af ovenstående kriterier vurderes det, at QIF er velegnet som udgangspunkt for interviewspørgsmålene og dermed fundamentet for paralleldragelsen.

## 4. Ændringerne i ISA 540(R) og revisionsprocessen

Det følgende kapitel besvarer problemformuleringens delspørgsmål 1 ved at tage udgangspunkt i de væsentligste ændringer i ISA 540(R), hvor ændringerne sættes i kontekst til revisionsprocessen. Indledningsvist beskrives og defineres regnskabsmæssige skøn, samtidig med at betydningen og vigtigheden for ajourføringen af ISA 540 oplyses.

### 4.1 Betydning af regnskabsmæssige skøn og definition heraf

Regnskabsmæssige skøn bliver i ISA 540(R) beskrevet som:

*“Et beløb, hvis måling, i overensstemmelse med kravene i relevante regnskabsmæssige begrebsramme, er forbundet med skønsmæssig usikkerhed”*

(IAASB 2018<sup>c</sup>, afsnit 12 (a)).

Den skønsmæssige usikkerhed defineres i forlængelse heraf som:

*“Udsathed for manglende nøjagtighed i målingen”*

(IAASB 2018<sup>c</sup>, afsnit 12 (c)).

Definitionen af regnskabsmæssige skøn betyder, at standarden omfatter alle regnskabsposter, hvor der ikke kan opgøres en eksakt monetær værdi, hvilket automatisk resulterer i en estimationsusikkerhed. Det betyder, at værdien af den enkelte regnskabspost ikke kan opgøres pålideligt med udgangspunkt i et observerbart marked, hvorfor der stilles store krav til revisors handlinger i forbindelse med revisionen heraf. I den forbindelse argumenterer Christensen et. al. (2012) for, at ingen grad af revision kan nedbringe den underliggende estimationsusikkerhed til nul. Ifølge Christensen et. al. (2012) påvirkes estimationsusikkerheden af, at modellerne, der anvendes til at opgøre det regnskabsmæssige skøn, er hypersensitive.

Ovenstående elementer betyder, at revisionsrisikoen, forbundet med regnskabsmæssige skøn, typisk ikke er lav. Revisionsrisikoen stiger endvidere i takt med, at størrelsen og mængden af regnskabsmæssige skøn bliver større og mere komplekse.

I afhandlingens kapitel 1 blev det indledningsvist fremhævet, at revisionskravene ikke er steget tilsvarende med risiciene, der knytter sig til regnskabsmæssige skøn. Derudover blev det fremhævet, at der har hersket tvivl om tilstrækkeligheden af revisors udøvelse af professionel skepsis.

## 4.2 Professionel skepsis

Professionel skepsis anses for at være afgørende for at opnå kvalitet i revisionen (Ciolek 2017). Dette stemmer overens med IAASB's formål om at øge kvaliteten af revisionen af regnskabsmæssige skøn, hvilket blandt andet er sket ved at fokusere på revisors professionelle skepsis (IAASB 2018<sup>a</sup>).

Professionel skepsis er et vigtigt koncept både i teorien og i praksis, hvorfor det er vigtigt at forstå indbegrebet heraf. Financial Reporting Council (FRC) fremhævede i 2012, at revisors rolle ikke skal begrænses til blot at sikre, at ledelsens dokumentation er tilstrækkelig, men at revisor bør udfordre ledelsen og inddrage alternative dokumentationskilder (FRC 2012). Inddragelsen af alternative dokumentationskilder stemmer overens med forskningen, hvor teoretikere er begyndt at forske inden for revision med fokus på at analysere effekterne af inddragelsen af både bekræftende og afkræftende bevismateriale (Toba 2011). Tankegangen illustreres ligeledes i IAASB's definition af professionel skepsis, der lyder som følger:

*"An attitude of professional skepticism means the practitioner makes a critical assessment, with a questioning mind, of the validity of evidence obtained and is alert to evidence that contradicts or brings into question the reliability of documents"*

(IAASB 2012, s. 14).

Ciolek (2017) argumenterer for, at forskningen har tendens til at fokusere på revisors dømmekraft, mens standardsætterne har tendens til at fokusere på handlinger og procedurer. Fokusset i Toba (2011) omhandler i vidt omfang kognitive elementer i revisors vurderinger, mens IAASB's definition handler om, hvordan skepsissen skal udføres, hvilket illustrerer standpunktet i Ciolek (2017).

van Liempd et al. (2013) argumenterede for, at revisionsstandarder ikke kom nærmere ind på bias, hvorfor det kan være svært for revisor at sikre den professionelle skepsis, når standarderne ikke beskriver bias, og revisor ikke uddannes i at genkende disse bias (van Liempd et al. 2013).

Argumentationen i Ciolek (2017) underbygges også i ISA 540(R), da ajourføringen har resulteret i specifikke krav og handlinger med henblik på blandt andet at forbedre revisors professionelle skepsis. Disse præsenteres i det følgende afsnit.

### 4.3 Ændringer i ISA 540(R)

I afsnit 4.2 blev det fremhævet, at ajourføringen stiller større krav til revisors professionelle skepsis med formål om blandt andet at øge kvaliteten af revisionen af de regnskabsmæssige skøn. I afsnit 4.1 blev det fremhævet, at ajourføringen medfører, at alle skøn er omfattet af standarden, hvorfor den professionelle skepsis skal øge kvaliteten af alle skøn. Derudover ønskede standardsætterne også at øge varetagelsen af offentlighedens interesse gennem forbedret kommunikation og øget transparens (IAASB 2018<sup>a</sup>).

I en gennemgang af ISA 540 og ISA 540(R) kommer det til udtryk, at ISA 540(R) langt hen ad vejen følger samme struktur som ISA 540. Ajourføringen har medført, at eksisterende krav er blevet skærpet, og at yderligere krav er blevet tilføjet. Kravene fremkommer af en række ændringer, som har betydning for revisors arbejde i alle revisionsprocessens faser. Mange af ændringerne medfører forøget professionel skepsis, hvorfor den professionelle skepsis præger alle revisionens faser. Rækkevidden af ISA 540(R) betyder, at det er nødvendigt at skalere revisionshandlingerne, hvorfor skalerbarhed ligeledes er et element, der præger revisionsprocessens faser. Af samme

årsag indeholder ISA 540(R) en større og mere omfattende mængde af vejledende materiale i forhold til ISA 540. I følgende 3 afsnit beskrives ændringerne i den kontekst, de har indflydelse på revisionsprocessen.

### 4.3.1 Planlægning og afklaring

I planlægningsfasens indledende aktiviteter skal den overordnede revisionsstrategi fastlægges, hvorefter der udarbejdes en detaljeret revisionsplan. Udførelsen af planlægningsaktiviteterne i relation til ISA 540(R) afhænger af den pågældende virksomhed og revisors erfaring med den enkelte virksomhed. Foruden hensyntagen til den enkelte virksomhed er der handlinger, som revisor altid skal udføre, der beskrives i de kommende afsnit.

#### 4.3.1.1 Iboende risiko

I planlægningsfasen er der fokus på at vurdere risikoen, der er forbundet med regnskabsposterne, og hvor regnskabsmæssige skøn fremkommer. ISA 200 beskriver, at risikoen for væsentlig fejlinformation (RoMM) består af iboende risici og kontrolrisici, og at ISA'erne refererer til disse i form af en samlet vurdering (IAASB 2008<sup>a</sup>).

Én af de store ændringer til ISA 540(R) er risikovurderingen. Den medfører, at der skal foretages en separat vurdering af den iboende risiko og kontrolrisikoen. Den iboende risiko relaterer sig til de iboende risici, som hverken revisor eller regnskabsaflægger kan påvirke, mens kontrolrisikoen beskriver risikoen for, at regnskabsaflægers interne kontroller ikke formår at opdage eller forebygge fejl. I forbindelse med vurderingen af den iboende risiko har ajourføringen resulteret i 4 iboende risikofaktorer, som revisor skal overveje: kompleksitet, subjektivitet, skønsmæssig usikkerhed og andre iboende risikofaktorer (IAASB 2018<sup>c</sup>). Risikovurderingen tager udgangspunkt i modellen, forudsætningerne og dataene, der er blevet anvendt til at fastlægge estimatet. Risikofaktorerne skal derfor overvejes, når disse elementer vurderes. Den professionelle skepsis udfolder sig her, da skepsissen påvirkes af iboende risikofaktorer, og at vigtigheden i at udvise professionel skepsis stiger, når det regnskabsmæssige skøn i højere grad påvirkes af disse faktorer (IAASB 2018<sup>c</sup>).

Den separate vurdering skal illustrere, om der foreligger RoMM som resultat af enten den iboende risiko eller kontrolrisikoen, så revisionshandlingerne kan tilrettelægges herefter. I den forbindelse introducerede IAASB et spektrum over den iboende risiko. Spektret skal gøre det muligt for revisor at skalere revisionshandlingerne og omfanget heraf alt efter placeringen på spektret.

#### *4.3.1.2 Kontrolrisiko*

Risikovurderingen bygger på en mere gennemgribende gennemgang af virksomheden og dens omgivelser, og især i forhold til de interne kontroller. Revisor skal i denne henseende udføre flere handlinger med henblik på at opnå en dybdegående forståelse af processerne og kontrollerne. Dette skal sikre, at risiciene bliver vurderet på et tilstrækkeligt grundlag. Kravene i den relevante begrebsramme skal gennemgås, og en kobling til, hvordan kravene anvendes i forhold til arten og omstændighederne i virksomheden, skal finde sted (IAASB 2018<sup>c</sup>). Større fokus er dermed flyttet over på risici, hvorfor der stilles der større krav til revisor i forbindelse med risikovurderingen, herunder ledelsens risikovurdering og ledelsesprocesser.

#### *4.3.1.3 Inkludering af estimater*

Den professionelle skepsis udmærker sig ligeledes i, at revisor skal opnå en forståelse for arten af de regnskabsmæssige skøn, som, revisor forventer, er inkluderet i virksomhedens regnskab (IAASB 2018<sup>c</sup>). Kravet betyder, at revisor er nødsaget til at anvende sin professionelle skepsis til at vurdere, om der måtte være regnskabsmæssige skøn eller tilknyttede oplysninger, som er blevet udeladt.

#### *4.3.1.4 Implikationer*

Det skærpede fokus på den iboende risiko og kontrolrisikoen lægger op til, at risikovurderingsprocessen bliver mere tidskrævende. Risikovurderingshandlingerne skal dokumenteres yderligere, hvortil revisor også skal dokumentere anvendelsen af spektret over den iboende risiko (IAASB 2018<sup>c</sup>). Ovenstående gennemgang viser, at ISA 540(R) har skærpet kravene til, hvordan revisionsrisikoen skal behandles og dokumenteres i planlægningsfasen for at udføre en bedre

risikovurdering. Ændringerne lægger op til, at revisor skal bruge mere af ledelsens tid, og at ledelsen skal formulere og samordne forretningsgangene omkring processerne og kontrollerne på et mere detaljeret niveau.

### 4.3.2 Udførelse af revisionshandlinger

Den udførende fase ligger som oftest i foråret, når det endelige regnskab skal underskrives. Metode, forudsætninger og data er omdrejningspunktet for den udførende fase af revisionen, hvilket også var tilfældet for ISA 540 (IAASB 2008<sup>b</sup>). Derudover er teststrategierne også blevet fastholdt. Forskellen består i, at udførelsen af teststrategierne og dokumentationen heraf er blevet mere markant og eksplicit anført. Det betyder, at revisionshandlingerne, der rettes mod metode, forudsætninger og data, har til formål at adressere RoMM på revisionsmålsniveau (Beck 2020).

#### 4.3.2.1 Skalerbarhed

Skalerbarheden er et gennemgående element i ISA 540(R), og kommer indledningsvist til udtryk i planlægningsfasen i forbindelse med risikovurderingshandlingerne. Skalerbarheden kommer også til udtryk i den udførende fase, da revisionshandlingerne skaleres ud fra den udførte risikovurdering i planlægningsfasen. Skalerbarheden bliver dermed et udtryk for, at revisionshandlingerne skal være tilstrækkelige til at frembringe et revisionsbevis af den nødvendige styrke i forhold til den vurderede risiko. I den forbindelse skal revisor overveje årsagerne for den vurderede RoMM, når revisionshandlingerne skal udformes og udføres (IAASB 2018<sup>c</sup>). Revisionsbeviset skal have en højere overbevisning for skøn med høj RoMM end for skøn med lav RoMM. Ajourføringen har dermed skabt et øget alignment mellem risikovurderingen og den udførende fase.

#### 4.3.2.2 Professionel skepsis

Den identificerede risiko har også indflydelse på den professionelle skepsis, da vigtigheden af den professionelle skepsis stiger i takt med, at RoMM stiger. ISA 540(R) har dermed formålet at skabe et sammenspil mellem skalerbarheden og den professionelle skepsis. Den professionelle skepsis kommer til udtryk ved, at der stilles krav om, at revisor skal udforme og udføre revisionshandlinger, der ikke udelukkende indhenter bekræftende revisionsbevis. Kravet skal sikre, at både modstridende såvel som bekræftende revisionsbevis indhentes for bedre at kunne vurdere skønnet

nøjagtighed og minimere eventuelle *management bias*. Brugen af stærke formuleringer såsom “udfordre”, “stille spørgsmålstegn” og “genoverveje” skal ligeledes være med til at styrke den professionelle skepsis og vigtigheden heraf (Peyper 2018). I afsnit 4.2 blev det fremhævet, at inkluderingen af både bekræftende og afkræftende revisionsbevis længe har været en del af revisors professionelle skepsis, hvorfor det formentlig ikke er noget “nyt” for revisor, men derimod blot et krav, der nu fremgår eksplicit i ISA 540(R).

#### 4.3.2.3 Dokumentation af professionel skepsis

Revisor skal dokumentere sin vurdering af det enkelte revisionsbevis. Her skal revisor tage stilling til, om revisionsbeviset er tilstrækkeligt og egnet (Beck 2020). Det betyder, at revisor skal dokumentere sin professionelle skepsis, hvilket ofte kan være en udfordring. ISA 540(R) lægger vægt på, at der ikke er én korrekt måde at dokumentere sin professionelle skepsis, men det gøres også klart, at dokumentationen skal fremskaffe bevis for, at revisor har udøvet professionel skepsis (Beck 2020).

#### 4.3.2.4 Fokus på tilknyttede oplysninger

Som følge af, at ISA 540(R) sætter større krav til styrken af revisionsbevis, er ordvalget vedrørende de tilknyttede oplysninger, også ændret. Førhen stillede ISA 540 krav om, at der skulle indhentes revisionsbevis med henblik på at fastlægge, om de tilknyttede oplysninger var tilstrækkelige (*adequate*) (IAASB 2008<sup>b</sup>). Ajourføringen betyder, at der skal indhentes revisionsbevis med henblik på at fastlægge, om det regnskabsmæssige skøn, og de tilknyttede oplysninger, er rimelige. Der er dermed større fokus på de tilknyttede oplysninger, og at revisor skal indhente stærkere revisionsbevis for at vurdere, om de tilknyttede oplysninger er rimelige.

### 4.3.3 Kommunikation og afslutning

I afslutningen af revisionen tager revisor stilling til, om de indhentede revisionsbeviser er tilstrækkelige og egnede til at afdække de identificerede risici. I ISA 540(R) er vurderingen blevet forstærket ved et “*stand-back*” krav. Kravet skal ses som en overordnet vurdering af, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Dette gælder uanset, om revisionsbeviset er af be- eller



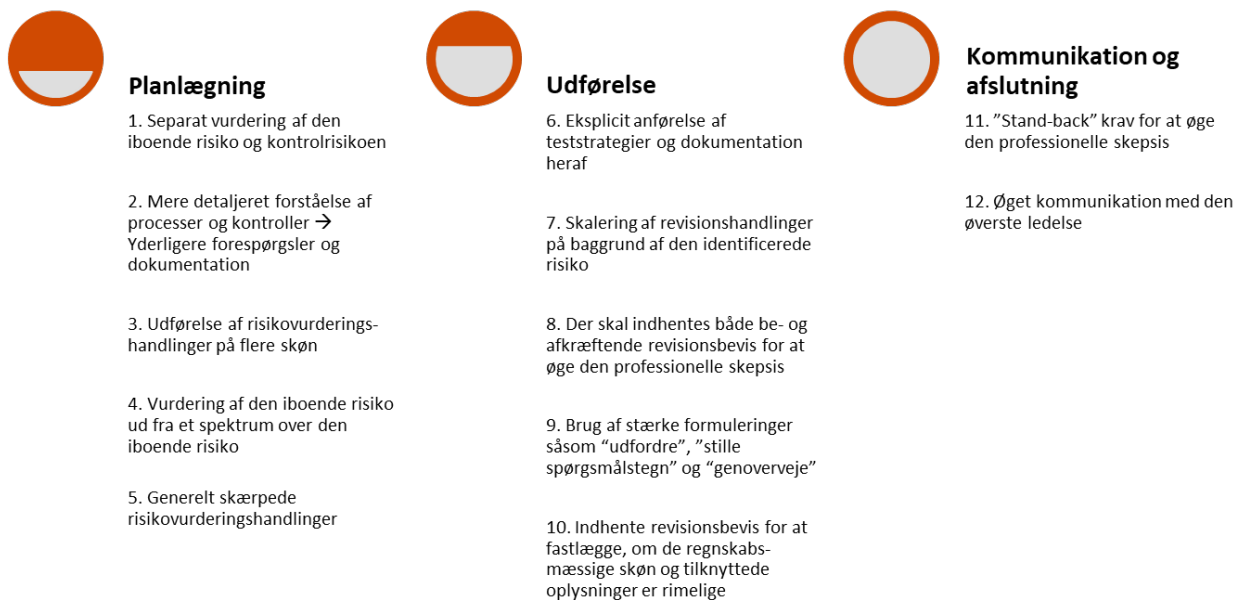
afkræftende karakter (Beck 2020). Kravet bidrager dermed til at øge revisors professionelle skepsis. *Stand-back* kravet indebærer også, at der skal foretages en vurdering af, om RoMM på revisionsmålsniveau fortsat er tilstrækkelig, hvor den yderligere information tages med i overvejelserne. Dette omfatter en vurdering af, om der skulle foreligge indikationer på ledelsens manglende neutralitet. Derudover skal revisor også vurdere, om indregning, måling, præsentation og oplysninger korresponderer med denne relevante begrebsramme. Slutteligt skal revisor foretage en vurdering af, om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger er rimelige i forhold til begrebsrammen, eller om de indeholder fejlinformationer (Beck 2020).

Kommunikationen med den øverste ledelse er blevet mere betydningsfuld efter ajourføringen. Revisor skal kommunikere med den øverste ledelse i overensstemmelse med ISA 260 (ajourført). Det betyder, at revisor skal kommunikere sin holdning om betydelige kvalitative aspekter ved virksomhedens regnskabsprincipper vedrørende regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger (IAASB 2018<sup>c</sup>). Ajourføringen vil sandsynligvis føre til, at revisor finder flere betydelige forhold, der skal kommunikeres til den øverste ledelse. Bilag 2 i ISA 540(R) indeholder en ikke-udtømmende liste af forhold, som revisor kan overveje at kommunikere til den øverste ledelse (IAASB 2018<sup>c</sup>, Bilag 2). Listen indikerer, at alle forhold, hvor revisor kan være usikker på udfaldet, kan kommunikeres til den øverste ledelse, hvor også relevante informationer vedrørende revisionen kan kommunikeres.

## 4.4 Sammenfatning

Ændringerne i ISA 540 (R) er omfattende, og de kan ved første øjekast virke uoverskuelige. Figur 4 opsummerer de 3 forrige afsnits gennemgang af revisionsprocessens faser og dermed konklusionen på afhandlingens første undersøgelsesspørgsmål.

Figur 4: Ændringer til ISA 540(R) i revisionsprocessen



Figuren illustrerer, hvordan henholdsvis planlægningen, udførelsen samt kommunikationen og afslutningen bliver berørt af ændringerne til ISA 540(R).

Kilde: Egen tilvirkning.

Gennemgangen illustrerer ajourføringens fokus på den professionelle skepsis. Dette skal medvirke til, at revisor stiller sig mere skeptisk og kritisk over for revisionsbeviserne samtidig med, at der sikres en tættere dialog med ledelsen om problematikker og uklarheder. Gennemgangen illustrerer også, at den professionelle skepsis er blevet inkorporeret i hele revisionsprocessen, hvilket har medført, at revisionshandlingerne og dokumentationsarbejdet er blevet mere omfattende.

Ud fra figur 4 skulle man tro, at ajourføringen har haft den største indvirkning på både planlægningsfasen og den udførende fase. Realiteten er imidlertid, at de mest markante ændringer har fundet sted i planlægningsfasen i forbindelse med risikovurderingshandlingerne og dokumentationen heraf. På grund af ISA 540(R)'s *scope* har det været nødvendigt at introducere skalerbarhed, således det er muligt at skalere handlingerne i forhold til risikovurderingen. Skalerbarheden kommer til udtryk i spektret over den iboende risiko og revisors revisionshandling på baggrund af den identificerede RoMM. Handlingerne i den udførende fase er langt hen ad vejen de samme som i ISA 540, og er primært blevet tilpasset risikovurderingshandlingerne i planlægningsfasen. Herudfra kan det udledes, at revisors risikovurdering alt andet lige bør blive mere detaljeret.

Risikovurderingen danner grundlaget for revisionens udførende fase, hvorfor en god risikovurdering bør gøre det nemmere for revisor at revidere skønnet. Risikovurderingen har dermed i sidste ende også indflydelse på den afsluttende fase og kommunikationen, og dermed har ISA 540(R) skabt øget alignment gennem hele revisionsprocessen. Gennemgangen af ændringerne lægger op til, at revisors tilgang til revisionen af regnskabsmæssige skøn vil blive ændret markant. Det er specielt gældende for ændringerne, der relaterer sig til planlægningsfasen. For at revisor kan udføre de skærpede risikovurderingshandling forventes det, at det i højere grad er nødvendigt at inddrage ledelsen og øvrige medarbejdere hos regnskabsafslægger i processen.

## 5. Afhandlingens kvalitative metode

Det følgende afsnit tager udgangspunkt i afhandlingens kvalitative data, som er et resultat af metodevalgene i kapitel 2. Udarbejdelsen af interviews, udvælgelseskriterierne for interviewdeltagere, beskrivelse af interviewrespondenterne og databehandlingen vil blive redegjort for. Dette udføres for at oplyse om overvejelserne bag de valgte metoder, og hvordan disse korreponderer med afhandlingens formål.

### 5.1 Udarbejdelse af interviews

Afhandlingens primære data består af kvalitative data, hvorfor det er essentielt at udarbejde interviewspørgsmål med øje for den eksisterende viden på området (Saunders et al. 2019). Afhandlingens deduktive tilgang manifesteres ved, at de første interviewspørgsmål blev udarbejdet ud fra en kombination af den viden, der blev tilegnet i kapitel 3 og 4. Det induktive element illustreres ved, at besvarelserne løbende blev tolket med henblik på at udarbejde nye spørgsmål. Besvarelserne fra revisorerne blev dermed anvendt til at udarbejde spørgsmålene til virksomhederne, som skulle give et bedre indblik i den allerede tilegnede viden på området. Denne tilgang kaldes *grounded theory*, som er en dynamisk proces, der tillader at udvikle på sin data ud fra eksisterende data for at opnå evidens for teorien (Saunders et al. 2019). Interviewspørgsmålene fremgår af henholdsvis bilag 11, 12 og 13.

Interviewene er foretaget som semistrukturerede interviews, hvilket tillader interviewpersonerne at uddybe deres svar og bidrage med ekspertviden inden for interviewets fastsatte rammer. Den semistrukturerede tilgang bidrager dermed til afhandlingens eksplorative natur, da respondenterne har mulighed for at give detaljerede besvarelser på de åbne spørgsmål (Saunders et al. 2019). Tilgangen muliggør endvidere en højere grad af fordybelse i nye observationer og problemstillinger, da det er muligt at afvige fra spørgsmålene.

Spørgsmålene blev tilsendt respondenterne for at sikre muligheden for forberedelse og derigennem en højere kvalitet af besvarelsene. Dette afføder dog, at subjektive og umiddelbare holdninger bliver tilsidesat til fordel for mere nuancerede og gennemtænkte svar.

Interviewformatet har været påvirket af, at respondenterne er geografisk adskilt, og at respondenterne selv har ønsket at interviewene skulle foregå elektronisk grundet Covid-19. Formatet har haft de fordele, at tidsforbruget blev minimeret til blot at omhandle den tid, mødet tog. Derudover indeholder et elektronisk videointerview størstedelen af fordelene ved et face-to-face interview. Det muliggør, at respondenterne kan anvende kropssprog til at kommunikere pointerne korrekt og forståeligt (Saunders et al. 2019). I sagens natur giver det ofte en bedre kommunikation at afholde interviewet face-to-face.

## 5.2 Udvalgelse af interviewdeltagere

Til brug for analysen er der interviewet i alt 10 respondenter. Respondenterne har forskellige roller og kompetenceområder, hvorfor der skabes en bred forståelse af emnet. Respondenterne kan opdeles i to overkategorier: revisorer og kunder. Revisorerne er valgt gennem eget netværk ud fra et kriterium om, at de har stiftet væsentligt bekendtskab med ISA 540(R) både før og efter ajourføringen. På baggrund heraf forventes det, at revisorernes ekspertviden kan medvirke til forståelsen af de væsentligste problemstillinger i forbindelse med implementeringen af ISA 540(R) og dermed skabe et grundlag for yderligere undersøgelser. Kontakten med kunderne er opstået gennem egne netværk, hvor kollegaer har initieret kontakten hermed. Kunderne er ligeledes udvalgt ud fra et kriterium om, at de har beskæftiget sig med ISA 540(R).

Respondenterne har en dybdegående indsigt i såvel implementeringen som de praktiske problemstillinger i forbindelse hermed. På den baggrund vurderes det, at respondenterne kan bidrage med ny og relevant viden og indsigt til et område, der ikke før har været fokus på. Nedenfor oplystes respondenterne med en beskrivelse af deres fagområde og arbejdsplads:

*Table 1: Oversigt over interviewrespondenter*

<b>Fagområde</b>	<b>Beskrivelse</b>
<b>Revisorer</b>	<p>Thomas Bernth Jensen (TBJ), Manager, PwC</p> <p>Jan Mortensen (JM), Executive Director, EY</p> <p>Emil Hansen Iversen (EHI), Senior Manager, PwC</p> <p>Christine Tveteraas (CT), Director, PwC</p> <p>Rich Sharko (RS), Partner, PwC, og Head of Task Force for ISA 540(R) ved IAASB</p> <p>Peter Storgaard (PS), Partner, BDO</p> <p>Henrik Andersen (HA), Statsautoriseret revisor, EY</p>
<b>Kunder</b>	<p>Jeannette Wengel (JW), Group Reporting Director, Rockwool</p> <p>Tatiana Borodenko (TB), Group Reporting &amp; Financial Compliance, Vestas</p> <p>Morten Hastrup Aalbæk (MHA), Senior Finance Manager, LEGO</p>

*Tabellen viser interviewrespondenterne, hvor de opdeles under kunder og revisorer. Derudover fremgår deres stilling, og hvor de arbejder.*

*Kilde: Egen tilvirkning.*

Nedenfor beskrives respondenterne, hvor det fremhæves, hvordan den enkelte respondent bidrager til afhandlingens undersøgelsesområder. Der henvises desuden til bilagene, der indeholder transskribering og kodningen af interviewene, hvor citater til afhandlingens analyse udvælges fra.

### **Interview 1: Thomas Bernth Jensen (TBJ), Manager, PricewaterhouseCoopers (PwC)**

Thomas har været hos PwC i 6 år, og han sidder i TopTier afdelingen på kontoret i Aarhus. Thomas er i gang med uddannelsen som statsautoriseret revisor. Thomas har det seneste år haft en central rolle i implementeringen af ISA 540(R) hos sine kunder, hvor han har haft rollen som projektstyrer. Thomas har i den forbindelse haft den primære kontakt med kunden og organiseret de yngre medarbejdere.

**Der henvises til bilag 1 for transskribering af interviewet.**

### **Interview 2: Statsautoriseret revisor, Jan Mortensen (JM), Executive Director, Ernst & Young (EY)**

Jan Mortensen er Executive Director ved Ernst & Young, hvor han sidder på kontoret i Aarhus. Jan blev statsautoriseret revisor i 2015, hvor han efterfølgende er blevet eneunderskriver på en række SME-regnskaber og nummer to eller tre på de store kunder. Jan har derudover en fortid som ekstern underviser på Aarhus Universitet, hvor han nu fungerer som specialevejleder.

**Der henvises til bilag 2 for transskribering af interviewet.**

### **Interview 3: Statsautoriseret revisor, Emil Hansen Iversen (EHI), Senior Manager, PricewaterhouseCoopers (PwC)**

Emil blev statsautoriseret revisor i november 2020, og han er Senior Manager ved PwC i København i afdelingen for børsnoterede virksomheder. Emil har en faglig baggrund i PwC Danmark, hvor han var med til at hjælpe med implementeringen af ISA 540(R) på kontorerne i Danmark. Emil har på baggrund af sin faglige rolle et dybdegående kendskab til standarden, implementeringen og dens komplikationer.

**Der henvises til bilag 3 for transskribering af interviewet.**

#### **Interview 4: Statsautoriseret revisor, Christine Tveteraas (CT), Director, PricewaterhouseCoopers (PwC)**

Christine har arbejdet ved PwC i 15 år, og hun blev statsautoriseret revisor i 2012. Christine er *Director* i Middle Market på kontoret i Aarhus. Christine er ligeledes intern kvalitetskontrollant og underviser, og hun underviser også som ekstern lektor på Aarhus Universitet. Christine har en bred vifte af virksomheder i sin portefølje, hvorfor hun har et diverst og dybdegående kendskab til ISA 540(R) samt kommunikationen og problemstillingerne hermed.

**Der henvises til bilag 4 for transskribering af interviewet.**

#### **Interview 5: Rich Sharko (RS), Partner, PricewaterhouseCoopers (PwC) and Chair of ISA 540 Task Force**

Rich har 38 års erfaring fra PwC, hvor han har været tilknyttet 7 kontorer i USA og Europa. Udover at være Partner i PwC er Rich *Chair of the ISA 540 Task Force*, hvor han har arbejdet med ISA 540(R) og udviklet den til det, den er i dag. Rich har derfor et omfangsrigt kendskab til ISA 540(R) og tankerne bag ændringerne. Han har ligeledes været i bestyrelsen i 6 år hos IAASB.

**Der henvises til bilag 5 for transskribering af interviewet.**

#### **Interview 6: Statsautoriseret revisor, Peter Storgaard (PS), Partner, BDO**

Peter Storgaard har over 20 års erfaring fra revisionsbranchen, hvor han har arbejdet ved Deloitte, inden han skiftede til BDO i primo 2020. Peter er Partner ved BDO, og han er ligeledes en del af den faglige afdeling hos BDO, hvor fokus er på sikring af kvaliteten af revisionsopgaven. Derudover er Peter også underskrivende revisor på en bred palette af regnskaber.

**Der henvises til bilag 6 for transskribering af interviewet.**



### **Interview 7: Statsautoriseret revisor, Henrik Andersen (HA), Ernst & Young (EY)**

Henrik Andersen blev uddannet statsautoriseret revisor i 2006, og han har siden da arbejdet med store og mellemstore virksomheder hos EY. Henrik er ligeledes en del af teamet i *US PCAOB*, hvor han er kvalitetskontrollant. Han har tidligere været fagansvarlig på EY's kontor i Aarhus, hvorfor hans viden om faglige problemstillinger forventes at gavne afhandlingen.

**Der henvises til bilag 7 for transskribering af interviewet.**

### **Interview 8: Jeannette Wangel (JW), Group Reporting Director, ROCKWOOL Group**

Jeannette startede for 15 år siden som Financial Controller hos Rockwool efter i alt 8 år som revisor hos KPMG. Jeannette er i dag Director for *Group Reporting Accounting and Compliance*, og hendes afdelinger er blandt andet ansvarlige for at rapportere til *group management* og bestyrelsen. Derudover har Jeannette også ansvaret for kvartalsrapporter til fondsbørsen og for at koordinere koncernrevisionen worldwide. Jeannette har haft den primære kontakt med revisor vedrørende arbejdsopgaverne med ISA 540(R), og hun har ligeledes været reviewer på alle memoer.

**Der henvises til bilag 8 for transskribering af interviewet.**

### **Interview 9: Tatiana Borodenko (TB), Group Reporting & Financial Compliance, Vestas**

Tatiana er *Head of Financial Compliance* hos Vestas, som sidder med risikovurderinger på Vestas' eksterne rapporter. Hendes afdeling fokuserer primært på de mellem og høje risici, som ISA 540(R) har været en stor del af i 2020. Tatiana har derfor et bredt kendskab til ISA 540(R), og hvordan Vestas i samarbejde med revisor har valgt at planlægge handlingerne.

**Der henvises til bilag 9 for transskribering af interviewet.**

## **Interview 10: Morten Hastrup Aalbæk (MHA), Senior Finance Manager, LEGO**

Morten er uddannet cand.merc.aud. fra Aarhus Universitet, hvor han derefter arbejdede 7 år som revisor hos Deloitte. Morten søgte derefter til LEGO, hvor han nu har siddet som *Senior Finance Manager* i afdelingen for ekstern rapportering. Morten har derfor kendskab til begge sider af revisionen, hvilket er givtigt i afhandlingen. Morten har været *hands-on* med processen ved LEGO og har haft en del af kommunikationen med revisor.

**Der henvises til bilag 10 for transskribering af interviewet.**

### **5.3 Databehandling**

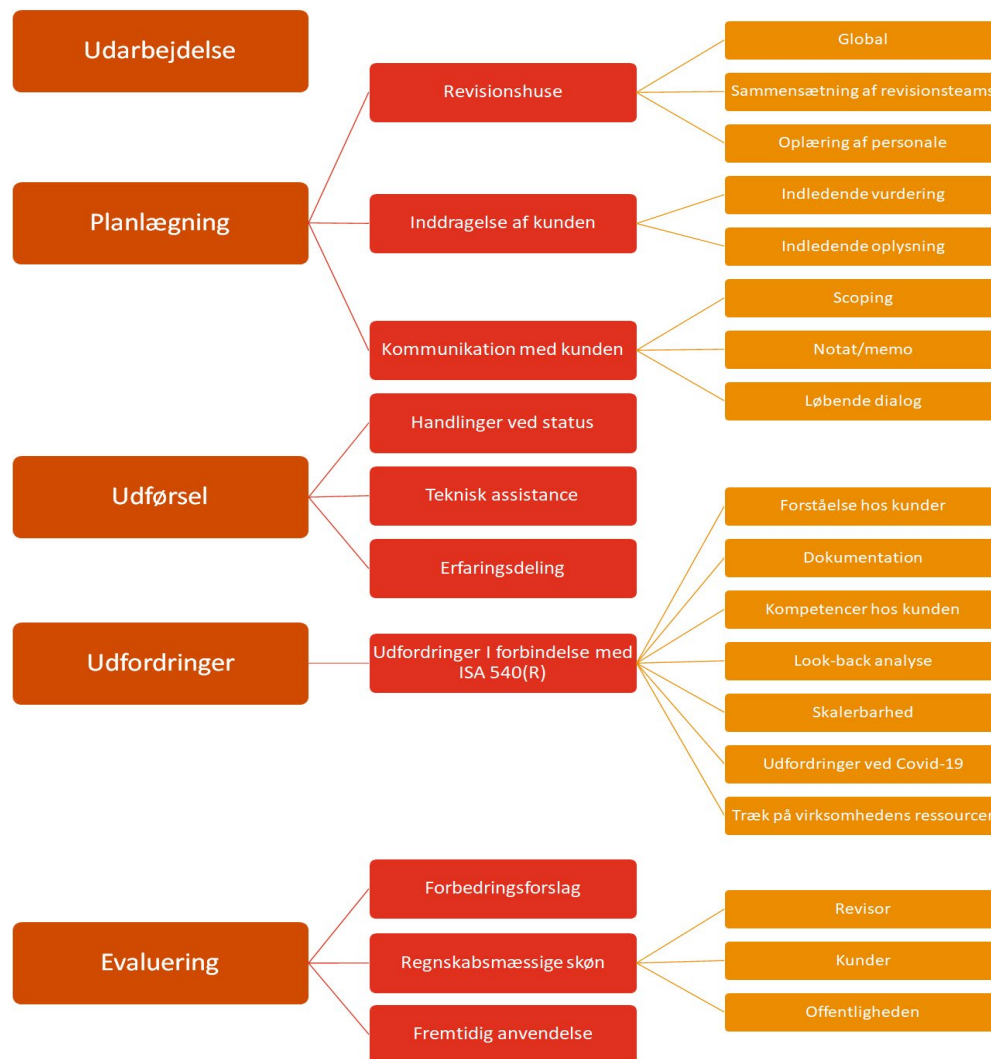
De afholdte interviews er blevet transskriberet med henblik på at blive bekendt med data. Konverteringen skaber problematikker ved, at gestikulationer og anden ikke-verbal kommunikation ikke opfanges på skrift, og humor kan samtidig være en udfordring at udtrykke skriftligt. Transskriberingen kan give udfordringer ved et face-to-face interview, og udfordringerne bliver kun flere ved onlineinterviews, da ironi og minik bliver endnu sværere at opfange (Saunders et al. 2019). Konverteringen kan medvirke til, at besvarelsener bliver uklare, hvis de transskriberes direkte fra tale- til skriftsprog. Der kan i den forbindelse være transskriberingsfejl, som skal korrigeres, hvilket bliver udført ved *data cleaning* (Saunders et al. 2019). *Data cleaning* gennemføres, inden transskriberingerne sendes til godkendelse hos respondenterne. Der var i denne proces ingen indvendinger fra respondenterne til trods for, at Saunders et al. (2019) beretter om, at respondenter kan have en tendens til at rette deres egen grammatik eller brug af sprog.

Transskriberingerne er efterfølgende blevet kodet med henblik på at klargøre temaanalysen. Den kvalitative data forekommer i et stort omfang, hvorfor kodningen er fundamental og nødvendig (Saunders et al. 2019). Den induktive, deduktive og abduktive tilgang har betydning for kodningen af datasættet. En induktiv tilgang vil betyde, at alt data kodes for at finde en mening i dataen. Modsat kodes data i overensstemmelse med den teori, der undersøges, når der er tale om en deduktiv tilgang. Det betyder, at en mindre del af dataen kodes ved en deduktiv tilgang, da formålet ikke er at finde teorier i dataen. Den abduktive tilgang forsøger både at finde nye teorier i

dataen, hvor der ligeledes undersøges en forudindtaget teori (Saunders et al. 2019). Som følge af afhandlingens undersøgelsesspørgsmål og *approach to theory development* vil den abduktive tilgang være mest hensigtsmæssig. Dette understøttes af argumentationen i afsnit 2.1 og 2.2.

Efterfølgende udarbejdes en temaanalyse, der fremgår af bilag 14, hvor temaer konstrueres på baggrund af koderne. Et tema er en bred kategori, der indeholder flere koder, som er relateret til hinanden. Dermed kobles koderne sammen, og der skabes temaer, der har væsentlig indflydelse på besvarelsen af undersøgelsesspørgsmålene (Saunders et al. 2019). Temakonstruktionerne illustreres i figur 5.

Figur 5: Tematræ



I figuren illustreres sammenhængene mellem de primære, sekundære og tertiære temaer fra venstre mod højre.

Kilde: Egen tilvirkning af temaanalysen i bilag 14

I processen for udarbejdelsen af temaerne er det essentielt at raffinere temaerne og finde sammenhænge mellem dem. Det afføder, at der kan skabes primære, sekundære og tertiære temaer, hvor sammenhængene klart fremgår mellem temaerne. I forbindelse hermed raffineres temaerne, hvor koderne efterprøves for at skabe en mere præcis sammenhæng mellem koder og temaer (Saunders et al. 2019).

## 6. Analyse af udarbejdelsen af ISA 540(R)

Revisionsstandarder udarbejdes og ajourføres af *the International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). IAASB har til formål at tjene offentlighedens interesse ved at sætte høje standarder for kvaliteten af revisionerne. Dette gøres gennem udarbejdelse af ISA-standarder, som på verdensplan skal sikre kvalitet og konsistens i revisionsbranchen og dermed styrke offentlighedens tillid til revisionsbranchen som helhed (IAASB 2018<sup>b</sup>). I det følgende kapitel vil udarbejdelsen af ISA 540(R) derfor blive analyseret.

### 6.1 Informationsindsamling

Ajourføringen af ISA 540(R) påbegyndte som resultat af udarbejdelsen af IAASB's strategiplan og arbejdsplan for henholdsvis 2015-2019 og 2015-2016, hvor IAASB fastlagde, at der skulle lægges et større fokus på den finansielle sektor og dermed IFRS 9 (IAASB n.d.). I den forbindelse blev der oprettet en "*Working Group*", som indledningsvist skulle identificere problemstillinger i forbindelse med revisionen af finansielle institutioner (IAASB 2016). *Working Group* blev her opmærksom på, at regnskabsmæssige skøn i høj grad relaterer sig til IFRS 9, hvorfor det også var nødvendigt at undersøge forbedringsmulighederne i ISA 540. Dette underbygges af nedenstående citat fra RS:

*"In the end you have to weigh what's the best way to really help the financial sector (...) Once you start going in there, the rest of the world said: It's important for banks, but it's important for everybody, so let's make this a project to revise for everybody, and that's how it got started. But the banking side was very interested the entire way through, and some of the stuff is because of the banking industry."*

(RS, bilag 5, Kode 226)

RS belyser ajourføringens vigtighed ikke blot for den finansielle sektor, men for alle standardens interessenter og brugere. Strategiplanerne illustrerede derfor behovet for at adressere problem-

stillinger i relation til anvendelsen af ISA 540 (IAASB 2018<sup>b</sup>). Det blev også illustreret i implementeringsgennemgangene af øvrige standarder, hvor det blev klargjort, at yderligere, mere præcise krav og vejledninger var nødvendige for, at revisorerne kunne håndtere den stigende kompleksitet i regnskabsmæssige skøn. Det blev fastlagt, at der var tale om et område, hvor forbedring af standarder var nødvendigt for at øge revisionskvaliteten (IAASB 2018<sup>b</sup>).

Derudover belyser Erhvervsstyrelsens Kvalitetskontrol fra 2020 tydeligt udfordringerne med ISA 540. I kvalitetskontrollen var der åbenlyse udfordringer i forbindelse med revisionen af regnskabsmæssige skøn, hvor den professionelle skepsis og utilstrækkelige risikovurderinger var årsagerne til, at Erhvervsstyrelsen vurderede, at god revisionsskik blev overtrådt (Erhvervsstyrelsen 2020, Appendix 2). Erhvervsstyrelsens Kvalitetskontrol understøtter dermed IAASB's retmæssige fokus på ISA 540. Samtidig bidrager det til diskussionen om, hvorvidt revisors professionelle skepsis altid er tilstrækkelig (FSA et al. 2010).

Ajourføringen af ISA 540 blev koordineret i tæt samarbejde med ajourføringen af ISA 315, da revisors risikovurderingshandlinger bygger på kravene i ISA 315 (IAASB 2018<sup>b</sup>). Som resultat af inputs fra interessenter anerkendte IAASB, at ajourføringen af ISA 540 var nødsaget til at foregå hurtigt. Koordination mellem ajourføringen af ISA 315 og ISA 540 var nødvendig for at sikre alignment mellem de to standarder (IAASB 2018<sup>b</sup>).

## 6.2 Project Proposal og Exposure Draft

I marts 2016 godkendte IAASB en *Project Proposal* til ajourføringen af ISA 540, som blev udarbejdet af *Working Group* (IAASB n.d.). I den forbindelse understregede IAASB, at ISA 540 var en robust standard samtidig med, at man var af den overbevisning, at det var værd at undersøge, hvorvidt forandringer var nødvendige set lyset af tidligere skandaler, udviklingen i virksomhedernes forretningsmiljø og udviklingen i revisionspraksissen (IAASB n.d.). *Project Proposal* blev det første officielle dokument i ajourføringen af ISA 540, hvori forslag til ændringer blev introduceret.

Formålet med ajourføringen er tredelt (IAASB 2016):

- 1) Forbedre standarden på en tilstrækkelig og egnet måde set i lyset af den nuværende udvikling og kompleksiteten i virksomhedernes forretningsmiljø.
- 2) Fremme en skeptisk og udfordrende tankegang hos revisor.
- 3) Forbedre kommunikationen mellem revisor og den øverste ledelse i relation til regnskabsmæssige skøn.

En af udfordringerne med ajourføringen illustreres af følgende citat fra RS:

*“(...) one of the biggest issues people had, and I would say was a very similar issue when we were debating the topic, was “does it apply to all estimates, or does it apply to just significant estimates?””*

(RS, bilag 5, Kode 227)

Citatet belyser bekymringen om, at alle regnskabsmæssige skøn bliver omfattet, men nedenstående citat fra RS viser, at IAASB besluttede, at det ikke var muligt at ekskludere simple og ikke-komplekse skøn:

*“That was an issue when we were developing the project and at that stage, we decided that they can’t leave and that they need to stay in.”*

(RS, bilag 5, Kode 228)

Beslutningen om, at alle regnskabsmæssige skøn skal omfattes, betød, at skalering var nødvendigt. I forlængelse af *Project Proposal* blev der i marts 2017 offentliggjort et *Exposure Draft* til ISA 540 (ED-540) og i april 2017 blev det godkendt med henblik på kommentering fra respondenter (IAASB 2018<sup>b</sup>). I alt blev 69 respondenter inviteret til at kommentere på udkastet, som inkluderede investorer, revisionsvirksomheder og standardsættere m.fl. Respondenterne kommenterede på et bredt omfang af emnerne i ED-540, hvor specielt skalerbarheden var i fokus. På baggrund heraf traf IAASB beslutninger, som sammen med respondenternes svar, fremgår af *Basis*

for *Conclusions* for ISA 540(R) (IAASB 2018<sup>b</sup>). Respondenternes svar og IAASB's beslutninger for udvalgte emner beskrives i følgende afsnit.

### 6.2.1 Skalerbarhed

I kapitel 4 blev det beskrevet, at ajourføringen har medført, at alle regnskabsmæssige skøn omfattes, hvorfor skalerbarhed har været nødvendigt. I forbindelse med udarbejdelsen af ED-540 var IAASB i dialog med *Small and Medium Practices* i forhold til at minimere unødvendige konsekvenser for revisionen af mindre virksomheder (IAASB 2018<sup>b</sup>). IAASB introducerede derfor et betinget krav i form af et *threshold* for vurderingen af den iboende risiko. Det lagde op til, at alle vurderinger, der gav anledning til andet end lav, ville medføre, at der skulle udføres mere omfattende og mere detaljeret revisionsarbejde (IAASB 2018<sup>b</sup>).

En stor del af respondenterne støttede op om et *threshold* for den iboende risiko, mens andre var modstander af forslaget. Modstanderne mente, at ED-540 manglede skalerbarhed, da et *threshold* var forvirrende og for komplekst at anvende for simple regnskabsmæssige skøn (IAASB 2018<sup>b</sup>). Andre mente, at det var nødvendigt med yderligere afklaring og vejledning i forhold til, hvordan dette *threshold* skulle anvendes for væsentlige regnskabsmæssige skøn med lav iboende risiko, og hvorvidt det førte til alignment med øvrige standarder (IAASB 2018<sup>b</sup>).

IAASB tog kritikken til sig, og introducerede et spektrum for den iboende risiko i stedet for et *threshold*, hvilket skabte alignment over til ISA 200, 315(R) og 330 (IAASB 2018<sup>b</sup>). Derudover blev det fremhævet, at arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de yderligere revisionshandlinger vil variere i takt med estimationsusikkerheden og den samlede vurdering for RoMM (IAASB 2018<sup>b</sup>).



## 6.2.2 Professionel skepsis

I ED-540 tilføjede IAASB krav til, hvordan den professionelle skepsis kunne skærpes. Det resulterede i risikovurderingshandlinger, der skal give et bedre grundlag for at vurdere og identificere RoMM, og derudover blev *stand-back* introduceret (IAASB 2018<sup>b</sup>). Der var en generel anerkendelse af tiltagene fra respondenterne, der noterede, at kravene øger den professionelle skepsis, hvor i særdeleshed *stand-back* kravet blev påskønnet. Dertil havde respondenterne en forespørgsel om indførelse af ord som "*question*" og "*challenge*" for at fremme en hensigtsmæssig adfærd hos revisor (IAASB 2018<sup>b</sup>). IAASB tog forslagene til sig, og indførte "*question*", "*challenge*" og "*reconsider*" flere steder i ISA 540(R) herunder *retrospective review*, indikationer på *management bias* m.fl. Det var også her, at kravet om dokumentation af den professionelle skepsis blev indført (IAASB 2018<sup>b</sup>).

## 6.2.3 Risikovurdering

IAASB skærpede også risikovurderingshandlingerne i relation til metoder, forudsætninger og data som en reaktion på forandringer i virksomhedernes forretningsmiljø, den stigende kompleksitet i informationssystemer og anvendelsen af komplekse modeller. Det blev inkluderet i ED-540, at revisor skulle opnå forståelse for arten af skøn, som revisor forventer, der er inkluderet i regnskabet. Revisor skulle også opnå en forståelse for hver komponent i de interne kontroller, idet de relaterer sig til skøn (IAASB 2018<sup>b</sup>).

Respondenterne bakkede op om tiltagene, men flere udtrykte en bekymring om skalerbarheden i relation til de interne kontroller. Nogle mente, at handlingerne var for stor en byrde for simple skøn. Yderligere kommentarer var drejet mod en manglende kobling til ISA 315(R), hvor respondenterne mente, at sammenhængen var uklar (IAASB 2018<sup>b</sup>). IAASB delte bekymringen vedrørende skalerbarheden, hvorfor afsnit 13 i ISA 540(R) blev opdateret. Formuleringen lyder nu på, at risikovurderingshandlingerne skal udføres "*to an extent necessary*" i forhold til at give et tilstrækkeligt grundlag for identificering og vurderingen af RoMM. IAASB valgte ligeledes at gøre sammenkoblingen til ISA 315(R) mere klar (IAASB 2018<sup>b</sup>).

#### 6.2.4 Iboende risikofaktorer og separat vurdering af iboende risiko og kontrolrisiko

ISA 540 fokuserede på estimationsusikkerheden som den primære risikofaktor til den iboende risiko. En undersøgelse foretaget af IAASB indikerede dog, at der kunne være andre faktorer, der påvirkede RoMM (IAASB 2018<sup>b</sup>). Der blev derfor introduceret yderligere iboende risikofaktorer, som revisor skulle overveje, når den iboende risiko vurderes. Faktorerne omhandler kompleksitet, ledelsens dømmekraft og estimationsusikkerhed (IAASB 2018<sup>b</sup>).

Der var generelt stor opbakning fra respondenterne til risikofaktorerne. Nogle mente dog, at der skulle fokus på andre iboende risikofaktorer, så der blev skabt alignment til ISA 315(R). Dette efterkom IAASB ved at indsætte en reference til "andre iboende risikofaktorer". IAASB understregede, at ISA 540(R) er skalerbar ved at indføre "*the degree to which (...)*" i forbindelse med vurderingen af de iboende risikofaktorer. Derudover tilføjede IAASB en separat vurdering af den iboende risiko og kontrolrisikoen for at skabe alignment til ISA 315(R), som mødte stor opbakning (IAASB 2018<sup>b</sup>).

#### 6.2.5 Ikrafttrædelsesdato

Der var uenighed blandt respondenterne i forhold til ikrafttrædelsesdatoen af ajourføringen. Nogle mente, at der som minimum var behov for en overgangsperiode på 18 måneder for at kunne operationalisere standarden og implementere ændringerne i revisionshusene (IAASB 2018<sup>b</sup>). Andre mente, at 12 måneder var tilstrækkeligt, hvorimod andre advokerede for minimum 2 år. Nedenstående citat fra RS illustrerer uoverensstemmelserne:

*"(...) we urged for a later date of effectiveness. The banking community wanted it a year earlier, and in the end, we did not go there, because we said it's a big and comprehensive standard."*

(RS, bilag 5, kode 245)

Som anført i afsnit 6.1 var det oprindelige formål med *Working Group* at fokusere på den finansielle sektor i relation til IFRS 9, og dermed ønskede den finansielle sektor en hurtigere implementering. ISA 540(R) blev offentliggjort oktober 2018, og på baggrund af respondenternes svar,

blev det besluttet, at d. 15. december 2019 blev ikrafttrædelsesdatoen med mulighed for tidligere implementering (IAASB 2018<sup>b</sup>).

## 6.3 Sammenfatning

Udarbejdelsen af standarden startede tilbage i 2015 med informationsindsamlingen og resulterede i en godkendelse af den endelige standard i oktober 2018 med virkning fra 15. december 2019. Gennemgangen af informationsindsamlingen, *Project Proposal* og *Exposure Draft* opsummeres i figur 6 som fase 1, der indeholder 4 steps i den praktiske implementering af ISA 540(R).

Figur 6: Fase 1 i implementeringen af ISA 540(R)



I figuren illustreres den første fase af implementeringen af ISA 540(R).

Kilde: Egen tilvirkning.

Første step identificerede problemstillingen i relation til IFRS 9 og ISA 540, hvorefter der blev udarbejdet et *Project Proposal* indeholdende forslag til ændringer. Dette førte til ED-540, som et bredt udvalg af respondenter kommenterede på, således at revisionen af simple og ikke-komplekse skøn blev mere håndgribelig, end første udkast lagde op til. Efterfølgende blev ISA 540(R) godkendt med ikrafttrædelse pr. 15. december 2019.

## 7. Analyse af den globale implementering

Analysen i kapitel 6 belyste, hvordan udarbejdelsen af ISA 540(R) har fundet sted, samt hvilke overvejelser og steps IAASB har gennemgået i udarbejdelsen. Det følgende kapitel har til formål at analysere den næste fase i implementeringen af ISA 540(R), der omhandler første skridt for revisionshusene, når IAASB godkender en ny revisionsstandard.

### 7.1 Central styring

Ikrafttrædelsen af ISA 540(R) per 15. december 2019 betyder, at ajourføringens ændringer omfatter revisionen af størstedelen af 2020-regnskaberne. Gennemgangen i kapitel 4 viste, at ændringerne omfatter alle faserne i revisionsprocessen. Spørgsmålet er dermed, hvilke indledende skridt revisionshusene tog i implementeringen af ISA 540(R). Dette område berøres af flere interviewrespondenter, der nævner, at en global implementering er essentiel for ensartet implementering i revisionshuset:

*“PwC har et globalt Methodology netværk - kalder vi det - og det er jo reelt set dem, der sidder og læser standarderne og skriver en vejledning til, hvordan man skal fortolke og implementere standarderne i praksis indenfor PwC netværket. Deres formål er jo at sikre, at hele PwC netværket agerer ensartet og fortolker ensartet”*

(EHI, bilag 3, kode 85)

Den første tolkning lå dermed ved det globale netværk, der havde til formål at tolke og implementere ISA 540(R) i organisationen. Dette havde til sigte at skabe en ensartet fortolkning og

ageren, hvilket skabte *guidance* til det nationale netværk (PS, bilag 6, kode 239). Et område som JM ligeledes anerkender: *“Vi er relativt globalt opbygget, så når der kommer nye standarder, bliver det drevet meget fra global side.”* (JM, bilag 2, kode 51). Den centrale styring skal ses som en væsentlig komponent i bestræbelserne på en ensartet implementering, og specielt når det omhandler en standard med internationale implikationer (HA, bilag 7, kode 275).

## 7.2 Opdatering af metodikker og viderekommunikation

Faciliteringen af en ensartet implementering indebærer, at revisionshusenes metodikker og manualer blev opdateret. Dette illustreres af følgende citat fra EHI:

*“Når man så når det til stadie, hvor selve standarden skal implementeres (...) er der nogle, der tager over og går i gang med at skrive et nyt vejledningsafsnit i vores PwC Manual.”*

(EHI, bilag 3, kode 87)

Mange revisionshuse er globalt opbygget, hvorfor der ønskes en ensartet implementering i hele organisationen. Fra global side vil man derfor undersøge, hvordan ISA-standarder kan implementeres på en måde, der sikrer ensartetheden i implementeringen. Årsagen hertil ligger ydermere i, at der kan skabes sammenlignelighed i forbindelse med interne kvalitetskontroller (JM, bilag 2, kode 51). En måde at sikre dette på understreges af følgende citat fra EHI:

*“Det betyder også, at hvis man har templates eller andre ting, skal de alle sammen opdateres.”*

(EHI, bilag 3, kode 88)

Med andre ord sikres ensartetheden og sammenligneligheden ved at opdatere revisionsværktøjer og templates. Inden opdateringerne fandt sted, skulle disse gennem en global godkendelsesprocedure. I den forbindelse blev der indhentet kommentarer fra flere lande, hvilket var med til at sikre kvaliteten i opdateringerne (EHI, bilag 3, kode 89+90).

Efter opdateringerne blev godkendt på det globale plan, blev der påtaget en proaktiv tilgang. Her blev det offentliggjort til de enkelte afdelinger i revisionshuset, at der var en ny standard på vej, som det var vigtigt at være opmærksom på (EHI, bilag 3, kode 91). Dette underbygges af følgende citat fra PS:

*“I Danmark vil der være en, der har et ansvar for at forstå standarden og dens konsekvenser, og sammen med mig finde ud af, hvordan de her ændringer skal håndteres.”*

(PS, bilag 6, Kode 248)

Udtalelsen fra PS understøttes yderligere af følgende citat fra EHI:

*“Og så kan jeg i tilknytning dette nævne, at jeg har været med til implementeringen af det, så min rolle er faktisk også, at jeg skal bringe ISA 540 standarden ud i afdelingen.”*

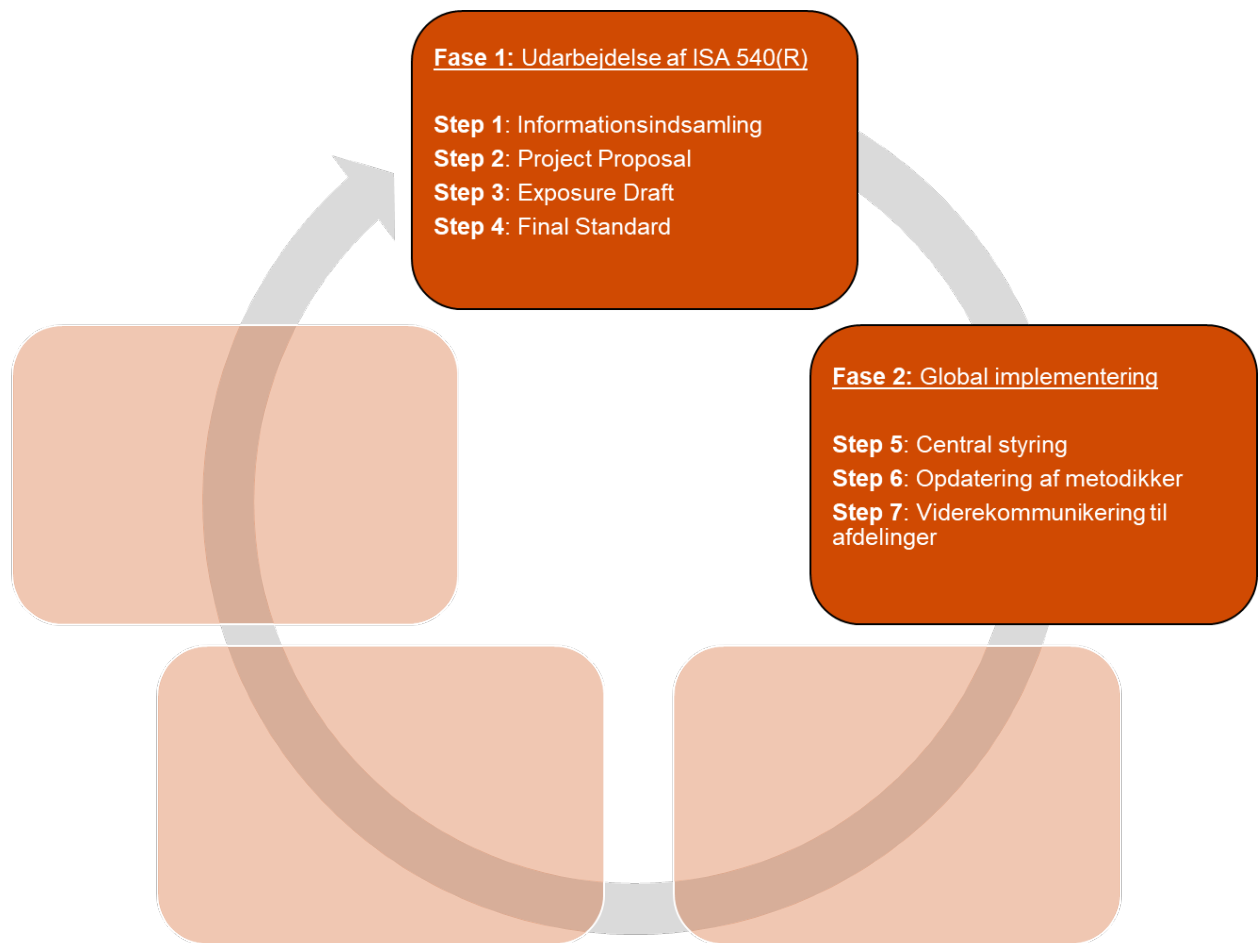
(EHI, bilag 3, Kode 84)

Det vil sige, at kommunikationsopgaven blev tildelt enkelte medarbejdere i revisionshuset, der sammen havde til formål at skabe lokal *guidance* og yderligere fortolkning af standarden og anvendelsens implikationer (HA, bilag 7, Kode 276).

### 7.3 Sammenfatning

De første 4 steps i den praktiske implementering af ISA 540(R) blev præsenteret under sammenfatningen i afsnit 6.3. I figur 7 præsenteres disse sammen med det, der ud fra gennemgangen af den globale implementering, identificeres til at være fase 2 i den praktiske implementering af ISA 540(R).

Figur 7: Fase 1 og 2 i implementeringen af ISA 540(R).



Figuren illustrerer, fase 1 og 2 i implementeringen af ISA 540(R), og hvilke steps der blev udført.

Kilde: Egen tilvirkning

Efter godkendelsen af standarden læste og tolkede revisionshusenes *methodology netværk* ISA 540(R). Dette blev efterfulgt af en opdatering af metodikkerne, og i kølvandet herpå blev enkelte medarbejdere sammen ansvarlige for viderekommunikationen af ajourføringens ændringer til afdelingerne.

## 8. Analyse af implementeringen i business units

Analysen i kapitel 7 belyste, at revisionshusenes globale niveauer påtog sig ansvarsrollen i forbindelse med den globale implementering af ISA 540(R), hvilket indebar en opdatering af metodikker. Efterfølgende blev det viderekommunikeret til de enkelte nationale afdelinger, at der var en ny standard på vej. Spørgsmålet er herefter, hvordan implementeringen blev håndteret i de enkelte nationale og lokale afdelinger.

### 8.1 Identificering af superbrugere

I afsnit 7.2 blev det fastlagt, at enkelte medarbejdere sammen fik ansvaret for viderekommunikationen til de lokale nationale afdelinger. Disse medarbejdere fungerede samtidig som superbrugere eller *champions*, som hjalp med operationaliseringen af ISA 540(R):

*“(...) der kører man det videre ned, og der har man lavet nogle networks og nogle champions på kontorerne, som så er dem, der skal være med til at drive det fuldstændigt lavpraktiske, så ja, der er bestemt nogle at spørge.”*

(HA, bilag 7, kode 284)

I relation hertil belyser JM, at der er en skaleringsmulighed i forhold til, at der kan der søges om ekstra ekspertviden. Han understreger dog, at det er sjældent, det ender ved *Global*:

*“Der er selvfølgelig nogle lokale eksperter i Danmark og i Norden, og får man behov for mere end det, kan man selvfølgelig skalere op så det ultimativt går til det globale teams, som har det ultimative ansvar for implementeringen.”*

(JM, bilag 2, kode 54)

Det vil sige, at de lokale nationale afdelinger havde mulighed for at rette henvendelse til globale eksperter, hvis ikke de lokale *champions* kunne være behjælpelige med den pågældende problemstilling.



## 8.2 Træning af personale

Nye standarder kan potentielt indeholde ændringer, som gør det nødvendigt at oplære og træne medarbejderne. Træning af personalet kan derfor vise sig at udgøre en essentiel del i den lokale implementering. Dette gøres ved at *Global* ruller *e-learning*s ud, som bliver suppleret med workshops, der giver en mere praktisk føling med arbejdet (JM, bilag 2, kode 55).

*E-learning*s giver ikke den samme føling med selve arbejdet, som det gør at arbejde med ISA 540(R). Derfor blev træningsforløbet differentieret, hvor yngre medarbejdere, der ofte ikke arbejder med komplekse skøn, blot fulgte de generelle *e-learning*s, mens mere erfarne medarbejdere gennemgik et *Audit Quality Program*, hvor problemerne fra Erhvervsstyrelsens Kvalitetskontrol, der blev omtalt i afsnit 6.1, blev adresseret (TBJ, bilag 1, kode 11+12):

*“Her sikrer man, at identificerede forhold i tidligere års kvalitetskontroller bliver fokuspunkter.*

*Et af de helt store områder har været håndteringen af processen omkring ISA 540.”*

(TBJ, bilag 1, kode 12)

Med andre ord er træningsforløbene afhængige af, hvor medarbejderne er i deres karrierer. Den indledende oplæring vil typisk tilfalde medarbejdere med en stilling, der er Managers eller højere, da det er dem, der har første hånd på de regnskabsmæssige skøn i planlægningsfasen (HA, bilag 7, kode 278). Derudover belyser EHI, at træningsforløbet ligeledes afhænger af, hvilken uddannelse medarbejderen er i gang med.

*“Statsautoriserede revisorer får løbende updates, der er krævet i loven. Andre revisorer er enten i et undervisningsforløb eller in-between afhængigt af, om de er færdige med sådan et grundmodul, så får de også nogle updates.”*

(EHI, bilag 3, kode 96)

Som det kan udledes af udtalelserne fra TBJ og JM, bliver træningsforløbene også differentieret ud fra ændringernes størrelse. For små ændringer kan der nøjes med at blive udarbejdet *e-learning*, hvor medarbejderne bliver *up-to-date* med de nyeste tiltag, mens der ved store ændringer, som ved ISA 540(R), vil være et generelt fokus med *e-learning*, *webcasts* og fysisk undervisning (PS, bilag 6, kode 250).

### 8.3 Sammensætning af revisionsteams

Kompleksiteten og indflydelsen på hele revisionsprocessen betyder, at ISA 540(R) stiller større behov for erfaring og ressourcer på revisionsteamet:

*“ISA 540(R) fylder helt fra planlægningen til udførelsen og til de afsluttende handlinger, som vi laver, og da det er et af de områder, som er mere komplekst, og ikke nødvendigvis er et facit, vil opgaverne typisk lande på bordet hos en mere erfaren medarbejder.”*

(TBJ, bilag 1, kode 1)

Involveringen af partnerne i revisionsprocessen er sædvanligvis begrænset, men behovet for erfaring har betydet, at partnerne blev involveret i et større omfang end normalt (TBJ, bilag 1, kode 8).

*“Det er selvfølgelig også partnerne, der er ansvarlige for, at teamet har sat sig ind i det og har reviewet alt, hvad de laver, og derigennem også håndtere, hvis der er udfordringer.”*

(EHI, bilag 3, kode 114)

Samtidig med at Partnerne i højere grad blev involveret, var de ligeledes i besiddelse af det overordnede ansvar for den overordnede implementering på revisionsteamet, mens andre medarbejdere blev tildelt ansvaret i forbindelse med den operationelle implementering af ISA 540(R) (JM, bilag 2, kode 50).

Større virksomheder vil typisk have flere og større regnskabsmæssige skøn sammenlignet med mindre virksomheder. Behovet for erfaring og ressourcer kan vise sig at være ekstra vigtigt ved revisionen af større kunder, og derfor vil planlægningen være mere struktureret (JM, bilag 2, kode 53).

*“Vi lægger en tidsplan, som vi gerne skulle kunne følge. Her ser vi på, om vi har afholdt de planlagte møder, om vi har lavet den indledningsvise scoping i vores arbejds papirer, om der er noget vi kan udelade i forhold til vores væsentlighed.”*

(TBJ, bilag 1, kode 27)

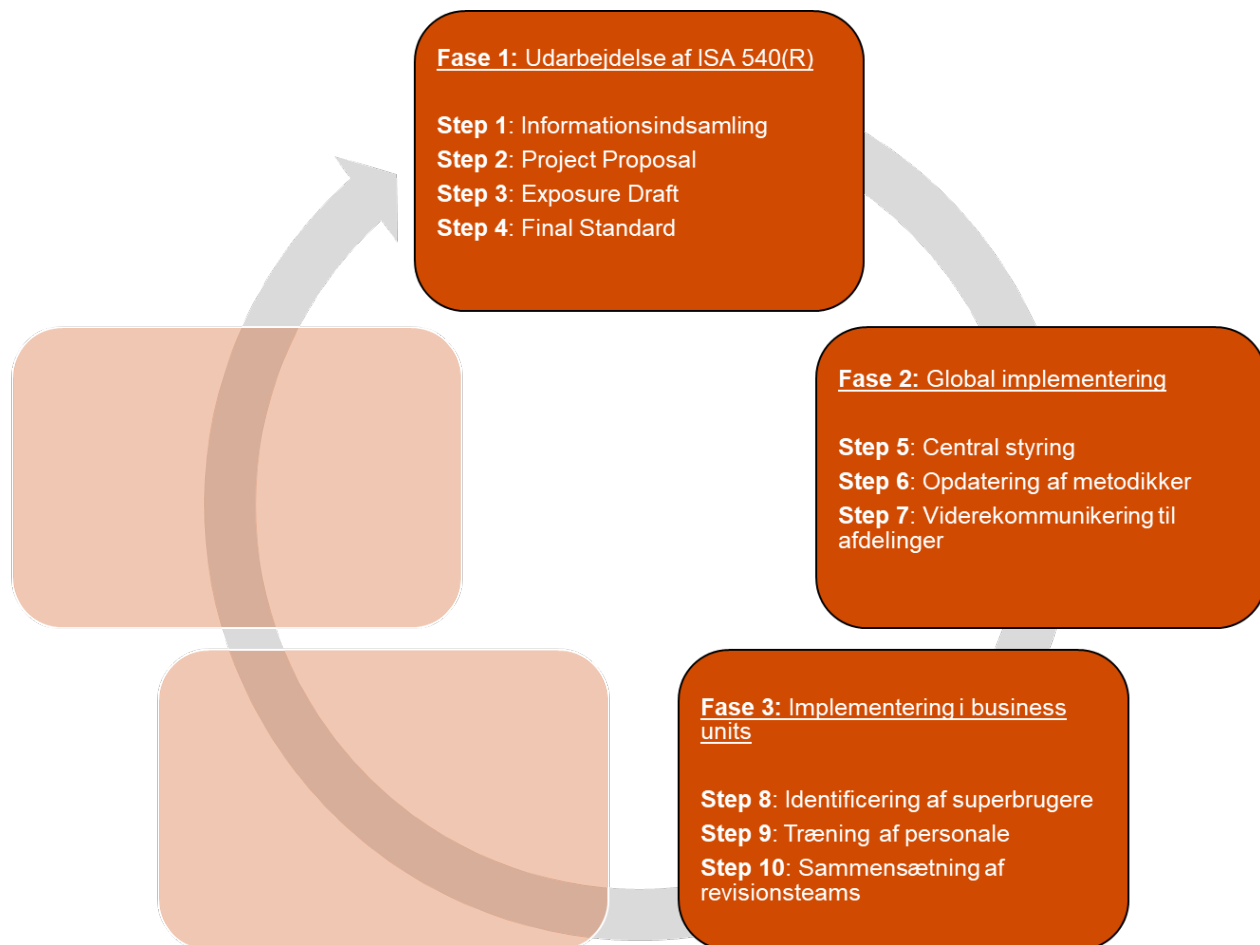
Tidsplanen indebar, at der blev fastlagt en struktureret tilgang, som revisionsteamet fulgte gennem revisionsprocessen. Overholdelse af tidsplanen blev sikret ved, at en medarbejder på revisionsteamet fik tildelt rollen som projektstyrer, hvor specielt dialogen med kunden var et vigtigt ansvarsområde for denne medarbejder (TBJ, bilag 1, kode 3).

Planlægningen spillede derfor en vigtig rolle, da det var muligt at adressere mange af udfordringerne og risiciene ved de regnskabsmæssige skøn. Det medførte, at mindre erfarne medarbejdere ikke behøvede at blive informeret om eventuelle risici, da dette blev håndteret af erfarne medarbejdere i planlægningsfasen (CT, bilag 4, kode 214).

## 8.4 Sammenfatning

I tredje fase af den praktiske implementering af ISA 540(R) var der fokus på den lokale implementering, hvor *champions*, træningsforløb og sammensætning af revisionsteams var i centrum. I de lokale revisionshuse blev enkelte medarbejdere udnævnt til at være *champions*, som skulle være foregangsmænd i den lokale implementering. Fase 3 kom derfor som en naturlig følge af fase 2, hvor der blev skabt en global implementeringsplan med central styring og opdatering af metoder.

Figur 8: Fase 1-3 i implementeringen af ISA 540(R)



Figuren viser fase 1-3 i implementeringen af ISA 540(R).

Kilde: Egen tilvirkning.

Udover de udnævnte *champions* i de lokale revisionshuse blev medarbejderne undervist og oplært ved brug af *e-learning*s, workshops og andre træningsforløb. Træningsforløbene indeholdt en skaleringsmulighed, da de afhænger af medarbejderens karriereforløb og anciennitet. Sammensætningen af revisionsteams skete ud fra en betragtning af standardens implikationer, hvor der var brug for mere erfaring på revisionsteamet. Implikationerne indebar desuden, at der var behov for større inddragelse af Partnerne i revisionsprocessen, og at planlægningen skete ud fra en struktureret tilgang, hvor specielt dialogen med kunden spillede en afgørende rolle.

## 9. Analyse af implementeringen ved planlægning

Kapitel 8 belyste, at den lokale implementering indebar, at der blev identificeret *champions*, medarbejdere blev oplært og undervist, og at revisionsteams blev sammensat. Det blev konkluderet, at revisionsteamet identificerede en projektstyrer, der blev ansvarlig for dialogen med kunden. Spørgsmålet om, hvordan dialogen forløb, undersøges i det følgende afsnit.

### 9.1 Inddragelse af kunden

Revisor er underlagt revisionsstandardernes krav, hvorfor en ny revisionsstandard, fra et objektivi perspektiv, ikke burde vedrøre kunden. Kravene i revisionsstandarderne kan imidlertid være formuleret på en måde, der gør, at kunderne alligevel påvirkes. Som følge heraf er det nødvendigt at vurdere, om kunden skal inddrages, og hvilke oplysninger der indledningsvist skal tilvejebringes.

#### 9.1.1 Indledende vurdering

Der var ingen tvivl om, at kunderne skulle informeres om ISA 540(R) (EHI, bilag 3, kode 99), da kravene til revisor i høj grad involverer kundens forretningsgange, procedurer og interne kontroller (HA, bilag 7, kode 279). CT nævner, at kunden sjældent inddrages på den måde, som man har gjort ved ISA 540(R), men at det var nødvendigt af de årsager, som EHI og HA omtaler (CT, bilag 4, kode 201). Det kan derfor udledes, at kunden kun bør informeres om en revisionsstandard, hvis det har relevans for kunden.

Efter det blev fastlagt, at det var nødvendigt at informere kunderne om ISA 540(R) og dens implikationer, startede en intern proces, hvor der blev udarbejdet en tidsplan. Tidsplanen indeholdt de første indledende drøftelser med kunden til tidspunktet, hvor årsrapporten underskrives (TBJ, bilag 1, kode 5). Kunderne blev inddraget tidligt i planlægningsfasen i primo 2020, hvor der startede en dialog mellem kunde og revisor omkring arbejdsfordelingen (TB, bilag 9, kode 160).

*“Jeg tror, det kommer an på størrelsesforholdet. På de lidt mindre kunder tager man en lidt mere uformel dialog om det i forhold til, hvad der generelt sker. (...) På de større kunder er man selvfølgelig lidt mere struktureret omkring det, da det ofte har en større impact i forhold til, hvad de skal levere.”*

(JM, bilag 2, kode 56+58)

ISA 540(R) har haft størst indflydelse på revisionen af større kunder, og derfor blev kommunikationen med de store kunder indledt i et tidligere stadie end kommunikationen med de mindre kunder (HA, bilag 7, kode 281). Kundens kompetenceniveau skal desuden tages i betragtning, da det har indflydelse på, hvordan kommunikationen gribes an (CT, bilag 4, kode 204), og derefter skræddersyes kommunikationen ud fra de organisatoriske niveauer:

*“Det er faktisk alle sammen, der får deres skræddersyede kommunikation. Det, man deler med bestyrelsen, er ikke passende til bogholderen og omvendt”*

(EHI, bilag 3, kode 102)

Den øverste ledelse er baseret på ansvarsfordeling, og derfor tog kommunikationen omkring ISA 540(R) udgangspunkt i, hvordan det påvirkede deres ansvar (EHI, bilag 3, kode 102). Af samme årsag blev den øverste ledelse ofte involveret som de første (HA, bilag 7, kode 282). Detaljegraden i kommunikationen øges i takt med, at revisor bevæger sig ned i de organisatoriske niveauer. Den daglige ledelse blev informeret om, hvordan de skulle forberede virksomheden på ændringerne, da de typisk ikke selv er involveret i udarbejdelsen af dokumentationen af de regnskabsmæssige skøn. Arbejdet i de enkelte afdelinger er mere operationelt, da det er her, udarbejdelsen af dokumentationen finder sted. Kommunikationen blev som følge heraf kommunikeret på et højere teknisk niveau (EHI, bilag 3, kode 102).

### 9.1.2 Indledende oplysninger

Efter det blev vurderet, om kunden skulle informeres om ændringerne, blev de første drøftelser foretaget med den øverste ledelse omkring, hvordan det påvirkede deres ansvarsfordeling. Efterfølgende blev den daglige ledelse inddraget på planlægningsmøderne, hvor de blev oplyst om ajourføringens ændringer og betydningen for revisionshonoraret og deres leveranceside (PS, bilag 6, kode 257; CT, bilag 4, kode 198). I afsnit 9.1.1 blev det understreget, at kundens kompetenceniveau skal tages i betragtning i forbindelse med kommunikationen. Derfor har revisionshuset udarbejdet kommunikationstemplates, som blev skræddersyet til modtageren (EHI, bilag 3, kode 105). Det krævede derfor en vurdering af, hvordan ajourføringen påvirkede den enkelte kunde.

*“Så det vi skal klæde dem på til er, at de skal forvente og indarbejde i deres tidsplan, at hvis de skal besvare flere spørgsmål fra os, skal de selvfølgelig være klar på det.”*

(EHI, bilag 3, kode 103)

Som anført af EHI var det vigtigt at forklare kunden om, hvordan ændringerne var relevante for dem, og hvordan det påvirkede omfanget og tidsforbruget, da det øgede trækket på kundens ressourcer (JW, bilag 8, kode 138+139). Trækket på ressourcerne indebar også, at store virksomheder var nødsaget til at række ud til deres datterselskaber og bede om mere tid. Derfor var det også nødvendigt, at kunden blev informeret om baggrunden for ændringen (JW, bilag 8, kode 143).

De indledende oplysninger havde dermed til formål at forberede kunderne på bedst mulig vis, inden arbejdet med de regnskabsmæssige skøn blev påbegyndt.

## 9.2 Kommunikation med kunden

De indledende oplysninger blev kommunikeret til kunden med henblik på at forberede kunden på flere efterspørgsler fra revisor. I den forbindelse blev flere områder afdækket, hvor interviewrespondenter på kundesiden understregede, at det var vigtigt at kende omfanget og relevansen heraf. I de kommende afsnit undersøges tilgangen til *scoping* og den efterfølgende dialog mellem revisor og kunden.

### 9.2.1 Scoping af regnskabsmæssige skøn

Kommunikationen af de indledende oplysninger blev efterfulgt af, at revisor indledningsvist udarbejdede en *scoping*, hvor alle skøn blev undersøgt. Denne *scoping* havde til formål at fastlægge, hvilke regnskabsmæssige skøn der ikke var relevante og sortere disse fra (EHI, bilag 3, kode 127).

*“Drøftelsen med kunden er vigtig i forhold til at sikre fuldstændigheden, da det er kunden der har det dybdegående kendskab til processerne. Det giver os mulighed for at få indblik i skøn, som ikke nødvendigvis er tydelige i regnskabet.”*

(TBJ, bilag 1, kode 14)

Som anført af TBJ er kunden ekspert på eget område. Derfor blev der sat et møde i kalenderen med kunden, hvor man aftalte, at kunden ligeledes skulle udarbejde en *scoping* (MHA, bilag 10, kode 180), og på baggrund heraf blev revisor og kunden enige om, hvilke skøn der skulle undersøges nærmere.

*“Det vi egentlig lavede var, at vi lavede en skabelon til, hvordan et regnskabsnotat burde se ud på det her. Hvilke spørgsmål er det egentlig, standarden giver os anledning til at spørge om, og det er ligesom skelettet for, hvad er det, de skal forstå i virksomheden.”*

(EHI, bilag 3, kode 116)

Templates til udarbejdelse af memoer blev udleveret til kunden, hvor regnskabsprincipper og forskellige emner skulle beskrives (JW, bilag 8, kode 154). Udleveringen af templates skete med



henblik på at hjælpe kunden med at strukturere memoerne og dermed lettere gøre kundens arbejde (MHA, bilag 10, kode 193).

### 9.2.2 Løbende dialog med kunden

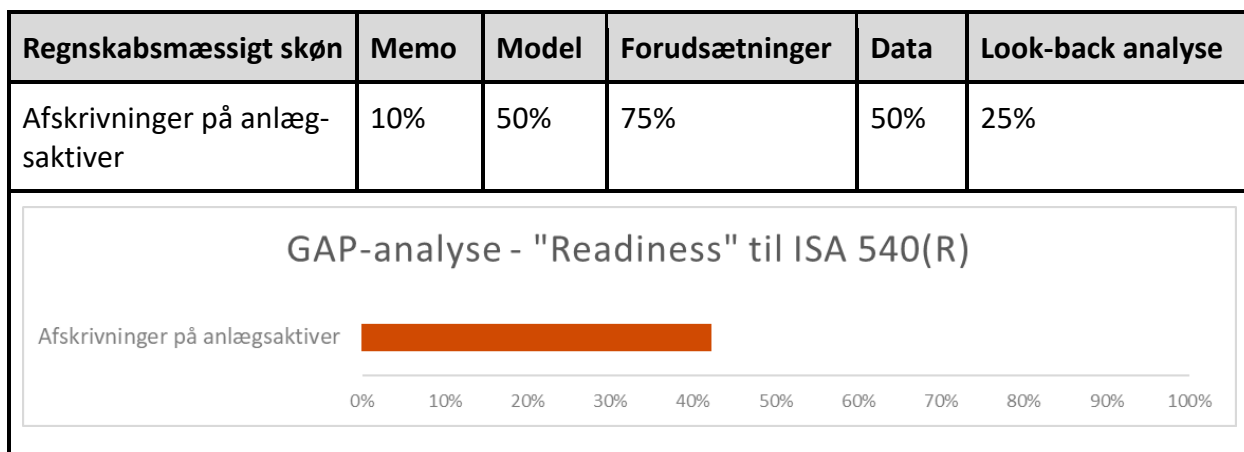
Memoerne blev anvendt til at vurdere, hvor meget af kundens eksisterende dokumentation, der kunne anvendes til, at revisor kunne imødekomme dokumentationskravene i ISA 540(R). Det var ikke altid tilfældet, at kundens eksisterende dokumentation var tilstrækkelig, og derfor resulterede det i et efterløb, hvor kunden måtte tilpasse forholdene, som revisor identificerede (TBJ, bilag 1, kode 29). Som følge heraf havde projektstyreren en løbende dialog med kunden med henblik på at sikre, at *"(...) om de (kunden) har udarbejdet notatet (memoet), som vi havde aftalt på mødet."* (TBJ, bilag 1, kode 35). Projektstyreren spillede derfor en vigtig rolle i forhold til at give feedback på kundens memoer (TB, bilag 9, kode 170).

*"I mange tilfælde har overvejelserne dog ikke været lige så formaliseret, som de er blevet med den nye standard, og i den forbindelse har vi anvendt nogle GAP-analyser i forhold til, hvor langt vi er fra at være i mål."*

(TBJ, bilag 1, kode 36)

GAP-analyser blev udarbejdet med henblik på at revisor (projektstyreren) kunne vurdere distancen fra målet, og dermed kunne oplyse kunden om, hvor forbedringer var nødvendige. På baggrund heraf præsenteres et fiktivt eksempel på, hvordan en GAP-analyse for et tilfældigt regnskabsmæssigt skøn kan se ud:

Figur 9: Gap-analyse



Figuren illustrerer et fiktivt eksempel, hvor det kan ses, hvor "ready" kunden er til ISA 540(R). Figuren viser en readiness på 42%.

Kilde: Egen tilvirkning.

Eksemplet i figur 9 viser, at fremgangen i de fem komponenter betyder, at den fiktive kunde samlet set har 42% *readiness* i forbindelse med ISA 540(R). Den løbende dialog skal dermed sikre, at kunden er 100% i mål, således at revisor imødekommer kravene i ISA 540(R).

Ovenstående handlinger skulle sikre, at der blev opnået en forståelse for de regnskabsmæssige skøn, modellen, dataene, forudsætningerne og de interne kontroller, der relaterede sig til det regnskabsmæssige skøn (TBJ, bilag 1, kode 31).

*"I forbindelse med statusrevisionen ser vi på, om der har været nogle ændringer i forhold til tidspunktet for planlægningen, hvor vi efterprøver og reviderer skønnene."*

(TBJ, bilag 1, kode 32)

På revisionsteamet blev fremgangen løbende observeret, og som anført af TBJ efterprøves de regnskabsmæssige skøn ved statusrevisionen. Efterfølgende vurderes det, om alle de udførte revisionshandlinger tilstrækkeligt afdækker risiciene forbundet med det enkelte skøn, som blev identificeret i forbindelse med planlægningen (TBJ, bilag 1, kode 34).

## 9.3 Teknisk assistance og erfaringsdeling

Under planlægningen og udførelsen af revisionen kan det vise sig, at der opstår problemer i forbindelse med implementeringen af ISA 540(R). De følgende afsnit har til formål at undersøge mulighederne for assistance og deling af erfaringer i revisionshuset med henblik på at løse udfordringerne.

### 9.3.1 Teknisk assistance

I kapitel 7 blev det fastlagt, at revisionshusenes *methodology* havde det overordnede ansvar for implementeringen, og at enkelte medarbejdere i revisionshuset blev identificeret som *champions* og sammen blev ansvarlige for at bringe ISA 540(R) ud i de enkelte *business units*. Det blev derefter anført i kapitel 8, at man i revisionshusene havde mulighed for at søge teknisk assistance ved selvsamme *champions*, hvor der der var en skaleringsmulighed op til *Global* (JM, bilag 2, kode 54).

*“Vi har den overordnede Methodology-afdeling, som er ansvarlige for det, og så har hver afdeling en repræsentant, der kaldes en “Audit Coach”, som kan svare på de her spørgsmål, og som bliver klædt på til det først.”*

(EHI, bilag 3, kode 98)

Som det også anføres af EHI, var det muligt at anvende lokal ekspertviden og foretage en skalering op til *methodology* i *Global*, hvis det blev nødvendigt. *Methodology* og *champions* fungerede som support på revisionstekniske områder, mens den underskrivende partner agerede support på de praktiske problemstillinger med kunden (EHI, bilag 3, kode 112). Dette vil være tilfældet i større revisionshuse, som har en global opbygning. Mindre revisionshuse vil imidlertid være nødsaget til at søge ekspertviden andetsteds (EHI, bilag 3, kode 97).

### 9.3.2 Erfaringsdeling

Arbejdet med ISA 540(R) kan potentielt give anledning til problemer, som anført i forrige afsnit. Udover mulighederne for at modtage teknisk assistance er det også relevant at undersøge, hvorvidt erfaringsdeling fandt sted, og i så fald hvordan.

Deling af erfaringer fulgte strukturen i organisationen, hvor *Global* lavede opfølgninger på de mest frekvente problemstillinger. Dette blev delt via en portal, hvor de lokale *business units* fik adgang til besvarelserne og *guidelines* fra *Global* (EHI, bilag 3, kode 94). Formålet med vidensdelingen gennem portalen var, at de enkelte revisionsteams kunne få inspirationsmateriale til at strukturere revisionshandlingerne for det regnskabsmæssige skøn (TBJ, bilag 1, kode 37). I afsnit 9.1 og 9.2 blev det illustreret, at dialogen med kunderne havde en afgørende betydning. Derfor blev der også delt erfaringer i forhold til, hvordan dialogen med kunden kunne håndteres (TBJ, bilag 1, kode 38).

*“Der er mange, der rykker på tværs af teams, deler erfaring sådan rent metodisk - hvad er det, de har set, og hvad er det, der skal gøres.”*

(EHI, bilag 3, kode 121)

Erfaringsdelingen skete derfor på et globalt niveau, og som EHI anførte, rykkede mange medarbejdere på tværs af revisionsteams, hvilket muliggjorde deling af erfaringer fra tidligere revisioner, som medarbejderne havde været med på. Derudover blev der opsat møder på tværs af de organisatoriske niveauer i revisionshuset, hvor problemstillinger blev drøftet (JM, bilag 2, kode 75).

Muligheden for at dele erfaringer på et globalt og lokalt niveau forudsatte, at nogen påtog sig rollen som *“first mover”*. *First movers* vil oftest være revisionsteamet på de store kunder, da revisionen starter tidligere på disse kunder (JM, bilag 2, kode 74). Udfordringen vil i disse tilfælde være, at vejledninger og *guidelines* kun vil være tilgængeligt i et begrænset omfang, hvorfor det skal sikres, at ens planlagte handlinger bliver tilstrækkelige (TBJ, bilag 1 kode 6). *First-moveren*

identificerede de indledende problemstillinger, hvorefter løsningerne blev en inspirationskilde til andre (TBJ, bilag 1, kode 7). Arbejdet med ISA 540(R) var også en udfordring for kunderne, og derfor oplevede de også udfordringer under arbejdet. Mange af de store virksomheder fra C25 indekset etablerede derfor også en vidensplatform, hvor erfaringer blev delt i forhold til, hvordan udfordringer kunne adresseres (TB, bilag 9, kode 179).

## 9.4 Sammenfatning

Fase 2 og 3 handlede om at skabe viden og opmærksomhed omkring ISA 540(R). Den naturlige følge heraf var at vurdere, om kunden skulle inddrages, hvilket fase 4 tager udgangspunkt i. Fase 4 startede ud med, at revisor overvejede, om kunden skulle informeres om de skærpede krav, revisor var blevet underlagt. Som anført i afsnit 9.1.1 var der ingen tvivl om, at kunden skulle informeres om de nye tiltag i ISA 540(R). Dog var der forskel på detaljegraden af informationen, kunden modtog, hvor kundestørrelse og -kompetencer var parametre, revisor lagde vægt på.

Figur 10: Fase 1-4 i implementeringen af ISA 540(R)



I figuren vises fase 1-4 i implementeringen af ISA 540(R), hvor de forskellige steps ligeledes fremhæves.

Kilde: Egen tilvirkning.

Denne indledende kommunikation med kunden havde til formål at forberede kunden så godt som muligt på de skærpede krav, revisor blev underlagt, og hvilken betydning det ville have for kunden. Kommunikationen med kunden omhandlede også en indledende *scoping* af de regnskabsmæssige skøn, hvor en template til et memo blev udleveret til kunden. Memoet skulle skabe overblik for kunden og lettere gøre revisors dokumentationsarbejde. Derudover blev det brugt til at udarbejde en GAP-analyse over, hvor langt i processen kunden var, hvoraf der blev beregnet en "*Readiness*"-score.

I revisionshusene var det muligt at søge praktisk assistance hos den underskrivende partner, og teknisk assistance hos *champions* og *Global*, hvorimellem der var en skaleringsmulighed. Erfaringsdelingen skete ved, at *Global* delte viden gennem en portal, samtidig med at medarbejdere rykkede tværs af teams. Nogle revisioner af større kunder fandt sted tidligt, og dermed var disse *first movers*, hvorfra erfaringer blev delt. Derudover delte kunderne erfaringer med hinanden i forhold til at adressere udfordringer.

## 10. Post-implementation review

I forlængelse af implementeringen af ISA 540(R) har IAASB i sinde at foretage et *post-implementation review*, hvor ISA 540(R) evalueres. Evalueringen skal fastlægge, om ISA 540(R) har haft den ønskede effekt, hvorfor det fastlægges, om skalerbarheden er tilstrækkelig, og hvorvidt den professionelle skepsis er blevet skærpet (IAASB 2018<sup>b</sup>). Endvidere vil udfordringer i forbindelse med implementeringen blive identificeret med henblik på at fastlægge, om nogle områder eventuelt skal forbedres eller skærpes, og om yderligere implementeringsstøtte er nødvendigt (IAASB 2018<sup>b</sup>).

*Post-implementation review* er per dags dato ikke blevet udarbejdet, og forventes først at finde sted engang i år 2022, således at to års revision med ISA 540(R) har fundet sted (RS, bilag 5, kode 247). På baggrund af interviewrespondenternes udtalelser vil det følgende afsnit forsøge at undersøge ovenstående punkter, som IAASB's *post-implementation review* har til formål at undersøge i fremtiden.

### 10.1 Resultater

Ajourføringen af ISA 540(R) har haft indvirkning på revisor, kunderne og offentligheden som følge af skærpede krav til revisors dokumentation, udarbejdelse og udførelse af revisionshandlinger for regnskabsmæssige skøn. De følgende afsnit har til formål at belyse, hvordan ajourføringen har påvirket arbejdet for revisor og kunden, samt hvordan offentligheden er blevet påvirket.

#### 10.1.1 Revisor

I afsnit 9.2.1 blev det fastlagt, at revisor foretog en *scoping*, hvor alle skøn blev undersøgt med henblik på at sortere skøn fra, som ikke var relevante. Dermed gik revisor fra at have en positiv liste, hvor man inkluderede skøn, til en negativ liste af skøn, hvor skøn blev ekskluderet, hvis de ikke var relevante (EHI, bilag 3, kode 127).



*“Before there were “the big 3” and the others weren’t really considered as estimates (...)”*

(RS, bilag 5, kode 231)

Det resulterede i, at revisor var nødsaget til at øge sit fokus på mindre og simple skøn, og dermed blev dokumentationen forbedret for flere typer af skøn (RS, bilag 5, kode 232). Dokumentationen blev yderligere forbedret af, at revisor tvinges igennem standardens struktur, hvorfor der skabes et forbedret grundlag i forhold til revisors beslutning om at ind- eller ekskludere skøn.

*“(..) for der er stadig nogle skøn, hvor jeg tænker, der gjorde vi det, der var tilstrækkeligt, og der er det her bare en compliance øvelse (...)”*

(CT, bilag 4, kode 221)

Som anført af CT kan det diskuteres, hvorvidt dokumentationen af simple skøn gav ekstra værdi, eller om det blot var en *compliance*-øvelse. I kapitel 4 blev fastlagt, at regnskabsmæssige skøn kan have forskellige grader af kompleksitet, subjektivitet, skønsmæssig usikkerhed og andre iboende risikofaktorer. Det indebærer automatisk, at der fremkommer variation i respondenternes udtalelser i relation til, om ajourføringen har haft effekt på revisionen af regnskabsmæssige skøn, hvor risikoen i højere grad påvirkes af kompleksitet, subjektivitet, skønsmæssig usikkerhed og andre iboende risikofaktorer. Dette illustreres ligeledes af følgende citat fra HA:

*“Når det er sagt, så ved I jo nok også, at der har været forskelligt fokus afhængigt af, hvilken virksomhed, man har med at gøre(..)”*

(HA, bilag 7, kode 283)

CT nævner i forlængelse heraf, at den yderligere dokumentation gav et bedre indblik i komplekse skøn, hvor standarden har highlightet nogle områder, hvor forbedring var brugbart (CT, bilag 4, kode 220). Modsætningsvist belyser JM, at ajourføringen ikke har betydet en ændring i måden, man reviderer regnskabsmæssige skøn på, men at tilgangen er blevet mere struktureret som følge af ajourføringen (JM, bilag 2, kode 76). De forskellige udtalelser fra HA, CT og JM illustrerer,

at det ikke er usandsynligt, at ajourføringens ændringer har haft forskellige indvirkninger på forskellige typer af skøn.

I afhandlingens kapitel 1 blev det omtalt, at der har været tvivl om, hvorvidt revisors professionelle skepsis har været tilstrækkelig (FSA et al. 2010). I relation hertil blev det i afsnit 4.2 beskrevet, at revisors professionelle skepsis påvirkes af en række kognitive elementer og dermed afhænger indvirkningen af ajourføringen ikke kun af de regnskabsmæssige skøn, men også af den enkelte revisor. I relation hertil kan ajourføringen betragtes og anvendes som en rettesnor for, hvilke overvejelser revisor skal gøre sig, når regnskabsmæssige skøn revideres (TBJ, bilag 1, kode 46). Ajourføringens effekt på revisors tilgang afhænger derfor af det enkelte skøn, som revisor reviderer, og af den enkelte revisor grundet de kognitive elementer, der spiller ind.

### 10.1.2 Kunder

Kapitel 9 illustrerede, at virksomhederne blev involveret i et væsentligt omfang, og at de har måtte imødekomme revisors yderligere efterspørgsler. Efterlevelsen af revisors krav medførte, at kundernes nedskrevne forretningsgange, blev opsummeret i memoerne (MHA, bilag 10, kode 195). I forlængelse heraf understreger MHA, at Lego ikke opnåede en værdi af udarbejdelsen af memoerne, da man ikke fik et dybere indblik i de væsentlige skøn (MHA, bilag 10, kode 194+196).

*“Ja det har helt klart åbnet vores øjne for, hvor vi ikke er gode, og hvor man har lænet sig for meget op ad ”sådan har vi altid gjort” og ”det plejer vi at gøre”.*

(JW, bilag 8, kode 156)

Citatet fra JW illustrerer modsætningsvist, at Rockwool opnåede et dybere indblik i nogle af deres regnskabsmæssige skøn. Årsagen findes ved, at virksomhedernes valg af *accounting guidelines* ikke tidligere var blevet udfordret på samme måde, som ajourføringen lagde op til (JW, bilag 8, kode 156). I forlængelse heraf gav det i nogle tilfælde anledning til genovervejelse af måden, hvorpå data struktureres, så udarbejdelsen af fremtidige analyser gøres nemmere (JW, bilag 8,

kode 158). Ajourføringens indflydelse ses også hos Vestas, hvor tilgangen til modellen for et regnskabsmæssigt skøn blev ændret (TB, bilag 9, kode 177). Afsnit 10.1.1 illustrerede, at ajourføringens indvirkning varierede fra revisor til revisor, og dette viste sig ligeledes at være tilfældet for virksomhederne.

Uanset om virksomhederne opnåede en værdi, var fælles for dem alle, at ajourføringens ændringer formentlig afspejlede sig i revisionshonoraret, da revisors revisionshandlinger øges (RS, bilag 5, kode 246).

### 10.1.3 Offentlighed

IAASB har forsøgt at varetage offentlighedens interesse gennem ajourføringen af ISA 540, som har til formål at adressere den stigende revisionsrisiko, øge revisors professionelle skepsis, forbedre kommunikationen og øge transparensen. Ajourføringen har medført, at revisor bliver tvunget gennem et nyt tankesæt, hvor der lægges større vægt på ledelsens forudsætninger (EHI, bilag 3, kode 128).

*“Efter ajourføringen går den ikke, hvis ikke der er noget underliggende dokumentation, som understøtter hensættelsen.”*

(TBJ, bilag 1, kode 43)

Handlingerne i ajourføringen har dermed medvirket til, at konservative skøn er blevet udfordret dokumentationsmæssigt, som er med til at sikre et retvisende billede af selskabets finansielle situation (TBJ, bilag 1, kode 47).

*“Det er jo virkelig et fluffy og højtravende ord, når man bare siger det. ”Du skal være professionel skeptisk”. Altså, det er jo svært at forstå, og her bliver der ligesom pinpointet, hvad niveauet er, så det synes jeg faktisk er rigtig fint.”*

(PS, bilag 6, kode 271)

JM illustrerede i afsnit 10.1.1, at ajourføringen har givet revisor en struktur at følge. Citatet fra PS illustrerer ligeledes, at handlingerne har været med til at guide revisors professionelle skepsis. Dette illustrerer pointen i afsnit 4.2, hvor det blev fastlagt, at standardsættere har tendens til at fokusere på handlinger og procedurer i relation til professionel skepsis. Handlingerne tvinger revisor igennem tankesættet, hvilket giver en bedre risikovurdering, som er en essentiel del af ISA 540(R) (RS, bilag 5, kode 233).

## 10.2 Udfordringer

Afsnit 10.1 belyste ajourføringens betydning for revisor, kunderne og offentligheden. Arbejdet gav imidlertid også anledning til udfordringer, som vil blive identificeret i følgende afsnit.

### 10.2.1 Kundens forståelse og kompetencer

I afsnit 9.1 blev det fastlagt, at revisionsstandarder, fra et objektivt perspektiv, ikke burde vedrøre kunden. Imidlertid blev det også fastlagt, at det var nødvendigt at inddrage kunden, hvilket indledningsvist gav udfordringer.

*“Ja for vores vedkommende var det svært at forstå, hvorfor vi skulle gøre noget, da det jo er en revisionsstandard. Skal vi nu til at lave revisionsarbejdet? Det er jo ikke en regnskabsstandard?”*

(JW, bilag 8, kode 159)

Udfordringen fremkommer af, at kunderne er underlagt regnskabsstandarderne og ikke revisionsstandarderne, og derfor er det ikke kundens fokusområde (CT, bilag 4, kode 209). Af samme årsag var det en udfordring for kundens medarbejdere at forstå formuleringerne i ISA 540(R), hvis de ikke beskæftigede sig med revision (TB, bilag 9, kode 167).

*“Jeg kommer som relativt frisk revisor, hvor der er nogen, der ikke har været revisor, der er nødt til at have lidt sværere ved det, så man kan sige, for mig personligt, nej, men som organisation som helhed, ja der er da noget, der er lidt svært at skrive.”*

(MHA, bilag 10, kode 197)

Som anført af MHA var udarbejdelsen af memoerne sværere for nogle. Af denne årsag var det i nogle tilfælde nødvendigt at omformulere dele af ISA 540(R), så flere medarbejdere var i stand til at udarbejde memoerne (TB, bilag 9, kode 168). Samtidig var det en udfordring for kunderne at forstå, hvorfor de skulle lave noget om, som har fungeret længe (PS, bilag 6, kode 263), og at gamle politikker nu skulle dokumenteres (JW, bilag 8, kode 137). Som resultat heraf var det en udfordring at dreje kundernes tankegang i den retning, som ISA 540(R) lægger op til (CT, bilag 4, kode 208).

Mindre virksomheder er professionelle, når det kommer til at drive virksomhed, men de har typisk ikke en regnskabsmæssig professionel ledelse (PS, bilag 6, kode 269). Af denne årsag gjorde udfordringerne sig især gældende hos mindre kunder, da de typisk ikke har de nødvendige kompetencer i økonomiafdelingen (JM, bilag 2, kode 67).

*“(...) qua at jeg også har nogle enkelte C-virksomheder og B-virksomheder kan man se, at kvaliteten af materialet falder markant.”*

(TBJ, bilag 1, kode 26)

Større kunder kan ofte hente hjælp fra andre afdelinger, hvorfor de kan have nemmere ved at udarbejde materialet (JW, bilag 8, kode 147). Ud fra ovenstående gennemgang kan det udledes, at kundens kompetencer afhænger af størrelsen på virksomheden. Sammenhængen mellem virksomhedens størrelse og kompetencer kan derfor vise sig at påvirke kvaliteten af dokumentationsmaterialet.

### 10.2.2 Skalerbarhed

I kapitel 4 blev det fremhævet, at omfanget af ISA 540(R) medførte, at alle regnskabsmæssige skøn blev omfattet. I relation hertil blev det fremhævet i kapitel 6, at der i forbindelse med udarbejdelsen af ISA 540(R) var bekymringer om skalerbarheden af denne årsag.

Simple virksomheder kan have skøn, der potentielt kan indeholde komplekse elementer (RS, bilag 5, kode 239). Der vil derfor altid være en risiko for, at simple skøn kan gå hen og blive komplekse, og samtidig kan små virksomheder have komplekse skøn.

*“Hvis anlægsaktiverne er langt under vores væsentlighedsniveau, er der nok ikke risiko for en væsentlig fejl på det punkt. Omvendt kan der i forhold til en garantihensættelse være risiko for en væsentlig fejl, selvom den er under vores væsentlighedsniveau, da det kan vise sig, at hensættelsen skulle have været 10x større.”*

(TBJ, bilag 1, kode 28)

Dermed kan der være større risici ved uvæsentlige skøn, og af disse årsager endte ajourføringen med, at alle skøn blev omfattet, da det ikke var muligt at ekskludere simple skøn (RS, bilag 5, kode 240). Det har resulteret i, at revisor bruger mere tid på uvæsentlige skøn (CT, bilag 4, kode 217), og samtidig er nødsaget til at opnå en større forståelse for skønnene og forudsætningerne bag dem (TBJ, bilag 1, kode 18).

### 10.2.3 Dokumentation

Øget forståelse for de regnskabsmæssige skøn og forudsætningerne betød, at regnskabsaf lægger skulle have et stort omfang af dokumentationsmateriale ved udarbejdelsen af memoerne. På baggrund af interviewrespondenternes udtalelser blev der i afsnit 9.2.2 illustreret et fiktivt eksempel af en kundes *readiness* til ISA 540(R), som haltede på nogle områder. I mange tilfælde var dette et resultat af, at gamle regler og politikker ikke tidligere var blevet dokumenteret på den måde, som ISA 540(R) lægger op til (JW, bilag 8, kode 150). Det resulterede i, at det var en udfordring for kunderne at udarbejde detaljerede beskrivelser af processer (TB, bilag 9, kode 171).

*“Mange af vores accounting policies og guidelines bliver lavet i koncernen og rullet ud til alle datterselskaberne, men her skulle vi prøve at dokumentere, hvad vi allerede har besluttet.”*

(JW, bilag 8, kode 141)

Det betød blandt andet, at det var en udfordring at dokumentere afskrivningspolitikker på eksempelvis maskiner. Førhen var disse blevet afskrevet over 10 år, selvom mange maskiner havde fungeret i 50 år (JW, bilag 8, kode 150). Årsagen hertil er, at maskinerne indeholder enkeltaktiver der løbende udskiftes, som gør, at maskinen kan fungere i længere tid end afskrivningshorisonten. Derfor var det nødvendigt at sandsynliggøre, at maskinerne i gennemsnit blev afskrevet over 10 år (JW, bilag 8, kode 151).

Udfordringen i at lave sandsynliggørelsen fremkom af, at virksomhedernes data ikke var bogført på en måde, som gjorde det muligt at lave sandsynliggørelsen til at starte med. Det betød også, at det var en udfordring at opgøre scrapværdien på nogle aktiver (TB, bilag 9, kode 173).

*“Men det er et problem på de områder, der ikke er særligt store. Huslejedeposita er jo et relativt lille område og også uvæsentligt for regnskabet, så det er hovedsageligt der, vi har haft et data-problem, for det jo heller ikke er i fokus fra vores side, kan man sige.”*

(MHA, bilag 10, kode 192)

Bogføringen af data har dermed også resulteret i, at udførelsen af *look-back* analyser på ikke-signifikante skøn var en stor udfordring for kunderne. Udfordringen gjorde, at det ikke var muligt at udføre *look-back* analyserne hurtigt, hvorfor det blev en tidskrævende øvelse (JW, bilag 8, kode 146). Omvendt viste det sig, at det ikke var en udfordring at lave *look-back* analyserne på signifikante skøn, da dokumentationen var blevet efterspurgt på tidligere revisioner (JW, bilag 8, kode 145).

*“Hvor langt tilbage sporer du rent faktisk det, der ligger nedenunder. Er det blevet gjort mere klart, hvor langt man skal gå for at understøtte selve assumptions på det her med det understøttende data.”*

(EHI, bilag 3, kode 106)

Data var derfor ikke kun en udfordring for kunderne. Revisor havde ligeledes udfordringer i forhold til, hvor langt tilbage data skulle spores for at understøtte ledelsens forudsætninger.

#### 10.2.4 Træk på kundens ressourcer

I nogle tilfælde betød udarbejdelsen af memoerne, at det i større virksomheder var nødvendigt at inddrage datterselskaberne i processen (JW, bilag 8, kode 140). Inddragelsen af kunderne betød dermed, at der skete et øget træk på kundens ressourcer, hvilket underbygges af MHA:

*“(...) det er jo et ekstra arbejde, der bliver pålagt os at skulle udarbejde den ekstra dokumentation, så det er helt klart noget, der har givet et øget træk på vores ressourcer.”*

(MHA, bilag 10, kode 188)

Flere personer blev derfor inddraget i processen (MHA, bilag 10, kode 181), hvorfor kunderne oplevede et stort tidsforbrug i en i forvejen presset hverdag (JW, bilag 8, kode 133). I større virksomheder har trækket på ressourcerne derfor primært været tidsmæssige udfordringer. Som anført i afsnit 10.2.3 resulterede udførelsen af *look-back* analyser på ikke-signifikante skøn ligeledes i tidsmæssige udfordringer.

*“Hvis de (mindre kunder) har nogle sværere estimater, vil det nok være det, da der skal gøres mere ved det. Ofte vil estimaterne hos de mindre kunder ikke være komplekse på samme måde, som vi ser hos de større kunder.”*

(JM, bilag 2, kode 78)

ISA 540(R) kunne potentielt også øge trækket på ressourcerne i mindre virksomheder. Dette imødekom revisor ved at være tilgængelig for kunden og derigennem at tage presset (JM, bilag 2, kode 79). Projektstyreren har i denne forbindelse haft en dialog med kunden i forhold til, hvordan revisors tilgængelighed skulle være, så kunden havde mulighed for at række ud til revisor (TBJ, bilag 1, kode 40).



*“Men med det andet her (skøn) er de simpelthen nødt til at købe sig til noget assistance, og så er vi ude i hele uafhængighedsdiskussionen.”*

(PS, bilag 6, kode 270)

I forbindelse med assistancen skal revisor være opmærksom på, at der ikke forekommer selvrevision, og uafhængighedsbestemmelserne dermed overskrides. Revisor skal udelukkende håndtere den administrative del og notere det, som kunden fortæller. På den måde sikres uafhængigheden og risikoen for selvrevision reduceres (JM, bilag 2, kode 41).

### 10.2.5 Udfordringer med Covid-19

Implementeringen startede primo 2020 og fortsatte frem til tidspunktet for udarbejdelsen af handlingens interviews. Covid-19 pandemien har fundet sted i samme tidsperiode, hvilket har haft konsekvenser for implementeringen. Det har været en udfordring, at man ikke har kunne være *on-site* med kunden samtidig med, at det har åbnet øjnene for, at nogle ting er lige så effektive at drøfte virtuelt (TBJ, bilag 1, kode 22). Covid-19 har været en faktor, der har påvirket mange af virksomhedernes regnskabsmæssige skøn (JM, bilag 2, kode 66), og derfor har Covid-19 og implementeringen af ISA 540(R) været en uheldig kombination (CT, bilag 4, kode 213).

*“Og hvis du står mellem valget om at redde virksomheden, eller svare på revisors forespørgsel, så ved jeg godt, hvad virksomhederne prioriterer. Jeg tror, det er et uheldig implementeringsår i den forstand.”*

(EHI, bilag 3, kode 110)

På baggrund af ovenstående citat fra EHI kan det udledes, at Covid-19 resulterede i, at planlægningen først fandt sted i efteråret frem for foråret (EHI, bilag 3, kode 111). Covid-19 kan dermed have bidraget yderligere til udfordringerne i udarbejdelsen af dokumentationen, de tidsmæssige udfordringer og dermed også trækker på kundernes ressourcer.

## 10.3 Evaluering af implementeringen

På baggrund af udfordringerne ved implementeringen af ISA 540(R), der blev præsenteret i afsnit 10.2, vil det følgende afsnit tage udgangspunkt i eventuelle forbedringer og den fremtidige anvendelse af ISA 540(R).

### 10.3.1 Forbedringsforslag

#### *10.3.1.1 Forståelse og kompetencer*

Kunderne er objektivt set ikke underlagt revisionsstandarderne. En naturlig konsekvens heraf er, at kunderne kun koncentrerer sig om regnskabsstandarderne, som de er underlagt. Afsnit 10.2.1 illustrerede, at det resulterede i, at inddragelsen af kunderne indledningsvist gav anledning til forståelses- og kompetencemæssige udfordringer. Dette underbygges af RS:

*“(...) I can understand if clients get pressured by us (revisor) by saying “we think you need this” and they (kunden) go “but where does it say I need to have that in place?”*

(RS, bilag 5, kode 243)

Regnskabsstandarderne foreskriver typisk ikke, at kunderne skal udarbejde dokumentationsmateriale til revisor. Selvom revisors kommunikation af indledende oplysninger gjorde opmærksom på ISA 540(R), satte det kunderne under pres.

*“Now, the accounting standards only deal with pure and simple, abstract accounting questions, but misses the “what does management need to do, to get to that?” It illustrates how the IAASB and the IASB standards interact, and is there something missing in between?”*

(RS, bilag 5, kode 242)

En måde, revisor kan adressere disse udfordringer på, er at dele ud af sine *best-practice* erfaringer (TB, bilag 9, kode 175), da kunderne har manglet inspirationsmateriale til at udarbejde dokumentationen (JW, bilag 8, kode 155). Det kan i sig selv være en udfordring, da handlingerne også er nye for revisor.

*“So, it's only by further discussion with the various parties, you know, IAASB, IBC, the valuation committee and regulators working together to try to find something to fill in the gaps. Specifically, local regulators, because they have a way of requiring those things so they can help in that situation.”*

(RS, bilag 5, kode 244)

Det betyder, at der kan stilles spørgsmålstegn ved, om alignment mellem revisions- og regnskabsstandarderne skal forøges. Udfordringen kan adresseres ved, at de regulerende organisationer samarbejder med henblik på at skabe alignment mellem revisionsstandarderne og regnskabsstandarderne. Dette vil lettere gøre samarbejdet mellem revisor og kunden i forbindelse med fremtidige revisioner.

#### 10.3.1.2 Skalerbarhed

I kapitel 4 blev det belyst, at skalerbarhed blev indført som en af de store ændringer til ISA 540(R). I kapitel 6 blev det derudover illustreret, at der ved udarbejdelsen af ED-540 var stor bekymring om skalerbarheden.

*“Altså jeg mener, at det er tilstrækkeligt, det vi er kommet i mål med, men om det er det ifølge standarden - det er et godt spørgsmål. Fordi jeg oplevede den som meget lidt skalerbar til at starte med.”*

(CT, bilag 4, kode 216)

I det indledende arbejde med ISA 540(R) var tilstrækkeligheden af skalerbarheden tvivlsom, men efterhånden som arbejdet skred frem, blev ISA 540(R) nemmere at arbejde med (CT, bilag 4 kode 215). Det har resulteret i, at mange af interviewrespondenterne opfatter, at ISA 540(R) har været

tilstrækkelig skalerbar (TBJ, bilag 1, kode 42; JM, bilag 2, kode 77; EHI, bilag 3, kode 124; HA, bilag 7, kode 288). I den forbindelse fremhæves det også, at det kunne være værd at undersøge, om det er muligt at ekskludere simple og uvæsentlige skøn (TBJ, bilag 1, kode 49; CT, bilag 4, kode 222; PS, bilag 6, kode 268). Det blev fastlagt i afsnit 6.2, at det ikke var muligt at ekskludere simple og uvæsentlige skøn. I afsnit 10.2.2 blev det fremhævet, at de ikke kan udelades, da de potentielt kan indeholde komplekse elementer. Har små virksomheder nogle svære og komplekse estimer, er der ingen tvivl om, at det vil påvirke dokumentationen og potentielt være en belastning for disse kunder (JM, bilag 2, kode 78). Udover det nuværende vejledende materiale er det af denne årsag nødvendigt, at der fortsat ydes kontinuerlig implementeringsstøtte (RS, bilag 5, kode 241).

*“I think it (ISA 540(R)) addresses it. Does it finish there? You know, is that enough? No, I think implementation guidance is needed.”*

(RS, bilag 5, kode 238)

### 10.3.2 Fremtidig anvendelse

I afsnit 10.3.1.1 blev det fremhævet, at implementeringen af ISA 540(R) har belyst, at der mangler alignment mellem revisionsstandarderne og regnskabsstandarderne i forhold til ledelsens leverance af dokumentationsmateriale.

I forhold til afskrivninger af anlægsaktiver foreskriver regnskabsstandarderne, at ledelsen skal *componentize*, hvilket ISA 540(R) tager højde for, da revisor skal forholde sig til, om ledelsens *componentization* giver mening (RS, bilag 5, kode 234). Ajourføringen har dermed resulteret i øget alignment mellem det revisionstekniske og det regnskabstekniske på dette område. Dermed kan det fastlægges, at ISA 540(R) er “længere foran” de “gamle” revisionsstandarder, hvorfor tankesættet mellem de “gamle” standarder og ISA 540(R) kan ligge langt fra hinanden (EHI, bilag 3, kode 131). Efterhånden som mange af de “gamle” revisionsstandarder opdateres, vil de formentlig spille bedre sammen med ISA 540(R) (EHI, bilag 3, kode 130).

I afsnit 10.3.1.2 viste det sig, at ISA 540(R) indledningsvist gav anledning til udfordringer i relation til skalerbarheden, men at det blev nemmere efterhånden som arbejdet skred frem.

*“Det er nok en øvelse, der primært er hård i 2021, hvor implementeringen finder sted, hvorefter det i 2022 bliver business as usual for 2021-revisionerne.”*

(JM, bilag 2, kode 65)

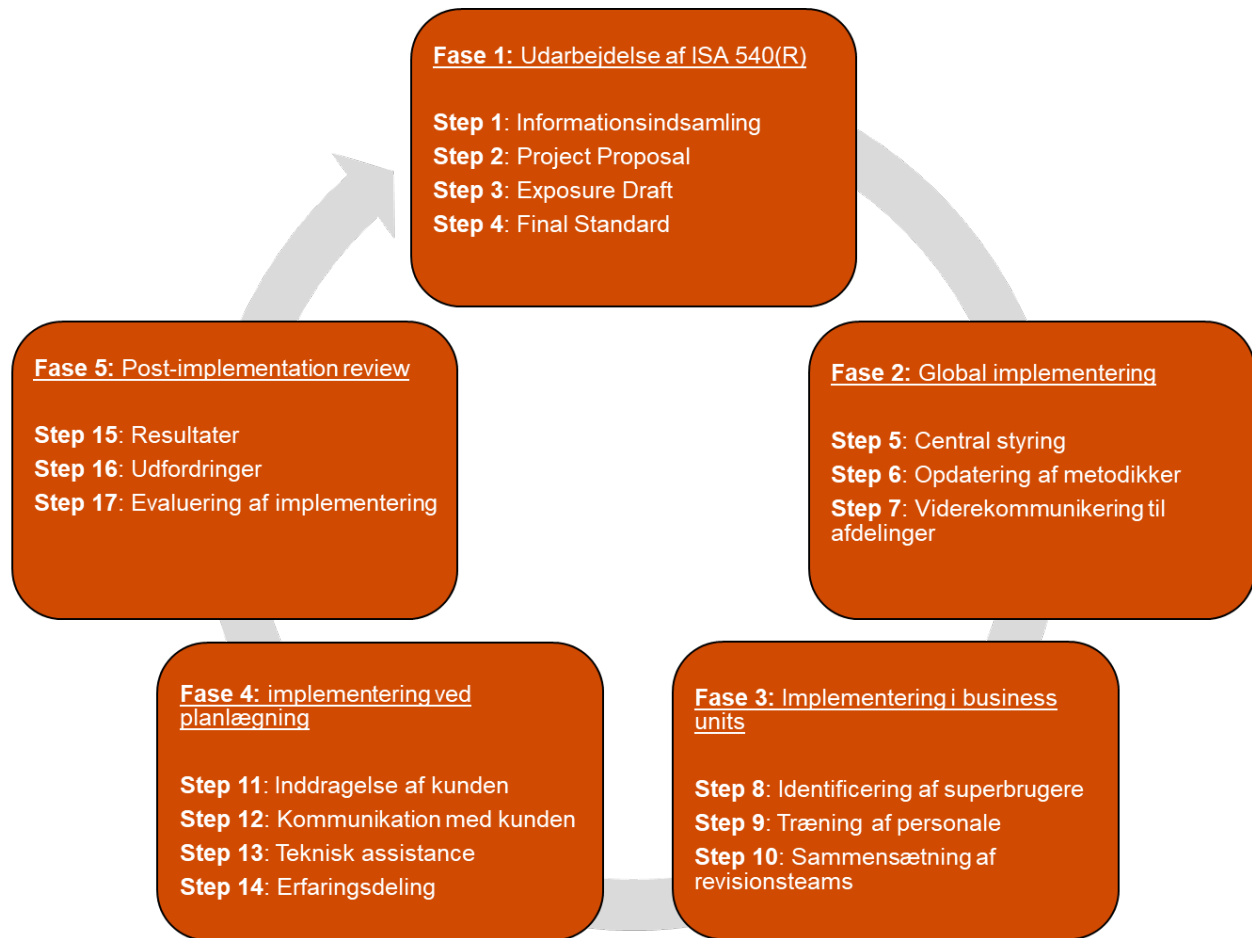
I kapitel 4 blev det fremhævet, at ISA 540(R) bygger på samme struktur som ISA 540. Arbejdet med ISA 540(R) vil derfor formentlig blive *business as usual* fremover, da anvendelsen af ISA 540(R) vil falde revisor mere naturligt (RS, bilag 5, kode 230). Ændringerne i ajourføringen har ligeledes været nye og udfordrende for kunderne, og derfor kræver arbejdsprocessen omkring skønnene en ændring i tankegangen (JW, bilag 8, kode 153). Efter implementeringen har kunderne fået en generel struktur at følge, hvorfor kundernes arbejdsproces formentlig også bliver lettere i fremtiden (TB, bilag 9, kode 178; MHA, bilag 10, kode 197).

## 10.4 Sammenfatning

De foregående faser har belyst, hvordan implementeringen har fundet sted i revisionshusene såvel som hos kunderne. Det blev i fase 4 fastlagt, at kunderne skulle informeres om tiltagene til ISA 540(R). Fase 5 havde til hensigt at analysere resultaterne og identificere udfordringerne i forbindelse med implementeringen af ISA 540(R).

Resultaterne for revisor viste, at der kom et øget fokus på mindre og simple skøn, da revisor gik fra at have en positiv liste til en negativ, hvor ikke-relevante skøn blev ekskluderet. Revisorerne havde divergerende svar til, om ajourføringen havde haft effekt på revisionen af regnskabsmæssige skøn. Dette blev underbygget af, at både de regnskabsmæssige skøn og den professionelle skepsis havde betydning for, hvordan skønnene blev revideret. Derudover blev det fastlagt, at ISA 540(R) giver en struktur i tilgangen til revisionen af regnskabsmæssige skøn samtidig med, at den professionelle skepsis guides.

Figur 11: Den iterative implementering af ISA 540(R)



Hele implementeringsprocessen for ISA 540(R) er præsenteret i ovenstående figur. Figuren viser derudover, at det er en iterativ proces, og at processen indeholder 17 steps i 5 faser.

Kilde: Egen tilvirkning.

Kunderne skulle imødekomme revisors forespørgsler, hvilket indledningsvist blev gjort ved at udarbejde memoer, hvor kundens forretningsgange blev nedskrevet. Dette medførte, at kunderne fik et dybere indblik i skønnene og valg af *accounting guidelines*. Overordnet set resulterede ajourføringen i, at offentlighedens interesse blev varetaget ved at dokumentationen på konservative skøn blev udfordret for at sikre et retvisende billede.

Kundernes forståelse og kompetencer blev udfordret, da det var svært for kunden at forstå, at de skulle omfattes af en revisionsstandard samt, at formuleringerne i ISA 540(R) var udfordrende

for nogle. Derudover var dokumentationsarbejdet en stor udfordring for mindre virksomheder, da de typisk ikke har en regnskabsmæssig professionel ledelse.

ISA 540(R) medførte, at alle regnskabsmæssige skøn blev omfattet af samme krav. Det resulterede i, at revisor brugte mere tid på uvæsentlige skøn, da dokumentationen heraf blev skærpet. Skalerbarheden betød også, at dokumentationsmaterialet blev mere omfangsrigt. I den forbindelse var det svært for kunderne at dokumentere gamle regler og politikker, som ISA 540(R) lægger op til. Dog medførte det også, at kunden i nogle tilfælde fik et bedre indblik i opgørelsen af skønnene. Revisors yderligere handlinger betød, at trækket på kundernes ressourcer blev øget, hvor flere personer blev inddraget i processen, og kunderne oplevede dermed et stort tidsforbrug. Tidsmæssige udfordringer opstod også som resultat af, at kundernes bogføring af data besværliggjorde udførelsen af *look-back* analyser. Derudover havde Covid-19 indflydelse på mange regnskabsmæssige skøn, hvorfor det var en uheldig kombination af implementeringen af ISA 540(R) og Covid-19.

De forståelsesmæssige problemer kunne adresseres ved at revisor delte *best-practices*, som kunne bruges som inspirationsmateriale til at udarbejde dokumentationen. Dernæst kan udfordringerne imødekommes ved at skabe større alignment mellem revisions- og regnskabsstandarder. Skalerbarheden var ligeledes et område, der kunne forbedres til trods for, at mange respondenter anførte, at den var tilstrækkelig. Det blev her identificeret, at det var værd at undersøge, om det er muligt at ekskludere simple og uvæsentlige skøn i fremtiden. Dette kan dog ikke fastlægges før kvalitetskontrollerne er udført.

Antallet og omfanget af udfordringerne bliver sandsynligvis færre fremover, når arbejdet med ISA 540(R) bliver mere naturligt for revisor og regnskabsaflægger. Derudover er der langt mellem "gamle" revisionsstandarder og ISA 540(R), hvilket gør, at tankesættet kan være langt fra hinanden. I takt med at "gamle" revisionsstandarder opdateres, vil de formentlig spille bedre sammen med ISA 540(R).

## 11. Paralleldragelse til implementeringslitteraturen

Det følgende kapitel tager afsæt i den eksisterende implementeringslitteratur i kapitel 3. Med udgangspunkt heri drages der paralleller til processen for implementeringen af ISA 540(R), der blev udledt og analyseret i kapitel 6 til kapitel 10, hvor ligheder og forskelle identificeres.

Processen for implementeringen af ISA 540(R) blev udledt af interviewrespondenternes udtalelser. Udtalelserne kom på baggrund af interviewspørgsmålene, som blev udarbejdet ud fra en kombination af implementeringslitteraturen og ajourføringens ændringer. Parallellerne til QIF præsenteres indledningsvist i figurer, og uddybes efterfølgende i respektive afsnit, hvor den øvrige litteratur inddrages. I kapitel 3 blev der draget paralleller mellem QIF og den fjerde, syvende og tiende komponent i Højberg et al. (2018). Paralleldragelsen til QIF betyder dermed, at disse implicit bliver gennemgået, og derfor inddrages de ikke direkte blandt den øvrige litteratur.

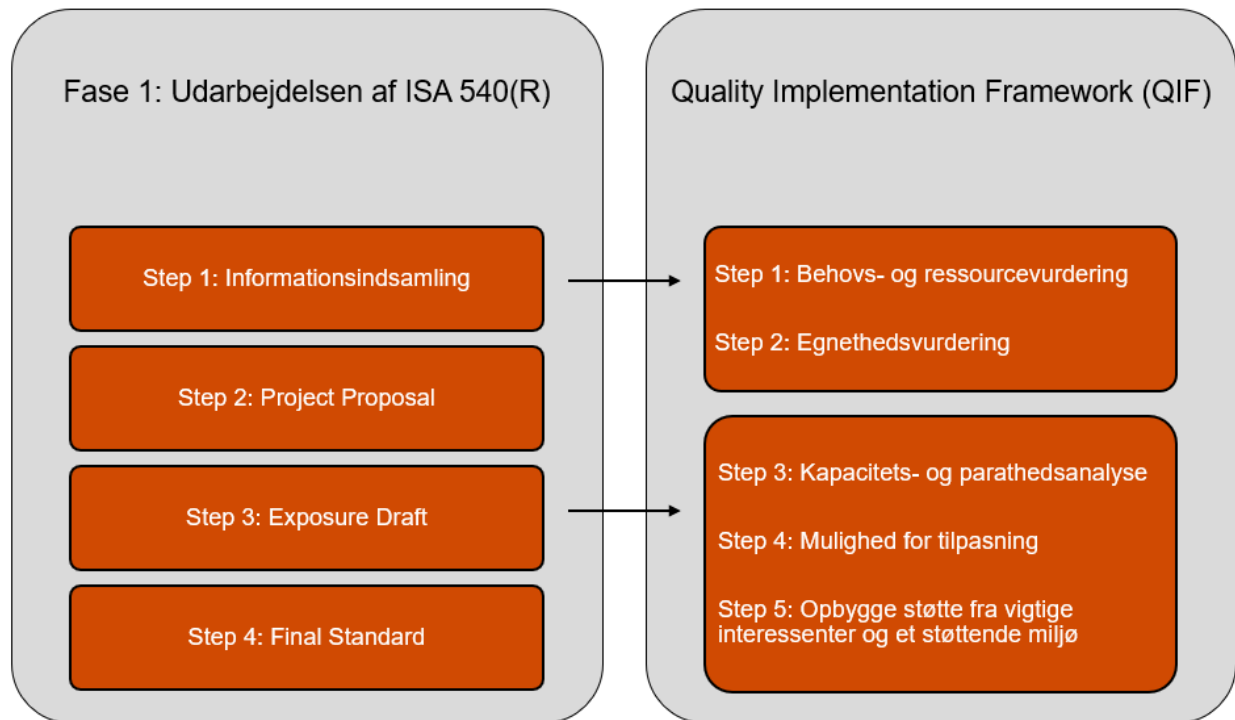
Den udledte proces illustrerer implementeringen af ISA 540(R) i både revisionsbranchen som helhed og i de enkelte business units. Implementeringslitteraturen tager udelukkende udgangspunkt i implementeringer i enkelte organisationer, hvorfor samme elementer i implementeringslitteraturen kan vise sig i flere af de identificerede faser.



## 11.1 Udarbejdelsen af ISA 540(R)

Paralleldragelsen følger strukturen for gennemgangen af implementeringen af ISA 540(R) i kapitel 6 til kapitel 10. Som resultat heraf drages der indledningsvist paralleller fra fase 1.

Figur 12: Paralleldragelse mellem fase 1 og QIF



Figuren illustrerer, hvordan der kan drages paralleller fra de enkelte steps i fase 1 til QIF. Det kan her ses, at der ikke kan drages paralleller fra step 2 og 4 i processen.

Kilde: Egen tilvirkning.

### 11.1.1 Informationsindsamling

De første bestræbelser, i ajourføringen af ISA 540, blev illustreret ved gennemgangen af informationsindsamlingen i afsnit 6.1. Det **første step** i QIF tilskynder, at der laves en behovs- og ressourcevurdering af tiltaget, hvor det fastlægges, hvorfor tiltaget er nødvendigt, og hvilke dele af organisationen der opnår fordele af tiltaget (Meyers et al. 2012). Revisor er offentlighedens tilidsrepræsentant jf. RL § 16, stk. 1, hvorfor "organisation" i denne forbindelse skal ses som "of-

fentligheden". *Working Group* identificerede problemstillinger i forbindelse med revisioner af finansielle institutioner, hvorefter de blev opmærksomme på, at det var nødvendigt at undersøge forbedringsmulighederne for ISA 540 grundet relationen til IFRS 9. Dette illustrerer behovet for ajourføringen, mens fordelene ved ajourføringen i sidste ende vil tilfalde offentligheden. I denne henseende er der en klar forbindelse mellem QIF og disse bestræbelser.

Det **andet step** i QIF tager udgangspunkt i en egnethedsvurdering (Meyers et al. 2012). Indledningsvist blev det præsenteret i kapitel 6, at IAASB har til formål at styrke offentlighedens tillid til revisionsbranchen, hvilket stemmer overens med formålene og visionen med ajourføringen. Derfor kan der ligeledes konstrueres en forbindelse til det andet step i QIF, og at der ikke har været en mangelfuld vision omkring tiltaget, som ifølge Kotter (1996) kan føre til fejlslagne implementeringer.

### 11.1.2 Project Proposal og Exposure Draft

Informationsindsamlingen blev efterfulgt af udarbejdelsen af en *Project Proposal* og et *Exposure Draft*, som blev gennemgået i afsnit 6.2. Implementeringslitteraturen omhandler implementering af tiltag, og da *Project Proposal* blot er et udkast til ændringer, kan der ikke fastlægges en forbindelse til litteraturen i denne henseende.

Det **tredje step** i QIF omfatter en kapacitets- og parathedsanalyse, hvor det grundlæggende handler om, hvorvidt organisationen er klar (Meyers et al. 2012). "Organisation" anses i denne sammenhæng for at være revisionsbranchen, og spørgsmålet om, hvorvidt branchen var klar til ajourføringen, blev drøftet i forbindelse med fastlæggelsen af ikrafttrædelsesdatoen, og dermed kan der fastlægges en forbindelse til det tredje step i QIF.

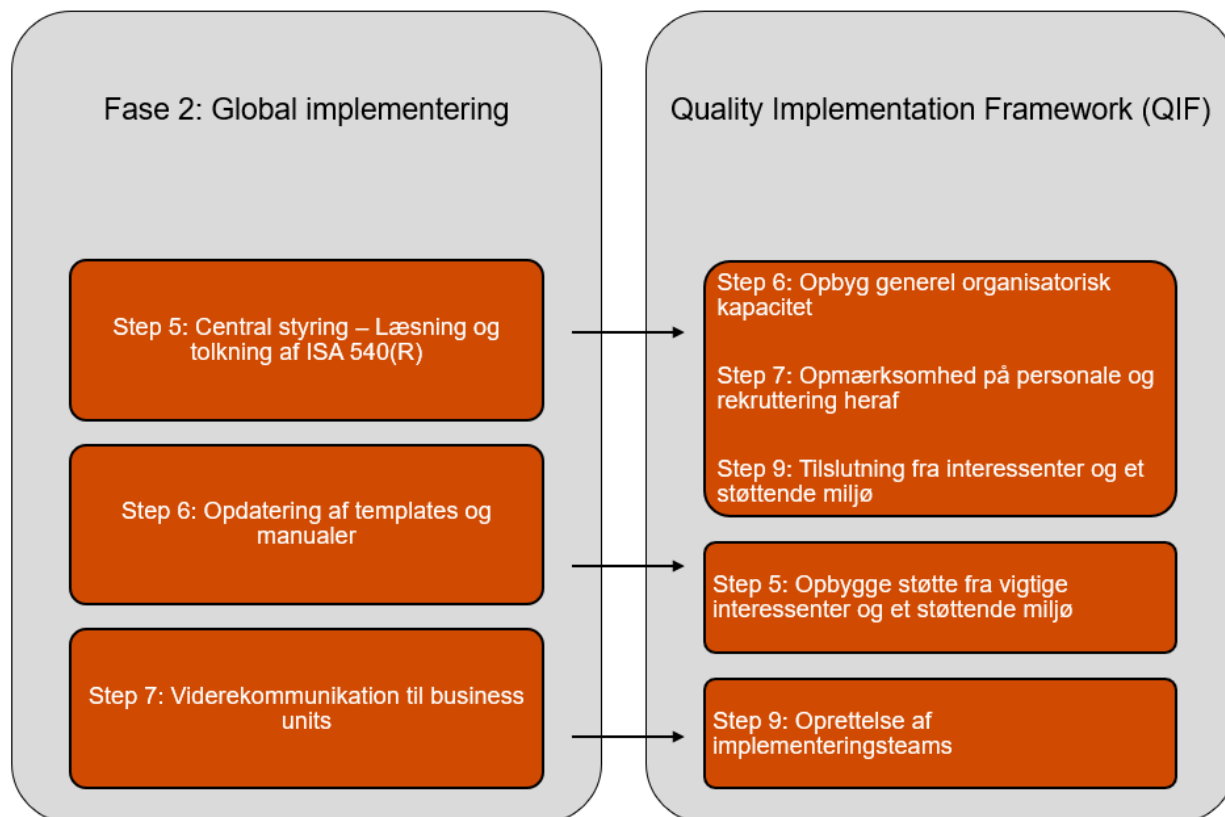
Det **fjerde og femte step** i QIF omhandler henholdsvis muligheden for tilpasning og indhentelse af støtte fra interessenter (Meyers et al. 2012). Offentliggørelsen af ED-540, hvor det blev muligt for respondenter at kommentere, faciliterede muligheden for at tilpasse ajourføringens krav, så-

ledes at revisionen af simple og ukomplekse skøn blev mere håndgribelig. Diversiteten i de inkluderede respondenter og tilpasningen af kravene betød, at der blev indhentet støtte blandt vigtige interessenter, hvorfor der kan cementeres en forbindelse til det fjerde og femte step i QIF. Efter kommenteringen af ED-540 blev ISA 540(R) godkendt i juni 2018, som førte til, at der var en *Final Standard*, som var klar til at blive taget i brug. Dette stemmer overens med den anden komponent i Højberg et al. (2018), der omhandler *“Available and ready to use”*.

## 11.2 Global implementering

Det følgende afsnit drager paralleller mellem fase 2 i implementeringen af ISA 540(R) og implementeringslitteraturen.

Figur 13: Paralleldragelse mellem fase 2 og QIF.



I figuren illustreres paralleldragelsen fra fase 2 til QIF, hvor det bemærkes, at der kan drages paralleller fra alle steps til QIF.

Kilde: Egen tilvirkning.

### 11.2.1 Central styring

Efter ISA 540(R) blev udarbejdet, var det op til revisionshusene at igangsætte en global implementering af standarden. Det **sjette step** i QIF omhandler opbygning af generel og organisatorisk kapacitet, hvor det blandt andet undersøges, hvilken infrastruktur og kompetencer der er nødvendige for at kvaliteten i implementeringen sikres. Det **syvende step** i QIF har til formål at fastlægge, hvilke personer i organisationen, der skal stå for implementeringen af tiltaget. I relation hertil forsøger det **niende step** i QIF at fastlægge, hvem der har det overordnede ansvar for implementeringen i organisationen (Meyers et al. 2012).

Under afsnit 7.1 blev det fastlagt, at revisionshusene besidder et globalt *methodology* netværk, hvor kompetente medarbejdere læser og tolker standarderne med henblik på at sikre en ensartet implementering af standarderne. Det er endvidere *methodology* netværket der står for den globale implementering, samtidig med at de har det overordnede globale organisatoriske ansvar for implementeringen. Dermed kan der cementeres en forbindelse mellem revisionshusenes centrale styring og det sjette, syvende og niende step i QIF.

### 11.2.2 Opdatering af metodikker og viderekommunikation

Efter ISA 540(R) blev læst og tolket, var næste step at få opdateret metodikkerne og få kommunikeret til de enkelte afdelinger i revisionshuset. Det **femte step** i QIF omhandler indhentelse af støtte blandt interessenter og oprettelse af et støttende miljø (Meyers, et al. 2012). Blandt interessenterne er slutbrugerne af tiltaget, som i henseende til den globale implementering anses for at være de enkelte lande. Opdateringen af metodikkerne blev gennemført i forbindelse med en global godkendelsesprocedure. I den forbindelse indhentede *methodology* netværket kommentarer fra de enkelte lande med henblik på at sikre kvaliteten i opdateringen, og dermed blev der indhentet støtte fra slutbrugerne, hvilket gør det muligt at drage paralleller mellem opdateringen af metodikker og det femte step i QIF.

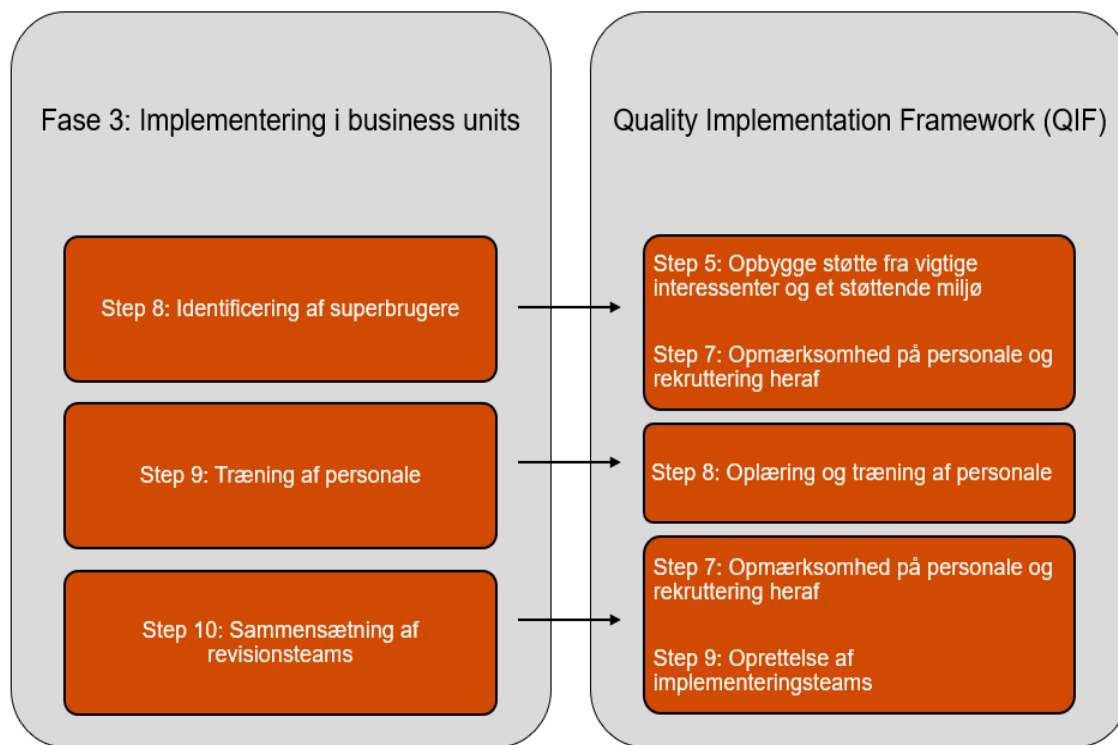
Under afsnit 11.2.1 blev der draget paralleller mellem centralstyringen og den niende step i QIF i relation til den ansvarshavende for den globale implementering. Det **niende step** tager endvidere

udgangspunkt i, hvorvidt det er muligt at udvikle et eller flere implementeringsteams i organisationen, som kan fungere som støtte i implementeringen (Meyers et al. 2012). Under afsnit 7.2 blev det fastlagt, at enkelte medarbejder tildes en ansvarshavende rolle i forbindelse med viderekommunikationen til de enkelte afdelinger, og dermed kan der også drages en sammenhæng fra viderekommunikationen til det niende step i QIF. Ifølge Kotter (1996) er utilstrækkelig kommunikation blandt årsagerne til, at organisationers implementeringsforsøg fejler (Kotter, 1996). Gennem tildelingen af kommunikationsansvaret til enkelte medarbejdere, sikrede revisionshusene tilstrækkelig kommunikation.

### 11.3 Implementering i business units

Det følgende afsnit drager paralleller mellem fase 3 i implementeringen af ISA 540(R) og implementeringslitteraturen.

Figur 14: Paralleldragelse mellem fase 3 og QIF.



I figuren illustreres paralleldragelsen mellem fase 3 og QIF.

Kilde: Egen tilvirkning.

### 11.3.1 Identificering af superbrugere og træning af personale

Den globale implementering blev efterfulgt af implementeringen i de lokale nationale afdelinger, hvor første step var at identificere *champions*. Det **femte step** i QIF omhandler blandt andet, om det er muligt at identificere *champions*, der mestrer tiltaget, hvilket ligeledes er blandt årsagerne til, at organisationers implementeringsforsøg fejler, hvis ikke disse identificeres (Meyers, et al. 2012; Kotter (1996). Det **syvende step** i QIF forsøger blandt andet at undersøge, hvem der skal støtte praktikkerne i implementeringen, mens det **ottende step** tager udgangspunkt i, hvorvidt der skal indføres oplæring og undervisning af medarbejdere i tiltaget (Meyers, et al. 2012).

I revisionshusene blev der identificeret *champions*, der skal støtte de øvrige medarbejdere i den operationelle implementering af ISA 540(R), og afhængigt af medarbejdernes karriere vil der være forskellige undervisningsmateriale og -forløb. Dermed kan der drages paralleller til det femte, syvende og ottende step i QIF. Samtidig indebærer identifikationen, at der blev etableret "*a great enough sense of urgency*", som ifølge Kotter (1996) kan føre til mislykkede implementeringsbestrebelsers, hvis ikke dette formår at blive gjort.

### 11.3.2 Sammensætning af revisionsteams

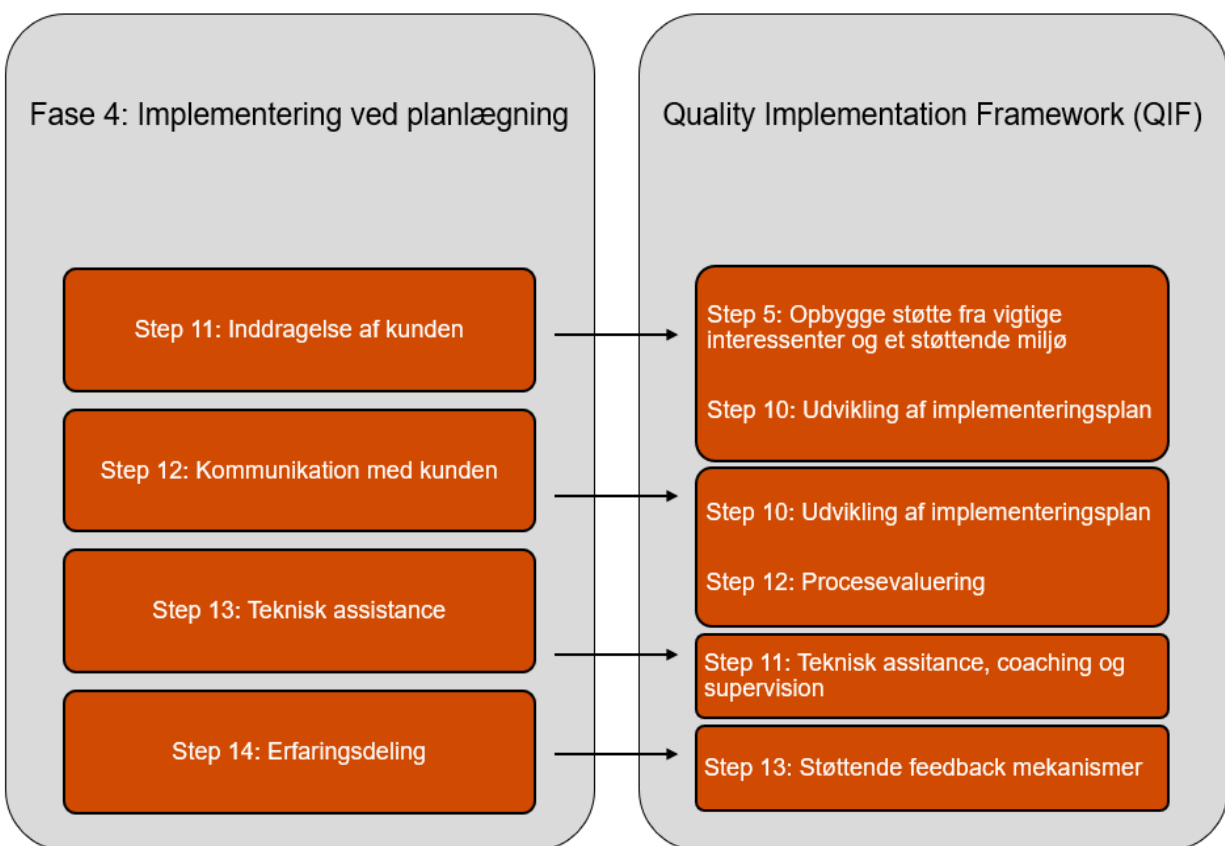
Det syvende og niende step i QIF blev også inkluderet i afsnit 11.2.1 i forbindelse med paralleldragelsen mellem den centrale styring og implementeringslitteraturen, hvor det blev fastlagt, at *methodology* står for den globale implementering, samtidig med at de har det overordnede ansvar. Det **niende step** forsøger også at fastlægge rollerne for medlemmerne på implementeringsteamet, som i denne henseende anses for at være revisionsteamet. Spørgsmålet i det **syvende step** om, hvem der skal implementere ISA 540(R), og hvem der har ansvaret, er også relevant i forbindelse med den operationelle implementering på revisionsteamet. Under afsnit 8.3 blev det fastlagt, at Partneren i højere grad involveres, og at Partneren også har det overordnede ansvar for implementeringen, mens det operationelle ansvar for implementeringen tildeles en anden medarbejder, der indebærer en rolle som projektstyrer på revisionsteamet. Dermed er det også muligt at drage paralleller mellem det syvende og niende step i QIF og den lokale implementering

af ISA 540(R). Højere involvering af Partneren gør det ligeledes muligt at drage en parallel til den første komponent i Højberg et al. (2018), der omhandler *Engaged and Active Management*.

## 11.4 Implementering ved planlægning

Det følgende afsnit drager paralleller mellem fase 4 i implementeringen af ISA 540(R) og implementeringslitteraturen.

Figur 15: Paralleldragelse mellem fase 4 og QIF.



I figuren præsenteres sammenhængen mellem de 4 steps i fase 4 og QIF.

Kilde: Egen tilvirkning

### 11.4.1 Inddragelse af og kommunikation med kunden

I forlængelse af den lokale implementering var det nødvendigt at undersøge, hvorvidt kunden skulle inddrages i processen. Det **femte step** i QIF blev inddraget i afsnit 11.2.2 i forbindelse med paralleldragelsen til opdateringen af metodikker og viderekommunikation, hvor indhentelse af støtte fra interessenter var omdrejningspunktet. Det **tiende step** i QIF omhandler udarbejdelse af en implementeringsplan, hvor det skal fastlægges, om det er muligt at identificere udfordringer og adressere disse proaktivt (Meyers et al. 2012). Derudover fastlægges det, om det er muligt at lave en tidsplan indeholdende de nødvendige opgaver. Det **tolvte step** i QIF omhandler procesevaluering, hvor tiltagets styrker og begrænsninger evalueres (Meyers et al. 2012).

Indhentelse af støtte fra interessenter er også relevant i denne sammenhæng, da revisors arbejde med regnskabsmæssige skøn er afhængigt af kundens udarbejdelse og fremsendelse af materiale. Dette skabte en udfordring, da kunderne ikke er underlagt ISA-kravene, og derfor skulle det vurderes, hvorvidt kunden skulle inddrages i processen. Kommunikation af de indledende oplysningers skete derfor med henblik på at oplyse kunden om, hvordan ISA 540(R) fik betydning for dem. I forlængelse heraf blev der udarbejdet en plan for, hvad kunden skulle levere, og hvornår det skulle leveres. Dermed blev udfordringen adresseret, og der blev indhentet støtte fra kunden. Det gør det muligt at drage paralleller fra det femte og tiende step i QIF til inddragelsen af og kommunikationen med kunden.

Revisionsteamet identificerede en projektstyrer, som udarbejdede GAP-analyser, der evaluerede kundernes *readiness* til ISA 540(R), som gav kunden et indblik i fremgangen i processen. GAP-analysen blev brugt til at vurdere, hvor meget kravene til revisor i ISA 540(R) dækkes af kundens eksisterende dokumentation, hvilket betyder, at der også kan drages en parallel til Burton (2010) i afsnit 3.2.2 og den femte komponent i Højberg et al. (2018), der omhandler *process steering*. I analysen blev der ikke identificeret en procesevaluering, der løbende evaluerede styrker og begrænsninger af ISA 540(R). Det er derfor ikke muligt at drage en direkte parallel til det tolvte step i QIF.



### 11.4.2 Teknisk assistance og erfaringsdeling

Implementeringen ved planlægningen gav anledning til udfordringer, hvorfor det var nødvendigt med teknisk assistance og deling af erfaringer. Det **ellevte step** i QIF omhandler, at udviklerne af tiltaget tilvejebringer teknisk assistance til løsning af problemstillinger. Det **trettede step** i QIF understreger vigtigheden af, at erfaringer bliver kommunikeret, diskuteret og adresseret (Meyers et al. 2012).

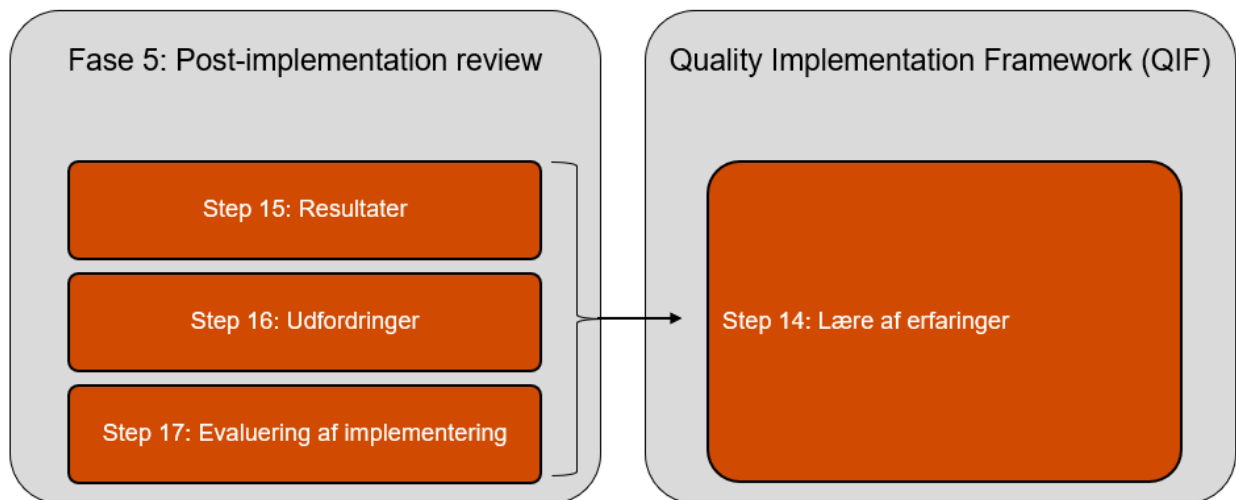
Revisionshusenes *champions* fungerede som support i tilfælde af, at der opstod revisionstekniske udfordringer. I den forbindelse var der en skaleringsmulighed op til *Global*, hvor *methodology* kunne hjælpe, hvis hjælpen fra den lokale support ikke var tilstrækkelig. Derudover fungerede Partneren på revisionsopgaven som support, hvis der opstod praktiske problemstillinger med kunden. Dermed er det muligt at drage paralleller til det ellevte step i QIF.

Erfaringsdelingen fulgte strukturen i revisionshuset, hvor *Global* indsamlede erfaringer, som blev delt ud til de lokale *business units*. Medarbejdere rykkede på tværs af revisionsteams, hvilket også gjorde det muligt at dele erfaringer i de lokale *business units*. Det er derfor også muligt at drage paralleller til det trettede step i QIF.

## 11.5 Post-implementation review

Det følgende afsnit drager paralleller mellem fase 5 i implementeringen af ISA 540(R) og implementeringslitteraturen.

Figur 16: Paralleldragelse mellem fase 5 og QIF.



I figuren illustreres, at der i fase 5 kan drages paralleller fra step 15-17 til QIF's step 14, som omhandler "lære af erfaringer".

Kilde: Egen tilvirkning.

Det **fjortende step** i QIF tager udgangspunkt i et fremadrettet perspektiv, hvor formålet er at lære af erfaringer fra implementeringen (Meyers et al. 2012). I afsnit 10 blev det indledningsvist fremhævet, at evalueringen af implementeringen af ISA 540(R) sker i form af et *post-implementation review*, som forventes at finde sted i 2022. Evalueringen har til formål at undersøge effekten af ISA 540(R), hvor skalerbarheden og den professionelle skepsis er i fokus. Derudover identificeres udfordringer, som skal fastlægges, om områder skal forbedres eller skærpes, og om mere implementeringsstøtte er nødvendigt. Dermed er det muligt at cementere en forbindelse til det fjortende step i QIF.

Evalueringen af ISA 540(R) i kapitel 10 viste, at arbejdet med ISA 540(R) indledningsvist gav problemer, hvorfor der ikke kan drages en parallel til den ottende komponent i Højberg et al. (2018),

der omhandler *Easy transfer to action*. Arbejdet med ISA 540(R) blev nemmere, efterhånden som arbejdet skred frem, hvilket formentlig skyldes, at ISA 540(R) bygger på strukturen i ISA 540, som falder revisor naturligt. Dermed kan der drages en parallel til den tredje komponent i Højberg et al. (2018), der fremhæver, at det har afgørende betydning for implementeringens succes, hvis tiltaget er *Connected with daily work tasks*.

## 11.6 Sammenfatning

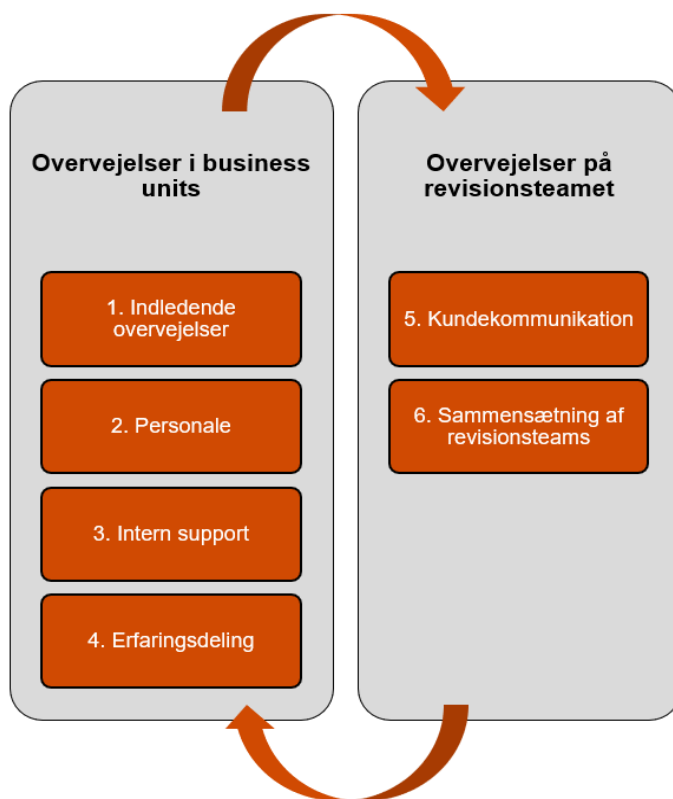
Indledningsvist blev det fremhævet, at den udledte proces både inkluderer revisorbranchen og de enkelte *business units*, mens implementeringslitteraturen udelukkende fokuserer på organisationer. En kombination af denne forskel og det faktum, at der er tale om en revisionsstandard og ikke et faktisk tiltag, har betydet, at det ikke var muligt at drage paralleller til den sjette, niende og ellefte komponent i Højberg et al. (2018). Derudover har udledelsen af processen betydet, at det ikke har været muligt at vurdere, hvorvidt man i implementeringen af ISA 540(R) har sprunget over nogle steps. Det betyder, at det ligeledes ikke har været muligt at drage en parallel til Kotter (1996) i relation til dette. Endvidere kunne der ikke drages en direkte parallel til det tolvte step i QIF, hvor styrker og begrænsninger løbende evalueres.

På trods af ovenstående undtagelser har det været muligt at lave paralleldragelser til de øvrige elementer af QIF, Højberg et al. (2018), Kotter (1996) og Burton (2010). Paralleldragelsen til implementeringslitteraturen gør det muligt at konkludere, at implementeringen af ISA 540(R) er udført på et evidensunderstøttet grundlag.

## 12. Framework

Kapitel 11 belyste, at der kunne drages paralleller mellem implementeringslitteraturen i kapitel 3 og analyserne i kapitel 6 til 10. Frameworket udarbejdes med afsæt i ændringerne til ISA 540(R) (Kapitel 4) og processen for implementeringen af ISA 540(R), der blev udledt fra kapitel 8 til 10. Da det var muligt at drage paralleller fra den udledte proces til implementeringslitteraturen, sikres det, at frameworket udarbejdes på et evidensunderstøttet grundlag. Frameworket skal i fremtiden hjælpe *business units* og revisionsteams med at implementere ajourføringer og nye revisionsstandarder. Afgrænsningen til *business units* og revisionsteams betyder, at frameworket ikke tager udgangspunkt i udarbejdelsen af ISA 540(R) og den globale implementering. Det følgende afsnit har dermed til formål at besvare det tredje undersøgelsesspørgsmål.

Figur 17: Framework



I figuren præsenteres rammen for de 6 steps, der kan overvejes, når nye eller ajourførte revisionsstandarder skal implementeres. Pilene viser, at det er iterativ proces.

Kilde: Egen tilvirkning.

Figur 17 illustrerer rammen for de seks overordnede overvejelserområder, der kan gøres i henholdsvis *business units* og på revisionsteamet. Frameworkets iterative element fremkommer af, at overvejelserne, der gøres i *business units*, kan have indflydelse på overvejelserne, der gøres på revisionsteamet, og omvendt. Dette illustreres af pilene i figur 17.

## 12.1 Udarbejdelse af framework

I de seks overvejelserområder er der opstillet i alt 20 spørgsmål, som har til hensigt at skabe refleksion og overvejelse, der skal øge sandsynligheden for en succesfuld implementering. Frameworket er udarbejdet ud fra implementeringen af ISA 540(R), hvorfor det skal anses som en guide til implementering af ajourføringer og nye ISA-standarder. Derfor vil alle overvejelser formentlig ikke være relevante for alle fremtidige implementeringer, hvilket uddybes i de følgende afsnit.

Tabel 2: Framework til implementering af revisionsstandarder

Overvejelser i business units	
<b>Step 1: Indledende overvejelser</b>	<b>1)</b> Indeholder standarden væsentlige ændringer? <b>2)</b> Kan vi trække på erfaringer fra tidligere implementeringer af revisionsstandarder? <b>3)</b> Hvilke faser i revisionsprocessen påvirkes af ændringerne? <b>4)</b> Forventes ændringerne at give anledning til udfordringer? <b>5)</b> Skaber ændringerne alignment mellem eksisterende revisionsstandarder?
<b>Step 2: Personale</b>	<b>6)</b> Hvilke medarbejdere skal informeres om ændringerne? <b>7)</b> Hvordan informeres medarbejderne om ændringerne?
<b>Step 3: Intern support</b>	<b>8)</b> Skaber ændringerne et behov for identificering af <i>champions</i> ? <b>9)</b> Hvilke muligheder er der for at stille spørgsmål og søge hjælp?
<b>Step 4: Erfaringsdeling</b>	<b>10)</b> Forudsætter delingen af erfaringer en first-mover? <b>11)</b> Hvordan kan erfaringer løbende blive delt?

Overvejelser på revisionsteamet	
<b>Step 5: Kundekommunikation</b>	<p><b>12)</b> Har ændringerne betydning for kunden?  <b>13)</b> Skal kunden informeres om ændringerne, og hvornår skal dette ske?  <b>14)</b> Hvilke organisatoriske niveauer skal informeres om ændringerne?  <b>15)</b> Forventes det, at ændringerne giver udfordringer for kunden?  <b>16)</b> Forventes det, at ændringerne øger trækket på kundens ressourcer?  <b>17)</b> Hvordan kan vi fungere som assistance, uden at det påvirker vores uafhængighed?</p>
<b>Step 6: S sammensætningen af revisionsteamet</b>	<p><b>18)</b> Hvordan påvirker ændringerne Partnerens involvering på teamet?  <b>19)</b> Hvilken betydning har ændringerne på behovet for erfaring på teamet?  <b>20)</b> Giver ændringerne anledning til, at et teammedlem tildeles rollen som projektstyrer?</p>

*Tabellen skematiserer, hvilke overvejelser revisionsteamet og en business unit kan gøre sig, når nye eller ajourførte revisionsstandarder skal implementeres. Der er i alt 20 overvejelser, som kan tages i betragtning.*

*Kilde: Egen tilvirkning.*

### 12.1.1 Overvejelser i business units

Når en ISA-standard bliver godkendt og offentliggjort fra IAASB, kan revisionshusene lave nogle indledende overvejelser omkring tidligere erfaringer og ændringernes betydning. I spørgsmål 1 kan der indledende foretages en vurdering af, om standarden indeholder væsentlige ændringer. Denne overvejelse er essentiel for de resterende overvejelser i frameworket, da små ændringer til en revisionsstandard formentlig ikke vil påvirke revisionsprocessen væsentligt. Hvis der foreligger væsentlige ændringer, kan der dernæst gøres overvejelser, om det er muligt at trække på erfaringer fra tidligere implementeringer af revisionsstandarder. Denne overvejelse kan ses i sammenhæng med spørgsmål 5, hvor det kan overvejes, om ændringer skaber alignment til andre revisionsstandarder.

Ovenstående overvejelser skal give en indledende forståelse af ændringernes omfang, og hvordan ændringerne påvirker revisionsprocessen. Derefter kan der gøres overvejelser vedrørende

personalet. Spørgsmål 6 og 7 tager udgangspunkt i, hvilke medarbejdere der skal informeres om ændringen, og hvordan medarbejderne i så fald skal informeres herom. Ændringernes størrelse har betydning for disse to overvejelser, som blev anført i afsnit 8.2 og 8.3.

Dernæst kan det overvejes, om ændringerne skaber et behov for identificering af *champions*. Disse *champions* skal fungere som lokale specialister, som har et gennemgående kendskab til ændringerne. Herudover kan det være relevant at overveje, hvilke muligheder der skal være tilgængelige for at stille spørgsmål og søge om hjælp om ændringerne.

Det sidste step i overvejelserne i *business units* er overvejelser omkring erfaringsdeling. Her kan det være relevant at overveje, om ændringerne kræver, at der er en *first-mover*. *First-moveren* kan indledningsvist identificere områder, der med fordel kan blive delt med andre. Dette leder videre til overvejselen om, hvordan erfaringer løbende kan blive delt.

De første fire steps i frameworket er overvejelser, der kan være relevante at foretage i *business units*. Herefter kan der være overvejelser, der er relevante at foretage på revisionsteamet, som vil blive præsenteret i det følgende afsnit.

### 12.1.2 Overvejelser på revisionsteamet

På revisionsteamet kan der gennemgås to steps, hvor kundekommunikation er det første step, der kan overvejes. Herunder vil det 12. spørgsmål være, om ændringerne har betydning for kunden. Dette spørgsmål er essentielt for hele kundekommunikationen, da de resterende overvejelser i step 5 ellers ikke vil have relevans. Overvejelserne kan være, om ændringernes indflydelse afhænger af kundestørrelse, eller om de udelukkende er en "revisor-ting". Derudover, hvis ændringerne har betydning for kunden, kan det være relevant at overveje, om kunden skal informeres herom og i så fald, hvornår dette skal ske.

Som anført i afsnit 9.1.1 skal en kunde kun informeres om en revisionsstandard, hvis den har relevans for kunden. Der vil ofte være forskel på små og store kunder i kundekommunikationen,

og tidspunktet for kommunikationen varierer ligeledes. Det kan derfor være vigtigt at overveje, hvornår det er relevant at informere kunderne. I den forbindelse kan ændringernes omfang have betydning for, hvilke organisatoriske niveauer hos kunden der skal informeres. Den sidste overvejelse er vigtig for, hvordan der kommunikerer til kunden. Der kan i den forbindelse være behov for skræddersyet kommunikation til de respektive organisatoriske niveauer afhængigt af kompetenceniveau og arbejdsopgaver.

Som belyst i afsnit 10.2 gav ændringerne til ISA 540(R) problemer hos kunderne, og det stiller derfor større krav til revisor at videreformidle den korrekte information til kunden. Derfor fordrer spørgsmål 15 til overvejelser om, hvorvidt ændringerne forventes at give anledning til udfordringer hos kunden. I den forbindelse kan det ligeledes være relevant at overveje, om ændringerne forventes at resultere i et øget træk på kundens ressourcer og herunder, hvordan revisor i så fald kan fungere som assistance. Når revisor fungerer som assistance, skal der være stor fokus på revisors uafhængighed, så der ikke opstår problemer med selvrevision.

Step 6 omhandler overvejelser vedrørende sammensætningen af revisionsteamet. Ændringerne i ISA 540(R) resulterede i, at Partnerne i højere grad blev inddraget i revisionen. Partnerne blev inddraget i processen, da der i forbindelse med ændringerne i ISA 540(R) blev stillet større krav til revisor, som fik betydning for revisionshonoraret. Det kan derfor overvejes, om ændringerne påvirker Partnernes involvering på revisionsteamet. Ændringerne kan ligeledes have betydning for behovet for erfaring på revisionsteamet. Ved store ændringer til en revisionsstandard vil det muligvis påvirke behovet for erfaring på revisionsteamet, og det er et element, der kan overvejes ved sammensætningen. Herunder kan det også være relevant at vurdere, om ændringerne kræver en projektstyrer på revisionsteamet, som blandt andet skal stå for kundekommunikationen. Det vil primært være på de store kunder, hvor der kan være behov for en projektstyrer.



## 13. Diskussion

Det følgende afsnit tager udgangspunkt i en diskussion af resultaterne fra analyserne i kapitel 6 til og med 10 og frameworket, der blev præsenteret i kapitel 12. Diskussionen vil tage udgangspunkt i anvendeligheden og validiteten af resultaterne samtidig med, at kritik og begrænsninger inddrages. Det første afsnit omhandler analyseresultaterne, mens det næste afsnit omhandler frameworket. Slutteligt vil afhandlingens anvendelighed diskuteres.

### 13.1 Kritik af analyseresultater

Analyserne af implementeringen af ISA 540(R) resulterede i, at 5 faser blev identificeret. Den første fase vedrørte udarbejdelsen af ISA 540(R) og blev udarbejdet på baggrund af et omfangsrigt materiale fra IAASB. Den anden fase vedrørte den globale implementering og blev udarbejdet ud fra interviewrespondenternes udtalelser. Interviewrespondenter fra revisionshusenes globale netværk blev ikke inkluderet, da resultaterne i sidste ende skulle anvendes til at udarbejde et framework, som de enkelte *business units* og revisionsteams kan anvende. Dette medfører, at kvaliteten af resultaterne fra fase 2 potentielt kan være begrænset, da de blev udledt på baggrund af udtalelser fra respondenter, der ikke er en del af global.

Interviewrespondenternes udtalelser dannede endvidere grundlaget for udarbejdelsen af fase 3, 4 og 5. Respondenternes baggrund og erfaring sikrer, at de udledte resultater giver casestudiet en høj intern validitet. Casestudiets fokus på ISA 540(R) begrænser imidlertid den eksterne validitet og dermed muligheden for at generalisere til andre kontekster. Problemet blev imødekommet ved at drage paralleller til den evidensbaserede implementeringslitteratur, som øger casestudiets eksterne validitet.

Respondenterne blev gjort opmærksomme på, at interviewene blev optaget og transskriberet. I den forbindelse kan det vise sig, at respondenterne potentielt har været tilbageholdende i deres udtalelser, hvilket har en negativ påvirkning på casestudiets interne validitet og kvaliteten af resultaterne. Validiteten og kvaliteten af resultaterne påvirkes ligeledes af, at det ikke har været

muligt inddrage respondenter fra Deloitte, KPMG og kunder med en anden revisor end PwC. Udlædelser af processen for implementeringen af ISA 540(R) gennem interviewrespondenternes udtalelser betyder, at specifikke elementer er blevet udledt af udtalelserne. Det betyder, at afhandlingens resultater potentielt kan indeholde bias, og at andre forskere muligvis kunne have udledt andre resultater ud fra datasættet.

IAASB har endnu ikke udført et *post-implementation review* af ISA 540(R), hvorfor resultaterne i fase 5 begrænses af afhandlingens *cross-sectionale* tidshorisont, som kun gør det muligt at opnå en forståelse for, hvordan implementeringen har udfoldet sig til og med foråret 2021. Set fra et resultatorienteret perspektiv vil det være mest fordelagtigt at foretage undersøgelsen på et senere tidspunkt. Den optimale tidshorisont havde derfor været longitudinelt, som det blev fastlagt i afhandlingens kapitel 2. Et longitudinelt studie ville have muliggjort en dybere forståelse af implementeringen af ISA 540(R). Ligeledes ville interviewrespondenterne have haft flere års erfaring med ISA 540(R), hvorfor deres svar potentielt ville blive bedre begrundet eller direkte anderledes.

## 13.2 Kritik af framework

Kapitel 3 gennemgik implementeringslitteraturen, hvor afsnit 3.3.1 fastlagde, at et *conceptual framework* kan defineres som værende en organisering af sammenhængende idéer eller koncepter, der let kan kommunikeres til andre, og som enten grafisk eller narrativt forklarer hovedelementerne, der skal undersøges (Meyers et al. 2012; Miles et al. 1994). Frameworket, der blev præsenteret i kapitel 12, organiserer og kommunikerer grafisk og narrativt nøgelfaktorerne fra implementeringen af ISA 540(R), som *business units* og revisionsteams kan overveje, når ajourføringer og nye standarder skal implementeres.

Med udgangspunkt i Tabak et al. (2012) introducerede afsnit 3.3.2.1 et fleksibilitetspektrum indeholdende 3 typer af modeller; fleksible modeller, operationelle modeller og modeller, der både besidder fleksible og operationelle elementer. Interviewspørgsmålene blev udarbejdet ud fra en kombination af et fleksibelt implementeringsframework og et specifikt område i form af ISA

540(R). Det betyder, at frameworket i kapitel 12 kan karakteriseres som et framework indeholdende fleksible og operationelle elementer, hvilket placerer frameworket i midten af fleksibilitetsspektret. Frameworkets operationelle element reducerer fleksibiliteten samtidig med, at det øger detaljegraden. Frameworket i kapitel 12 blev udledt af analyseresultaterne fra kapitel 8 til 10. Den anførte kritik i afsnit 13.1 omkring analyseresultaternes validitet og kvalitet vil derfor også være gældende for frameworket.

### 13.3 Anvendelighed

Afhandlingens analyseresultater blev tilegnet gennem interviews i foråret 2021. Analyseresultaterne kan derfor anvendes til planlægningen af 2021 revisionen af regnskabsmæssige skøn. Det blev i afsnit 13.1 nævnt, at den interne validitet blev svækket af, at det ikke var muligt at inddrage respondenter fra Deloitte, KPMG eller kunder, som ikke blev revideret af PwC. Det kan derfor ikke konkluderes, at alle udfordringer og resultater er blevet adresseret i analysen. Afhandlingens analyseresultater kan i fremtiden sammenlignes med IAASB's *post-implementation review* for at vurdere, om de identificerede udfordringer blot gav sig til kende i starten af implementeringen, eller om det var reelle udfordringer, som IAASB ville reagere på.

Frameworkets placering på fleksibilitetsspektret fra Tabak et al. (2012) medfører, at fleksibiliteten vil være lavere i alle tænkelige kontekster, da frameworket ikke er lige så fleksibelt som fleksible modeller og ikke lige så detaljeret som operationelle modeller (Tabak et al. 2012). På trods af dette indtages synspunktet fra Tabak et al. (2012) om, at frameworket skal ses som et igangværende arbejde med mulighed for modificeringer. Frameworkets udgangspunkt i ISA 540(R) betyder, at frameworkets elementer på nuværende tidspunkt ikke bygger på elementer fra andre revisionsstandarder. Brugere, der anvender frameworket, tilskyndes derfor til at bygge videre på frameworkets resultater, hvilket vil være med til at øge frameworkets interne og eksterne validitet.

## 14. Konklusion

Revisionsbranchen har stået overfor en udfordring i forbindelse med planlægningen og udførelsen af revisionen af de fleste 2020-regnskaber. Udfordringen opstod som en kombination af implementeringen af ISA 540(R) og Covid-19 pandemien, som potentielt har haft stor betydning for virksomhedernes regnskabsmæssige skøn.

I denne afhandling blev der udført et eksplorativt multipelt casestudie, der havde formål at undersøge, hvordan revisionsbranchen havde håndteret implementeringen af ISA 540(R). Undersøgelsen heraf skulle identificere forhold, som revisionshusene og revisionsteams fremadrettet kan anvende erfaringerne fra. For at det kunne lade sig gøre, blev der opstillet tre undersøgelses-spørgsmål.

**Det første undersøgelsesspørgsmål** tog udgangspunkt i, hvordan ajourføringen påvirkede faserne i revisionsprocessen. Analysen illustrerede, at ændringerne i ISA 540(R) har haft den største indvirkning på planlægningsfasen gennem skærpede risikovurderingshandlinger og dokumentationskrav. Dette har medført en skærpet professionel skepsis i planlægningsfasen. Revisionshandlingerne i den udførende fase skaleres på baggrund af risikovurderingen, hvilket betyder, at risikovurderingen også har indflydelse på den afsluttende fase. Dermed skabte ajourføringen øget alignment mellem alle faserne i revisionsprocessen, hvorfor skærpelsen af den professionelle skepsis også blev inkorporeret gennem alle faserne i revisionsprocessen.

**Afhandlingens andet undersøgelsesspørgsmål** havde til formål at undersøge, hvordan revisionsbranchen havde implementeret ISA 540(R), og hvordan dette stemte overens med implementeringslitteraturen. Implementeringslitteraturen og resultaterne fra det første undersøgelsesspørgsmål blev anvendt til at udarbejde interviewspørgsmål, og dernæst blev processen udledt ud fra interviewrespondenternes udtalelser. Udledelsen af processen resulterede i, at der i alt blev identificeret fem faser, hvor den første fase tog udgangspunkt i udarbejdelsen af ISA 540(R).

Fasen illustrerede fremgangen fra den indledende informationsindsamling til den endelige version af standarden. Den anden og tredje fase omhandlede henholdsvis den globale og lokale implementering af ISA 540(R), hvor håndteringen i revisionshusenes globale og lokale afdelinger blev fremhævet. Implementeringen blev styret centralt fra *global* og efterfølgende viderekommunikeret til de enkelte revisionshuse, som overtog derfra. I de lokale revisionshuse blev der identificeret *champions*, personalet blev oplært og revisionsteams blev sammensat.

Resultatet fra det første undersøgelsesspørgsmål afspejler sig i den fjerde fase, hvor fokuset var på implementeringen ved planlægningen. Ajourføringens indvirkning på revisors efterspørgsler, og dermed kundernes leverancer, betød, at inddragelsen af og kommunikationen med kunden var afgørende faktorer. Derudover blev det fastlagt, hvordan der blev tilbudt teknisk assistance, og hvordan erfaringer blev delt.

Den femte fase omhandlede evalueringen af implementeringen. I praksis vil denne fase først finde sted på et senere tidspunkt i form af et *post-implementation review*. Gennem interviewspørgsmålene blev implementeringen derfor evalueret ud fra, hvordan den har forløbet frem til tidspunktet for udarbejdelsen af afhandlingen. Evalueringen identificerede resultater for revisor, kunderne og offentligheden. Derudover blev udfordringer identificeret i relation til kundens forståelse og kompetencer, skalerbarheden, dokumentationen, træk på kundens ressourcer og Covid-19. Evalueringen illustrerede, at mange af de indledende problemer og udfordringer ved ISA 540(R) forsvandt efterhånden, som arbejdsprocessen gjorde fremskridt. Arbejdsprocessen for ISA 540(R) forventes derfor at blive *business as usual* i fremtiden. Derudover kan der på baggrund af udfordringerne stilles spørgsmål ved, hvorvidt revisionsstandarderne og regnskabsstandarderne er tilstrækkeligt *aligned*.

For at *business units* og revisionsteams efterfølgende kan anvende erfaringerne fra de identificerede forhold i den udledte proces, var det nødvendigt at undersøge, om der kunne drages paralleller mellem processen og implementeringslitteraturen. De fem faser blev derfor sammenholdt

med implementeringslitteraturen, hvor QIF udgjorde omdrejningspunktet. Paralleldragelsen resulterede i, at der kunne drages paralleller til størstedelen af litteraturen, der blev inkluderet i afhandlingen.

Resultaterne fra det første undersøgelsesspørgsmål cementerede grundlaget for besvarelsen af det andet undersøgelsesspørgsmål. På samme vis cementerede resultaterne fra det andet undersøgelsesspørgsmål grundlaget for besvarelsen af **det tredje undersøgelsesspørgsmål**. Undersøgelsesspørgsmålet havde til formål at fastlægge, hvordan erfaringerne fra implementeringen af ISA 540(R) kan anvendes af *business units* og revisionsteams, når ajourførte eller nye revisionsstandarder skal implementeres i fremtiden.

På baggrund af de fem faser, der blev identificeret, blev der udarbejdet et framework, der befinder sig i midten af fleksibilitetsspektret fra Tabak et al. (2012), og som opfylder definitionen for et *conceptual framework*. Frameworket består af 6 overvejelsesområder med i alt 20 spørgsmål, som henholdsvis *business units* og revisionsteams kan gøre sig, når ajourførte eller nye revisionsstandarder fremadrettet skal implementeres. Frameworket skal anses for at være et igangværende arbejde, som fremtidige brugere tilskyndes til at bygge videre på, hvilket vil øge den interne og eksterne validitet.

## 15. Litteraturliste

- Allen, J. D., Shelton, R. C., Emmons, K. M., & Linnan, L. A. (2012). Fidelity and its relationship to implementation effectiveness, adaptation and dissemination. I R. C. Brownson, G. A. & E. K. Proctor, *Dissemination and Implementation Research in Health* (s. 267-284). New York: Oxford University Press 2012.
- Beck, J. (2020). Introduktion til ISA 540(R) Revision af regnskabsmæssige skøn. *Karnov Group Denmark A/S*, 1-5.
- Burton, J. (2010). *WHO Healthy Workplace Framework and Model: Background and Supporting Literature and Practice*. World Health Organisation (WHO).
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wood, D. A. (2013). Extreme Estimation Uncertainty and Audit Assurance. *Current Issues in Auditing*, 36-42.
- Ciolek, M. (2017). Professional Skepticism in Auditing and Its Characteristics. *Research Papers of Wroclaw University of Economics*, 34-40.
- Creswell, J. W. (2009). *Research design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approach* (3rd udg.). Thousand Oaks: Sage.
- Erhvervsstyrelsen. (2020). *Redegørelse for Erhvervsstyrelsens tilsyn med revisorer og revisionsvirksomheder*. Erhvervsstyrelsen.
- European Commission. (2010). *Green Paper - Audit Policy: Lessons from the Crisis*. Brussels.
- Financial Reporting Council. (2012). *Professional Skepticism: Establishing a common understanding and reaffirming its central role in delivering audit quality*.
- Financial Services Authority; Financial Reporting Council. (2010). *Enhancing the auditor's contribution to prudential regulation*. Financial Services Authority (FSA) & Financial Reporting Council (FRC).
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2013). *Enhancing Auditor Professional Skepticism*. Brigham Young University. Global Public Policy Committee.
- Guba, E. C. (1990). The Alternative Paradigm Dialog. s. 17-25.
- Herscovitch, L., & Meyer, J. P. (2002). Commitment to Organizational Change: Extension of a Three-Component Model. *Journal of Applied Psychology*, 474-487.
- Højberg, H., Nørregaard Rasmussen, C. D., Osborne, R. H., & Jørgensen, M. B. (2018). Identifying a practice-based implementation framework for sustainable interventions for improving

- the evolving working environment. Hitting the Moving Target Framework. *Applied Ergonomics*, 170-177.
- IAASB (2008<sup>a</sup>). *International Standard on Auditing 200*.
- IAASB (2018<sup>a</sup>). *At a Glance: ISA 540 (Revised) and Related Conforming and Consequential Amendments*. International Auditing and Assurance Board.
- IAASB (2008<sup>b</sup>). *ISA 540 Revision af regnskabsmæssige skøn, herunder regnskabsmæssige skøn over dagsværdi, og tilknyttede oplysninger*. IAASB.
- IAASB (2018<sup>b</sup>). *Basis for Conclusions: Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*. International Auditing and Assurance Board.
- IAASB (2018<sup>c</sup>). *International Standard on Auditing 540 (Revised)*. IAASB.
- IAASB (2012). *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Pronouncements*.
- IAASB (2016). *Project Proposal: Revision of ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosures*.
- IAASB (n.d.). *Accounting Estimates - ISA 540*. Hentet fra Project Stages: <https://www.iaasb.org/projects/accounting-estimates-isa-540>
- Kaushik, V., & Walsh, C. A. (2019). *Pragmatism as a Research Paradigm and Its Implications for Social Work Research*.
- Kelemen, M., & Rumens, N. (2008). An Introduction to Critical Management Research.
- Klein, K. J., & Sorra, J. S. (1996). The Challenge of Innovation Implementation. *Academy of Management Review*, 1055-1080.
- Kotter, J. P. (1996). Leading Change: Why Transformation Efforts Fail. *Harvard Business Review*(2007), 96-103.
- Kotter, J. P. (April 2021). *Kotter*. Hentet fra KotterInc: <https://www.kotterinc.com/team/john-kotter/>
- KPMG. (30. September 2020). *New Estimates Auditing Standard*. Hentet fra New auditing standard on estimates to have significant impact on management as well as auditors: <https://home.kpmg/ie/en/home/insights/2020/09/new-estimates-auditing-standard.html>
- Liempd, D. v., Warming-Rasmussen, B., & Busch, J. (2013). Revisors professionelle skepsis og bias: Du tror du er objektiv, men det er du ikke! *Regnskabsvæsen nr. 10*, 58-68.



- Lincoln, Y., Lynham, S. A., & Cuba, E. G. (2011). Paradigms and perspectives in contention. I S. A. Yvonne Lincoln, *The Sage Handbook of Qualitative Research* (s. 91-95). Sage Publications.
- Meyers, D. C., Durlak, J. A., & Wandersman, A. (2012). *The Quality Implementation Framework: A Synthesis of Critical Steps in the Implementation Process*. University of South Carolina & Loyola University Chicago. South Carolina & Chicago: Society for Community Research and Action 2012.
- Miles, M., & Huberman, M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded Sourcebook* (2nd udg.). SAGE Publications.
- Peyper, T. (September 2018). ISA 540 (Revised) - Key Concepts and Changes. *ASA Magazine*, 54-56.
- Revisionsteknisk Udvalg. (2020). *Ajournført revisionsstandard om regnskabsmæssige skøn giver mere arbejde for revisor og regnskabsaflægger i 2020*. Danske Revisorer - FSR.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). *Research Methods for Business Students* (8th udg.). Pearson.
- Tabak, R. G., Khoong, E. C., Chambers, D. A., & Brownson, R. C. (2012). Bridging Research and Practice: Models for Dissemination and Implementation Research. *Division of Public Health Sciences*, 337-350.
- Toba, Y. (2011). Towards a Conceptual Framework of Auditing Professional Skepticism in Auditing. *Waseda Business & Economic Studies*, 83-116.
- Weiner, B. J. (2009). A theory of organizational readiness for change. *Implementation Science*.

## Bilagsfortegnelse

Bilag 1 - Transskribering af interview med Thomas Bernth Jensen	117
Bilag 2 - Transskribering af interview med Jan Mortensen	125
Bilag 3 - Transskribering af interview med Emil Hansen Iversen	131
Bilag 4 - Transskribering af interview med Christine Tveteraas	142
Bilag 5 - Transskribering af interview med Rich Sharko	150
Bilag 6 - Transskribering af interview med Peter Storgaard	156
Bilag 7 - Transskribering af interview med Henrik Andersen	163
Bilag 8 - Transskribering af interview med Jeannette Wengel	170
Bilag 9 - Transskribering af interview med Tatiana Borodenko	177
Bilag 10 - Transskribering af interview med Morten Hastrup Aalbæk	183
Bilag 11 - Interviewspørgsmål til kunder	189
Bilag 12 - Interviewspørgsmål til revisorer	190
Bilag 13 - Interviewspørgsmål til Rich Sharko	191
Bilag 14 - Temaanalyse	193

## Bilag 1 - Transskribering af interview med Thomas Bernth Jensen

Dato for interview: 16.03.2021

Interview foretaget af Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p><b>Introduktion</b></p> <p><b>Thomas:</b> Jeg hedder Thomas Bernt Jensen og har været i PwC i 6 år. Jeg har manager i vores TopTier afdeling og er i gang med at læse til statsautoriseret revisor</p> <p><b>Spørgsmål 1</b></p> <p><b>Magnus:</b> Kan du fortælle noget om din rolle på revisionsteamet i relation til ISA 540(R)?</p> <p><b>Thomas:</b> ISA 540(R) fylder helt fra planlægningen til udførelsen og til de afsluttende handlinger, som vi laver, og da det er et af de områder, som er mere komplekst, og ikke nødvendigvis er et facit, vil opgaverne typisk lande på bordet hos en mere erfaren medarbejder.</p> <p>Særligt når der kommer en opdateret revisionsstandard, hvor der er mange ubekendte faktorer, vil arbejdsopgaverne, der relaterer sig dertil, typisk lande hos mig.</p> <p>Historisk set vil en erfaren senior associate kunne revidere de regnskabsmæssige skøn, men qua udfordringerne med håndteringen af de nye krav og dokumentationen, har jeg haft en rolle som projektstyrer i forhold til dialogen med kunden og styringen af de yngre medarbejdere.</p> <p>Et eller andet sted er det en meget central rolle i hele processen, som jeg har haft.</p> <p><b>Rasmus:</b> Så der bliver skabt en klar plan på teamet?</p> <p><b>Thomas:</b> Ja hvis man går et års tid tilbage i marts 2020, hvor vi havde de første drøftelser med vores store kunder, vidste vi, at der var den her nye revisionsstandard, som trådte i kraft fra 15. december 2019. Allerede der vidste vi godt, at vi i 2020 regnskaberne bliver nødt til at tage højde den nye revisionsstandard og de nye krav, som den stiller.</p>	<p>Kompleks område - brug for erfaring (1)</p> <p>Brug for erfaring grundet ubekendte faktorer (2)</p> <p>Projektstyring og dialog med kunde (3)</p> <p>Tidlig inddragelse af kunder (4)</p>

<p>Vi startede med at have en intern proces i forhold til, hvordan vi tænkte, at det skulle gribes an, og hvordan vi skulle lave en timeline indeholdende de første indledende drøftelser med kunden, til at man løbende har en dialog med kunden og til man ender med et færdigt slutprodukt i 2021, hvor årsrapporterne underskrives.</p>	<p>Intern planlægning (5)</p>
<p>I det kan man sige, at qua PwC er globalt styret, var der endnu ikke lagt nogle faste guidelines i forhold til, hvad der skulle udarbejdes i forbindelse med revisionen. Det var blandt andet en af udfordringerne, at vi skulle sikre, at vores gameplan kommer til at være tilstrækkeligt, og at vi ikke over-reviderer.</p>	<p>Starte fra bunden (6)</p>
<p>De globale retningslinjer kom først senere, hvorfor der blev opfundet meget fra bunden, som senere blev noget af det materiale, som ligger tilgængeligt.</p>	<p>Udarbejdelse og deling af materiale (7)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Hvilken rolle spiller medarbejderne, som er dine overordnede?</p>	
<p><b>Thomas:</b> På de store kunder vil jeg typisk have en rolle, som er lige under partnerne. Partnernes involvering i revisionsprocessen er normalt mere begrænset, end hvad den har været i år, da implementeringen har øget selve produktionen på revisionsopgaven.</p>	<p>Større involvering af partnere (8)</p>
<p>Det betyder, at der skal lægges markant flere timer i opgaven, hvilket gerne skulle afspejle sig i honoraret. Det er særligt dialogen med den øverste ledelse, omkring denne problemstilling, hvor parterne har haft en vigtig rolle. Det har været nødvendigt for at sikre, at det blev en god proces for både kunden og for os.</p>	<p>Dialog vedrørende større honorar (9)</p>
<p>Partneren har dermed været involveret mest i starten for at sikre, at man kommer frem til en løsning med kunden, der sikrer høj kvalitet i dokumentationsmaterialet. Derefter det været min opgave at sørge for, at vi opretholder denne kvalitet.</p>	<p>Involvering af partnere i planlægningen (10)</p>
<p><b>Spørgsmål 3</b></p>	
<p><b>Rasmus:</b> Hvordan oplæres personalet i ændringerne?</p>	
<p><b>Thomas:</b> Der er årlige e-learnings, som skal laves. Derudover kører der årlige uddannelsesforløb af yngre medarbejdere i forhold til ISA 540(R).</p>	<p>E-learnings for yngre medarbejdere (11)</p>
<p>Som Manager og op efter er man en del af et audit quality program. Her sikrer man, at identificerede forhold i tidligere års kvalitetskontroller bliver fokuspunkter. Et af de helt store områder har været håndteringen af processen omkring ISA 540.</p>	<p>Audit quality program for erfarne medarbejdere (12)</p>

#### Spørgsmål 4

**Magnus:** Hvordan vurderer du, om kunden skal informeres om de krav, som ændringerne sætter til os?

**Thomas:** Øgede krav i revisionsstandarderne betyder øget produktion, hvilket er en dårlig forretning for os, hvis ikke kunden bliver involveret. Særligt i TopTier har vi derfor haft fokus på at have en god dialog med kunden. Dialogen med kunden skal gøre opmærksom på, at der er nogle øgede krav til os, hvorfor der også vil være nogle øgede krav til dem.

Drøftelsen med kunden er vigtig i forhold til at sikre fuldstændigheden, da det er kunden der har det dybdegående kendskab til processerne. Det giver os mulighed for at få indblik i skøn, som ikke nødvendigvis er tydelige i regnskabet. Scoping bliver derfor vendt med kunden, hvor vi præsenterer de skøn, som vi har identificeret. Nogle af skønnene vil kræve større dokumentation end andre. Min holdning er derfor, at det er vigtigt at få kunderne med ombord på rejsen.

Kunderne har givet udtryk for, at de oplever det som et træk på deres ressourcer.

**Magnus:** Er det også den rolle kunden spiller? Hvor man siger, at de er eksperter på deres eget område?

**Thomas:** Helt sikkert. Det kan godt være, at vi som revisorer ved, hvad standarderne siger, men i bund og grund er det kunderne, som sidder og gør sig tanker og laver opfølgningerne på det.

#### Spørgsmål 5

**Rasmus:** Hvordan bliver de nye tiltag præsenteret for kunden?

**Thomas:** Vi starter med at drøfte dem med den øverste ledelse. Der laver vi den indledende plan, hvorefter de øvrige medarbejdere i virksomheden bliver involveret.

#### Spørgsmål 6

**Magnus:** Hvilke ændringer i standarden har givet de største udfordringer, og hvordan har i håndteret disse?

Involvering grundet øget produktion (13)

Drøftelse om scoping - Kunden har kendskabet (14)

Træk på kundens ressourcer (15)

Kunden er ekspert på eget område (16)

Første drøftelser med øverste ledelse (17)

<p><b>Thomas:</b> Helt overordnet har det stillet større krav til forståelsen omkring de regnskabsmæssige skøn og forudsætningerne der ligger til grund for dem.</p> <p>Vi har håndteret det med at have en dialog med kunden, hvor der er blevet udarbejdet nogle regnskabsmæssige notater. Heri nedfældes kundens tanker på skrift, som underbygger vores forståelse.</p> <p>Modellen vil typisk ikke give anledning til de store udfordringer, medmindre der er tale om modeller i relation til nedskrivning på varelager eller hensættelse til tab på debitorer, som godt kan være komplekse.</p> <p>Den største udfordring er kravet om et retrospective view, hvor der stilles krav om look-back analyser. Nogle af områderne analyserne forholdsvis ligetil at lave, mens de på andre områder er meget komplekse at lave.</p> <p><b>Rasmus:</b> Har Covid-19 været med til at gøre implementeringen sværere?</p> <p><b>Thomas:</b> Selvfølgelig er det en udfordring, at man ikke har været onsite med kunden. Corona har derimod også åbnet øjnene for, at nogle ting fungerer lige så effektivt over et teams-møde. I nogle brancher vil der være en større risiko forbundet på grund af corona.</p>	<p>Større udfordringer til forståelse af skøn (18)</p> <p>Udarbejdelse af notater til forståelse (19)</p> <p>Udfordringer ved modellen afhænger af kompleksitet (20)</p> <p>Look-back analyse er den store udfordringer (21)</p> <p>Udfordring qua covid-19 (22)</p>
<p><b>Spørgsmål 7</b></p> <p><b>Rasmus:</b> Hvem går man til, hvis man støder på udfordringer i forbindelse med implementeringen af tiltagene?</p> <p><b>Thomas:</b> Vi har oplevet nogle udfordringer på nogle af de virksomheder, der er lidt mindre end de store børsnoterede virksomheder. I disse virksomheder har det ofte været en for stor opgave for bogholderne at løse opgaven.</p> <p>I de helt store kan kunden godt uddelegere opgaver omhandlende udarbejdelse af dokumentation. Uddelegeres det til personer med færre kompetencer, vil det ofte være en uoverskuelig opgave for kunden at komme i mål med, hvis der er tale om en lidt mindre virksomhed, da de ikke i samme grad stiller sig kritisk overfor det, som de arbejder med.</p> <p>Udfordrer vi disse bogholdere i forhold til deres måde at gøre tingene på, kommer de hurtigt til kort, da deres begrundelse ofte vil være at "det har vi altid gjort".</p>	<p>Stor opgave for mellemstore virksomheder (23)</p> <p>Flere ressourcer i store virksomheder (24)</p> <p>Udfordring grundet "Det har vi altid gjort" (25)</p>

<p>I forhold til det segment, som jeg sidder med, har jeg været forskånet for dette problem, da det er nogle dygtige og kompetente medarbejdere, men qua at jeg også har nogle enkelte C-virksomheder og B-virksomheder kan man se, at kvaliteten af materialet falder markant.</p> <p><b>Spørgsmål 9</b></p> <p><b>Magnus:</b> Hvilke værktøjer bruger I til at vurdere, hvor langt I er med implementeringen af ændringerne?</p> <p><b>Thomas:</b> Man kan jo sige, at vi helt overordnet har en strømlinet proces, hvor vi lægger en tidsplan, som vi gerne skulle kunne følge. Her ser vi på, om vi har afholdt de planlagte møder, om vi har lavet den indledningsvise scoping i vores arbejds papirer, om der er noget vi kan udelade i forhold til vores væsentlighed.</p> <p>Hvis anlægsaktiverne er langt under vores væsentlighedsniveau, er der nok ikke risiko for en væsentlig fejl på det punkt. Omvendt kan der i forhold til en garantihensættelse være risiko for en væsentlig fejl, selvom den er under vores væsentlighedsniveau, da det kan vise sig, at hensættelsen skulle have været 10x større.</p> <p>Indledningsvist laver vi en scoping, og efterfølgende sætter vi et møde i kalenderen med kunden, hvor vi aftaler, at kunden skal have et notat klar, som vi gennemgår. Her vil der formentlig være noget efterløb, hvor kunden tilpasser de forhold, som vi må have identificeret, så vi sikrer, at vi imødekommer standardens krav.</p> <p>Når vi får et færdigt produkt retur, går vi i gang med dokumentationen af det regnskabsmæssige skøn, hvor vi har et standardiseret arbejds papir, der sikrer at vi kommer omkring alle de nødvendige overvejelser.</p> <p>Disse ting foregår i forbindelse med planlægningen, hvor vi opnår forståelsen for de regnskabsmæssige skøn, modellen, forudsætningerne, hvilke data der ligger til grund og hvordan de interne kontroller er omkring det regnskabsmæssige skøn. Kontrollerne skal sikre, at virksomheden laver opfølgninger på i form af "vi hensatte det her, og vi tabte det her".</p> <p>I forbindelse med statusrevisionen ser vi på, om der har været nogle ændringer i forhold til tidspunktet for planlægningen, hvor vi efterprøver og reviderer skønnene.</p> <p>Jeg havde en kunde, hvor det endte med, at de genovervejede hele deres model, da de fandt ud af, at havde nedskrevet for lidt over flere år.</p>	<p>Kvaliteten af materiale daler ved mindre virksomheder (26)</p> <p>Tidsplan indeholdende møder, scoping og væsentlighed (27)</p> <p>Større risici ved uvæsentlige skøn (28)</p> <p>Indledende scoping herefter møde med kunde vedr. notat (29)</p> <p>Standardiseret arbejds papir til brug for dokumentation (30)</p> <p>Forståelse for MAD og interne kontroller (31)</p> <p>Efterprøvelse af skøn ved status (32)</p> <p>Dybere indblik i skønnene for</p>
---	---

<p>Dermed giver det også et dybere indblik for kunden, når de laver den her øvelse.</p> <p>Vi følger track, hvor vi kan se, at planlægningen er helt færdig, og hvor langt vi er med revisionen af de enkelte skøn. Til sidst wrapper vi det hele op, hvor vi ser på, om vores revisionshandlinger tilstrækkeligt af-dækker de risici, som vi identificerede under planlægningen. Dermed sikrer vi os, at der er en rød tråd gennem hele revisionen.</p> <p><b>Rasmus:</b> Har i også en proces for, hvor langt kunden er med udarbejdelse af materialet?</p> <p><b>Thomas:</b> Det gør vi løbende, hvor i forbindelse med vores indledende møder, hvor vi deler en skabelon med kunden, som kan anvendes i forbindelse med udarbejdelsen, men strukturen er langt hen ad vejen op til kunden. Vi sørger for, at der løbende bliver fulgt op med kunden i forhold til, om de har udarbejdet notatet, som vi havde aftalt på mødet.</p> <p><b>Rasmus:</b> Så I laver en form af GAP-analyse?</p> <p>Med den nye revisionsstandard stilles der nogle nye krav, og mange af de tidligere overvejelser lapper ind over den nye standard. I mange tilfælde har overvejelserne dog ikke været lige så formaliseret, som de er blevet med den nye standard, og i den forbindelse har vi anvendt nogle gap-analyse i forhold til, hvor langt vi er fra at være i mål.</p> <p><b>Spørgsmål 10</b></p> <p><b>Magnus:</b> Er der en proces i forhold til deling af erfaring mellem revisionssteams omkring implementeringen?</p> <p><b>Thomas:</b> Ja det er der. Der er nogle præsentationer og templates, som vi indledningsvist har været med til at udarbejde, som er blevet delt på tværs af hele PwC Danmark. Jeg ved, at vi i TopTier afdelingen har et helt site på en portal, hvor der er et vidensunivers, hvor der bliver delt viden og erfaringer i forhold til at tilgå opgaverne. Det giver en god inspirationskilde i forhold til, hvordan man strukturerer opgaven.</p> <p>Der har også været delt en masse viden i forhold til, hvordan man skal tilgå dialogen med kunden, da det ikke altid er en nem snak, da der er tale om en standard, som øger presset på deres og vores organisation.</p> <p><b>Rasmus:</b> Du nævnte tidligere, at virksomhederne ser det som et træk på deres ressourcer. Hvordan har I håndteret det?</p>	<p>kunden (33)</p> <p>Overblik over processen for hvert enkelt skøn (34)</p> <p>Løbende dialog og opfølgning med kunden (35)</p> <p>GAP analyse (36)</p> <p>Deling af viden og erfaringer gennem portal (37)</p> <p>Deling af viden omkring dialog med kunden (38)</p>
--	--



<p><b>Thomas:</b> Gennem projektstyring har vi sikret en løbende dialog omkring, hvordan vores tilgængelighed skal være, da det er vigtigt, at virksomhederne rækker ud til os i forhold til, hvordan vi ser tingene. Der er ingen grund til, at der er et nødvendigt træk på ressourcerne hos kunderne, hvorfor det er vigtigt, at der er en åben dialog, der giver plads til, at de kan række ud til os.</p> <p>Vi har i nogle tilfælde oplevet, at vi har fået intern assistance i PwC, som har hjulpet kunderne med udarbejdelse af materialet, hvis der været et så stort træk på deres ressourcer, at det ikke har kunne lade sig gøre for kunden at udarbejde materialet selv.</p> <p>I disse situationer er det vigtig at sikre sin uafhængighed og at der ikke er risiko for selvrevision, men at det ren og skær er den administrative opgave at notere det, som kunden fortæller.</p> <p><b>Spørgsmål 11</b></p> <p><b>Rasmus:</b> Hvordan er din opfattelse af standarden i forhold til, om den er tilstrækkelig skalerbar?</p> <p><b>Thomas:</b> Helt overordnet synes jeg, at standarden er tilstrækkelig skalerbar.</p> <p>Jeg synes, det har været en positiv ting, at der er kommet fokus på de regnskabsmæssige skøn. Særligt har man som revisor været meget forstående for, at der i de konservative skøn polstrer sig med nogle ekstra reserver. På den anden side giver det ikke et retvisende billede for selskabets finansielle situation, hvis man hensætter for meget. Historisk har man som revisor nok tænkt "det er konservativt, det er fint med os". Efter ajourføringen går den ikke, hvis ikke der er noget underliggende dokumentation, som understøtter hensættelsen.</p> <p>Der vil helt sikkert være forskel på, om man sidder med de helt store kunder eller de helt små kunder i forhold til, hvordan standarden implementeres. Jeg tror, at det kræver en vis størrelse, før standarden har en effekt.</p> <p><b>Spørgsmål 12</b></p> <p><b>Rasmus:</b> Er din professionelle skepsis blevet øget som resultat af ajourføringen?</p>	<p>Tilgængelig for kunder (39)</p> <p>Intern assistance i revisionshuset ifm. kundens udarbejdelse af materiale (40)</p> <p>Uafhængighed (41)</p> <p>Tilstrækkelig skalerbar (42)</p> <p>Underliggende dokumentation sikrer retvisende billede (43)</p> <p>Standardens effekt afhænger af virksomhedens størrelse (44)</p>
--	--

<p><b>Thomas:</b> Ja det synes jeg faktisk den er, da standarden sætter rammerne for, hvilke overvejelser man skal gøre, mens det førhen har været mere flyvsk.</p> <p>Førhen har det nok særligt været svært for yngre medarbejdere at forholde sig til regnskabsmæssige skøn på grund af dette. Ajourføring har givet en rettesnor for, hvordan man skal tilgå opgaven, og hvilke overvejelser virksomhederne skal gøre, og dermed hvilke overvejelser der skal efterprøves.</p> <p><b>Magnus:</b> Så du vil mene, at standarden har gjort, at der er skabt et mere retvisende billede?</p> <p><b>Thomas:</b> Ja det synes jeg helt sikkert, at det har. Jeg synes særligt, at revisor generelt har udvist generel professionel skepsis, når det har været noget, hvor der har været en risiko for, at det regnskabsmæssige skøn har været for optimistisk. På det område synes jeg, at man altid har udvist professionel skepsis, da der er risiko for, at man signer af på noget, som har en dårligere finansiell position, end regnskabet indikerer. Mit indtryk er, at den professionelle skepsis bestemt også er øget, når det er for konservativt.</p> <p><b>Spørgsmål 13</b></p> <p><b>Magnus:</b> Er der ændringer i standarden, som du mener, der kan gøres bedre eller laves anderledes?</p> <p><b>Thomas:</b> Man kan sige, at helt overordnet synes jeg, at det er nogle gode overvejelser, som der er blevet gjort. Jeg synes, at det er svært at se på nuværende tidspunkt. Jeg tror, at man nok først kommer til at se det i årene fremefter, hvordan man eventuelt kan skære til og eventuelt lægge noget til.</p> <p>Det der måske kunne være gjort anderledes, er i forhold til de mindre virksomheder. Skal de puttes i samme kasse? Er det de samme krav der skal stilles der, eller skal kravene gradbøjes, ligesom man gør i årsregnskabsloven?</p> <p><b>Magnus:</b> Så lidt mere skalerbarhed på revisionshandlingerne?</p> <p><b>Thomas:</b> Ja lige præcis.</p> <p><b>Magnus:</b> Jeg tror det var det. Tak for at du ville være med.</p> <p><b>Thomas:</b> Det var så lidt. Hvad skal jeg kontere det på?</p>	<p>Øget professionel skepsis (45)</p> <p>Rettesnor til revisionen af regnskabsmæssige skøn (46)</p> <p>Skærpet skepsis omkring konservative skøn (47)</p> <p>Uvist på nuværende tidspunkt (48)</p> <p>Andre handlinger for mindre virksomheder (49)</p>
--	---

## Bilag 2 - Transskribering af interview med Jan Mortensen

Dato for interview: 23.03.2021

Interview foretaget af Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p>Rasmus: Tak for at du ville stille op til interview.</p> <p>Jan: Selvfølgelig</p> <p>Magnus: Jeg tænker, at vi kan starte med introduktionen af dig selv</p> <p>Jan: Jeg er executive director hos EY og har lidt forskellige roller i den forbindelse. Blandt andet er jeg ledende revisor på nogle af vores SME kunder, hvor jeg selv underskriver regnskaberne, og derudover er jeg nummer to eller tre på vores lidt større kunder.</p> <p>Jeg har også en innovation rolle, hvor jeg er en del af det nationale innovation team, som ikke er så interessant i den her sammenhæng, og så har jeg en bibeskæftigelse på universitetet, hvor jeg sidder med nogle specialeopgaver og tidligere har jeg også undervist.</p> <p>Magnus: Cool. Jeg tænker, at vi starter med det første spørgsmål. Kan du fortælle om din rolle på revisionsteamet i forhold til ISA 540(R)?</p> <p>Jan: Man kan sige, at jeg ikke er den øverst ansvarlige, men jeg har ansvaret for, at alt bliver implementeret, så det ligger klar til partnerne. Lige præcis på ISA 540 er det også vigtigt, at partnerne er inde over, men det er selvfølgelig mig, som har ansvaret for den operationelle implementering hele vejen rundt.</p> <p>Rasmus: Hvad er det første i gør, når der kommer en ny standard fra standardsætternes side?</p> <p>Jan: Vi er relativt globalt opbygget, så når der kommer nye standarder, bliver det drevet meget fra global side. De flager relativt tidligt for, at der er noget på vej, og når der kommer en endelig standard, begynder de at forholde sig til, hvordan det generelt skal implementeres i forretningen. Det er selvfølgelig fordi, at man ønsker en ensartet implementering hele vejen rundt, så man i forbindelse med kvalitetskontroller kan gøre det sammenligneligt, når man ser på tværs af tingene og selvfølgelig for at sikre, at man får den standard, som man ønsker som et big-four firma.</p>	<p>Større involvering af partnere (50)</p> <p>Globalt styret implementering for ensartethed (51)</p>

<p>Der kommer selvfølgelig en global udrulning, hvor man har nogle lokale programmer, hvor nogle bliver ansvarlige for det. Derudover er der selvfølgelig nogle workshops, hvor man bliver introduceret for, hvad det er der skal ske.</p>	<p>Global udrulning efterfulgt af lokale programmer og workshops (52)</p>
<p><b>Magnus:</b> Bliver der i henhold til det skabt en klar implementeringsplan på revisionsteamet i forhold til opgaver og tidsplaner?</p>	
<p><b>Jan:</b> Ja det gør der. Ofte er det relativt uformelt, men man får tildelt sin rolle og folk bliver gjort opmærksomme på, at de skal drive de her 540-relaterede ting, og hvad der ellers måtte være af ændringer. På de lidt større revisioner er det selvfølgelig en lidt større opgave, hvorfor man også er mere struktureret omkring at få lavet nogle konkrete planer over, hvornår tingene skal gøres.</p>	<p>Mere struktur og planlægning ved store kunder (53)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Er der nogle man kan gå til, som har noget ekspertviden inden for standarden, hvis man støder på udfordringer i forbindelse med sit arbejde?</p>	
<p><b>Jan:</b> Ja det følger lidt strukturen. Der er selvfølgelig nogle lokale eksperter i Danmark og i Norden, og får man behov for mere end det, kan man selvfølgelig skalere op så det ultimativt går til det globale teams, som har det ultimative ansvar for implementeringen. Så der er en skaleringsmulighed, men det er sjældent at det ender ved global.</p>	<p>Lokal ekspertviden (54)</p>
<p><b>Magnus:</b> Hvordan oplæres ansatte, når der kommer nye ændringer i standarder?</p>	
<p><b>Jan:</b> Det er en kombination af flere ting. Der bliver rullet globale e-learning ud, som selvfølgelig bliver brugt. E-learning er ikke så gode til at give den praktiske feel for det, så der er også noget oplæring, som er mere workshop-baseret, og derudover er det selvfølgelig at sidde og arbejde med det.</p>	<p>E-learning til teorien og workshops til praktikken (55)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Hvordan vurderer i, om kunderne skal informeres om kravene, når der kommer en ny standard?</p>	
<p><b>Jan:</b> Jeg tror, det kommer an på størrelsesforholdet. På de lidt mindre kunder tager man en lidt mere uformel dialog om det i forhold til, hvad der generelt sker. Det er generelt noget vi forsøger at gøre på alle kunderne uanset om det er revisionsstandarder, regnskabsstandarder eller anden lovgivning, hvor man får flaget, hvad det er der sker i forhold til, hvad vi (revisor) og de (kunderne) skal være opmærksomme på.</p>	<p>Uformel dialog med mindre kunder (56)</p> <p>Kommunikation uanset størrelse (57)</p>

<p>På de større kunder er man selvfølgelig lidt mere struktureret omkring det, da det ofte har en større impact i forhold til, hvad de skal levere.</p> <p>Generelt forsøger man nok at undgå, at det bliver alt for teknisk, og i højere grad have et fokus på leverancesiden fra dem, og hvad de skal være opmærksomme på. Det er ikke så meget det at nævne, at der er en 540 på vej, men mere at pointe i en retning, hvor de bliver ekstra opmærksomme på det, da vi nok vil efterspørge noget mere dokumentation.</p> <p>Generelt synes jeg ikke, at det har en kæmpe stor betydning, da jeg synes, at det er noget, som man allerede har været opmærksom på, da skøn altid har været noget, som der har været fokus på.</p> <p><b>Magnus:</b> Du har måske været lidt inde på det, men hvordan bliver de nye tiltag præsenteret for kunden?</p> <p><b>Jan:</b> Vi tager det typisk på et møde i forbindelse med planlægningen, hvor vi får fortalt, hvad der er på revisionssiden, regnskabssiden og lovgivning, og selvfølgelig alle de øvrige planlægningsmæssige ting, som man snakker igennem.</p> <p><b>Rasmus:</b> Er det også i forhold til medarbejderne, eller er det kun ledelsen?</p> <p><b>Jan:</b> Vi prøver at gøre det bredere, da det ikke nytter noget at fortælle ledelsen det, hvis ikke det er dem, der skal levere materialet.</p> <p>Derudover forsøger man selvfølgelig at tilpasse materialelisterne, så det tydeligere fremgår, hvad man har behov for i forbindelse med 540.</p> <p><b>Rasmus:</b> Er der ændringer i standarden, som du tænker der har givet anledning til større udfordringer end andre?</p> <p><b>Jan:</b> Jeg synes, at det værste har været hele dokumentationsøvelse. Måden vi tilgår revisionen har ikke været anderledes, end det vi har gjort tidligere, da jeg synes, at vi altid har været opmærksomme på højrisiko estimater. Det er klart, at dokumentationssiden bliver mere voldsom, da man skal kunne dokumentere, at man er compliant med ISA 540 på alle kunder store som små. Derfor synes jeg, at den største udfordring har været at få dokumentationen på plads og sikre sig, at man kommer omkring de ting, man skal.</p>	<p>Struktureret tilgang på store kunder (58)</p> <p>Fokus på leverancesiden hos kunden (59)</p> <p>Der har altid været fokus på skøningen kæmpe betydning (60)</p> <p>Præsentation af tiltag på møde ifm. planlægningen (61)</p> <p>Kommunikation til andre end blot ledelsen (62)</p> <p>Tilpasning af materialelister (63)</p> <p>Dokumentationen har været den største udfordring (64)</p>
---	---

<p>Det er nok en øvelse, der primært er hård i 2021, hvor implementeringen finder sted, hvorefter det i 2022 bliver business as usual for 2021-revisionerne.</p>	<p>Business as usual fremover (65)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Det kunne måske tænkes, at Covid-19 har spillet en rolle i implementeringen?</p>	
<p><b>Jan:</b> Covid-19 har været irriterende på mange områder og ikke kun det praktiske og logistiske. Jeg tror ikke, at det har haft en så stor betydning på implementeringen, men det er klart, at nogle af estimerne har været anderledes, da Covid-19 har gjort, at ting såsom going-concern, deferred taxes og goodwill, da der kommer større usikkerhed omkring, hvordan virksomhederne kommer til at performe.</p>	<p>Covid-19 ingen betydning for implementering, men for estimerne (66)</p>
<p><b>Magnus:</b> Hvem kan revisor eller virksomhederne gå til, hvis de støder på udfordringer i forbindelse med implementeringen?</p>	
<p><b>Jan:</b> Det kommer meget an på størrelsen. På de mindre kunder har man typisk ikke kompetencerne i økonomiafdelingerne, og derfor er de typisk afhængige af at få inputs fra vores side, hvor vi selvfølgelig har vores uafhængighedsbriller på.</p>	<p>Mindre kunder har større brug for input fra revisor (67)</p>
<p>På de lidt større kunder er de ofte bedre klædt på, at de selv arbejder med estimerne, og de ved godt, at der er nogle forudsætninger, som skal dokumenteres. Derfor vil de oftere være i stand til at kunne drøfte det med en regnskabschef eller en økonomichef, alt efter hvordan organisationen er bygget op. Så de tager det nok i højere grad internt, før de går til os.</p>	<p>Større kunder har kompetencer in-house (68)</p>
<p>Jeg synes, at vi generelt har været gode til at få det drøftet up-front med kunderne og få snakket om, hvorvidt der er nogle problemstillinger fra start.</p>	<p>Drøftelse af problemstillinger fra start (69)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Du nævnte nogle forskelle kompetencerne ude i virksomhederne. Hjælper i med at udarbejde materialet for de virksomheder, der måske ikke har kompetencerne?</p>	
<p><b>Jan:</b> Normalt prøver vi at undgå det, men ellers handler det om at tale ind til, hvad de skal være opmærksomme på og på den måde guide dem i den rigtige retning, hvor vi selvfølgelig har uafhængighedsbrillerne på. Det vil selvfølgelig i højere grad være tilfældet for de lidt mindre kunder, og jeg synes, at vi plejer at komme fint i mål, da de har den fordel, at de kender den virksomhed de sidder i.</p>	<p>Tilgængelig for kunder (70)</p> <p>Uafhængighed (71)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Så der sker en form for træk på deres ressourcer?</p>	

<p><b>Jan:</b> Ja det kan aldrig undgås, når kravene bliver strammet hos os, da vi ikke kan dække det hele af ved at dokumentere det selv.</p>	<p>Træk på kundens ressourcer (72)</p>
<p><b>Magnus:</b> Har i nogle værktøjer til at vurdere, hvor langt i er i processen med implementeringen af ændringerne?</p>	
<p><b>Jan:</b> I forhold til den måde, som vores dokumentationsværktøjer er bygget op på, så er det fuldstændig integreret. Derfor bliver det lige så stille tjekket af efterhånden som man kommer igennem de forskellige faser i revisionen, hvor det afsluttes med en konklusion.</p>	<p>Integreret dokumentationsværktøj gennem alle revisionsfaserne (73)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Er der en proces i forhold til, hvordan i deler jeres erfaringer på tværs af revisionsteams?</p>	
<p><b>Jan:</b> Ja der kommer selvfølgelig noget fra global, og så drives det typisk fra de større revisioner, da de skal have clearret tingene af, og det er dem der er lidt tidligere ude end de øvrige.</p>	<p>Drives globalt og fra større revisioner (74)</p>
<p>Vi prøver selvfølgelig også at sætte nogle møder op i de forskellige niveauer i organisationen, hvor vi prøver at få snakket ind til, hvad vi oplever af udfordringer, og hvad man skal være opmærksom på.</p>	<p>Vidensdeling på alle niveauer i revisionshuset (75)</p>
<p><b>Magnus:</b> Hvis vi går videre til næste spørgsmål, vil du så mene, at standarden er tilstrækkelig skalerbar?</p>	
<p><b>Jan:</b> Det er et godt spørgsmål. Jeg synes, at standarden er fornuftig, men igen synes jeg ikke, at det har betydet meget for måden man reviderer tingene på, men det er klart, at man er blevet mere struktureret på den måde, som man reviderer tingene på, og måden man dokumenterer det på. Det er ikke sådan, at jeg tænker, at man gør tingene fuldstændig anderledes, men det er mere i forhold til at få det på plads.</p>	<p>Øget struktur og dokumentation som følge af ajourføringen (76)</p>
<p>Jeg synes egentlig, at den er OK skalerbar i den forståelse, at man kan anvende den på alle kunder uanset størrelse og alle estimer uanset størrelse og kompleksitet. Om standarden er blevet mere skalerbar synes jeg er svært at sige.</p>	<p>Tilstrækkelig skalerbar (77)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Du tænker ikke umiddelbart, at det er blevet en for stor belastning for de mindre virksomheder?</p>	
<p><b>Jan:</b> Hvis de har nogle sværere estimer, vil det nok være det, da der skal gøres mere ved det. Ofte vil estimerne hos de mindre kunder</p>	

<p>ikke være komplekse på samme måde, som vi ser hos de større kunder. Der er ingen tvivl om, at det vil drive noget på dokumentationssiden, der hvor man har sværere estimater.</p>	<p>Potentiel belastning på mindre kunder (78)</p>
<p>Vi forsøger selvfølgelig at tage så meget af belastningen som muligt, så kunden ikke oplever det som en alt for stor øvelse.</p>	<p>Revisor aflaster mindre kunder (79)</p>
<p><b>Magnus:</b> Det leder måske lidt hen på det næste spørgsmål som går på, hvorvidt din professionelle skepsis er blevet øget som resultat af ajourføringen?</p>	
<p><b>Jan:</b> Det er den jo nok lidt, da den automatisk bliver det, når der kommer fokus på det. Jeg tror, at det lige så meget er hele dokumentationsøvelsen, der har givet et øget fokus. Det er formentlig også det, som man har ønsket fra standardsætternes side, da man ofte ønsker, at dokumentationen skal være bedre, og at man får udfordret ledelsen. Det tror jeg generelt, at man har lykkedes med, da ingen vil risikere at fejle i en kvalitetskontrol på lige netop det her. Så jo, jeg tror at man min professionelle skepsis er blevet skærpet på dette punkt, men om det har været nødvendigt, er jeg ikke sikker på.</p>	<p>Skærpet professionel skepsis gennem større krav til dokumentation (80)</p>
<p><b>Rasmus:</b> IAASB har planer om at lave et post-implementation review, hvor det blandt andet er disse ting, som de kigger på. En af tingene er også, om noget skulle have været gjort anderledes. Er der noget, som du tænker, at man kunne have gjort anderledes eller bedre?</p>	
<p><b>Jan:</b> Processerne kører jo altid på denne måde, og i revisionsvirksomhederne implementerer man nok lidt mere, end man skulle for at være på den sikre side. Jeg tror derfor, at det lige så meget handler om, at man internt i revisionsfirmaerne får det justeret til. Det er selvfølgelig en drøftelse, som man både skal have med IAASB, myndighederne og kontrollanterne, så man har en dialog om det.</p>	<p>Ingen forbedringsforslag - men kræver justering fremadrettet (81)</p>
<p>Generelt synes jeg, at standarden er meget fornuftig.</p>	<p>Fornuftig standard (82)</p>
<p><b>Magnus:</b> Mange tak for din tid. Det var skønt, at du gad det.</p>	



## Bilag 3 - Transskribering af interview med Emil Hansen Iversen

Dato for interview: 23.03.2021

Interview foretaget af Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p><b>Introduktion</b></p> <p><b>Emil:</b> Jeg hedder så Emil, og jeg sidder herover i København i PwC i deres store kunde afdeling for Børsnoterede kunder. Jeg er Statsautoriseret Revisor - Nyuddannet i november sidste år. Og jeg har også en faglig rolle, hvor jeg faktisk sad og hjalp med implementeringen af ISA 540(R) i Danmark. Det er sådan min baggrund.</p> <p><b>Spørgsmål 1</b></p> <p><b>Magnus:</b> Kan du fortælle noget om din rolle på revisionsteamet i relation til ISA 540(R)?</p> <p><b>Emil:</b> Der kan man jo sige, at der er flere i rolle i det. Der er de opgaver, hvor jeg bare skal underskrive og instruere andre, og det er jo så en reviewer rolle, og der er også på nogle af de store koncerner, hvor det er mere komplekst, hvor jeg skal levere opad, hvor det både er en reviewer og en afleveringsrolle, hvor jeg skal udføre noget arbejde, og sende det op til review hos de underskrivende partnere.</p> <p>Og så kan jeg i tilknytning dette nævne, at jeg har været med til implementeringen af det, så min rolle er faktisk også, at jeg skal bringe ISA 540 standarden ud i afdelingen - både ved det guidance, der kommer centralt, og ved at prøve at fortolke og forklare til andre kollegaer, så det er ikke kun på mine egne opgaver, jeg har været i berøring med ISA 540.</p> <p><b>Spørgsmål 2</b></p> <p><b>Rasmus:</b> Når der kommer en ny standard fra standardsætter - hvad er så det første, I gør fra jeres side?</p> <p><b>Emil:</b> PwC har et globalt Methodology netværk - kalder vi det - og det er jo reelt set dem, der sidder og læser standarderne og skriver en vejledning til, hvordan man skal fortolke og implementere standarderne i</p>	<p>Flere roller afhængig af opgavekompleksiteten (83)</p> <p>Viderekommunikation af centrale guidelines til afdeling (84)</p> <p>Globalt styret implementering for ensartethed (85)</p>

<p>praksis indenfor PwC netværket. Deres formål er jo at sikre, at hele PwC netværket agerer ensartet og fortolker ensartet.</p> <p>Der er jo flere af dem, der sidder i de organer, der er med til at udvikle standarderne, så de ved ret tidligt, hvad det er, der kommer, og så går en proces i gang. Du kan tegne den helt op fra toppen, hvor nogle af de største lande i verden: Uk, Tyskland, USA osv. De har nogle af dem, der sidder med oppe i toppen, og de bringer det så ind og går i gang med at prøve og fortolke. De sidder og er med til at kommentere på selve standarden.</p> <p>Når man så når det til stadie, hvor selve standarden skal implementeres, dvs. den skal vedtages, så går det så ud til at være mere lavpraktisk, er der nogle, der tager over og går i gang med at skrive et nyt vejledningsafsnit i vores PwC Manual.</p> <p>Det betyder også, at hvis man har templates eller andre ting, skal de alle sammen opdateres, og der er en længere udrulningsplan, hvor man først går i gang med at sige, at det skal igennem x-antal reviews på det globale plan i Methodology, hvor de også går ud og indsamler kommentarer fra alle de lokale lande, hvordan de ser på det her, hvor det bliver lidt en komide af mange folk, der kommenterer på det, indtil de kommer til et sted, hvor de har nogle vejledning, der giver mening.</p> <p>Når man er kommet igennem i det, så er det jo, at man faktisk offentliggøre det til alle "menigmands-revisorerne", og siger "nu er der en ny standard, I skal være opmærksomme på". Der er man meget proaktiv med at gå ud og sige, at der er en ny standard, I skal være opmærksomme på, og det andet er også - her er vores vejledning til, hvordan det skal håndteres.</p> <p>Det bliver så meldt ud til alle, og så bliver hvert land faktisk ansvarlige for selv at implementere det. Dvs. at skal sørge for først at kommunikere det ud - klart og tydeligt, så skal man sikre sig, at alt materialet bliver implementeret.</p> <p>Nu har vi det heldige i PwC netværket, at det hele ligger ét fælles sted, så vi skal ikke sidde hvert land og opdatere vores egen manual. Templates kommer også centralt fra og bliver reviewet, og bliver relativt lette at indføre.</p> <p>Det vi så også konkret gjorde med ISA 540(R) var, at vi også lavede et dansk site, hvor man kunne erfaringsudveksle, fordi det er en ny verden, og der vil være learning on the job med problemstillinger, man</p>	<p>Repræsentanter fra store lande i methodology netværket (86)</p> <p>Udarbejdelse af lavpraktisk vejledningsafsnit i manualer (87)</p> <p>Opdatering af templates (88)</p> <p>Globalt review af udrulningsplan /hos methodology(89)</p> <p>Indhentelse af kommentarer fra flere lande (90)</p> <p>Global godkendelse efterfulgt af offentliggørelse til alle (91)</p> <p>Viderekommunikering påhviler det enkelte land (92)</p> <p>Central opdatering af manual og templates (93)</p> <p>Deling af viden og erfaringer gennem portal (94)</p>
--	--

ikke kunne forudsige, så for at prøve at indhente dem, kunne vi så samle det og kommentere på dem.

Så det er jo så processen for indsatsen, hvor der er den sidste del, hvor nu er du ude ved medarbejdere, det er kommunikeret, så starter selve træningen. Det er med e-learning, faglige indlæg og kurser.

Der er så mange træningsforløb, afhængigt af hvor folk er i deres karriere. Statsautoriserede revisorer får løbende updates, der er krævet i loven. Andre revisorer er enten i et undervisningsforløb eller in-between afhængigt af, om de er færdige med sådan et grundmodul, så får de også nogle update. Hvis de stadig er i gang med grundmodul, så indbygger man det bare undervisningen, hvor sådan er ISA 540(R), og så lærer de det fra bunden af.

### Spørgsmål 3

**Rasmus:** Er der specialister på området, som man kan sparre med?

**Emil:** Ja, det er der. Det vil jeg tro, alle revisionsvirksomheder har. De har det, man kalder en faglig afdeling eller en fagkonsulent. De små revisionshuse har jo også bare FSR, som de kan sparre med.

I PwC har vi igen i flere lag. Vi har den overordnede Methodology-afdeling, som er ansvarlige for det, og så har hver afdeling en repræsentant, der kaldes en "Audit Coach", som kan svare på de her spørgsmål, og som bliver klædt på til det først, og som måske også er dem, der har lidt mere interesse i de detaljerede tekniske dele af standarderne.

### Spørgsmål 4

**Rasmus:** Hvordan vurderer du, om kunden skal informeres om de krav, som ændringerne sætter til os?

**Emil:** Det er jo et komplekst spørgsmål, for det er jo reelt set et spørgsmål, om det er relevant for kunden. ISA 540(R) var der ingen tvivl om, at alle kunder skulle informeres om det og betydning af det. Og det går fra de mindste til de største kunder, at de skulle informeres om, at det var noget, der blev implementeret. Du kan jo have små opdateringer, som ikke vedrører kunden til standarderne. Du kan også have praktiske klarificeringer eller kommenteringer til standarderne - dem vil du normalt ikke gå ud til kunden og sige.

E-learning, faglige indlæg og kurser for medarbejdere (95)

Træningsforløb afhænger af karriere (96)

Ekspertviden fra faglig afdeling, fagkonsulent og FSR (97)

Ekspertviden fra Methodology og Audit Coaches (98)

Kommunikation til kunden hvis det er relevant (99)

Du har jo i forbindelse med aftaleindgåelsen hele kommunikationen omkring ansvar, og hvad revisors arbejdsopgaver er, og herudover beskriver du også - i hvert fald på de Børsnoterede - der har du et krav om at redegøre for din revisionsplan. Så som følge af de her krav er det helt naturligt, at vi skal kommunikere omkring de regnskabsmæssige skøn og særligt også, at der er kommet en ny revisionsstandard.

Det er så på forskellige niveauer, fordi bestyrelsen får det på lidt high-level, hvor den daglige ledelse får det lidt mere detaljeret, og så bliver det faktisk mere detaljer i takt med, du kommer ned og snakker med de daglige kontakter i virksomheden såsom de regnskabsansvarlige.

### Spørgsmål 5

**Magnus:** Hvordan bliver de her nye tiltag så præsenteret for kunden første gang? Tager man en snak med ledelsen eller med medarbejderne, eller tager man egentlig hele vejen ned til bogholder, som sidder og udarbejder skønnene?

**Emil:** Det er faktisk alle sammen, der får deres skræddersyede kommunikation. Det man deler med bestyrelsen er ikke passende til bogholderen og omvendt. Bestyrelsen er jo meget baseret på ansvarsfordeling, hvordan det påvirker deres ansvar i forhold til governance, og hvordan de skal samarbejde med revisor og egentlig forventer, hvad det er, revisor laver. Den daglige ledelsen (direktionen) skal selvfølgelig informeres om, hvordan de skal klæde deres organisation på. Altså en direktør i Danmark er ikke direkte involveret i det regnskabsmæssige skøn normalt selv - i hvert fald ikke i udarbejdelsen af dokumentationen selv. Men så kommer du allerede ned på finansdirektøren, som vil være mere involveret i detaljer og vil have nogle informationer og detaljer om, hvad er det egentlig, det gør, og allerede her begynder vi at lave en eller anden skræddersyet præsentation til dem og redegørelse for, hvor er det, vi kommer til at spørge om noget, de ikke så, vi spurgte om sidste år.

Det er vigtigt at huske, at det her jo ikke ændre regnskabsstandarderne - det ændrer jo kun, hvad revisor spørger om. Så det vi skal klæde dem på til er, at de skal forvente og indarbejde i deres tidsplan, at hvis de skal besvare flere spørgsmål fra os, skal de selvfølgelig være klar på det.

**Magnus:** Og med det mener du så også, at der kommer et ekstra træk på virksomhedens ressourcer?

Krav til kommunikation(100)

Detaljegraden i kundekommunikation afhænger af modtageren (101)

Skræddersyet kommunikation til bestyrelsen, den daglige ledelse og finansdirektøren (102)

Kommunikationen skal hjælpe kunden med udarbejdelse af tidsplan (103)

**Emil:** Det gør der, og det er jo også nogle, der skal ske på planlægnings-tidspunktet, udførsel og afslutning. Så det var allerede noget, vi kom-munikerede i april sidste år, 2020, da vi var nogenlunde klar til at kom-munikere det ud til kunderne.

**Rasmus:** Er der forskel på, hvordan I præsenterer det alt efter størrelse på kunden?

**Emil:** Det er der klart, også i forhold hvor professionel kunden er i for-hold til at forstå regnskab, men også revisionsstandarder. Nu har jeg jo kun primært siddet med erfaringer inden for de børsnoterede, og det er jo tidligere revisorer og folk, der godt forstår sproget, og hvad det er, der foregår. Men hvis du går ned i mellemsegmentet eller SMV-seg-menter i Danmark, så har jo nogle af dem, hvor revisor kommer og la-ver deres arbejde, og de har måske ikke helt forstået, hvad revisor la-ver, og det er jo en helt anden form for kommunikation, der skal ske med dem. Så det handler meget om, at alt bliver skræddersyet til mod-tageren. Selvfølgelig har du nogle templates indenfor hovedkategorier.

#### **Spørgsmål 6**

**Magnus:** Hvilke ændringer har givet anledning til de største udfordrin-ger?

**Emil:** Jeg tror, det vi forventede oprindeligt, var faktisk ikke det, der kom til at ske. Der var rigtigt mange, der frygtede det her med “as-sumptions”. Altså de forudsætninger ledelsen gør, og hvordan vi skulle dokumentere dem. Men det har jo vist sig, at det altid er noget, de faktisk har dokumenteret og taget stilling til, mens, der hvor vi faktisk er blevet udfordret mere, er nede omkring datavaliditeten. Hvor langt tilbage sporer du rent faktisk det, der ligger nedenunder. Er det blevet gjort mere klart, hvor langt man skal gå for at understøtte selve as-sumptions på det her med det understøttende data. Det har selvfølge-lig været en udfordring.

En stor del af udfordringen var også omfanget af, hvad du skal beskrive i estimatet, hvor vi også har stillet krav til, at kunderne skal være mere skarpe til, hvordan de skal internt beskriver, hvordan de laver estima-tet.

Det har meget ofte været møde-baseret, forklarings-baseret, inter-view-baseret med kunden i stedet for, de rent faktisk skriver notater. Og nu har vi allerede bevæget os over i, at de fleste skriver et notat for hvert af de regnskabsmæssige skøn nu - klart og tydeligt. Det er nor-malt kun historisk ligget på de skøn med forhøjet risiko.

Tidlig inddragelse af kunder (104)

Skræddersyet kommunikation med mulig-hed for at anvende templates (105)

Udfordring med data fremfor “assumpti-ons” (106)

Udfordring med detaljegraden af estimat-beskrivelsen (107)

Fra møder og interviews til udarbejdelse af notater for hvert skøn (108)

<p><b>Rasmus:</b> Har Covid-19 spillet en rolle i forhold til implementeringen af de her ændringer?</p> <p><b>Emil:</b> Det vil jeg sige, det har. Jeg tror, rigtigt mange virksomheder havde svært ved at overskue, at de både skulle håndtere Covid-19, og at revisor kom med det her.</p> <p>Og hvis du står mellem valget om at redde virksomheden, eller svare på revisors forespørgsel, så ved jeg godt, hvad virksomhederne prioriterer. Jeg tror, det er et uheldigt implementeringsår i den forstand.</p> <p>Måden, det er løst på, er jo egentlig, at virksomhederne kom i mål hen mod juni, hvor de begyndte at have kontrol med deres virksomheder og vide, hvad det var, der skete. Ting var lukket ned, men sådan var det. Og så var det egentlig, at planlægningen af vores regnskabsmæssige skøn, som man normalt ville have lavet i foråret, måtte vi færdiggøre i efteråret, når kunderne var tilgængelige. Men det var ligesom mange andre ting, som blev skubbet til efteråret ligesom almindelige kontroltest, som egentlig bare var en reaktion på Covid-19, at når alt er lukket, og de skal håndtere krise på krise, så må revisor vente lidt.</p> <p><b>Spørgsmål 7</b></p> <p><b>Magnus:</b> Hvem går man til, hvis man støder på udfordringer i forbindelse med implementeringen af tiltagene?</p> <p><b>Emil:</b> Hvis det er tekniske udfordringer, så er det methodology. Hvis det er det praktiske samarbejde med kunden, så er det jo den underskrivende revisor, der har ansvaret for at få det til at fungere.</p> <p>Og det kan jo godt være, at kunderne har taget lidt for let på det på et tidspunkt, og det har vi også set, at partnerne så har måtte tage ud med en dialog og snakke konkret med kunden og sige, at hvis vi ikke skal sidde og lave alt det her i januar, hvilket ikke kan lade sig gøre, så er vi nødt til at tage fat på det nu. Den dialog har der været med nogle af kunderne, men det tror jeg, var en reaktion på Covid-19.</p> <p>Det er selvfølgelig også partnerne, der er ansvarlige for, at teamet har sat sig ind i det og har reviewet alt, hvad de laver, og derigennem også håndtere, hvis der er udfordringer.</p> <p><b>Spørgsmål 8</b></p>	<p>Svær kombination af Covid-19 og ISA 540(R) (109)</p> <p>Uheldigt implementeringsår (110)</p> <p>Planlægning af skøn og andre ting skete i efteråret frem for foråret grundet Covid-19 (111)</p> <p>Hjælp fra methodology og underskrivende revisor (112)</p> <p>Større involvering af partnere (113)</p> <p>Partnerne har ansvaret for revisionsteamet(114)</p>
---	--

**Magnus:** Hvordan vurderes det så, om der er behov for inddragelse af eksperter?

**Emil:** Tænker I her på, om revisor anvender en ekspert, eller om ledelsen anvender en ekspert? Eller tænker I mere på en ekspert i implementeringen af ISA 540(R)?

**Rasmus:** Det var mere i forbindelse med revisionen af skønnene.

**Magnus:** Du kan både se det fra virksomhedens side og fra revisors side.

**Emil:** Og det er jo et godt spørgsmål. Det er en faglig vurdering i sidste ende. Om revisor har kompetencerne, der falder inden for det her felt. Der kan du have en revisor, der er højt specialiseret inden for et område, men der er nok nogle områder, hvor du siger, at der kommer vi aldrig hen, hvis det kræver en helt anden uddannelse.

Så det er revisor, der er ansvarlig for at vurdere de data og forudsætninger i skønnet. Ligger de indenfor et branchefelt eller fagfelt, som vi ikke kender godt nok og ikke med rimelighed kan sige, at det kender vi godt nok. Værdiansættelse af ejendomme vil oftest gå til ejendomsmægler - vi er ikke eksperter i det her. Det vil ledelsen også ofte anvende en ekspert til. Men du kan godt have store porteføljer, og revisor, der ikke laver andet end at værdiansætte ejendomme og se ejendomsværdier, hvor de faktisk godt selv siger, de har ekspertisen til at værdiansætte det her ud fra almindelige principper. Så det varierer jo ud fra revisors egne forudsætninger. Det var sådan et eksempel på, hvor nogle revisorer skal indhente eksternt, men hvor andre egentlig godt kan finde ud af det her.

Men det er et rigtig svært område at vurdere. Der er mange kriterier, man skal vurdere. Herunder også om ledelsen anvender en ekspert - det er det første, du skal identificere. Herefter skal du så vurdere, om du kan bruge ham, eller om du skal have din egen.

### **Spørgsmål 9**

**Rasmus:** Har I nogle værktøjer, I bruger til at vurdere, hvor langt I er med implementeringen?

**Emil:** Vi har jo forskellige værktøjer. Det vi egentlig lavede var, at vi lavede en skabelon til, hvordan et regnskabsnotat burde se ud på det her. Hvilke spørgsmål er det egentlig, standarden giver os anledning til at spørge om, og det er ligesom skelettet for, hvad er det, de skal forstå

Inddragelse af eksperter afhænger af faglig vurdering og revisors kompetencer (115)

Skabelon til udarbejdelse af regnskabsnotat (116)

i virksomheden. Og der kan man ligesom løbe den igennem og spørge, om de har svaret på alle områder.

Og så er der del 2, og det er der, du ikke kan lave en template. Er det 1, 2, 3 eller 5 forudsætninger, der er relevante for det her skøn. Det er her revisor skal være rigtigt klædt på fagligt til at vurdere det. Og der kan man ikke finde et værktøj. Og så alligevel. Vi har for en type standard-skøn, er der nogle gengangere, som man altid forventer er en væsentlig forudsætning. F.eks. Indregning af udskudte skatteaktiver. Der kan den anvendte skatteprocent godt være en forudsætning.

### Spørgsmål 10

**Magnus:** Er der en process med vidensdeling mellem revisionsteams?

**Emil:** Ja, det var der, hvor vi havde det her site, hvor folk kunne 1) submitte spørgsmål, så vi havde sådan en FAQ - selvfølgelig anonymiseret. Der kunne man så stille spørgsmål indenfor en given problemstilling, hvor den så blive besvaret af en, der har en faglig holdning nede fra methodology. Det kunne både gå til dansk methodology og også helt op til global, som svarede på nogen af dem.

Vi fik også deres fra Global, når de løbende fik opdateringer fra den globale implementering.

Dernæst havde vi så også eksempler, der blev delt, anonymiseret, herunder også de her templates med eksempler på regnskabsnotater - det blev også delt på tværs. Så har du, når du er en stor afdeling, som vi er ved PwC her.

Der er mange, der rykker på tværs af teams, deler erfaring sådan rent metodisk - hvad er det, de har set, og hvad er det, der skal gøres.

Og så sørger vi også for faktisk at have en gennemgangsprocess på tværs af teams særlig i forhold til scoping, relevante skøn og nogle af de her forudsætninger. Der var nogle, der gik på tværs og egentlig snakkede med teams, hvordan de havde grebet det an. Så vi havde sådan nogle statusmøder med teamsene.

### Spørgsmål 11

**Rasmus:** Er standarden tiltrækkelig skalerbar efter din opfattelse?

**Emil:** Det interessante ved det her er jo, at man faktisk ikke ved, hvor skalerbar den er, før man har været igennem en kvalitetskontrol, som

Begrænsede værktøjer i forhold til vurdering af forudsætninger (117)

Oprettelse af site for FAQ (118)

Global vidensdeling (119)

Udarbejdelse og deling af materiale (120)

Medarbejdere rykker på tværs af teams (121)

Statusmøder på tværs af teams (122)

Uvist på nuværende tidspunkt (123)



har vurderet, om du har gjort det rigtigt eller forkert. Det endelige resultat kommer jo faktisk, når du har fået et peer review på, og som har sagt, om du har gjort det rigtigt. Folk kan godt være af den opfattelse, at det de har skaleret den til, er validt, men hvis det så kommer fra Erhvervsstyrelsen og Revisionshusets egen kvalitetskontrol, og siger, at det ikke var rigtigt, så er spørgsmålet, om det har været rigtigt, så jeg tror, der går lidt tid, før man kan lave det her post-implementation review og rent faktisk vurdere det.

Men sådan som jeg læser den, og sådan som jeg har fået den præsenteret, så mener jeg egentlig, den er fint skalerbar. Den stiller konkrete krav og konkret vejledning uden at være at være specifik i omfanget, og den fremhæver faktisk, at man skal tilpasse det til omfanget i skønnet.

**Magnus:** Så der er nogle retningslinjer/guidelines, man kan gå efter for at se, hvor meget man egentlig skal lave i forhold til størrelsen af virksomheden og kompleksiteten af skønnet?

**Emil:** Ja. Og så har den også den frihed, at virksomheden selv lige skal vurdere, hvad det vil sige at være skalerbar uden at være fastlåst, hvilket standarder ofte er åbne for fortolkningen inden for den grundlæggende essens for at leve op til en vis kvalitet.

### Spørgsmål 12

**Magnus:** Er din professionelle skepsis er blevet forøget ved ajourføringen?

**Emil:** Her kunne jeg selvfølgelig sige "Nej, for den har altid været høj". Jeg er helt sikker på, at det her har øget den gennemsnitlige professionelle skepsis i branchen, fordi at alle skøn bliver fremhævet og skal tages stilling til.

Det er sådan lidt kommet fra, at det før var en positiv liste, hvor du tog nogle skøn med, til at det nu er en negativ liste, hvor du skubber skøn ud, hvis de ikke er relevante. Og det gør, at du kigger alle skønnene igennem, og hele metodikken gør, at du også kommer igennem et andet tankesæt, som også lægger rigtig meget fokus på ledelsens forudsætninger, dvs. at vi også er nødt til at kommentere og forholde os til forudsætningerne. Herunder først og fremmest om de er relevante - er det en signifikant forudsætning. Og dernæst også, hvad der ligger til grund for det her. Så jeg vil sige, at jeg ikke er i tvivl om, at det øger det lidt - eller meget.

Tilstrækkelig skalerbarhed (124)

Mulighed for fortolkning af standard (125)

Forbedring af professionel skepsis i branchen (126)

Fra positiv liste af skøn til negativ liste af skøn (127)

Nyt tankesæt der lægger vægt på ledelsens forudsætninger (128)

### Spørgsmål 13

**Rasmus:** Er der nogle ændringer i standarden, man kunne gøre anderledes eller bedre?

**Emil:** Det tror jeg faktisk ikke, jeg har noget forbedringsforslag til dem. Det ville også være lidt modigt at sidde her og komme med forbedringsforslag. Jeg ved, det er meget meget kompetente mennesker, der har været med til at udvikle standarden, og de har gjort det efter mange års erfaring og en dybdegående analyse af, hvad problemstilling var omkring regnskabsmæssige skøn.

Jeg tror, det man kan håbe på i forhold til standarden, er, at den bliver ensartet implementeret i alle revisionsvirksomheder, og kvaliteten bliver løftet til et fælles niveau, hvilket jo også er det, der har været problemet, det er, at når du har kigget på de store sager internationalt, så har de her været en genganger, at det har været de regnskabsmæssige skøn, der ikke har været gennemgået godt nok. I hvert fald ofte - ikke alle - men ofte i mange af de store skandaler, som var det, der gav anledning til, at de lavede opdateringen. Så jeg tror ikke, jeg har sådan konkret nogle forbedringer.

Det man kan sige nu er, at ISA 540(R) nu er foran mange af de andre standarder, der trænger til en opdatering. Og når man kommer derhen, hvor de også er opdateret, kommer den nok til at spille bedre sammen med dem. Men det er ikke så meget den her standard, det er mere hele revisionstandarderne, som bliver opdateret område for område, hvor du begynder at have nogle, der er meget gamle, og så har du nogle, der er helt nye. Og der er selvfølgelig nogle gange, hvor tanke-sættet begynder at ligge langt fra hinanden - ikke at de ikke kan snakke sammen.

**Rasmus:** Du nævnte noget om, at der var nogle skandaler, som havde givet anledning til det?

**Emil:** Jeg kan ikke huske, hvilket de havde nævnt. Jeg kan huske, da jeg læste forarbejderne for implementeringen af ISA 540(R), var der faktisk en forarbejder fra det globale revisionsplan blandt andet en foranalyse for, hvorfor det var vigtigt at opdatere standarden, og der havde de også så også - jeg kan ikke huske, om de refererede med navn - men de nævnte i hvert fald, at det var nogle af de her skandaler, der havde været med til at sætte fokus på de regnskabsmæssige skøn. Jeg kan forestille mig, at det er nogle som de gamle Enron og andre ting. Også nogle af de her entreprenør skandaler i UK med igangværende arbejder. Der har været mange gennem tiderne.

Ingen konkrete forbedringsforslag (129)

Opdatering af gamle standarder øger samspillet (130)

Langt mellem standardernes tankesæt, hvis ikke de opdateres (131)

Skandaler satte fokus på regnskabsmæssige skøn (132)

**Magnus:** Jeg tror egentlig, det var det, vi havde til dig i dag.

**Emil:** Hvis der er nogle, hvor I gerne vil have afklarende svar, så kan I bare invitere til afklaring eller skrive på mail, så kan jeg uddybe, hvis der er behov for det.

**Magnus:** Tak! Vil du gerne have en transskribering af interviewet?

**Emil:** Nej det behøver jeg ikke. Tak for det!

## Bilag 4 - Transskribering af interview med Christine Tveteraas

Dato for interview: 30.03.2021

Interview foretaget af Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p><b>Introduktion</b></p> <p><b>Magnus:</b> Tak fordi du gad at stille op til interview, Christine - det var dejligt! Kan vi starte med en lille introduktion af dig selv, og hvilken rolle du har på revisionsteamet?</p> <p><b>Christine:</b> Jamen, jeg hedder Christine Tveteraas, og jeg har 15 år på bagen i PwC. Uddannet Cand.Merc.Aud, inden jeg startede her, og så 5-6 år senere blev jeg Statsautoriseret revisor. Jeg sad primært på helt store kunder i København, det var FS kunder, så finansielle kunder, og så flyttede jeg her tilbage igen efter nogle år, og har siddet på de helt store kunder til at starte med med efterfølgende bevæget mig ned på det her middle market segment, men med tendens til store kunder stadig. Jeg sidder rigtigt meget på internationale virksomheder, som har meget koncernrevision, men jeg kan ikke ligefrem sige, jeg har en særlig niche til enten produktionsvirksomhed eller andet - det er sådan rimelig bredt billede af meget forskellige virksomheder, det er nok også det, svarene vil bære præg af - at det er meget forskellige kunder, jeg har. Men rigtigt mange koncerner, så det er sådan mit udgangspunkt.</p> <p><b>Magnus:</b> Hvilken rolle har du så på revisionsteamet med hensyn til ISA 540?</p> <p><b>Christine:</b> Ja, jamen på de fleste af sagerne er jeg jo underskrivende, så med det sagt er jeg stadigvæk yngre underskrivende, så jeg derfor også tit lidt mere hands-on, og det har også betydet, at det som oftest også er mig, der starter ud med lige at tage fat i teamet, om vi er startet på planlægningen, og om vi er startet på 540 overhovedet. Er vi ikke det, er det som regel mig sammen med partneren, hvis det er en partner på, der initierer, at vi får talt med kunden om det.</p> <p>Det har som udgangspunkt på det største kunder været første skridt - få fortalt, hvad det er, der er sket på den her standard, og hvad det kommer til at betyde for dem, og hvad det kommer til at betyde for os. Så det har altid været det første step, ikke at vi går yderligere i gang, men få præsenteret det for kunden og få lavet en vurdering, hvilke områder er 540 relevant på her.</p>	<p>Indledende præsentation for kunden (198)</p>

**Rasmus:** Det leder os lidt hen på næste spørgsmål - bliver der skabt en klar implementeringsplan på selve revisionsteamet?

**Christine:** Altså det gør der, forstået på den måde, at det gør der ikke til at starte med. Til at starte med er planen at få talt med kunden, at få præsenteret dem for det, og få præsenteret dem frameworket, får præsenteret hvad det betyder for revisionen, og hvad det betyder for dem.

Og derefter bliver så lagt en plan, når vi har fået talt tilstrækkeligt med kunden om, hvor mange regnskabsmæssige skøn de har, og hvilke af dem er væsentlige. For vi skal jo selvfølgelig have det fulde billede, og det fulde billede overlevere vi også til teamet, som jo primært er dem, der dokumenterer det, sådan at man får taget en scoping af, at der er de her 6 regnskabsmæssige skøn, og så er der måske kun 3 af dem, der er væsentlige, som skal have en stor overhaling, hvor nogle af de andre er nogle, teamet kan sidde og gøre færdige allerede i planlægningsfasen, og så er resten noget, der skal rulle hen over revisionen. Så det er den plan, der bliver lagt, men første skridt er altid kunden og dernæst teamet.

**Magnus:** Du snakkede om, at I informerede kunden om det - vil I altid informere kunden om en ny standard, eller hvordan vurderer I det?

**Christine:** Det er virkelig et godt spørgsmål, og jeg vil sige i min tid som ledende revisor, er det her første gang vi sådan for alvor har været nødt til at gøre det. Der er har nogle få andre på omsætningssiden, hvor jeg synes, vi har været nødt til at sige, hvordan vores omsætningsrevision har været øget. Men det har jo tidligere hen ikke haft lige så stor indflydelse på virksomheden, som det har haft på os, fordi ISA-standarderne er jo primært, hvad vi revidere, men her har det jo også rigtig meget med, hvordan virksomheden skønner og derfor også deres proces i det. Så jeg synes, det er første gang, af hvad jeg kan erindre, at der er blevet lagt noget arbejde over hos kunden på en anden måde. Så det er første gang, vi har kørt et så stort tog ud af informationsværktøj til kunden om, hvad der er sket på ISA'erne. Det er jo ikke ensbetydende med, at de ikke får løbende information, når der sker noget nyt, men det her er nok det, der har været mest gennemgribende i mange år.

**Rasmus:** Du har også nævnt det her med, at tiltagende bliver præsenteret for kunden. Hvordan griber i den proces an?

**Christine:** Det har egentlig været sådan, at vi har indkaldt til deciderede møder på det, eller også har vi informeret om, at vores planlægningsmøde bliver en halv time længere eller noget i den dur og lægger et helt punkt ind om det.

Fokus på betydningen for kunden (199)

Indledende scoping i samarbejde med kunden (200)

ISA-standarder vedrører revisor - sjældent kunden involveres (201)

Præsentation på møder (202)

<p>Der har jo været skubbet fra vores øverste nogle, jeg vil ikke kalde det standard slides, men slides om god overordnet information og sådan et inspirationskatalog, om hvor de her skøn kan ligge henne, sådan så kunden også kan sætte sig ned og vurdere, jamen hvor er det egentlig, vi har skøn, som vi tidligere ikke har tænkt så meget over.</p> <p>Så alt efter hvor - hvad skal man kalde det - altså der er jo stor forskel på at gøre det her på Vestas og så på Indeks Retail som er Bog&amp;Idé-kæden, fordi Vestas har også selv et stort taskforce af "velovervejede" mennesker, der godt var klar over, at den der ISA den kom, og som også har nogle helt andre processer lagt ned over deres regnskabsmæssige ting. Så jo, der har man også holdt de her møder, men det er blevet gjort på en anden måde, og dem har jeg ikke deltaget i, fordi det blev gjort helt oppe på group, og jeg sidder på et stort datterselskab. Hvor man på Indeks Retail er man jo nødt til at ned og informere - helt hands-on og øje for øje - jamen, hvad er det så, vi taler om, og måske også noget vejledning i, hvor er det henne, og hvad er det, det betyder, fordi de måske ikke er nær så regnskabstekniske.</p> <p>Og så har jeg haft en enkelt kunde, hvor vi har været med til at udforme en masse notater, som de simpelthen ikke har haft tiden eller overskuddet til, men som har nogle meget komplekse skøn. Så det har været sådan i alle retninger.</p> <p><b>Magnus:</b> Så ned til det lidt mere tekniske i standarden - Hvilke ændringer har givet anledning til at de største udfordringer?</p> <p><b>Christine:</b> Puha - jeg vil have sagt dem alle sammen, men det kan man jo selvfølgelig ikke sige. Men rigtigt mange kunder har jo i forvejen en eller anden grad af proces, hvad de gør i forbindelse med deres skøn. Om det handler om skøn på ukurans, eller om det handler om noget andet, så har de som regel et halvkort skriv, om hvad de gør. Men til at få puttet over det i noget som rent procesmæssigt hænger sammen med ÅRL eller IFRS er skrevet mm., det kræver lidt. Så det der med at få deres tankegang drejet over på hele frameworket, er faktisk nok det, jeg synes, har været den største udfordring.</p> <p>Så er der jo selvfølgelig - hvad med look-back mm. - det synes jeg faktisk ikke har været den største udfordring, for det er jo ikke alle skøn, look-back giver mening, men hvor det giver, har folk faktisk som regel lavet det. Måske ikke så stringent, som man kunne have gjort det, men fordi vi revisionsmæssigt altid har brugt på look-back på skøn, jamen så er det ikke der, jeg ser, det har været en stor udfordring.</p> <p>Jeg synes egentlig, det har været en større udfordring at få lagt hele frameworket nedover det. Få dem til at tænke over, hvor valid er dataen,</p>	<p>Toppen udarbejder inspirationsmateriale til kundepræsentationer (203)</p> <p>Præsentationer varierer efter kundestørrelse og kompleksitet (204)</p> <p>Intern assistance i revisionshuset ifm. kundens udarbejdelse af materiale (205)</p> <p>Processer eksisterer hos kunder, men svært at dreje deres tankegang over på frameworket (206)</p> <p>Look-back ikke en udfordring (207)</p>
--	--

hvor kommer den fra. De her elementer, synes jeg egentlig har været sværere end selve look-back delen af det, fordi at det har vi egentlig kunder, der er okay gode til, og som nu får et skulderklap i det, så det har som sådan egentlig været en fin nok proces i det. Så på det tekniske synes jeg faktisk, det har været at få presset hele frameworket nedover en proces, som måske kun har været en tredjedel af vejen forhen, og så skulle man ligesom have foldet det helt ud. Det har taget tid - meget tid!

**Rasmus:** Du nævnte det her med, at du har forskellige størrelser af kunder - har der været forskellige udfordringer alt efter størrelsen på kunderne?

**Christine:** Det har der så absolut. Der er ingen tvivl om, at de fleste kunder har været lydhør på de der første møder, og egentlig også interesserede. Men når det så kommer til stykket, og man kommer til revisionen, så falder det alligevel, fordi det ikke er deres fokus i sidste ende. Så man kan godt være rigtig lydhør og blive enige om en masse ting, hvordan de skal få fyldt ind og få tænkt over det og få skrevet det ind, og så står vi der og er ankommet til revisionen, og de har gjort absolut ingenting.

Og så er det et framework, som kræver rigtig meget. Så må man bare sige, at så er der stadig lang vej til at komme i mål. Hvor på en del af store kunder forstår man godt, hvor svær en proces, det kan være, men de er altså bedre til at forstå, at det her altså skal gøres, og skal skubbes ind. De er jo mere procesorienteret, og er vant til at skrive processer ned. Der er sådan lidt længere vej til de mindre kunder, som vi faktisk har måtte hjælpe en del på vej, fordi der er de bare ikke rigtigt.

**Rasmus:** Har I sådan en proces til at vurdere, hvor langt I er med at implementere de nye tiltag med kunden? Du nævnte det her med, at mange af tingene blev egentlig gjort i forvejen.

**Christine:** Det er faktisk et godt spørgsmål, om vi har været gode til det. Det synes jeg egentlig nødvendigvis ikke. Altså vi tager selvfølgelig altid bestik af det til de der møder - hvor langt er vi, hvor meget gør de allerede i forvejen, så man kan sige, at man tager en vurdering af det der.

Men det her efterår har været lige lovlig vildt. Jeg vil sige, hvis det havde været en 540 standard, der var blevet indført for 2 år siden, så tror jeg, vi ville have haft en anden proces i det, end i år hvor virksomheden har været presset af en ny situation også, så jeg vil sige, at det har været meget sådan "Start", og så har det virket, som om der har været sådan en loop-hole, hvor der ikke rigtigt er sket noget som helst for rigtig mange, undtagen dem hvor vi er blevet enige om at hjælpe dem med at gøre noget. Men dem hvor man har givet lidt slip på dem og sagt, at nu får I nogle memoer ud, som I kan fylde ind i og gøre klar og arbejde med - der har det været tydeligt, at så kom

Svært at få implementeret frameworket i kundernes tankegang (208)

Svært at overbevise kunderne om vigtigheden af standarden (209)

Nemmere for større kunder, sværere for mindre kunder (210)

Vurdering af hvor langt man er fra målet (211)

Svært implementeringsår grundet Covid-19 (212)

man ud, og så var man ikke rigtigt kommet videre, og så starter man ligesom tilbage fra scratch, og de skal næsten have ridset op, hvad det var, vi snakkede om på det møde, vi sad ved. Og det kan man jo ikke rigtigt pege fingre af lige nu, fordi at folk er i en situation, hvor man bare må erkende, at corona har været svær for de fleste. Uanset om det er gået op eller ned. Mange af mine kunder er det gået op for, men det at det går op, er faktisk også svært. Altså fordi man står jo i en helt anden proces, når man skal have folk til at arbejde hjemme, og man har en virksomhed, der bare buldrer afsted.

**Magnus:** Så det har i virkeligheden været et svært år både på baggrund af, at corona har gjort det svært at lave præcise skøn, men også at I ikke har haft tiden, og der er sket så mange nye ting?

**Christine:** Yes, for lige præcis på skøns-siden kunne jeg godt jeg lyst til at skyde det hårdt. For det er netop det, der har drillet ude på den store energi virksomhed, vi har siddet på. For derude er der et godt eksempel derpå - man laver mange store kontrakter langt ude i fremtiden på forventede mængder. Og de forventede mængder er sprængt lidt hul i ozonlaget i år - for at sige det pænt - fordi stor virksomheder lukkede ned i flere måneder, og brugt lige præcis så meget (nul) el, og så man en kontrakt på forventede mængder, og også hedgede på forventede mængder, og elpriserne lavede også et... Altså det har været et sindssygt svært år at lave skøn i, og det har ikke været særligt sjovt, så det har du fuldstændig ret i. Det gælder også på lager, altså folk har ikke vidst, hvilket ben de skulle stå. Så har jeg også sådan nogle som Gyldendal, som primært har - i hvert fald dem jeg har af Gyldendals datterselskabet, har e-bøger mm. - altså de har jo sprængt hul i alt muligt andet, og på et tidspunkt faktisk også holdt op med at... Altså givet der frit, som man overhovedet ikke skulle betale for det. Det har vi jo også skulle overveje - hvad skulle man gøre ved, at okay, nu er alle sendt hjem, alle skoler er sendt hjem, og så lader vi alle købe det gratis i en periode, fordi nu har vi samfundssind, så velkommen til at skønne over, hvad det er værd. Altså det har ikke været nemt. Det har i hvert fald ikke gjort det nemmere, at det lige var i år, vi skulle starte ud på det her, det kan man roligt sige.

**Rasmus:** Hvordan deler I så erfaringer på tværs af revisionsteams i forhold til implementeringen?

**Christine:** Altså udgangspunktet er selvfølgelig, at så mange som muligt sidder med til alle planlægningsmøderne, men det er jo ikke sådan fysisk muligt eller i det hele taget muligt, når vi sidder sammen med de øverste til et planlægningsmøde, at hele teamet sidder med. Så har vi jo sådan officielt i PwC altid de her Kick-Off møder, og dem synes jeg egentlig, vi har været gode til at holde fast i, og på de møder skal de her 540 ting presses ned. Og man kan så sige, er det overhovedet hensigtsmæssigt at gøre det. Det synes jeg, men man kan sige, at der måske stadig er ⅓ af teamet, der ikke skal have noget at

Svært implementeringsår grundet Covid-19 (213)

Ikke alle på revisionsteamet, der informeres om ISA 540(R) (214)



gøre med der her skøn. Hvis man har gjort det her ordentligt i en planlægningsfase, er det ikke problematisk, at der er nogle på teamet, der ikke ved noget om det, for de kommer ikke til at støde ind i noget, hvor de bør række hånden op og spørge, om der kunne være noget her, for det har vi spottet, os der skal vide det. Det er noget andet, hvis der er ligger en risiko for, at der dukker noget op i en regnskabspost, vi ikke vidste på det her skøn. Så på den måde så synes jeg egentlig, at processen omkring at det er de øverste, der kører det, og derefter giver det videre til dem, der skal dokumentere det, bør være tilstrækkelig. Men det er puttet med på alle de her planlægningsmøder, så vi allesammen er informeret om det.

**Magnus:** Vi har kigget lidt på det her post-implementation review, som IAASB gerne vil lave på baggrund af ISA 540 og alle de erfaringer, der bliver delt i løbet af 2020 og 2021. Efter din opfattelse er standarden så tilstrækkelig skalerbar?

**Christine:** Det er ædderrøvme et godt spørgsmål, om den er tilstrækkelig skalerbar... Det er jeg faktisk ikke sikker på, jeg synes, den er. Men jeg ikke sikker på, at min bevæggrund til at sige det er tilstrækkelig, forstået på den måde, at efterhånden som tiden er gået, er det gået fra, at den første information, den første læsning af 540, var vi i panik, fordi der følte den slet ikke skalerbar. Der var jo bare jo fuldstændig hovedløst, at skulle knalde den her ned over små selskaber og mindre skøn. Jeg synes, den er blevet skalerbar hen over perioden og om det er fordi, vi nu er kommet derhen, hvor vi skulle til at gøre det, eller hvad det nu er, der er sket? Og det kan godt være her, hvor Emil (Hansen Iversen) eller nogen andre fra PwC og deres implementeres-team, der ved det bedre end mig, men jeg oplever, at desto mere lavpraktiske vi skulle blive, desto mere skalerbar er den blevet. Om det er rigtigt, eller om det bare er et spørgsmål om, at vi har fået arbejdet os ind i den - jeg tror, det er et spørgsmål om, vi er blevet lavpraktiske og fået arbejdet os ind i den.

Jeg tror egentlig stadig ikke, jeg synes, den er specielt skalerbar. Men vi er lykkedes med på en eller anden måde at kunne komme i mål på tingene. Altså jeg mener, at det er tilstrækkeligt, det vi er kommet i mål med, men om det er det ifølge standarden - det er et godt spørgsmål. Fordi jeg oplevede den som meget lidt skalerbar til at starte med.

**Rasmus.** Ja fordi udfordringen er jo, at den fungerer på alle skøn uanset størrelsen på dem.

**Christine:** Præcis, ja nemlig. Og det i sig selv, synes jeg, er en stor udfordring. Fordi vi, som revisorer, altid vil sige, at hvis noget ikke kan blive væsentligt, hvorfor skal vi så bruge tid på det?

Nemmere at skalere efterhånden som man arbejder med standarden (215)

Uvist på nuværende tidspunkt (216)

“Hvorfor bruge tid på uvæsentlige ting?” (217)

**Rasmus:** Ja, så selvom man sidder med et simpelt skøn, så skal man stadig igennem standarden, og dokumenterer hvorfor man mener, det her ikke er unødvendigt.

**Christine:** Ja lige præcis - og den del synes jeg spænder ben for rigtig meget, fordi vi nok i forvejen har en tendens til at - på grund af standarden - komme til at overrevidere lidt i min optik, så er det her også et godt eksempel på, at det gør vi nok også her.

**Rasmus:** Ja, så det er måske, for lidt mindre skøn, lidt mere en dokumentations øvelse?

**Christine:** Ja. Meget. Og det tænker jeg også afspejler sig i det, vi oplever lige nu, når vi lukker vores kunder ned, at når vi så sidder til sidst, og har lavet det rigtige arbejde på de skøn, der er væsentlige, som er dem, der kan blive problemer med, så har vi lavet alt det, vi skal, og så sidder vi med 2 ligegyldige skøn til sidst, hvor det bare bliver sådan en compliance øvelse. Det er godt nok trist.

**Rasmus:** Vores næste spørgsmål her bygger også på ét af de mål, de havde med standarden, med at øge den professionelle skepsis ved at presse de her handlinger ind og blive mere kritisk. Tænker du, du er blevet mere skeptisk på baggrund af standarden?

**Christine:** Det tænker jeg faktisk, den er lykkedes godt med. Det er træls at skulle rose en standard, som man er mega træt af til tider, men det er jeg så absolut ikke i tvivl om. Særlig på allermest komplekse skøn... for der er stadig nogle skøn, hvor jeg tænker, der gjorde vi det, der var tilstrækkeligt, og der er det her bare en compliance øvelse - ja, det er et væsentligt skøn, men det er ikke komplekst, og det er noget, vi altid har revideret. Men på de komplekse, synes jeg, den har taget os fint i hånden, og den har givet os ekstra indsigt. Det gør så også, at følelsen af risiko er steget hist og pist, det man da ikke komme udenom, om det er året i sig selv, der også gør det endnu værre, det er svært at sige - det kan også godt være, der er en del af det. Men mit udgangspunkt er på de der komplekse skøn, har den fået highlightet nogle ting, som vi måske til tider måske også i en eller anden grad har accepteret er en del af den risiko, vi har, så længe vi har forsøgt at få et så godt overblik over det som muligt.

**Magnus:** Er der så nogle ændringer i standarden, du tænker kunne gøres bedre eller laves anderledes?

**Christine:** Altså jeg tænker, der gerne måtte være en større scoping side af den. Altså på det her vi kalder rene compliance øvelser på uvæsentlige skøn. Det ville jeg synes, gav mening for den revisionsmæssige tilgang, hvor rigtig

Dokumentation af simple skøn spænder ben (218)

Compliance øvelse på uvæsentlige skøn (219)

Ekstra indsigt i komplekse skøn (220)

Men compliance øvelser for ikke-komplekse skøn (221)

Scoping-delen kunne laves mere skalerbar (222)

meget af det andet tænker jeg egentlig ikke er problematisk, og jeg synes egentlig - det er svært at rose en standard, man har været så irriteret på - men på den anden synes jeg egentlig, der har været rigtigt mange elementer af de ting, man skal igennem, som giver mening, og som nogle gange måske er trådt lidt for let henover, og som også giver anledning til at tale med ledelsen, som man måske ikke har fået talt nok om altid, fordi man har kigget hinanden i øjnene på det og godt har vidst i en eller anden grad, synes man, hvad der var forudsætninger mm., men det er egentlig rigtigt fint at få talt det her igennem, og så er der bare det her på scoping-siden, hvor jeg tænker, det er godt nok tosset... Det er irriterende at sidde med et væsentlighedsniveau på DKK 25 mio og så ligger der et skøn på DKK 1 mio, som aldrig vil blive større end den million, men så skal vi stadig sidde og kradte i det. Det er simpelthen for åndssvagt, for at sige det som det er.

**Rasmus:** Jeg tror ikke, vi har mere. Så vil vi sige mange tak for tiden, Christine.

**Christine:** Velbekomme!

**Magnus:** Vil du have en transkriberet version?

**Christine:** Nej, det er så fint.

Standarden har givet anledning til bedre kommunikation med ledelsen (223)

“Tosset at bruge tid på uvæsentlige skøn” (224)

## Bilag 5 - Transkribering af interview med Rich Sharko

Dato for interview: 01.04.2021

Interview foretaget af Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p><b>Magnus:</b> Hi Rich, and thank you for taking the time to participate in the interview.</p> <p><b>Rich:</b> Hello, you're very welcome.</p> <p><b>Magnus:</b> We'll give you a short introduction of ourselves. We are both assistant associates in PwC at the office in Aarhus and we have worked for the firm for about 1,5 years. We are starting full time this September.</p> <p><b>Magnus:</b> Would you like to give a short introduction of yourself and what your role is in PwC/IAASB and some of your areas of responsibilities?</p> <p><b>Rich:</b> So, I've been with the firm for 38 years in the U.S, U.K., Hungary, Russia and Amsterdam, so a lot of different places, and I've audited companies from other places on top of that. Over that time I've primarily been an audit partner and primarily for banks, but also big oil companies, shipping companies, telecoms and a number of different things.</p> <p>Currently I am in Amsterdam on an accounting advisory for the insurance industries, but I also am an engagement quality review partner for Rabobank, the largest bank here. For 6 years I was on the IAASB for two terms and for the entire 6 years I was the chair of the ISA 540 working group and the task force, so I've led the project of ISA 540 and as well as the implementation material that came up subsequently. I also did a number of other projects such as ISA 600.</p> <p>As part of the ISA 540 that I did externally, internally I therefore dealt with all of our methodology people to get their views as to where this could go. Surprisingly to some of them I listened to them, but I didn't necessarily follow them. Some of the queries and questions that came up were about the ability for small companies and the level of documentation.</p> <p>In the end you have to weigh what's the best to really help the financial sector. The reason why ISA 540 was started was that they initially wanted us to provide some guidance and I think it was IAPS 1010 or 1006. It was taken off the books, and the banking industry wanted it updated, so my initial task was to do that and when I talked to the banking people they said yes but you need to deal with IFRS 9. Once you start going in there, the rest of the world said: It's</p>	<p>Inddragelse af methodology i forbindelse med udarbejdelsen (225)</p> <p>Ajourføring som resultat af IFRS 9 og banksektoren (226)</p>

important for banks, but it's important for everybody, so let's make this a project to revise for everybody, and that's how it got started. But the banking side was very interested the entire way through, and some of the stuff is because of the banking industry.

**Magnus:** Which challenges have you or the ISA 540 working group identified so far in regards to the implementation of ISA 540. We don't know whether you are willing to talk about the working group or you just mention what your thoughts are.

**Rich:** I would say treat them as mine, but maybe some of them are from the broad. After it was issued and we started having discussions about how you can implement it and even subsequent to that when it has been implemented, one of the biggest issues people had, and I would say was a very similar issue when we were debating the topic, was "does it apply to all estimates, or does it apply to just significant estimates? Is there a way for small entities to say "Hey, mine is not that complex so can I just move away from ISA 540 and deal with it on a more simple basis?"

That was an issue when we were developing the project and at that stage we decided that they can't leave and that they need to stay in. Therefore, it is still an issue on implementing enterprises that say "how do I go through this big document?"

One of the implementation projects we did at the IAASB-level was a simple example, a moderate example and a complex example, which we issued under the IAASB. It was aimed to say "hey you can look at things and go quickly through them. You don't even need to analyse too much". "Well, is this a complex inventory or is it very straightforward?" But there are still documentation requirements that go along with that and you still have to address or read through the various questions.

I think that's still a problem, but I think over time people get more second nature and know what to look for and therefore it should make it easier once they get comfortable with it.

Today I went through an audit of a bank where I am a quality review partner, and there were a lot more documentation and thinking about individual estimates than was done before. Before there were "the big 3" and the others weren't really considered as estimates it was just "oh, it is an accrual I just need to do dot dot dot dot (acting like he is typing on a keyboard).. and looks good. I'm done".

Now at PwC we have a 10-step approach, not required outside PwC, but that's how we deal with it. Now, instead of just seeing that program of loan loss,

Indledende bekymringer om standardens omfang (227)

Stadig en udfordring for mindre virksomheder (228)

Vejledende materiale til simple, moderate og komplekse skøn (229)

Nemmere at arbejde med i fremtiden (230)

Øget fokus på mindre skøn (231)

Forbedret dokumentation

legal provisions and maybe goodwill or something, I also see it for depreciation, bonuses, so we have like 20 of those documents in the file.

The good part of this is that it gets people to think about the things and what things are really in there, which is the main thing of 540 to get a good risk assessment. If you get a good risk assessment, then it is gonna make it easier for you to understand how to audit it. But it is more work and it is more documentation, no question.

**Magnus:** We also talked to a client about the documentation of the useful lives of machinery, because it is difficult to see that the outer parts of the machine can last, let's say, 50 years, and the components inside can maybe last 2 or 5 years. Then how do you make an assessment of the useful life of this machine? That was one of the challenges.

**Rich:** I would look at that, not per say, not from an auditing perspective, but from an accounting perspective. Because under the accounting standards it tells you that you must componentize. So the things you talk about would be seen as different than the bigger parts, and therefore they should be componentized in a separate useful life. The auditing of that is "okay is that reasonable? What are the risks of it not being right?" and then document that.

**Magnus:** How do you think that the challenges that you just mentioned can be addressed? Would that just be business as usual?

**Rich:** One, I would say, the bigger audit firms would have methodologies, as we do. For the medium to smaller the challenge is how do they get comfortable with these things. I think they need to, as you say, go through it and have documentation. I think it will be bigger when more implementation support is given, so whether that's through IAASB or whether it's through local institutes, that help would provide things to think about when you look at smaller or medium sized enterprises.

For example, is there a way to assess the various paragraphs? Call them; "1: Look at the risk assessment; These are the 6 things you need to think about. Do it." As supposed to trying to look at each and everyone separately. Maybe there are ways to streamline for smaller and medium sized enterprises, but someone needs to do that work, and that's the issue, you know. Whether it's one territory that comes up with it, shares it, and others take advantage of it, but otherwise each individual auditor, or each individual small audit firm has to then go about it themselves.

**Magnus:** We went through the basis for conclusions where many of the respondents raised concerns about the scalability in regards to simple and less complex estimates. Do you think the final version has provided good guidance towards the scalability assessment for simple and less complex estimates?

for flere typer af skøn (232)

Øget professional skepsis (233)

Sammenspil mellem regnskabs- og revisionsstandarder (234)

Større revisionshuse har "methodologies" der adresserer udfordringer (235)

Nemmere for mindre revisionshuse med mere implementeringsstøtte (236)

Mindre revisionshuse er afhængige af en "first mover" (237)

<p><b>Rich:</b> I think it addresses it. Does it finish there? You know, is that enough? No, I think implementation guidance is needed.</p> <p>I think that to a large degree there was no easy answer that would have made it “hey, for smaller estimates you don’t have to pay attention to these 6 things, but for larger ones you have to.” For example, you might have a simple bank in Denmark, only one branch, not very complex, but it could, because they could have that one loan that has a derivative in it, and then what do you do? If you only learn how to then “okay I can do it real simple.. Oh, what happens here?”.</p> <p>Early on we kept trying to think “is there a way we can move you away early?” (reference til simple skøn) or is there a way we can say “these types of things are not estimates that are too worrisome, so you can carve them out and go this way”. We just really couldn’t, because there is always that reason that it could be more complex or have more attributes that cause issues, the data might be hard to get to, you know.</p> <p>I think it is where it needed to be, but I think there still needs to be continuous help and support. Actually we did have one board member who abstained so he didn’t vote for it and he didn’t vote against it, because he believed the standard catered enough to small and medium sized enterprises and their issues.</p> <p><b>Rasmus:</b> Actually in some of our interviews with the clients, we found some concerns from their point of view. For instance, the whole documentation and data, as you mentioned, it was quite difficult for them to get the data, and some of them actually mentioned that they needed some kind of example to provide the information to auditors. The standard offers some application material for us auditors, but there isn't anything for the clients to go to.</p> <p><b>Rich:</b> Yeah, that’s one of the issues. From our perspective we would say that that’s really the accounting side of it. Now, the accounting standards only deal with pure and simple, abstract accounting questions, but misses the “what does management need to do, to get to that?” It illustrates how the IAASB and the IASB standards interact, and is there something missing in between?</p> <p>And one of the areas is management's responsibilities. I know it’s a different topic, but going concern from an auditor perspective, we have to make the assessment, but management does not have as many of those same assessments, because the accounting side does not push it here, and data and documentation is one of those things to support this. If you look at hedge accounting it actually did say that “you must have certain documentation to support your positions..” When it gets to the other, even IFRS 9, it doesn’t go in that</p>	<p>Mere implementeringsstøtte er nødvendig (238)</p> <p>Simple virksomheder kan have komplekse skøn (239)</p> <p>Ikke muligt at ekskludere simple skøn, da de potentielt kan være komplekse (240)</p> <p>Fortsat nødvendigt med støtte (241)</p> <p>Manglende alignment mellem revisionsstandarder og regnskabsstandarder (242)</p> <p>Manglende alignment mellem revisionsstandarder og regnskabsstandarder (243)</p>
---	--

same level, so I can understand if clients get pressured by us (revisor) by saying “we think you need this” and they go (kunden) “but where does it say I need to have that in place?”

So it's only by further discussion with the various parties, you know, IAASB, IBC, the valuation committee and regulators working together to try to find something to fill in the gaps. Specifically local regulators, because they have a way of requiring those things so they can help in that situation.

**Ramsus:** Another challenge the clients told us, is they had a hard time planning for it and finding the resources. Because suddenly there comes an auditor who requires all this documentation, but it was quite difficult to find the resources and time in a busy schedule.

**Rich:** I think, one of those things that we said, both from auditor perspective but also a client perspective, this is a big standard. Therefore, we argued for a later date of effectiveness. The banking community wanted it a year earlier, and in the end we did not go there, because we said it's a big and comprehensive standard. But even then, what you're saying is, it is still difficult for people to get data and support and you know, these are standards to apply. One of the questions I do hear about is the cost. Should this cost more? Yeah it is more work. How much more? It is hard to tell. It depends on how much you have done before, how well your systems and data is and how well your staff are. But it would likely cost more for most people. The ones it might not cost as much for are those that are really complex companies to start with, because if they were, we were probably already auditing to the same degree but just without the individual requirements before.

**Magnus:** Do you have any final words on this topic, Rich?

**Rich:** No, I think, you know there will be an implementation review of ISA 540. My guess is that I will start mid next year (2022) so there will be two years of auditing done under it, and then they will have a review. I think that will be an important thing to get feedback and see its been to implement it, to see what issues are and what's needed. This was one of the first big comprehensive standards to be released, and ISA 315 would be the other one. I think finding that feedback would be important and acting on it.

**Magnus:** Thank you very much for your time, Rich.

**Rich:** Sure, I'm glad you asked. I was happy to do it.

**Magnus:** Do you want a transcribed version of the interview?

Skabe alignment og tackle uoverensstemmelse (244)

Stor standard - længere forberedelsestid (245)

Højere revisionshonorar - specielt ved mindre komplekse virksomheder (246)

Vigtigt at indhente feedback og handle på den (247)



**Rich:** I'm okay. I like the fact that it is transcribed, because then you can go back and look "did he really say that?" Hahaha (griner)

**Magnus:** Have a nice day!

**Rich:** Cheers, bye!

## Bilag 6 - Transskribering af interview med Peter Storgaard

Dato for interview: 22.04.2021

Interview foretaget af Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p><b>Magnus:</b> Hej Peter. Tak fordi du vil være med.</p> <p><b>Peter:</b> Jamen velbekom da.</p> <p><b>Rasmus:</b> Det sætter vi stor pris på.</p> <p><b>Peter:</b> Er det Henrik Brorsboel der har sendt jer i min retning?</p> <p><b>Rasmus:</b> Ja lige præcis.</p> <p><b>Peter:</b> Nå men så er i også godt vejledt. Ikke fordi i har mig, men fordi han er god.</p> <p><b>Rasmus:</b> Vi kan lige give en kort introduktion af os selv. Vi sidder begge som studentermedhjælpere hos PwC her i Aarhus, og har gjort det i snart to år. Vi starter begge fuldtid efter sommer.</p> <p><b>Magnus:</b> Kan du give en introduktion af dig selv og hvilken rolle du har på revisionsteamet i relation til ISA 540(R)?</p> <p><b>Peter:</b> Jeg er autoriseret revisor og har været det siden 2009. Jeg har været i 20 år i Deloitte og skiftede til BDO i marts sidste år (2020), hvor jeg sidder i deres faglige afdeling med fokus på revisionsopgaver og sikring af kvaliteten i vores revisioner i Danmark – herunder ISA 540(R). Så det er den faglige approach til det. På kundesiden vil jeg være underskrivende, så det vil være det ultimative ansvar for at kvaliteten på sagen er som den skal være, og blandt andet at ISA 540 er overholdt. Det vil være den rolle, som jeg har på kunder.</p> <p><b>Rasmus:</b> Cool. Hvis vi går videre til det næste spørgsmål. Når der kommer nye revisionsstandarder, fra standardsætternes side, hvad er så det første i gøre hos jer? (BDO)</p>	

<p><b>Peter:</b> I Danmark vil der være en der har et ansvar for at forstå standarden og dens konsekvenser, og sammen med mig finde ud af, hvordan de her ændringer skal håndteres. Det er den ene tilgang. Den anden er, at vi har en global organisation, som kommer med noget guidance, arbejdsoplysninger og hvad der ellers skal til i forhold til standarden og dens størrelse. Så vi vores egen tilgang og den globale tilgang. Derudover er det forskelligt i forhold til, hvordan vi skubber det ud til revisorerne. Hvis ikke det er så stor en ændring, så er det måske bare en justering i et arbejdsoplysning, mens det ved andre ting kan være undervisning og eksempler, og hvad der nu kan findes på af hjælp.</p> <p><b>Magnus:</b> Er det i forbindelse med e-learning, eller hvordan bliver man oplært i det?</p> <p><b>Peter:</b> Det kunne være i kombination af, at man tager en e-learning der sætter rammen, og noget fysisk undervisning, hvis det er muligt. Det er forskelligt fra gang til gang, så det kan være en meget lille og simpel e-learning, hvis tingen ikke er så stor. Med 540 er der nogle større ændringer, så der har der været et generelt fokus med nogle e-learning, webcasts og fysisk undervisning.</p> <p><b>Rasmus:</b> Hvordan vurderer i, om kunderne skal informeres om ændringerne i revisionsstandarderne?</p> <p><b>Peter:</b> Det er meget fra kunde til kunde. Det vil sige, at det er den enkelte revisors ansvar at få gjort, da det kan være, at ændringen ikke betyder noget for kunden, men mest i forhold til vores egen dokumentation, og det måske mere er et spørgsmål om, at nu bliver det dyrere at blive revideret igen.</p> <p>Det kan selvfølgelig også være, at de skal levere noget mere til os, og derfor er vi selvfølgelig nødt til at tage dem i med lidt tidligere. Der prøver vi at klæde dem på fra et centralt hold, altså revisorerne, men vi sender ikke noget samlet information eller kommunikation ud fra BDO til kunderne.</p> <p><b>Magnus:</b> Hvordan bliver ændringerne præsenteret for kunden?</p> <p><b>Peter:</b> Hvordan mener du? Om hvordan vi præsenterer dem?</p> <p><b>Magnus:</b> Altså om det er møder med den øverste ledelse eller er det bogholdere?</p> <p><b>Peter:</b> Det vil være afhængigt af kunden, da vi har kunder i et bredt spektrum.</p>	<p>Lokal håndtering af standarden (248)</p> <p>Global styret implementering for ensartethed (249)</p> <p>Oplæring af personale afhænger af standardens omfang (250)</p> <p>Præsentation afhænger af kundestørrelse og kompleksitet (251) Dialog vedrørende større honorar (252)</p> <p>Tidlig inddragelse af kunder (253)</p> <p>Fokus på leverancesiden (254)</p> <p>Præsentationer varierer efter kundestørrelse og kompleksitet (255)</p>
---	--

<p>Ved de mindre kunder er det ofte os der skal assistere dem med at få tingene på plads, da det er en del af vores assistanceopgave.</p> <p>En god revisor forklarer først hvad der skal ske, og at det kan være, at det koster lidt ekstra. På de største af vores kunder er den en CFO eller en direktør, der bliver varmet op på sådan noget her.</p> <p><b>Rasmus:</b> Hvilke ændringer i ISA 540, tænker du, der har givet anledning til de største udfordringer?</p> <p><b>Peter:</b> Jeg vil ikke sige en specifik ændring, men mere omfanget mere end det er en enkelt paragraf. Det er mere deltaljegraden i, hvad der skal til at revidere et skøn, som jeg synes, der har ændret noget. Jeg plejer at sige, at for den dygtige revisor, skal de nok gøre som de plejer langt hen ad vejen, da der er tale om en række præciseringer, synes jeg. Der bliver måske sat ord på nogle ting, som der ikke er blevet sat ord på før, og det er super fint, men det her med at udfordre et skøn og risikovurdere et skøn, det har vi i min optik altid skulle gøre. Nu bliver der bare sat ord på en forventning på, hvad kravene egentlig er. For nogle kan det virker omfattende, og for andre, der er lidt mere vant til at arbejde på den måde, er det fint. I princippet synes jeg ikke, at nyhedsværdien af den er så stor. Derfor tænker jeg, at det er antallet af præciseringer, hvis man skal sætte to streger under.</p> <p><b>Rasmus:</b> Ja så måske hele dokumentationen?</p> <p><b>Peter:</b> Ja det er det. På de rigtige gode sager, hvor folk har været gode til at beskrive, hvad der sker ude hos kunden, hvilke tanker der bliver gjort inden skønnet bliver foretaget, hvordan skønnet bliver foretaget, hvilke udfaldsmuligheder der er, hvordan vi (revisor) har efterprøvet de forskellige udfaldsmuligheder, der skal der ikke laves ret meget om i dokumentationen.</p> <p>Der er helt sikkert nogle revisorer, og nu taler jeg helt generelt, og sikker nogen hos både os og hos jer, som er kommet for let henover deres beskrivelser, og der er den her (ISA 540) jo en god anledning til at få dem sparket i gang og få forklaret, hvad det egentlig er der skal til.</p> <p><b>Rasmus:</b> Du nævnte, at nogle virksomheder har en god detaljegrad i måden de opgør deres skøn på. Har du oplevet, at nogle virksomheder har haft svært ved at indhente data i den forbindelse?</p> <p><b>Peter:</b> Øhm nej, det har jeg egentlig ikke, må jeg sige. Om det er svært at forstå? Ja. Om det er svært at finde data? Nej.</p>	<p>Intern assistance i revisionshuset ifm. kundens udarbejdelse af materiale (256)</p> <p>Dialog vedrørende større honorar (257)</p> <p>Dokumentation har været den største udfordring (258)</p> <p>Ikke en udfordring at dokumentere signifikante skøn (259)</p> <p>Øget struktur og dokumentation som følge af ajourføringen (260)</p> <p>Data ikke en udfordring (261)</p>
---	---

<p>Så det er nogen, der har haft svært ved at forstå, hvorfor de (virksomhederne) skulle gøre noget mere, men det er mere at forstå, "hvorfor skal vi nu lave noget om, som har virket i x-antal år?". Det data der er, det er der, og vi kan jo ikke trylle noget frem, da det jo er skøn, hvorfor vi sjældent, i hvert fald på de større skøn, kan få et eksakt svar. Så det med at finde udfaldsmulighederne kan godt være svært.</p>	<p>Forståelsen er en udfordring (262)</p> <p>Relevansen er uklart (263)</p>
<p><b>Magnus:</b> Hvem går man til, hvis man støder på udfordringer i forbindelse med ISA 540(R)?</p>	
<p><b>Peter:</b> Vi har en central afdeling, hvor jeg leder revisionsdelen, så dybest set går de til mig, eller nogle af mine kollegaer, for at få hjælp. Så der er vi, så at sige, hotline på små og store ting, lige fra nogle der lige skal have noget præciseret til at vi skal have hjulpet dem, fordi de ikke synes det er nemt. Så det er ret klart, hvor folk går hen hos os.</p>	<p>Lokal ekspertviden (264)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Hvordan vurderer i så, om der er behov for inddragelse af eksperter, når i sidder med det?</p>	
<p><b>Peter:</b> Det er svært at svare på, da det er afhængigt af en sag. Jeg tror ikke, at vi i Danmark, og her taler jeg på tværs af revisionsbranchen, har ret mange sager, hvor en ekspert er nødvendigt. Der er vi måske ude i nogle pensionsforpligtelser og måske aktuariemæssige beregninger, og der kan selvfølgelig også være nogle dagsværdier på ejendomme engang i mellem. Langt hen ad vejen, så er det min opfattelse, at det er relativt sjældent, da kunderne ved hvad de sidder med, og hvad konsekvenserne er af deres beslutninger.</p>	<p>Eksperter inddrages sjældent (265)</p>
<p><b>Magnus:</b> Så det er lidt et ligegyldigt afsnit i standarden, eller hvad tænker du?</p>	
<p><b>Peter:</b> Argh jeg synes, at det er godt, at det er med. Når nu det står der, at man skal tage stilling til det, bliver man mindet om, at man kan gøre noget andet end bare at tage fat i de sædvanlige. Man bliver tvunget til at tænke på, om der er nogen der kunne vide noget mere om det her. Men der er jo også noget risiko og væsentlighed, der skal ganges på, og det er her, hvor det er ekstremt svært og ekstremt væsentligt, og formentlig uden for virksomhedens normale forretningsområde, og det er sjældent at vi ender der. Det kan måske godt være fordi, at vores kunder ikke er så komplekse og ligger i den nederste del af det danske marked. Vi har selvfølgelig flaget, at den er der og det skal være anført, at man har taget stilling til det, og hvornår det kan være relevant, men det er ikke der, at vi har brugt vores kræfter.</p>	<p>Eksperter inddrages sjældent (266)</p>

**Rasmus:** Du nævnte det her med, at det nok mere er omfanget af standarden, der har været udfordringen, og at mange virksomheder har styr på måden, de opgør skønnet på. Har i nogle værktøjer til at vurdere, hvor langt i er med at være i mål med revisionen af skønnene hos de virksomheder, som måske ikke har lige så godt styr på det?

**Peter:** Nej. Det har vi ikke. Vi har ikke noget generisk på det her område. Det er caseware.

**Magnus:** Er der en proces for deling af erfaringer mellem revisionssteams?

**Peter:** Ja vi har den faglige afdeling, hvor jeg sidder, og under os har vi nogle lokale revisionsansvarlig partnere, som samler problemer og udfordringer. Folk kan også gå til dem for assistance, og hvis de (de lokale revisionsansvarlige) begynder at se en tendens, så tager de fat i os. Omvendt, hvis vi mærker en tendens i de spørgsmål, som vi begynder at få ind, så begynder vi at kommunikere ud i virksomheden (revisionshuset). Så vi har to måder at samle op på nedefra. Vi har de lokale, og så har vi den nationale, som er den afdeling, som jeg sidder i.

**Rasmus:** Et af de store samtaleområder, da standarden blev udarbejdet, var skalerbarheden. Hvordan er din opfattelse i forhold til skalerbarheden.

**Peter:** I forhold til størrelsen af virksomheden, synes jeg ikke, at den er særlig skalerbar. Det er jo stadig det samme sæt af standarder, som vi revidere efter, uanset om det er en lille eller en stor virksomhed, så på den front synes jeg ikke, at den er særlig skalerbar.

Jeg synes, at skalerbarheden ligger i, at man risikovurdere i forhold til risiko og væsentlighed, og jo længere man kommer ud af den tangent, jo mere skal man gøre. Den skalerbarhed kan jeg sagtens se.

I forhold til virksomhedens størrelse ligger der nok en implicit forudsætning i, at de er rimelig professionelle, og det kan jeg se hos os, at det er kunderne jo ikke. Vi kan ikke lægge sådan en standard ned foran om og sige, "kan i ikke lige hjælpe os med at komme i mål med det her?" De ville jo et eller andet sted begynde at grine og græde. Så nej, jeg synes ikke, at den er skalerbar på kundestørrelse.

**Magnus:** Så man kunne måske godt tænke sig, at handlingerne skulle være mere bestemt ud fra skønnet og virksomhedernes størrelse?

Faglig afdeling og lokale eksperter  
(267)

<p><b>Peter.</b> Øhm, ja altså, det er jo det her med, om vi skal have et særskilt sæt standarder til små virksomheder, hvor det måske er mere okay at have en mundtlig tilgang til revisionen og en lidt mere "snakke-tilgang", da det er det, som disse kunde kan være med på. Det har vi ikke. Vi har ét sæt standarder, og på vores påtegninger er det det samme vi refererer til, uanset om det er en lille tømmer eller om det er Novo. Jeg synes mere, at det er noget strukturelt der skal til, end at putte det ned i den her standard, og så dele dem op, fordi så skal man jo gøre det med alle standarder og sige, at der er to typer virksomheder.</p>	<p>Andre handlinger for mindre virksomheder (268)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Så det er måske den her problemstilling med, at man har nogle simple virksomheder med simple skøn, men der kunne måske være et element, som gjorde det komplekst?</p>	
<p><b>Peter:</b> Ja det er jo det. Vi er jo nok lidt tilbage med det her, at vi reviderer virksomheder, der ikke har en regnskabsmæssig professionel ledelse, men derimod er professionelle i forhold til at drives deres virksomhed. Når det kommer til regnskab, har de måske en stærk bogholder i bedste fald, og de kan noget debet/kredit.</p>	<p>Kompetencer afhænger af kundestørrelse (269)</p>
<p>Men med det andet her (skøn) er de simpelthen nødt til at købe sig til noget assistance, og så er vi ude i hele uafhængighedsdiskussionen.</p>	<p>Uafhængighed (270)</p>
<p><b>Magnus:</b> Et af de andre mål med standarden er at øge revisors professionelle skepsis. Mener du, at din professionelle skepsis er blevet øget på grund af ajourføringen?</p>	
<p><b>Peter:</b> Hehe nej, for nu er jeg jo en af dem, der godt kunne finde ud af det før. Ej, det synes jeg faktisk, at den er, og det synes jeg også, at hele det formål er, fordi man bliver klædt bedre på til at forstå, hvad skepsis er. Det er jo virkeligt at fluffy og højtravende ord, når man bare siger det. "Du skal være professionel skeptisk". Altså, det er jo svært at forstå, og her bliver der ligesom pinpointet, hvad niveauet er, så det synes jeg faktisk er rigtig fint.</p>	<p>Øget professionel skepsis (271)</p>
<p><b>Magnus:</b> Så alle de her ekstra dokumentationsøvelser har været godt for den professionelle skepsis?</p>	
<p><b>Peter:</b> Ja jeg synes, at den præciserer, hvad er skal til for at komme i mål med forståelsen og lede efter modstridende revisionsbeviser, og ikke bare få bekræftet de antagelser, som vi tror der er.</p>	<p>Øget professionel skepsis (272)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Du nævnte, at regnskabsafdelingen ude ved de små virksomheder måske ikke er lige så professionel på det her område. Kunne det</p>	

tænkes, at der er et gap mellem regnskabsstandarderne og revisionsstandarderne i forhold til, hvordan de (virksomhederne) skal aflægge regnskabet, og hvordan vi (revisor) skal revidere det?

**Peter:** Øhm, der er måske nogle gange et gap, da regnskabsstandarderne lægger noget kompleksitet ind, som små virksomheder ikke selv kan håndtere. Så jeg synes, at kompleksiteten mere ligger der end på revisionsstandarderne. Hvis I kan følge det. Hvis regnskabsstandarderne var mere simple, så var det også nemmere at revidere. Så hvis det er det i mener med, at der er et gap, så ja.

**Rasmus:** Det var mere i forhold til leveringssiden hos kunden i forhold til, hvad revisor efterspørger, når de (revisor) reviderer. Vi har snakket med nogle kunder der siger ”hvorforskal vi forholde os til det er? Det står jo ikke nogle steder?”.

**Peter:** Det er rigtigt, det er en udfordring. Det er jeg enig i.

**Magnus:** Er der ændringer i ISA 540(R), som ud tænker, at der kunne være gjort anderledes eller gjort bedre?

**Peter:** I forhold til det små?

**Magnus:** I forhold til den brede standard. Ikke kun i forhold til de små.

**Peter:** Nej jeg synes, at det er den rigtige vej de går, med at få præciseret, hvad det er der skal til. Nogle gange kunne man godt ønske sig nogle eksempler, men det er jo en hel generel ting, som aldrig rigtig er med i revisionsstandarderne, synes jeg. Men de er jo vanvittig svære at lave med en hel masse forudsætninger.

**Magnus:** Har du (Rasmus) mere?

**Rasmus:** Nej, det tror jeg ikke.

**Magnus:** Jeg tror ikke, at vi har mere. Tusind tak for at du ville stille op til interviewet.

**Peter:** Velbekomme og held og lykke med at få skrevet en hel masse. Og i må hilse Henrik.

**Magnus:** Jo tak, og det skal vi gøre.

Manglende alignment mellem revisionsstandarder og regnskabsstandarder (273)

Manglende eksempler i revisionsstandarder (274)



## Bilag 7 - Transskribering af interview med Henrik Andersen

Dato for interview: 26.04.2021

Interview foretaget af Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p><b>Magnus:</b> Først og fremmest tusind tak fordi du ville stille op til interview. Det sætter vi stor pris på.</p> <p><b>Henrik:</b> Jamen selvfølgelig!</p> <p><b>Magnus:</b> Hvis vi starter med en kort introduktion af os to, så er det Rasmus, der sidder ved siden af mig, og jeg er Magnus. Og vi er studentermedhjælpere hos PwC, hvor vi bliver fuldtids efter vores speciale her til sommer.</p> <p>Kunne du måske starte med en introduktion af dig selv, og hvilken rolle du har ved EY?</p> <p><b>Henrik:</b> Ja, det kan du tro. Jeg er selv cand.merc.aud fra Aarhus i, puha, 2001. Startede hos EY der. Og så blev jeg autoriseret (revisor) i 2006 og har egentlig haft en rolle dels som associate partner med min egen portefølje, hovedsageligt fokuseret på store og mellemstore virksomheder, en del reffered in kunder og så en del på US sager - US PCAOB sager. Og så har jeg også de efteruddannelseskrav, der nu er krævet til det. Derudover havde jeg så også en kasket som fagansvarlig på Aarhus kontoret. Fagansvarlig på revisionsdelen. Lavet en del kvalitetskontrol både i ind- og udland. Så er der lige mouse - havde jeg nært sagt - fra 2018 hvor jeg trak stikket og gik selvstændig. Lavet en del rådgivningsopgaver for nogle større virksomheder. Alt muligt - skat, omstrukturering, you name it. Men kom så tilbage til EY her i efteråret 2020 og er så egentlig kørt ind på nogle større sager og jeg laver en del US PCAOB også. Både for Aarhus og København kontoret.</p> <p><b>Rasmus:</b> Nu hvor ISA 540 er kommet, hvad er det første, I gør ved EY, når der kommer sådan en ny standard?</p> <p><b>Henrik:</b> Jamen altså, det er hovedsageligt faglig afdeling, der tager første hug på sådan en. Og når det er noget internationalt, så er det internationale samarbejde, der tager det første hug på, hvordan skal vores metodik tilpasses, hvis der er noget, der skal tilpasses.</p>	<p>Globalt styret for ensartet implementering (275)</p>

Det bliver så rullet ned til den danske professionelle practice, og så sidder man der og laver nogle initiativer - hvordan skal vores metodik tweakes, hvor skal vi have ændret i arbejdsprogrammer, instrukser, osv. Og det bliver så sendt ud. Det har jeg tidligere siddet og arbejdet med, men nu har jeg ikke lige arbejdet med 540, men det er de andre tiltag.

Men så bliver det rullet ud til lokalkontorerne, der skal implementere det, og afhængigt af hvor store ændringer det er, kan man nogle gange komme til Workshops og learning sessions, hvor man ligesom siger, at det her er noget, der er vigtigt, og det er noget, vi skal have forandret. Nogle gange kan det også godt tage overhånd, særdeles når det kommer fra international, for det er klart, hvis man sidder med Coca Cola, så har man et lidt andet fokus og nogle flere timer, end hvis du sidder med et lille engagement, så der er nogle gange en opgave i at få det til at være praktisk også.

**Magnus:** Bliver der så skabt en klar implementeringsplan på et revisionsteam, når der kommer sådan en stor standard her?

**Henrik:** Ja, det gør der. Der bliver rullet noget ud fra centralt hold, som vi skal forholde os til, og qua vores revisionsværktøjer bliver tvunget igennem, hvor vi skal forholde os til dem.

**Magnus:** Du snakkede lidt om oplæringen af personalet - hvilken måde sker dette?

**Henrik:** Altså det kommer an på igen, hvilke tiltag det er. Sådan en som den her - det er nok ikke junior assistenten, der bliver sendt på kursus i at forholde sig til regnskabsmæssige skøn, og hvad der er væsentligt, så der vil man typisk kigge efter, hvilke grades vil det være naturligt at involvere i det her. Nu kan jeg ikke huske, hvordan det ser ud i PwC, men hos os vil det typisk være fra senior og opfejer. Det vil typisk være dem, der har nogle berøringsflader, der føder ind til det her, i hvert fald på planlægningstidspunktet er det dem, der tager første hug på, hvad er det plejer at gøre, og hvordan skal vi have det her implementeret. Og så servere et forslag til os, der kan tage en mere overordnet beslutning, om hvilken retning vi skal tage, og hvad vi skal have fokus på.

**Rasmus:** Nu er der jo tale om en revisionsstandard, men specielt ISA 540 er også meget fokuseret på den dialog, der er med kunden

Opdatering af templates (276)

Global udrulning efterfulgt af lokale programmer og workshops (277)

Træningsforløb afhænger af karriere (278)

<p>i forhold til materiale og sådan noget. Når de her standarder kommer, hvordan vurderer I så, om det er noget, kunderne skal informeres om?</p> <p><b>Henrik:</b> Jamen altså, der kigger vi jo lidt på, hvad det er, der ligger i standarden, hvad er det, der udelukkende ligger på os revisorer som dokumentationskrav, som kunden egentlig ikke bliver berørt af, og så har vi sådan en som den her, som er en, der er ret central for kunden i forhold til deres forretningsgange og procedurer og deres interne kontrolsetup omkring der her.</p> <p>Jamen der involvere vi typisk kunden ret tidligt, og igen, det vil også typisk være en del af implementeringsplanen, at når de her Exposure Drafts bliver lavet fra standardsætters side - allerede der begynder vi at kigge ind i nogle implementeringsplaner og vi begynder at tale med kunder, hvor det i første omgang bliver de store kunder, hvorefter det så kører ned til de mindre kunder, for lige som at forberede dem på, jamen hvad er det egentlig, der rammer os, og hvad er det, vi forventer af her?</p> <p><b>Magnus:</b> Hvordan bliver de her tiltag så præsenteret for kunderne?</p> <p><b>Henrik:</b> Det vil typisk være øverste ledelse først. Det vil typisk være noget, vi har med på nogle management møder, men det kunne også være til revisionsudvalg. Jeg har haft det med til nogle revisionsudvalg, hvor vi blandt andet siger, jamen her kommer der - typisk i årsrul så har vi afslutning og så har du en planlægningsfase, og i denne planlægningsfase vil der typisk være noget med, hvad er det, vi ser ind i, og hvad kommer der af nye krav og hvad kommer der af nye regulering - det kunne være jamen regnskab, revision, skat. Her er der noget, I skal være opmærksomme på, så vi vil typisk tage det med dem i første omgang. Og igen så drosler vi det ned til noget regnskabschef og videre ned i organisationen, som skal gøre det mere operationelt.</p> <p><b>Magnus:</b> Hvis vi snakker standarden sådan helt lavpraktisk, hvilke ændringer har så givet anledning til de største udfordringer?</p> <p><b>Henrik:</b> Jamen altså. I virkeligheden burde der jo egentlig ikke være så meget nyt i forhold til, hvad vi har gjort tidligere. For der har jo altid været krav om, at vi forholder os til ledelsens estimater og ledelsens skøn, som ligger i regnskabet. Når det er sagt, så ved I jo nok også, at der har været forskelligt fokus afhængigt af, hvilken virksomhed, man har med at gøre, altså jeg har selv haft kunder i</p>	<p>Præsentation til kunden, hvis det er relevant (279)</p> <p>Tidlig inddragelse af kunder (280)</p> <p>Præsentation varierer efter kundestørrelse og kompleksitet (281)</p> <p>Skræddersyet kommunikation til bestyrelsen, den daglige ledelse og finansdirektøren (282)</p> <p>Øget struktur og dokumentation som følge af ajourføringen (283)</p>
---	--

forskellige størrelse. Jeg har Siemens Windpower, hvor alt der ligger i 540 er noget vi allerede har haft fat i før, fordi estimaterne bare er så vigtige der f.eks. i at opgøre nogle garantihensættelser osv. Så jeg tror, at standarden gør, at det bliver noget mere struktureret den tilgangsvinkel, der er, for jeg siger ikke, at vi ikke har revideret estimater førhen - selvfølgelig har vi det - jeg tror bare ikke helt, det har været helt så struktureret, som standarden har ville lægge op til.

**Rasmus:** Når man sidder på revisionen - er der så nogle, man kan gå til, hvis man støder på udfordringer?

**Henrik:** Du tænker internt?

**Rasmus:** Ja lige præcis.

**Henrik:** Ja det er der. Vi har en faglig afdeling i København, og så vi nogle lokale fagpersoner, hvor jeg har været den, der var det tidligere. Specifikt på den her standard vil det være dem, man går til. Vi har nogle andre implementeringsinitiativer omkring digitalisering, hvor man siger, at det er ligesom så vigtigt for fremtidig revision, at der kører man det videre ned, og der har man lavet nogle networks og nogle champions på kontorerne, som så er dem, der skal være med til at drive det fuldstændigt lavpraktiske, så ja, der er bestemt nogle at spørge. Og igen, hvis vores faglige afdeling i København så ikke svarer, så har vi et nordisk samarbejde, og hvis de så ikke kan svare, så går det så videre op til global og US. Der er vi egentlig meget integrerede.

**Magnus:** Hvordan vurderer I, om der er behov for inddragelse af eksperter, og har I haft brug for eksterne eksperter?

**Henrik:** Ja, jeg har selv haft brug for nogle. Jeg vil sige, at vi altid haft, også før standarden her kom, nogle interne krav om, at når der er nogle væsentlige skøn, så har vi nogle tjeklister. Og det er egentlig forkert, for det er ikke kun ja/nej spørgsmål - der er også nogle, hvor man rent kvalitativt skal forholde sig til, om der er specielle udfordringer på en regnskabspost. Så vi har haft sådan nogle tools, der kunne hjælpe os med at identificere, at her er et væsentligt regnskabsmæssigt skøn, og her er der nok noget, der ligger udover revisors egen kompetence. Jeg har selv haft sager, hvor vi har haft fat i eksperter fra udlandet på helt specifikke - det har været nogle helt specifikke statistiske regnemetoder, vi havde behov for noget indsigt i forhold til nogle garantihensættelser. Expected failure rates - der findes åbenbart et helt statistisk framework for

Lokal ekspertviden (284)

Inddragelse af eksperter på komplekse områder (285)

det, så fandt jeg også ud af det, og det lå jo nok lidt ud over min spidskompetence, så ja, der er masser af eksempler, hvor vi hiver eksperter med ind. Nu har vi heldigvis ikke pensionsforpligtelser i Danmark, men ellers er det også typisk et område, jeg ser for de datterselskaber, de danske selskaber har i udlandet, som rapporterer ind til os, der bliver typisk inddraget eksperter til værdiansættelse. Og så et andet segment jeg sidder på, det er life-science, de sidder typisk warrentsordninger, der involverer vi også per default vores valuationeksperter til at få sat de rigtige værdier på de her warrents.

**Rasmus:** Når I så sidder på revisionen og skal til at implementere den her ISA 540, så er der nogle af tingene, I måske allerede har gjort, og nogle af tingen der skal dokumenteres lidt bedre. Har I en process, hvor I vurderer hvor langt I er med implementeringen?

**Henrik:** Ja det kan man sige, for vores metodik er typisk bundet op på, at vi bliver tvunget gennem de har væsentlige punkter på planlægsningstidspunktet. Så der vil simpelthen i vores revisionsværktøjer være en specifik opgave, der lyder på, at vi skal forholde os til det her, vi skal have drøftet med ledelsen, vi skal have lave en plan for, hvordan vi kommer i mål med det. Så der bliver vi hjulpet godt igennem af vores værktøjer, hvor det bliver synligt for os, hvad er status - er vi igennem ja/nej? Og qua det at vi i særdeleshed også på de store har fat i nogle revisionskommitterer, jamen så sidder vi med der, og har ret god føling med, hvor langt er vi i processen.

**Magnus:** Sådan internt i revisionstemas og revisionshuse er der så en måde, hvor I deler erfaringer mellem revisionsteams og kunder?

**Henrik:** Øhm, egentlig ikke. Mig bekendt er der ikke sådan noget formelt ved det. Men når der kommer sådan noget stort noget som det her, så snakker man jo sammen på tværs af teams. Og vi sidder i åbne kontorfællesskaber, så det er nemt lige at spørge, hvad fa'en har I gjort på den her. Så det er nok mere på den uformelle.

**Rasmus:** En af de helt store ting ved standarden er jo, at den gælder alle skøn - både de simple og de komplekse. Det er også derfor, de har inkorporeret den her skalerbarhed, så man ligesom har kunne skalere det. Tænker du, at skalerbarheden er tilstrækkelig, som den er nu?

**Henrik:** Ja, det synes jeg faktisk, de er. Jeg synes, det giver super god mening, det man skal lave. Og jeg synes faktisk også, vi har formået at få det inkorporeret ret godt i vores værktøjer og metodik,

Integreret dokumentationsværktøj gennem alle revisionsfaserne (286)

Vidensdeling på tværs af teams (287)

hvor vi bliver tvunget igennem den der skalering allerede i planlægningsfasen, så vi ligesom får sorteret det fra, vi sådan relativt hurtigt kan lukke, og så får vi brugt krudtet der, hvor der er noget mere kød på. Så jeg synes egentlig ikke, det er overkill, fordi selv på de mindste skøn, synes jeg, det er vigtigt lige at få ridset op, jamen hvorfor gør, som vi gør. Og det, at det ikke nødvendigvis har været dokumenteret så godt tidligere, er jo ikke nødvendigvis et udtryk for, at vi ikke har lavet den revisions, der skulle til og gjort os de overvejelser. Jeg tror bare, det her det hjælper med at få sat et par afsnit i vores revisionsplanlægning og få gjort det krystalklart, hvorfor vi gør, som vi gør.

**Magnus:** Et andet mål med standarden var også, at den professionelle skepsis skulle forøges. Følger du, at din professionelle skepsis er blevet forøget af ajourføringen?

**Henrik:** Øhm, det er egentlig et stort spørgsmål, for du spørger jo egentlig, om jeg synes, jeg har gjort mit arbejde ordentlig før, og det synes jeg egentlig, jeg har (griner). Men det er da klart, når vi bliver tvunget igennem nogle steps, og når vi bliver tvunget til aktivt at skulle forholde sig til nogle ting, altså... Hvor man før kunne sige, at jeg skal revidere det her estimat, der tror jeg godt, man førhen kunne hoppe direkte ind i ledelsens estimat, i stedet for lige at sige, hvad er mit eget punkttestimat og lige køre det ud. Jeg tror egentlig, det er en af de standarder, hvor jeg synes, det giver god mening, at man ligesom bliver tvunget til at gøre nogle overvejelser.

**Magnus:** Også hvor man ikke kun skal indhente bekræftende revisionsbevis - man skal også hente afkræftende revisionsbevis. Det er vel også en af de store ting, der gør det?

**Henrik:** Ja præcis.

**Magnus:** Til slut her - er der så nogle ændringer i standarden, du mener, kunne gøres bedre eller anderledes?

**Henrik:** Njarj, ikke lige sådan noget top-of-mind. Altså nu kan mene meget om revisionsstandarder, og at det nogle gange bliver lidt for rigidt og alt muligt, men lige her synes jeg faktisk, de har ramt ret godt og noget som på de fleste revisioner, eller på alle revisioner burde være noget, vi skal forholde os til. Så nej, der er ikke umiddelbart noget.

Tilstrækkelig skalerbarhed (288)

Rettesnor til revisionen af regnskabsmæssige skøn (289)

Fornuftig standard (290)

Rasmus: Jeg tror, det var det hele Henrik. Så vil vi bare sige tak, fordi du gad at stille op.

Henrik: Jamen, endelig. Kommer der nogle opfølgninger, så siger I bare til!

Magnus: Tak! Vil du have en transkriberet version af interviewet?

Henrik: Det behøver jeg ikke, nej.

Magnus: Det er super.

Henrik: Tak for nu - hej hej.

Rasmus: Selv tak. Hej.

## Bilag 8 - Transskribering af interview med Jeannette Wengel

Dato for udførelse af interview: 26/03-2021

Interview foretaget af: Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p><a href="#">Rasmus</a>: Hej Jeannette, og tak fordi du har lyst til at stille op til interview. Er det i orden, at vi optager interviewet?</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Det er helt okay, det tænkte jeg nok.</p> <p><a href="#">Rasmus</a>: Perfekt. Det var godt. Jeg tænker, at vi lige kan give en præsentation af os selv. Vi arbejder begge hos PwC i Aarhus, og vi sidder som studentermedhjælpere i vores SME-segment, hvor de mindre kunder hører til. Vi har været ansat i 1,5 år, og lige nu er vi i gang med vores specialeafhandling.</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Er det cand.merc.aud, eller er det HD?</p> <p><a href="#">Rasmus</a>: Ja det er cand.merc.aud.</p> <p><a href="#">Magnus</a>: Vi har taget HA-vejen og så cand.merc.aud.</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Så i startede efter HA?</p> <p><a href="#">Magnus</a>: Ja lige præcis.</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Okay. Hører i også mig som ekko, eller er det kun mig sig?</p> <p><a href="#">Rasmus</a>: Vi kan fint høre dig. Der er intet ekko her.</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Så længe det bare er mig selv, så kan jeg godt leve med det.</p> <p><a href="#">Rasmus</a>: Super.</p> <p><a href="#">Magnus</a>: Vi tænkte på, om du kunne introducere dig selv og fortæller, hvilken rolle du har i Rockwool, og hvilke ansvarsområder, som du sidder med.</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Jeg har været i Rockwool i over 15 år. Jeg læste også HA og startede som færdig-HA'er i KMGP, hvor jeg samtidig læste cand.merc.aud. Jeg arbejdede i KPMG i i alt 8 år, hvorefter jeg blev enig</p>	



med mig selv om, at det nok ikke var revision, at jeg ville. Jeg var oppe til SR-eksamen og dumpede, hvor jeg blev enig med mig selv om, at det ville jeg ikke igen. Jeg vidste anyways, at jeg ikke ville satse på at blive partner eller noget som helst, men at jeg ville ud og sidde på den anden side af skrivebordet. Jeg søgte en stilling hos Rockwool, hvor jeg fik en stilling som financial controller, hvor jeg mest sad med internt månedsregnskab og eksternt regnskab.

Efter et par år blev jeg forfremmet til afdelingsleder, og efterfølgende til teamleder, og nu er jeg så director for group reporting accounting and compliance. Det jeg primært laver i dag er rigtig meget ledelse inden for områderne internt/eksternt regnskab, og jeg har ikke så meget hands-on mere.

Mine afdelinger er ansvarlige for at lave månedsregnskab, rapportere til group-management og bestyrelsen. Derudover har vi kvartalsrapporten til fondsbørsen, da vi er børsnoterede, og vi har årsrapporten, som er vores store områder. Jeg er også ansvarlig for at koordinere vores koncerrevision worldwide, både de steder, hvor vi har valgt at bruge PwC, og de steder, hvor vi ikke har valgt at bruge PwC, som er de små lokale selskaber. Jeg er også ansvarlig for vores lokale regnskabsafklæggelse. Det vil sige, når datterselskaberne rapporterer til os, så rapporterer de efter IFRS og vores koncernrapporteringspakke, men lokalt har de jo også deres lokale regnskab, som vi har outsourcet til EY og lavet det som en global proces, og den ligger så også i min afdeling.

Udover koncernen, har jeg også ansvaret for moderselskabet, så jeg har en moderselskabsregnskabschef ansat under mig, som sørger for at styre moderselskabet.

Ude hos Rockwool er moderselskabet lidt anderledes, da vi et ret stort moderselskab med en ret stor aktivitet, fordi alle vores group-functions er en del af moderselskabet, så vi har en stor group-technology afdeling, som i princippet bygger alle vores fabrikker. Når vi bygger en ny stenuldsfabrik, eller opgraderer en stenuldsfabrik, så er det et hold fra vores group-technology, hvor der er omkring 100 ansatte. Så i moderselskabet er vi ca. i alt 150 ansatte.

[Rasmus](#): Spændende.

[Jeannette](#): Det var lidt om det, jeg laver.

[Rasmus](#): Jeg tænker, at vi giver os i kast med det næste spørgsmål, som handler om, hvorvidt du har beskæftiget dig med ISA 540.

<p><a href="#">Jeanette</a>: Temmelig meget. Vi har brugt rigtig meget tid i 2020 på ISA 540. Det var i min afdeling, hvor vi havde ansvaret for at lave de memoerne.</p> <p>Da PwC introducerede det for os, startede vi med at sige ”okay, så må vi lave en plan for det”. Vi blev enige med PwC om, hvor mange memoer vi skulle lave, og hvilke forhold der var, som vedrører de her signifikante estimater.</p> <p>Da vi havde lavet en oversigt over dette, skulle jeg præsentere det over for audit committee og vores CFO, hvor jeg fortalte, at det ville komme til at tage noget tid i 2020. Jeg lavede review på alle memoerne, og lavede selv en 2-3 stykker, så det tog meget tid i 2020.</p> <p><a href="#">Magnus</a>: Du nævnte, at PwC havde præsenteret de nye krav. Hvilke informationer var vigtig for jer, da I blev gjort opmærksomme på, at revisor har fået skærpet disse krav?</p> <p><a href="#">Jeanette</a>: Det var vigtigt for os at vide, hvad det betød for Rockwool, og hvor mange estimater vi skal kigge på.</p> <p>Vi laver vores estimater, og har altid gjort det, og derudover har vi nogle key-estimates, som vi havde dokumenteret godt. Derfor var det lidt svært at forstå, at vi skulle til at dokumentere en masse gamle politikker, såsom nedskrivninger af varelageret.</p> <p>Så der var rigtig mange ting, hvor vi var nødt til at diskutere med PwC i forhold til, hvad det betyder, og hvorfor det er relevant. For det første ville vi gerne forstå, hvorfor det var relevant at bruge tid på, hvis ikke det var væsentligt.</p> <p>Det var også vigtigt for os at finde ud af, hvor lang tid det kommer til at tage. Lige pludselig skulle vi til at gøre plads i vores forholdsvis trænge årsplan til at lave disse ting. Derfor var det nødvendigt at forstå omfanget og nødvendigheden i, at det er os der skal lave det og ikke PwC selv.</p> <p>Derudover var det også vigtigt, om det var noget vi kunne gøre på toppen, eller om det var noget, som vi skulle involverer datterselskaberne i. Mange af vores accounting policies og guidelines bliver lavet i koncernen og rullet ud til alle datterselskaberne, men her skulle vi prøve at dokumentere, hvad vi allerede har besluttet. Mange af tingene var besluttet før jeg startede, så noget af det blev vi nødt til at involverer datterselskaberne i.</p>	<p>Stort tidsforbrug i 2020 (133)</p> <p>Udarbejdelse af notater til forståelse (134)</p> <p>Kommunikation til audit committee og CFO om øget tidsforbrug (135)</p> <p>Betydningen og antallet af estimater er vigtig (136)</p> <p>Forvirring da man altid har dokumenteret key-estimates (137)</p> <p>Forklaring om relevansen er vigtig (138)</p> <p>Nødvendigt at forstå omfanget og tidsforbruget (139)</p> <p>Involvering af datterselskaber (140)</p> <p>Dokumentation af forhold der blev besluttet for mange år siden (141)</p>
--	---

<p>Vi ville også gerne vide, om vi skulle til at betale ekstra for det, og hvorfor det så var tilfældet. Hvorfor skal vi betale for noget ekstra, som vi altid synes, at vi har gjort? Men nu skal vi bare dokumentere det på en anden måde. Derfor var det vigtigt at vide, hvad det kom til at betyde for vores honorar.</p>	<p>Dialog vedrørende større honorar (142)</p>
<p>Når vi kommer ud til datterselskaberne og beder om deres tid, så er det vigtigt at kunne forklare, hvorfor vi gør det. Derfor var det også vigtigt for os at kende baggrunden for ændringen.</p>	<p>Vigtigt at kende baggrunden for ændringen (143)</p>
<p><a href="#">Rasmus</a>: Så lige for at opsummere, så er det vigtigt for jer, at I får de nødvendige informationer, og at det bliver kortet ned, så I kan få det til at passe ind i jeres planer?</p>	
<p><a href="#">Jeannette</a>: Yes. Man kan sige, at for os var det vigtigste at få scopet opgaven og planlagt den. Ude i datterselskaberne er man nødt til at "bede" om at få ressourcer, så derfor er planlægningen nødvendig at få styr på.</p>	<p>Scoping og planlægning er det vigtigste (144)</p>
<p><a href="#">Magnus</a>: Du snakkede lidt om de ikke-signifikante skøn. Har der også været større udfordringer med dem, og har I skulle dokumentere mere på disse?</p>	
<p><a href="#">Jeannette</a>: Ja helt sikkert. Det er det, der har taget tid. De væsentlige skøn havde vi rimelig godt styr på, da revisionen tidligere har bedt om at få dokumentation på tidligere.</p>	<p>Ikke en udfordring at dokumentere signifikante skøn (145)</p>
<p>De mindre skøn var klart en udfordring, da det blot har været en regel, som vi har haft. Vores nedskrivning på varelageret er totalt stabil, så hvorfor skal vi til at lave en look-back analyse og dokumentere, at det er 50% i stedet for 40%? Så det var det, der gav udfordringer, og ikke de væsentlige estimater, som har kørt i langt tid.</p>	<p>En udfordring at dokumentere ikke-signifikante skøn (146)</p>
<p>Rockwool er nok også kendt for at være lidt forsigtige, da vi nok hellere vil tage en omkostning lidt for hurtigt end at vente med den, så vi har haft nogle nedskrivningsregler, som nok er lidt aggressive, men konstant. Det var helt klart den store udfordring, da vi skulle til at bevise, at det rent faktisk er sådan i virkeligheden.</p>	<p>Svært at dokumentere "regler" (147)</p>
<p><a href="#">Rasmus</a>: Du har også været lidt inde på spørgsmål 4 i forhold til udfordringerne i forbindelse med arbejdet.</p>	
<p><a href="#">Jeannette</a>: Ja det tog helt klart længere tid, end vi havde regnet med. Vi fandt ud af, at nogle af vores data ikke registreres på en måde, så man kan lave en hurtig look-back analyse. Og når vi skal til at lave dette på</p>	<p>Tidskrævende at lave look-back analyser på mindre væsentlige</p>

<p>vores mindre væsentlige estimater, bliver det meget tidskrævende, da man skal til at bede datterselskaberne om manuelle opgørelser, og man skal kunne stemme dette af til resten af tallene og præsentere det på en ordentlig måde.</p>	<p>estimer grundet dataregistrering (148)</p>
<p>Jeg tror, at vi i gennemsnit brugte en uge, hvis ikke mere, i mandetimer pr. accounting memo, hvilket er meget, som man skal tage ud af en travl kalender. Vi kunne heldigvis dele den ud på mange afdelinger, så det var heldigvis ikke kun min afdeling. Vi tog også fat i vores shared-service center og vores business control, hvor vi fik dem til at hjælpe med at dokumentere tingene.</p>	<p>Større kunder har kompetencer inhouse (149)</p>
<p>Jeg tror, at vi fandt ud af, at regler, der er lavet for mange år siden var meget svære at argumentere for. Det var super svært, for når man går ud på en stenuldsfabrik og kigger på maskinerne, så er nogle af dem 50 år gamle og de kører stadigvæk.</p>	<p>Svært at dokumentere "regler" (150)</p>
<p>Revisorerne påpegede selvfølgelig, at det så ikke kan være rigtigt, at de skal afskrives over 10 år, men det er jo så fordi, at der er en masse forskellige enkelte aktiver, som udskiftes i løbet af årene. Det var dette, som vi skulle koge nede til et gennemsnit på 10 år, og den dataøvelse har vi aldrig prøvet at lave før.</p>	<p>Dokumentation af afskrivningspolitikker var en svær dataøvelse (151)</p>
<p>Det var især look-back analyserne, hvor data ikke var bogført på en måde, hvor man kunne lave en effektiv look-back analyse.</p>	<p>Svært at lave effektiv look-back analyse grundet bogføringen af data (152)</p>
<p>For i år af vi så aftalt, at sørger for, at det bliver bogført på en anden måde, så vi kan lave dem nemmere fremadrettet. Så det var et helt mindset, som vi skulle have ændret.</p>	<p>Generel ændring af mindset (153)</p>
<p><a href="#">Rasmus</a>: Hvordan kan revisor være behjælpelig med jeres udfordringer?</p>	
<p><a href="#">Jeannette</a>: Jeg synes egentlig, at PwC gjorde det okay. De havde et opstartsmøde, hvor vi blev enige om, hvilke skøn vi kigger på, og hvilke memos vi skal lave. Her var de behjælpelige med at lave en template, hvor vi skulle starte med at beskrive om regnskabsprincipperne og dernæst forskellige emner. Det hjalp at have en struktur over måden som memoerne blev udarbejdet på.</p>	<p>Opstartsmøde med revisor omkring scoping og modtagelse af memo-templates (154)</p>
<p>Vi kunne godt have brugt noget mere inspiration fra andre. Hvad gør andre? Hvordan dokumenterer andre deres anlægsaktiver? Er andre rigtig gode til component-accounting? Vi fandt ud af, at vi ikke var så gode til at bevise, hvorfor levealderen er, som den er.</p>	<p>Manglede inspiration til måden at dokumentere på (155)</p>

<p><a href="#">Magnus</a>: Har jeres arbejde givet jer et dybere indblik i måden, som i opgør jeres skøn på.</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Ja det har helt klart åbnet vores øjne for, hvor vi ikke er gode, og hvor man har lænet sig for meget op ad ”sådan har vi altid gjort” og ”det plejer vi at gøre”. Når der ikke er fokus på et område, og når udviklingen i området er stabilt, går man ikke ind og udfordre dette. Det kører smooth, så hvorfor kigge på det? Men det har vi så været tvunget til her, så der er helt klart områder, hvor vi har manglet dokumentation, hvilket vi så arbejdede på i 2020 og videre i 2021.</p> <p><a href="#">Magnus</a>: Har du set det som en nødvendig handling fra standardsætters side? I forhold til at der er kommet større fokus på det?</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Jeg vil sige, at vi ingenting har ændret, men vi har blot dokumenteret, hvad vi har gjort. Vi kommer nok til at se på vores component-accounting på en anden måde, men jeg tror, at vi havde gjort det alligevel, selvom ISA 540 ikke var kommet. Vi har været forsigtige, så hvis vi skulle noget, skulle vi nok hensætte mindre eller nedskrive mindre. Så det er nok på disse områder, hvor vi kan se, at vi har været lidt aggressive.</p> <p><a href="#">Rasmus</a>: Det lyder super spændende.</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: En af de ting, som vi har fået ud af det, er hvilke områder vores accounting guideline skal strammes op. Nu har vi så disse memoer at læne sig op ad, og jeg synes, at der kommet en 3-4 projekter ud af det, hvor vi ser på, hvordan vi skal have struktureret vores data, så vi fremover kan lave disse look-back analyser.</p> <p><a href="#">Rasmus</a>: Det var meget spændende at høre om, og vi kan helt sikkert bruge det til noget.</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Hvad er det jeres afhandling går ud på? Udover ISA 540?</p> <p><a href="#">Rasmus</a>: Det er egentlig implementeringen af selve standarden i revisionshusene, hvor vi kigger på generel implementeringsteori og sammenholder dette med, hvad man har gjort. Vi interviewer både revisorer og virksomheder for at få nogle inputs.</p> <p><a href="#">Magnus</a>: Og også kommunikationen mellem revisor og regnskabsafdelingen ude i virksomhederne, da det stiller nogle større dokumentationskrav til virksomhederne.</p> <p><a href="#">Jeannette</a>: Ja for vores vedkommende var det svært at forstå, hvorfor vi skulle gøre noget, da det jo er en revisionsstandard. Skal vi nu til at lave</p>	<p>Dybere indblik i måden at opgøre regnskabsmæssige skøn på (156)</p> <p>Blot bedre dokumentation men små ændringer (157)</p> <p>Indsigt i accounting guidelines (158)</p> <p>Forvirring om standardens betydning for virksomheden (159)</p>
--	---

revisionsarbejdet? Det er jo ikke en regnskabsstandard? Men der havde vi nogle gode dialoger med PwC.

[Magnus](#): Tusind tak for din tid. Vil du have en transkriberet version af interviewet?

[Jeannette](#): Ja hvis i laver den vil jeg gerne have den og lige løbe den igennem og se om der er et eller andet. Hvornår regner i med at have rapporten færdig?

[Rasmus](#): 1. juni. Der skal den i hvert fald afleveres.

[Jeannette](#): Godt men i rækker bare ud, hvis der er et eller andet, så har i min mail.

[Magnus](#): Tusind tak. Vi vil også gerne sende vores opgave, når vi er færdige.

[Jeannette](#): Det vil jeg gerne. Jeg vil egentlig også gerne vide om i citerer mig direkte i jeres opgave.

[Magnus](#): Jeps. Det skal vi nok informerer dig om. Tak for interviewet og god weekend.

[Rasmus](#): God weekend.

[Jeannette](#): Tak og i lige måde.

## Bilag 9 - Transskribering af interview med Tatiana Borodenko

Dato for interview: 26.03.2021

Interview foretaget af Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p><b>Introduction</b></p> <p><b>Rasmus:</b> First of all - thank you for participating in our interview</p> <p><b>Tatiana:</b> You are welcome!</p> <p><b>Rasmus:</b> I'm Rasmus and this is my partner Magnus, and we both work in our office in Aarhus. We work with smaller companies so usually not the larger companies like Vestas. We are currently doing our master thesis and we will graduate this. We have both worked in PwC in almost two years.</p> <p><b>Magnus:</b> Can you tell us a little bit about yourself - what your role is in Vestas, and what areas of responsibilities you have?</p> <p><b>Tatiana:</b> Yes, so I work for financial compliance in Vestas, so you can say head of financial compliance. So what we do in financial compliance is that we perform risk assessments for Vestas financial statements to ensure that relevant controls are in place. And we focus mainly on the high and medium risks. Then we design and test the effectiveness and monitor the report of the financial controls to ensure that Vestas financial statement is free of material misstatements. We also direct and support activities within SAP and GRC process controls so that is our system that we use to monitor internal controls and that is about control rate, dashboards and control optimization. So in addition what we also do is we enable our salesforce with an understanding of Vestas financial control framework and financial policies and we do it via onsite compliance visits.</p> <p>So we also do the regular follow up on the internal and external audit observations and observations from financial compliance visits to ensure that risks are adequately addressed by the control activities. Then we also monitor audit and non-audit themes to ensure compliance to different regulations. We also prepare and coordinate material for the audit committee meetings. And also one of our responsibilities is to support Vestas hotline, where we do the data instruction, the data formatting,</p>	

nursing files and also doing the investigation of the process and then some conclusions and after the investigation of the entire case we also think how we can adjust things so can avoid these cases in the future.

So if we just summarize - our purpose is to ensure that Vestas financial statement is free of material misstatements and then by what I just told you.

**Magnus:** To which extent have you worked with ISA 540(R)?

**Tatiana:** So ISA 540(R) were directly involved in this exercise so by the time we got to know by our auditors, PwC, that now we have ISA 540 revised standard. I think it took place in december 2019, that the standard was issued and then we started the discussion in early 2020 with PwC about who will be doing what.

Because basically more requirements with regards to accounting estimates who were towards the auditors it would mean extra audit fees, right?

So then we had the discussion with PwC about who will be doing what in this exercise, and define the plan and my team were involved in some estimates and then we also had the IFRS team who were involved in the estimates in which they work on. So we were involved in the estimates prepared by the business not by the IFRS team. Examples can be materialized value of inventory, useful life of intangible and tangible assets and then also warranty provision, revenue that was about plant cost. Within plant cost we had a lot of estimates in liquidation etc.

So we were directly involved in these estimates. We developed memos, we also understood where we had areas for improvement. So some way we also figured out if we lacked some data or some conclusions. Then we worked together with our business in order to take it forward and have documentation in place for our accounting estimates.

**Rasmus:** When the auditor is subjected with these enhancements - which information is important to you?

**Tatiana:** So basically what are the requirements of the standard and what is needed in order to have accounting estimates in order. So there were some additional requirements to the process - basically details I needed in order to confirm that our estimates are done in the best way, we can say.

Tidlig inddragelse af kunder (160)

Højere revisionshonorar (161)

Planlægning med revisor og øvrige afdelinger (162)

Udarbejdelse af notater til forståelse (163)

Forståelse af områder hvor forbedring var nødvendige (164)

Information om standardens krav er nødvendig (165)



**Magnus:** Have they been given you a plan, or a structure to your memos? How have they helped in this process by being compliant with the new ISA 540(R)?

**Tatiana:** So the plan has been created from both sides - PwC together with Vestes because we also needed to hit some deadlines for hard close audit and then also year-end audit, and then we also needed to save some time in order to prepare all memos.

So the first step was that we needed to define the accounting estimates, because some of the estimates were group accounting estimates and they were based on the group materiality, and then we just line by line in our financial statements and said which kind of accounting estimates do we have in the different lines in our financial statements.

Here we took our group materiality which is quite high compared to the local entities. And then we also performed the same exercise to local entities and then the audit defined limited scope and also group audit.

Then we also understood the local materiality that we received from PwC, because they calculated that, and then we also developed the template for our local finance in order to guide them in definition and identification of accounting estimates, because I have to admit that the wording used in ISA 540 is very auditing with complexity, subjectivity and estimation uncertainty etc. so we understood that it could be a risk that people who do not work with auditing will not understand the wording and what stands behind them. So we also tried to work in a simple language which can be understandable by local finance people and I think we succeeded in that.

So after we discussed the feedback from our local organisations and local entities and consolidated them into one picture and basically we also agreed with the auditor what would be audited locally and what would be audited at the group level. So we had some local accounting estimates that are only applicable for some specific entities due to the local legislation and accounting requirements. But it was very minor at least by any way we had them. So then we prepared the memos when we finalized the identification of the accounting estimates.

Then we also discussed with PwC, what should be the structure of memos, and they have provided us with a structure, and we have worked also with our IFRS team and our internal financial guidelines in order to give them a brief of what our accounting policies are and other IFRS legislations.

Udarbejdelse af plan sammen med revisor (166)

Udfordrende ordvalg i ISA 540(R) for ikke-revisorer (167)

Simplificering af krav i ISA 540(R) (168)

Dialog med revisor om memo-struktur (169)

Then we have our model and descriptions of the methods used for our accounting estimates and then also how management select, design and apply the method to make the accounting estimates is also what we described in the memo, and then we also did the lean to the applicable financial reporting framework requirements if applicable. Basically when we described assumptions that we use in the estimates then management are approached to identify and select assumptions when we make the accounting estimate.

When we also prepared the data and that was the data used by management based on the applied assumptions and then also the source of the data. So it was different BI reports from our SAP-program that we use in Vestas. Then we also took into consideration other considerations like identification of changes compared to the prior year then we also estimated estimation uncertainty, complexity and subjectivity and then also said if any specialized skills or knowledge were required to determine an estimate.

Then we also described the governance processes and internal controls, and what was the approach to define the estimate - was it the group or the central approach or the local approach and which main processes are involved in the accounting estimates when we are talking documentation of any of the accounting estimates.

And then the retrospective reviews so a comparison of outcome of prior years compared to current estimates. And then the disclosure requirements so basically what is required to be disclosed in the annual report.

So basically the process for memos was governed centrally by us, by group financial compliance, so in cooperation with the accounting estimates owners, for instance with warranty provisions we have a specific department, financial department, who is involved in and knows the process in how to meet warranty provisions, so basically we were in touch with those people and the memo was the product of the corporation with those people.

The size of the memos were approx. 5-7 pages and we also had a dialogue with auditors to get the feedback, if it would be enough or not enough what we described in the memo. They also went through the memos and told us where it should be more described, and where information was needed etc. It was also new for PwC and new for us, so it was a first from both sides to make it faster and better in terms of documenting the accounting estimates.

Feedback fra revisor på memos  
(170)

<p>We had of course some challenges when we did the memos. So basically the challenges were not very well described, and I don't think it was Vestas fault. We had some cooperation with other C25 companies that had the same feedback. It was a bit hard to get the full overview of the process because of the process description.</p> <p>Then at least the use of assumptions was also a bit of challenge. To understand which assumptions are used in order to define the accounting estimates and how people arrived at those assumptions. And also of course documentation supporting the applied assumptions for instance assessment of useful lives. We have this disclosure in our annual report - for how long we depreciate buildings, installations, machinery, plant and equipment etc. But it was hard to find the documentation which proves that the useful lives should be as described in the annual report.</p> <p>Then of course different models that are used for materializable value of inventory, VET provisions and etc. You probably know that many companies used the percentages in order to calculate the genetic provision for inventories, and on top of this there are also specific provisions. And these percentages that are used for calculating the genetic provision calculation sometimes is hard to define, so there has to be proper data in place like monitoring of scrap value for a certain period of time and then also compare them with the outcome of the calculated provision. So there were some kind of challenges here but we are addressing them step by step.</p> <p>Then also retrospective review is also something that was a little bit of struggle. Auditors can see it from one perspective and people in the business see it from a completely different perspective and then both parties have to agree to what will be the required minimum that will satisfy the auditing purposes and also what will be useful for business. And we still have these discussions for some accounting estimates.</p> <p><b>Rasmus:</b> So you have experienced some challenges in your work with the standard. Is there some way that the auditor can be of assistance in helping you with these challenges?</p> <p><b>Tatiana:</b> I think it is just sharing best practices. They have access to other companies, and they can see what experience other companies have with documenting different models, useful life for instance etc. it would be great. It happened actually , and I think it is helpful for the company if other practices that auditors see can be shared.</p> <p><b>Magnus:</b> Have your work with ISA 540 given you a deeper insight in how to prepare your accounting estimates?</p>	<p>Udfordring at lave en detaljeret beskrivelse af processer (171)</p> <p>Udfordring at forstå og dokumentere forudsætninger (172)</p> <p>Udfordringer i forhold til opgørelse af scrapværdi (173)</p> <p>Udfordringer og diskussioner omkring look-back analyser (174)</p> <p>Deling af best-practice erfaringer (175)</p>
--	---

<p><b>Tatiana:</b> Yes it has definitely given us a better overview and understanding on how we prepare accounting estimates.</p> <p><b>Magnus:</b> Have you made some changes in the accounting estimates, or have you just documented the accounting estimates from last year better?</p> <p><b>Tatiana:</b> No, we have actually changed based on ISA 540 review. At least in the area I work with, we have changed the approach to the model in one of the accounting estimates</p> <p><b>Rasmus:</b> Do you think it will be easier in the future to document accounting estimates?</p> <p><b>Tatiana:</b> Yes, I think it would be, because we already have the basis and the structure on how it can be. Of course the challenge with data and documenting these accounting estimates for instance with useful lives - how we can document these. That machinery will last for 10 years not 15 years and not 20. We are working on that now, and we found the way we can do that. It requires time and the organization is quite big, so it also requires knowing who knows more about accounting estimates, and who can support in the accounting estimates for instance with machinery that for sure works with assets and understands the useful lives of assets. So it is not just the accounting estimates, but it is about data and to know people who can help and to identify these people.</p> <p><b>Magnus:</b> I don't have anything more. Is there something on your mind Tatiana?</p> <p><b>Tatiana:</b> No actually I think I shared with you everything that I have. I have in front of me the presentation that is used to present to other C25 companies on how we do it. And yes, I think I shared everything I had.</p> <p><b>Magnus:</b> Then I just think we will say thank you very much for having the time to talk to us! Do you want a transcribed version of the interview?</p> <p><b>Tatiana:</b> No I'm fine. So it is fine if you keep it to yourselves. And good luck with your thesis.</p> <p><b>Magnus:</b> Thank you! Bye.</p> <p><b>Tatiana:</b> Have a nice weekend. Bye bye.</p>	<p>Bedre forståelse for estimaterne (176)</p> <p>Ændringer i opgørelsen af skøn (177)</p> <p>Nemmere arbejdsproces i fremtiden (178)</p> <p>Erfaringsdeling mellem virksomheder (179)</p>
---	---

## Bilag 10 - Transskribering af interview med Morten Hastrup Aalbæk

Dato for interview: 26.03.2021

Interview foretaget af Magnus Albertsen og Rasmus Glenaa Nørskov

Interview	Kode
<p><b>Introduktion</b></p> <p><b>Rasmus:</b> Hvis vi lige starter med at give en kort introduktion af os selv, så er det mig, der er Rasmus, og det er Magnus. Vi sidder nede på vores SME kontor i Aarhus, og vi har begge været her hos PwC i godt 1,5 år, og så bliver vi færdige her til sommer. Det bliver spændende.</p> <p><b>Spørgsmål 1</b></p> <p><b>Magnus:</b> Kan du fortælle lidt om dig selv, hvilken rolle du har hos Lego, og hvilke ansvarsområder du har?</p> <p><b>Morten:</b> Det kan du tro. Jeg har været i Lego i 1,5 års tid, og inden da var jeg hos Deloitte i 7 år som revisor. Startede som færdiguddannet Cand.Merc.Aud, så jeg har en lille smule idé, hvad det er, I sidder og laver. Og hos Lego er jeg ansat i vores regnskabsafdeling. Vi sidder og laver årsrapporten og har på den måde ansvaret for, selvfølgelig koncern-årsrapporten, ansvaret for koncernrevisionen og det overordnede ansvar for, at alle vores bogholdere rundt omkring i verden overholder IFRS og dermed også det ultimative ansvar over de overordnede skøn særlig i henhold til det her.</p> <p><b>Spørgsmål 2</b></p> <p><b>Magnus:</b> I hvilket omfang har du beskæftiget dig med ISA 540(R)?</p> <p><b>Morten:</b> Jamen altså, ISA 540(R), vi blev jo bedt om af PwC at udarbejde i første omgang en oversigt over alle vores skøn og derefter et memo, der beskrev i detaljen - baggrunden for skønnet, parametre, assumptions vi havde med i det, og hvilke usikkerheder der var i det osv.</p> <p>Og det har vi været ansvarlige for i vores team, men vi har selvfølgelig lavet det med inputs fra hele organisationen. Sådan er det jo selvfølgelig i en organisation af Legos størrelse - så er der mange folk indover alting. Men i vores team har vi været ansvarlige for det, og vi er vel endt med at</p>	<p>Udarbejdelse af oversigt over skøn efterfulgt af memoer (180)</p> <p>Involvering af mange personer (181)</p>

lave en 15-20 memoer i alt til revisionsteamet. Så rimeligt involveret vil jeg sige.

### Spørgsmål 3

**Rasmus:** Så nu når der kommer skærpede krav til revisor og kommer ud og fortæller jer om det - hvilke informationer har så været vigtige for jer?

**Morten:** Det, der var vigtigt for os til at starte med i hele den her proces, var selvfølgelig at forstå og at blive enige med revisor om, hvor ser vi vores skøn henne, og hvor ser vi, at der skal skabes denne yderligere dokumentation.

Så satte vi os ned og lavede en GAP-analyse - hvor har vi allerede leveret dokumentation, der er godt nok efter den nye ISA 540(R), og hvor skal vi så sætte yderligere ind. Selvfølgelig også henset til hvad PwC vurderede, var vores væsentligste skøn, og hvor de største usikkerheder var, så vi ligesom kunne fokusere på nogle af de store skøn som f.eks hensættelser til tab på debitorer.

Det er det samarbejde, der er vigtigt i sådan en proces. Man bliver enige om, hvor man skal fokusere. Det er åndssvagt at skrive et stort memo om noget, som revisorerne synes, er fuldstændig irrelevant, så det synes jeg, er det vigtigste. Den her væsentlighedsdiskussion, og hvor mange der så mangler indenfor de områder, man så bliver enige om.

**Magnus:** Nu snakker du de her væsentlige skøn - har det også givet større arbejde til skøn, der ikke var væsentlige?

**Morten:** Ja, der har været en smule af det. F.eks. Hensættelser til returvarer arbejder vi ikke rigtigt med, for når de har legoklodsens i hånden, så gider de ikke rigtigt at sende den retur igen. Der er i hvert fald meget meget få, der gør det. Så det var et af de områder, hvor vi skrev noget yderligere om det - hvorfor vi ikke har en hensættelse til det. Så ja, det har også været en del af det. Det har så været et område, hvor vi tidligere bare sagt "Jamen, det har vi ikke", hvor vi så nu har skulle dokumentere, hvorfor vi ikke har det.

### Spørgsmål 3

**Magnus:** Hvilke udfordringer har i haft i jeres arbejde i forbindelse med ISA 540?

Drøftelse om scoping - kunden har kendskabet (182)

GAP-analyse (183)

Diskussion med revisor om fokusområder (184)

Større fokus på uvæsentlige skøn (185)

<p><b>Morten:</b> For at være helt ærlig var det det tidsmæssige perspektiv. Vi fik at vide relativt sent, at vi skulle levere det, så det er jo noget koordineringsspørgsmål i forhold til teamet. Det kan man jo sige, det er på sådan et overordnet niveau.</p>	<p>Tidsmæssige udfordringer (186)</p>
<p>Så har der været nogle mindre udfordringer - det har ikke været alverden - men selvfølgelig det her med at få den rette information fra de enkelte folk rundt omkring i organisationen, der sidder med de specifikke skøn. Ligesom at få dem forklaret, hvad revisorerne skal bruge, hvad skal vi bruge og være det bindeled. Generelt i vores afdeling er vi bindeled mellem meget af organisationen og revisionen på alt, hvad der er på koncernniveau, og det har også været en mindre udfordring i forbindelse med ISA 540 memoerne, men det er ikke noget, der har været specielt for ISA 540 memoerne. Det er bare sådan, det generelt er - at få oversat hvad revisionen beder om, og hvad organisationen hos os skal levere. Ikke som sådan en særlig udfordring.</p>	<p>Udfordring at indhente information rundt omkring i virksomheden (187)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Har I oplevet, der er kommet et ekstra pres på jeres ressourcer i forbindelse med, I skulle udarbejde det her?</p>	<p>Øget træk på ressourcer (188)</p>
<p><b>Morten:</b> Jamen helt klart! Det har givet noget - det er jo et ekstra arbejde, der bliver pålagt os at skulle udarbejde den ekstra dokumentation, så det er helt klart noget, der har givet et øget træk på vores ressourcer.</p>	
<p><b>Magnus:</b> Du snakkede lidt omkring de her udfordringer, hvor det primært var kommunikation. I den forbindelse - hvordan kan revisor så være behjælpelig i forhold til de udfordringer, I har haft?</p>	
<p><b>Morten:</b> For os var det mest et tidsmæssigt perspektiv i det, at vi godt ville have haft det at vide noget før. Jeg mener, vi blev informeret lige inden sommerferien, at vi gerne skulle aflevere dem inden slut oktober. Så reelt set har vi haft 2,5 månedstid til det. Og vi sad i forvejen med et andet stor projekt, som stort set hele vores afdeling var lagt ned af, og når man så samtidigt skal rundt i en organisation som lego og finde de rigtige til at levere de rigtige ting, så tager det bare lidt tid. Det var det tidsmæssige perspektiv, fordi alt kommunikation omkring hvad er væsentligt, hvor skal vi fokusere henne, hvad mangler der på de enkelte områder. Det var der helt styr, så det var super fint. Det var ene og alene et tidsmæssigt spørgsmål.</p>	<p>Hovedsageligt en tidsmæssig udfordring (189)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Hvad med selve udarbejdelsen af dokumentationen - gav det anledning til nogle udfordringer?</p>	
<p><b>Morten:</b> Nej det synes jeg egentlig ikke. Når først alt informationen er samlet, er det for mig ikke super bøvlet at få skrevet ned. Det hænger</p>	<p>Udfordring at udarbejde dokumentation for nogle (190)</p>

<p>måske også lidt sammen med min baggrund. Jeg kommer som relativt frisk revisor, hvor der er nogen, der ikke har været revisor, der er nødt til at have lidt sværere ved det, så man kan sige, for mig personligt, nej, men som organisation som helhed, ja der er da noget, der er lidt svært at skrive. Hvad er det egentlig, der bliver ment med et skøn i forhold til det ene og det andet, og hvordan er det man skal skrive, så man fokuserer og skrive, så det matcher overens med det, I gerne vil have.</p>	<p>Udfordring for organisationen som helhed (191)</p>
<p><b>Magnus:</b> Hvad med den her data, som bliver beskrevet yderligere i den nye standard med look-back analyser. Har der været problemer med at indsamlet den korrekte data?</p>	
<p><b>Morten:</b> Ja, hvis vi tænker særligt på look-back analyser, så ja, der har været problemer på nogle af nogle af områderne. Plus at det på andre områder som sådan ikke har været relevant at gøre det. Men vi også haft nogle, hvor vi ikke har haft dataen til det. Vi havde f.eks. på deposits på huslejer, hvor vi har indbetalt et depositum, og siger, hvor meget af dette taber vi, når vi flytter ud af lejemålet. Det havde vi simpelthen ingen data på, så ja. Men det er et problem på de områder, der ikke særlig store. Huslejedeposita er jo et relativt lille område og også uvæsentligt for regnskabet, så det er hovedsageligt der, vi har haft et dataproblem, for det jo heller ikke er i fokus fra vores side, kan man sige.</p>	<p>Udfordring at lave look-back analyser grundet datatilgængelighed (192)</p>
<p><b>Rasmus:</b> I og med din baggrund så har du nok haft lidt nemmere ved det. Men hvad med nogle af de her nye ting, I skulle tage stilling til såsom husleje. Har det været til at udarbejde? Har I manglet noget materiale, I kunne læne jer op af med nogle eksempler?</p>	
<p><b>Morten:</b> Nej det synes jeg ikke, var et stort problem. Vi satte os ned og alignede en standard med PwC, inden vi gik i gang og sagde, at hvis vi berørte disse 5-6 punkter i alle memoer, er vi så nogenlunde i mål med det, I gerne vil have? Og så var det så den standard, vi brugte over det hele. Og det var så også en kæmpe hjælp fra PwC's side, at vi ligesom fik linet det op til at starte op, så man kunne se, hvad der skulle være indenfor de forskellige områder.</p>	<p>Hjælp fra revisor til scoping og fastlæggelse af struktur (193)</p>
<p><b>Rasmus:</b> Hvis vi tager det sidste spørgsmål - efter I har arbejdet med standarden, har I så fået et dybere indblik i måden, I opgør jeres skøn på?</p>	
<p><b>Morten:</b> Nej det synes jeg egentlig ikke. Der er ikke noget, der som sådan har været overraskende for os. Vi havde så også for 1,5 års tid siden, hvor jeres faglige afdeling havde været igennem vores note omkring skøn og usikkerheder, som jo er en af de noter, der skal være forrest i et IFRS regnskab. Så derfor havde vi faktisk godt styr på, i hvert fald hvad der var de væsentligste skøn, og hvor der kunne være nogle skøn, der var værd</p>	<p>Intet dybere indblik i væsentlige skøn (194)</p>



at dykke ned i og beskrive yderligere. Jeg har jo selvfølgelig ikke lavet alle 20 memoer selv, men jeg ikke selv haft, og jeg har ikke hørt fra andre, at der er nogle, der har haft nogle kæmpe "aha" oplevelser i forhold til den måde, vi arbejder med vores skøn på.

**Magnus:** Det kan måske også være fordi, I egentlig har de forretningsgange inde, I har bare ikke dokumenteret på skrift?

**Morten:** Jamen jeg er helt enig med dig. Vi har jo naturligvis nedskrevne forretningsgange på rigtig mange ting. På rigtig meget af det har vi en beskrivelse for, hvad det er, man skal gøre, og hvem der skal gøre hvad. Men vi har bare ikke samlet det sammen i et memo på toppen, som vi så har gjort nu. For at være helt ærlig så har værdien af at lave de her ISA 540(R) memoer været meget meget lille. Det her er rent og skær et compliance spørgsmål. Det har i omegnen af 0% værdi for os som organisation, fordi vi havde styr på det i forvejen.

**Magnus:** Så det var bare et spørgsmål om at få skrevet det ned én gang, og så kan man bruge dem som efterfølgende dokumentation?

**Morten:** Ja lige præcis. Nu har vi nogle memoer, og så er det måske nogle tal, vi skal opdatere hvert andet eller tredje år, og så er vi jo nogenlunde i mål på det. Og så hvis der kommer nogle nye områder, så skal de selvfølgelig også inkluderes. Men meget af det ser vi også som en simpel one-off opgave, og så er det forhåbentligt mange af de samme memoer, vi kan bruge i mange år fremover.

**Rasmus:** Jeg tror ikke, vi har mere.

**Morten:** Ellers så siger I bare til, hvis der skulle være et eller andet, I gerne vil have uddybet, så giver I bare et kald eller sender en mail, så hjælper jeg gerne.

**Rasmus:** Mange tak - det var i hvert fald en stor hjælp at snakke med dig.

**Morten:** Jamen selvfølgelig!

**Magnus:** Vil du have en transskriberet version af interviewet?

**Morten:** Nej det behøver jeg ikke. Jeg føler ikke, jeg har sagt noget kontroversielt.

**Magnus:** Nej bestemt ikke. Men tusind tak, fordi havde tid til at snakke med os her fredag over middag!

Forretningsgange opsummeret i memoer (195)

Ingen værdi for virksomheden som helhed (196)

Nemmere arbejdsproces i fremtiden (197)

**Morten:** Det var så lidt - jeg er fuld af energi her lidt op til påske. Kan I have en god weekend d'herre og god skrivelyst.

**Magnus:** Tak og i lige måde!

## Bilag 11 - Interviewspørgsmål til kunder

Interviewspørgsmålene i dette bilag blev anvendt til interviewene af Tatiana Borodenko, Jeanette Wengel og Morten Hastrup Aalbæk.

---

### Dansk version

1. Hvilken rolle har du i LEGO, og hvilke ansvarsområder sidder du med?
2. I hvilket omfang har du beskæftiget dig med ISA 540(R)?
3. Hvilke informationer er vigtige for jer, når i bliver gjort opmærksomme på, at revisor har fået skærpet sine krav?
4. Hvilke udfordringer har i oplevet i forbindelse med jeres arbejde med ISA 540(R)?
5. Hvordan kan revisor være behjælpelig i forhold til jeres udfordringer?
6. Har jeres arbejde med ISA 540(R) givet jer et dybere indblik i måden, I opgør jeres skøn på? Hvorfor/Hvorfor ikke?

### English version

1. What is your role in Vestas, and what are your areas of responsibilities?
2. To which extent have you worked with ISA 540(R)?
3. Which information is important to you, when you are notified that the auditor has been subjected to enhanced requirements?
4. Which challenges have you experienced in regard to your work with ISA 540(R)?
5. How can the auditor be of assistance in regard to the challenges that you face?
6. Have your work with ISA 540(R) given you a deeper insight in the way you prepare your estimates?

## Bilag 12 - Interviewspørgsmål til revisorer

Spørgsmålene i dette bilag blev anvendt til interviewene af Christine Tveteraas, Jan Mortensen, Emil Hansen Iversen, Thomas Bernth Jensen, Peter Storgaard og Henrik Andersen

---

1. Hvilken rolle har du på revisionsteamet i relation til ISA 540(R)?
2. Hvad gør I som det første, når der kommer en ny standard fra IAASB?
3. Bliver der skabt en klar implementeringsplan på revisionsteamet, der inkluderer specifikke opgaver og tidsplaner?
4. Hvordan oplæres personalet i ændringerne?
5. Hvordan vurderer i, om kunderne skal informeres om de krav, som ændringerne sætter til os?
6. Hvordan bliver de nye tiltag præsenteret for kunden?
7. Hvilke ændringer i standarden har givet anledning til de største udfordringer, og hvordan har i håndteret disse?
8. Hvem går man til, hvis man støder på udfordringer i forbindelse med implementeringen af tiltagene?
9. Hvordan vurderes det, om der er behov for inddragelse af eksperter?
10. Hvilke værktøjer bruger I til at vurdere, hvor langt I er med implementeringen af ændringerne?
11. Er der en proces i forhold til deling af erfaringer mellem revisionsteams omkring implementeringen?
12. Er standarden efter din opfattelse tilstrækkelig skalerbar? Hvorfor/Hvorfor ikke?
13. Er din professionelle skepsis blevet øget som resultat af ajourføringen? Hvorfor/Hvorfor ikke?
14. Er der ændringer i standarden, som du mener, der kan gøres bedre eller laves anderledes?

## Bilag 13 - Interviewspørgsmål til Rich Sharko

Nedenstående interviewresultater og interviewspørgsmål blev anvendt i forbindelse med interviewet med Rich Sharko.

---

### **Introduction to our findings (this far)**

In our master thesis the data collection consists of interviews with both auditors and clients. Some of our early findings from the interviews are presented below.

### **Findings:**

- The auditor's documentation of the requirements had been a challenge, but will probably be "business as usual" in the upcoming years.
- It has been a challenge to know how much historical data is needed to perform the correct look-back analysis.
- Lack of competencies in small and medium sized entities in regard to providing the documentation that the auditor requests.
- Some clients obtain a deeper insight into the preparation of the accounting estimate, while some clients see the new requirements as a compliance exercise and a "one-off" job that only needs to be refined every 2nd or 3rd year when additional data is obtained.
- Application material has been provided to the auditor in regard to the application of ISA 540(R). However, some clients requested application material that could be used as inspiration in regard to how the documentation could look like for certain estimates.
- Need for more scalability in regard to smaller entities.
- Communication with the client is key.

- The revised standard makes auditing of simple and insignificant accounting estimates an exercise of documentation and compliance rather than providing any “real” benefits.

## **Introduction**

1. What is your role in IAASB, and what are your areas of responsibilities?
2. Which challenges have you and/or the ISA 540 (R) Implementation Working Group identified so far in regard to the implementation of ISA 540(R)?
3. How do you think these challenges can be addressed?
4. In the ISA 540(R) Basis for Conclusion many respondents raised concerns about the scalability regarding different areas of the standard.
5. How is your take on the scalability in the final version that has been effective since December 15 2019 in regards to simple accounting estimates?

## Bilag 14 - Temaanalyse

Nedenstående skema er blevet anvendt til at udarbejde figur 5 og analyserne i kapitel 6-10.

Thomas Bernth Jensen	= Grøn
Jan Mortensen	= Gul
Emil Hansen Iversen	= Rød/brun
Jeannette Wengel	= Blå
Tatiana Borodenko	= Rød
Morten Hastrup Aalbæk	= Lys blå
Christine Tveteraas	= Orange
Rich Sharko	= Lys grøn
Peter Storgaard	= Grå
Henrik Andersen	= Lilla

Kode	Tertiære tema	Sekundære tema	Primære tema
(132) Skandaler satte fokus på regnskabsmæssige skøn (225) Inddragelse af methodology i forbindelse med udarbejdelsen (226) Ajourføring som resultat af IFRS 9 og banksektoren (227) Indledende bekymringer om standardens omfang (229) Vejledende materiale til simple, moderate og komplekse skøn (86) Repræsentanter fra store lande i methodology netværket			Udarbejdelse
(51) (85) (235) (249) (275) Globalt styret implementering for ensartethed (52) (277) Global udrulning efterfulgt af lokale programmer og workshops	Global	Revisionshuse	Planlægning

<p>(84) Viderekommunikering af centrale guidelines til afdeling  (87) Udarbejdelse af lavpraktisk vejledningsafsnit i manualer  (88) (93) (276) Opdatering af templates  (89) Globalt review af udrulningsplan hos methodology  (90) Indhentelse af kommentarer fra flere lande  (91) Global godkendelse efterfulgt af offentliggørelse til alle  (92) (248) Viderekommunikering påhviler det enkelte land  (203) Toppen udarbejder inspirationsmateriale til kundepræsentationer  (236) Nemmere for mindre revisionshuse med mere implementeringsstøtte  (237) Mindre revisionshuse er afhængige af en "first mover"</p>			
<p>(1) Komplex område - brug for erfaring  (2) Brug for erfaring grundet ubekendte faktorer  (3) Projektstyring og dialog med kunde  (8) (50) (113) Større involvering af partnere  (10) Involvering af partnere i planlægningen  (214) Ikke alle på revisionsteamet, der informeres om ISA 540(R)  (27) Tidsplan indeholdende møder, scoping og væsentlighed  (53) Mere struktur og planlægning ved store kunder  (83) Flere roller afhængig af opgavekompleksiteten  (114) Partnerne har ansvaret</p>	<p><b>Sammensætning af revisionsteam</b></p>		
<p>(11) (95) E-learning for yngre medarbejdere  (12) Audit Quality Program for erfarne medarbejdere  (55) E-learning til teorien og workshops til praktikken  (96) (278) Træningsforløb afhænger af karriere  (250) Oplæring af personale afhænger af standardens omfang</p>	<p><b>Oplæring af personale</b></p>		
<p>(99) (201) (279) Kommunikation til kunden hvis det er relevant  (100) Krav til kommunikation  (56) (58) (204) (251) (255) (281) Præsentationer varierer efter</p>	<p><b>Indledende vurdering</b></p>	<p><b>Inddragelse af kunden</b></p>	



<p>kundestørrelse og kompleksitet  (57) Kommunikation uanset størrelse  (102) (282) Skræddersyet kommunikation til bestyrelsen, den daglige ledelse og finansdirektøren  (62) Kommunikation til andre end blot ledelsen  (4) (104) (160) (253) (280) Tidlig inddragelse af kunder  (5) Intern planlægning  (13) Involvering grundet øget produktion</p>			
<p>(59) (199) (254) Fokus på leverancesiden hos kunden  (61) (162) (198) (202) Præsentation af tiltag på møde ifm. Planlægning  (60) Der har altid været fokus på skøn - ingen kæmpe betydning  (63) Tilpasning af materialelister  (101) Detaljegraden i kundekommunikation afhænger af modtageren  (105) Skræddersyet kommunikation med mulighed for at anvende templates  (136) Betydningen og antallet af estimater er vigtig  (165) Information om standardens krav er nødvendig  (138) Forklaring om relevansen er vigtigt  (139) Nødvendigt at forstå omfanget og tidsforbruget  (143) Vigtigt at kende baggrunden for ændringen  (9) (142) (161) (252) (257) Dialog vedrørende større honorar  (17) Første drøftelse med øverste ledelse  (103) Kommunikation skal hjælpe kunden med udarbejdelse af tidsplan  (166) Udarbejdelse af plan sammen med revisor</p>	<b>Indledende oplysning</b>		
<p>(29) (200) Indledende scoping herefter møde med kunde vedr. notat  (154) Opstartsmøde med revisor omkring scoping og modtagelse af memo-templates</p>	<b>Scoping</b>	<b>Kommunikation med kunden</b>	

(14) (182) Drøftelse om scoping - kunden har kendskabet (16) Kunden er ekspert på eget område (144) (184) Scoping og planlægning er det vigtigste			
(19) (134) (163) (180) Udarbejdelse af notater til forståelse (116) Skabelon til udarbejdelse af regnskabsnotat (169) (193) Dialog med revisor om memo-struktur	<b>Notat/memo</b>		
(69) Drøftelse af problemstillinger fra start (35) Løbende dialog og opfølgning med kunden (170) Feedback fra revisor på memos (36) (183) (211) GAP analyse (164) Forståelse af områder hvor forbedring var nødvendige (117) Begrænsede værktøjer i forhold til vurdering af forudsætninger (30) Standardiseret arbejdspapir til brug for dokumentation (31) Forståelse for MAD og interne kontroller	<b>Løbende dialog</b>		
(32) Efterprøvelse af skøn ved status (34) Overblik over processen for hvert enkelt skøn (73) (286) Integreret dokumentationsværktøj gennem alle revisionsfaserne		<b>Handlinger ved status</b>	
(54) (264) (284) Lokal ekspertviden (97) Ekspertviden fra faglig afdeling, fagkonsulent og FSR (98) Ekspertviden fra Methodology og Audit Coaches (112) Hjælp fra methodology og underskrivende revisor (115) Inddragelse af eksperter afhænger af faglig vurdering og revisors kompetencer (265) (266) Ekspertter inddrages sjældent (285) Inddragelse af eksterne på komplekse områder		<b>Teknisk assistance</b>	<b>Udførsel</b>
(6) Starte fra bunden (7) (120) Udarbejdelse og deling af materiale		<b>Erfaringsdeling</b>	

<p>(119) Global vidensdeling  (37) (94) Deling af viden og erfaringer gennem portal  (38) Deling af viden omkring dialog med kunden  (74) Drives globalt og fra større revisioner  (75) Vidensdeling på alle niveauer i revisionshuset  (118) Oprettelse af site for FAQ  (121) Medarbejdere rykker på tværs af teams  (122) Statusmøder på tværs af teams  (287) Vidensdeling på tværs af teams  (179) Erfaringsdeling mellem virksomheder  (267) Faglig afdeling og lokale eksperter</p>			
<p>(206) (208) Processer eksisterer hos kunder, men svært at dreje deres tankegang over på frameworket  (137) Forvirring da man altid har dokumenteret key-estimates  (159) (209) Forvirring om standardens betydning for virksomheden  (167) Udfordrende ordvalg i ISA 540(R) for ikke-revisorer  (168) Simplificering af krav i ISA 540(R)  (262) Forståelsen er en udfordring  (263) Relevansen er uklar</p>	<p><b>Forståelse hos kunder</b></p>		
<p>(23) Stor opgave for mellemstore virksomheder  (24) Flere ressourcer i store virksomheder  (25) Udfordring grundet "Det har vi altid gjort"  (141) Dokumentation af forhold der blev besluttet for mange år siden  (147) (150) Svært at dokumentere "regler"  (151) Dokumentation af afskrivningspolitikker var en svær dataøvelse  (171) Udfordring at lave en detaljeret beskrivelse af processer  (187) Udfordring at indhente information rundt omkring i virksomheden  (64) (258) Dokumentation har været den største udfordring</p>	<p><b>Dokumentation</b></p>	<p><b>Udfordringer i forbindelse med ISA 540(R)</b></p>	<p><b>Udfordringer</b></p>

<p>(145) (259) Ikke en udfordring at dokumentere signifikante skøn</p> <p>(146) (218) En udfordring at dokumentere ikke-signifikante skøn</p> <p>(107) Udfordring med detaljegraden af estimatbeskrivelsen</p> <p>(173) Udfordringer i forhold til opgørelse af scrapværdi</p> <p>(172) Udfordring at forstå og dokumentere forudsætninger</p>			
<p>(190) Udfordring at udarbejde dokumentation for nogle</p> <p>(191) Udfordring for organisationen som helhed</p> <p>(210) (67) (68) (149) (269) Kompetencer afhænger af kundestørrelse</p> <p>(26) Kvaliteten af materiale dalder ved mindre virksomheder</p> <p>(228) Stadig en udfordring for mindre virksomheder</p>	<p><b>Kompetencer hos kunder</b></p>		
<p>(21) Look-back analyse er den store udfordring</p> <p>(207) Look-back er ikke en udfordring</p> <p>(148) Tidskrævende at lave look-back analyser på mindre væsentlige skøn grundet dataregistrering</p> <p>(152) (192) Svært at lave effektiv look-back analyse grundet bogføringen af data</p> <p>(174) Udfordringer og diskussioner omkring look-back analyser</p> <p>(106) Udfordring med data fremfor "assumptions"</p> <p>(261) Data ikke en udfordring</p>	<p><b>Look-back analyse</b></p>		
<p>(18) Større udfordringer til forståelse af skøn</p> <p>(20) Udfordringer ved modellen afhænger af kompleksitet</p> <p>(28) Større risici ved uvæsentlige skøn</p> <p>(217) (219) (221) "Hvorfor bruge tid på uvæsentlige ting?"</p> <p>(239) Simple virksomheder kan have komplekse skøn</p> <p>(240) Ikke muligt at ekskludere simple skøn, da de potentielt kan være komplekse</p>	<p><b>Skalerbarhed</b></p>		

<p>(22) Udfordring qua covid-19  (66) Covid-19 ingen betydning for implementering, men for estimaterne  (109) Svær kombination af Covid-19 og ISA 540(R)  (110) (212) (213) Uheldigt implementeringsår  (111) Planlægning af skøn og andre ting skete i efteråret frem for foråret grundet Covid-19</p>	<p><b>Udfordringer ved COVID-19</b></p>		
<p>(15) (72) (188) Træk på kundens ressourcer  (140) Involvering af datterselskaber  (181) Involvering af mange personer  (39) (70) (79) Tilgængelig for kunder  (40) (205) (256) Intern assistance i revisionshuset ifm. kundens udarbejdelse af materiale  (41) (71) (270) Uafhængighed  (133) Stort tidsforbrug i 2020  (135) Kommunikation til audit committee og CFO om øget tidsforbrug  (186) (189) Tidsmæssige udfordringer</p>	<p><b>Træk på virksomhedens ressourcer</b></p>		
<p>(42) (77) (124) (288) Tilstrækkelig skalerbarhed  (48) (123) (216) Uvist på nuværende tidspunkt  (49) (222) (268) Andre handlinger for mindre virksomheder  (78) Potentiel belastning på mindre kunder  (81) (129) Ingen forbedringsforslag - men kræver justering fremadrettet  (82) (290) Fornuftig standard  (155) Manglede inspiration til måden at dokumentere på  (175) Deling af best-practice erfaringer  (224) "Tosset at bruge tid på uvæsentlige skøn"  (238) (241) Mere implementeringsstøtte er nødvendig  (242) (243) (244) (273) Manglende alignment mellem revisionsstandarder og regnskabsstandarder  (245) Stor standard - længere forberedelsestid</p>		<p><b>Forbedringsforslag</b></p>	<p><b>Evaluering</b></p>

<p>(247) Vigtigt at indhente feedback og handle på den  (274) Manglende eksempler i revisionsstandarder</p>			
<p>(46) (289) Rettesnor til revisionen af regnskabsmæssige skøn  (76) (260) (283) Øget struktur og dokumentation som følge af ajourføringen  (232) Forbedret dokumentation for flere typer af skøn  (108) Fra møder og interviews til udarbejdelse af notater for hvert skøn  (125) Mulighed for fortolkning af standard  (127) Fra positiv liste af skøn til negativ liste af skøn  (231) Øget fokus på mindre skøn  (220) Ekstra indsigt i komplekse skøn  (223) Standarden har givet anledning til bedre kommunikation med ledelsen</p>	<p><b>Revisor</b></p>		
<p>(195) Forretningsgange opsummeret i memoer  (33) (156) (176) Dybere indblik i skønnene for kunden  (194) Intet dybere indblik i væsentlige skøn  (158) Indsigt i accounting guidelines  (157) Blot bedre dokumentation men små ændringer  (177) Ændringer i opgørelse af skøn  (185) Større fokus på uvæsentlige skøn  (196) Ingen værdi for virksomheden som helhed  (246) Højere revisionshonorar - specielt ved mindre komplekse virksomheder</p>	<p><b>Kunder</b></p>	<p><b>Regnskabsmæssige skøn</b></p>	
<p>(45) (80) (126) (233) (271) (272) Øget professionel skepsis  (47) Skærpet skepsis omkring konservative skøn  (128) Nyt tankesæt der lægger vægt på ledelsens forudsætninger  (43) Underliggende dokumentation sikrer retvisende billede  (44) Standardens effekt afhænger af virksomhedens størrelse</p>	<p><b>Offentligheden</b></p>		

<p>(65) Business as usual fremover  (234) Samspil mellem regnskabs- og revisionsstandarder  (130) Opdatering af gamle standarder øger samspillet  (131) Langt mellem standardenes tanksæt, hvis ikke de opdateres  (153) Generel ændring af mindset  (178) Nemmere arbejdsproces i fremtiden  (197) Nemmere arbejdsproces i fremtiden  (215) Nemmere at skalere efterhånden som man arbejder med standarden  (230) Nemmere at arbejde med i fremtiden</p>		<p><b>Fremtidig anvendelse</b></p>	
---	--	------------------------------------	--