

ISAE 3000 (ajourført)

December 2013

*International standard om erklæringsopgaver
med sikkerhed*

**ISAE 3000 (ajourført), Andre
erklæringsopgaver med
sikkerhed end revision eller
review af historiske finansielle
oplysninger**

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

**DANSKE
REVISORER**

FSK*



Denne standard er udarbejdet og godkendt af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

IAASB's standarder og vejledninger om revision og andre erklæringsopgaver med sikkerhed til brug for regnskabsprofessionen udvikles i samarbejde med Public Interest Oversight Board, der fører tilsyn med aktiviteterne i IAASB, og med IAASB Consultative Advisory Group, der giver input til udviklingen af IAASB's standarder og vejledninger på vegne af offentlighedens interesser.

IAASB har som formål at tjene offentlighedens interesser ved at fastsætte standarder af høj kvalitet for revision, andre erklæringsopgaver med sikkerhed og beslægtede opgaver samt ved at fremme ensretningen mellem internationale og nationale standarder for revision og andre erklæringer med sikkerhed, og derved øge kvaliteten og konsistensen af global praksis samt styrke offentlighedens tillid på verdensplan til revisorprofessionen

Den struktur og de processer, der underbygger aktiviteterne i IAASB, er understøttet af International Federation of Accountants (IFAC). Copyright © December 2013 International Federation of Accountants (IFAC). Vedrørende copyright, varemærker og oplysninger om tilladelser, henvises til side 73.

ANDRE ERKLÆRINGSOPGAVER MED SIKKERHED END REVISION ELLER REVIEW AF HISTORISKE FINANSIELLE OPLYSNINGER

(Træder i kraft for erklæringer med sikkerhed, der er dateret den 15. december 2015 eller senere)

INDHOLDSFORTEGNELSE

	Afsnit
Indledning	1–4
Omfang.....	5–8
Ikrafttrædelsesdato.....	9
Mål.....	10-11
Definitioner	12–13
Krav	
Udførelse af en erklæringsopgave med sikkerhed i overensstemmelse med ISAE'er.....	14–19
Etiske krav.....	20
Accept og fortsættelse.....	21–30
Kvalitetsstyring.....	31–36
Professionel skepsis, faglig vurdering samt færdigheder og teknikker vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed.....	37–39
Planlægning og udførelse af opgaven.....	40–47
Opnåelse af bevis.....	48–60
Efterfølgende begivenheder.....	61
Andre oplysninger.....	62
Beskrivelse af relevante kriterier.....	63
Udformning af konklusionen med sikkerhed.....	64–66
Udarbejdelse af erklæringen med sikkerhed.....	67–71
Umodificerede og modificerede konklusioner.....	72–77
Andet ansvar for kommunikation.....	78
Dokumentation.....	79-83
Vejledning og andet forklarende materiale	
Indledning.....	A1

Mål	A2
Definitioner	A3–A20
Udførelse af en erklæringsopgave med sikkerhed i overensstemmelse med ISAE'er	A21–A29
Etiske krav.....	A30–A34
Accept og fortsættelse	A35–A59
Kvalitetsstyring	A60–A75
Professionel skepsis og faglig vurdering	A76–A85
Planlægning og udførelse af opgaven	A86–A107
Opnåelse af bevis	A108–A139
Efterfølgende begivenheder	A140–A141
Andre oplysninger	A142
Beskrivelse af relevante kriterier	A143–A145
Udformning af konklusionen med sikkerhed	A146–A157
Udarbejdelse af erklæringen med sikkerhed	A158–A187
Umodificerede og modificerede konklusioner.....	A188–A191
Andet ansvar for kommunikation	A192
Dokumentation	A193–A200
Bilag: Roller og ansvar	

International standard om erklæringsopgaver med sikkerhed (ISAE) 3000 (ajourført), *Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger*, bør læses i sammenhæng med ”Forord til de internationale standarder om kvalitetsstyring, revision, review, andre erklæringer med sikkerhed og beslægtede opgaver.

Indledning

1. Denne internationale standard om erklæringsopgaver med sikkerhed (ISAE) omhandler andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger, der behandles i henholdsvis internationale standarder om revision (ISA) og internationale standarder om reviewopgaver (ISRE) (jf. afsnit A21-A22).
2. Erklæringsopgaver med sikkerhed omfatter både attestationsopgaver, hvor en anden part end revisor måler eller vurderer erklæringsemnet efter kriterierne, og direkte erklæringsopgaver, hvor revisor måler eller vurderer erklæringsemnet efter kriterierne. Denne ISAE indeholder krav samt vejledning og andet forklarende materiale, der gælder specifikt for attestationsopgaver med høj grad af sikkerhed og attestationsopgaver med begrænset sikkerhed. Denne ISAE kan med de fornødne tilpasninger og tilføjelser efter opgavens omstændigheder desuden anvendes på direkte erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed og direkte erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed.
3. Denne ISAE er udarbejdet på grundlag af følgende præmisser:
 - (a) Opgaveteamets medlemmer og kvalitetssikringskontrollanten (ved opgaver, hvor der er udpeget en sådan) er omfattet af Del A og B i IESBA's Ethiske regler vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed eller andre faglige krav eller krav i lov eller øvrig regulering, der er mindst lige så krævende, og (jf. afsnit A30-A34)
 - (b) den revisor, der udfører opgaven, er beskæftiget i et firma, der er underlagt ISQC 1¹ eller andre faglige krav, eller krav i lov eller øvrig regulering vedrørende firmaets ansvar for sit kvalitetsstyringssystem, som er mindst lige så krævende som ISQC 1 (jf. afsnit A61-A66).
4. Kvalitetsstyring i firmaer, der udfører erklæringsopgaver med sikkerhed, samt overholdelse af etiske principper, herunder krav til uafhængighed, er almindeligt anerkendt for at være i offentlighedens interesse og en integreret del af erklæringsopgaver med sikkerhed af høj kvalitet. Praktiserende revisorer kender sådanne krav. Hvis en anden kompetent revisor end en praktiserende revisor vælger at give udtryk for overholdelse af denne eller andre ISAE'er, er det vigtigt at anerkende, at denne ISAE indeholder krav, der afspejler præmissen i det foregående afsnit.

Omfang

5. Denne ISAE omhandler andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger som beskrevet i den internationale begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed (Begrebsrammen). Hvor en ISAE om et specifikt erklæringsemne er relevant for et erklæringsemne i en bestemt opgave, skal den pågældende ISAE anvendes i tillæg til denne ISAE (jf. afsnit A21-A22).
6. Ikke alle opgaver, der udføres af revisorer, er erklæringsopgaver med sikkerhed. Andre ofte udførte opgaver, som ikke er erklæringsopgaver med sikkerhed efter definitionen i afsnit 12(a) (og som derfor ikke er dækket af ISAE'erne), omfatter:

¹ International Standard om Kvalitetsstyring (ISQC) 1, Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver

- (a) Opgaver, der er omfattet af internationale standarder om beslægtede opgaver (ISRS'er), såsom opgaver om aftalte arbejdshandlinger og opgaver om opstilling af finansielle oplysninger²,
 - (b) udarbejdelse af selvangivelser, hvor der ikke udtrykkes en konklusion med sikkerhed, og
 - (c) konsulent- eller rådgivningsopgaver såsom ledelses- og skatterådgivning (jf. afsnit A1).
7. En erklæringsopgave med sikkerhed, der udføres efter ISAE'erne, kan være en del af en større opgave. I sådanne tilfælde er ISAE'erne kun relevante for den del af opgaven, der vedrører erklæringen med sikkerhed.
8. Følgende opgaver, der kan svare til beskrivelsen i afsnit 12(a), anses ikke for erklæringsopgaver med sikkerhed efter ISAE'erne:
- (a) Opgaver, hvor der skal afgives vidneforklaring i retssager vedrørende regnskabs-, revisions-, skatte- eller andre forhold, og
 - (b) opgaver, der omfatter faglige konklusioner, synspunkter eller formuleringer, hvorfra en bruger muligvis kan udlede en form for sikkerhed, såfremt alt det følgende er opfyldt:
 - (i) De pågældende konklusioner, synspunkter eller formuleringer er af underordnet betydning for opgaven som helhed,
 - (ii) en eventuel skriftlig rapport begrænses udtrykkeligt til de tiltænkte brugere, der er angivet i rapporten,
 - (iii) i henhold til en skriftlig aftale med de angivne tiltænkte brugere er opgaven ikke tiltænkt at være en erklæringsopgave med sikkerhed, og
 - (iv) opgaven præsenteres ikke som en erklæringsopgave med sikkerhed i revisors rapport.

Ikrafttrædelsesdato

9. Denne ISAE træder i kraft for erklæringsopgaver, hvor erklæringen med sikkerhed dateres den 15. december 2015 eller senere.

Mål

10. Ved udførelse af en erklæringsopgave med sikkerhed er det revisors mål:
- (a) At opnå enten høj grad af sikkerhed eller, hvor det er relevant, begrænset sikkerhed for, at emneindholdet ikke indeholder væsentlig fejlinformation,
 - (b) at udtrykke en konklusion om udfaldet af målingen eller vurderingen af erklæringsemnet i en skriftlig rapport, hvori der enten formidles en konklusion med høj grad af sikkerhed eller en konklusion med begrænset sikkerhed, og som beskriver grundlaget for konklusionen (jf. afsnit A2), og
 - (c) at kommunikere yderligere, som det kræves af denne ISAE og eventuelt andre relevante ISAE'er.

² ISRS 4400, Opgaver om aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger, og ISRS 4410, Opgaver om opstilling af finansielle oplysninger.

11. I situationer, hvor der ikke kan opnås høj grad af sikkerhed eller, hvor det er relevant, begrænset sikkerhed, og det efter omstændighederne ikke er tilstrækkeligt at udtrykke en konklusion med forbehold i revisors erklæring med sikkerhed, der knytter sig til formålet med at rapportere til de tiltænkte brugere, kræver denne ISAE, at revisor undlader at afgive en konklusion eller trækker sig fra opgaven (eller fratræder), hvor gældende lov eller øvrig regulering tillader dette.

Definitioner

12. I denne ISAE og andre ISAE'er forstås (medmindre andet fremgår) (jf. afsnit A27) ved:
- (a) Erklæringsopgave med sikkerhed — en opgave, hvor en revisor tilstræber at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis med henblik på at kunne udtrykke en konklusion udformet for at forøge graden af tillid hos de tiltænkte brugere ud over den ansvarlige part for emneindholdet (dvs. udfaldet af målingen eller vurderingen af erklæringsemnet efter kriterierne). Hver erklæringsopgave med sikkerhed kan klassificeres i to dimensioner (jf. afsnit A3):
 - (i) Enten en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed eller en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed:
 - a. Erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed — en erklæringsopgave, hvor revisor reducerer opgaverisikoen til et efter opgavens omstændigheder acceptabelt lavt niveau som grundlag for revisors konklusion. Revisors konklusion udtrykkes således, at den formidler revisors mening om udfaldet af målingen eller vurderingen af erklæringsemnet efter kriterierne,
 - b. erklæringsopgave med begrænset sikkerhed — en erklæringsopgave, hvor revisor reducerer opgaverisikoen til et niveau, der er acceptabelt efter opgavens omstændigheder, men hvor denne risiko er højere end ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, som grundlag for at udtrykke en konklusion, der formidler, hvorvidt revisor på grundlag af det udførte arbejde og opnået bevis er blevet opmærksom på forhold, der har givet revisor grund til at mene, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation. Arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der udføres i forbindelse med en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, er begrænset sammenlignet med det, der er nødvendigt ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, men er planlagt med henblik på at opnå en grad af sikkerhed, der efter revisors faglige vurdering er meningsfuld. For at være meningsfuld må den grad af sikkerhed, revisor opnår, sandsynligvis forøge de tiltænkte brugeres tillid til emneindholdet i en grad, der er klart mere end betydningsløs (jf. afsnit A3-A7).
 - (ii) enten en attestationsopgave eller en direkte erklæringsopgave (jf. afsnit A8):
 - a. Attestationsopgave — en erklæringsopgave med sikkerhed, hvor en anden part end revisor måler eller vurderer erklæringsemnet efter kriterierne. Ofte er det også en anden part end revisor, der præsenterer emneindholdet i en rapport eller udtalelse. I nogle tilfælde kan det dog være revisor, der præsenterer emneindholdet i erklæringen med sikkerhed. Ved en attestationsopgave angiver revisors konklusion, hvorvidt emneindholdet

indeholder væsentlig fejlinformation. Revisors konklusion kan formuleres ud fra (jf. afsnit A178, A180):

- (i) Erklæringsemnet og de relevante kriterier,
 - (ii) emneindholdet og de relevante kriterier, eller
 - (iii) en udtalelse fra den relevante part,
- b. Direkte erklæringsopgave — en erklæringsopgave med sikkerhed, hvor revisor måler eller vurderer erklæringsemnet efter de relevante kriterier og præsenterer emneindholdet som en del af eller vedlagt erklæringen med sikkerhed. Ved en direkte erklæringsopgave angiver revisors konklusion det rapporterede udfald af målingen eller vurderingen af erklæringsemnet efter kriterierne.
- (b) Færdigheder og teknikker vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed — de færdigheder og teknikker vedrørende planlægning, opnåelse og vurdering af bevis, kommunikation og rapportering, som udvises af en revisor, og som adskiller sig fra ekspertviden om erklæringsemnet ved en bestemt erklæringsopgave med sikkerhed eller den hertil knyttede måling eller vurdering (jf. afsnit A9).
 - (c) Kriterier — de benchmarks, der anvendes til at måle eller vurdere erklæringsemnet. "Relevante kriterier" er de kriterier, der anvendes på den pågældende opgave (jf. afsnit A10).
 - (d) Omstændigheder ved opgaven – den brede sammenhæng, hvori den særlige opgave defineres, som omfatter: Vilklårene for opgaven, om det er en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed eller en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, karakteristikaene ved erklæringsemnet; målings- eller vurderingskriterierne; de tiltænkte brugeres oplysningsbehov; relevante karakteristika ved den ansvarlige part; den målings- eller vurderingsansvarlige, opdragsgiver samt deres omgivelser; og andre forhold, f.eks. begivenheder, transaktioner, betingelser og praksis, der kan have en betydelig indvirkning på opgaven.
 - (e) Opgaveansvarlig partner – den partner eller en anden person i firmaet, der er ansvarlig for opgaven og dens udførelse samt for den erklæring med sikkerhed, der afgives på firmaets vegne, og som har den nødvendige godkendelse fra et fagligt lovmæssigt eller regulatorisk organ, hvor dette kræves. "Opgaveansvarlig partner" skal i den offentlige sektor forstås som en sådan partners modstykke, hvor dette er relevant.
 - (f) Opgaverisiko — risikoen for, at revisor udtrykker en forkert konklusion, når emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation (jf. afsnit A11-A14).
 - (g) Opdragsgiver — de(n) part(er), der engagerer revisor til at udføre erklæringsopgaven med sikkerhed (jf. afsnit A15).
 - (h) Opgaveteam – alle partnere og alt personale, der udfører opgaven, samt enhver person, der er engageret af firmaet eller et netværksfirma, og som udfører handlinger vedrørende opgaven. Dette omfatter ikke en revisorudpeget ekstern ekspert, som er engageret af firmaet eller et netværksfirma.

- (i) Bevis — de oplysninger, revisor anvender for at nå frem til sin konklusion. Bevis omfatter både oplysninger, der er indeholdt i relevante informationssystemer, hvor sådanne eksisterer, og andre oplysninger. I ISAE'erne er: (jf. afsnit A146-A152)
 - (i) bevisets tilstrækkelighed målestokken for mængden af bevis,
 - (ii) bevisets egnethed målestokken for kvaliteten af bevis.
- (j) Firma — en enkeltpraktiserende revisor, et interessentskab, et selskab eller anden enhed af revisorer. "Firma" skal i den offentlige sektor forstås som tilsvarende enheder, hvor dette er relevant.
- (k) Historiske finansielle oplysninger – oplysninger, der primært er indhentet fra en bestemt virksomheds regnskabssystem, udtrykt i finansielle termer i relation til den pågældende virksomhed, om økonomiske begivenheder, der er indtruffet i tidligere perioder, eller om økonomiske forhold eller omstændigheder på tidspunkter bagud i tid.
- (l) Intern revisionsfunktion – en funktion i en virksomhed, der udfører erklærings- og rådgivningsaktiviteter udformet med henblik på at vurdere og forbedre effektiviteten i virksomhedens ledelse, risikostyring og interne kontrolprocesser.
- (m) Tiltænkte brugere — de(n) person(er) eller organisation(er) eller grupper heraf, som revisor forventer vil gøre brug af erklæringen med sikkerhed. Der kan i nogle tilfælde være andre tiltænkte brugere end adressaten(rne) (jf. afsnit A16-A18, A37).
- (n) Målings- eller vurderingsansvarlig — de(n) part(er), som måler eller vurderer erklæringsemnet efter kriterierne. Den målings- eller vurderingsansvarlige har ekspertviden om erklæringsemnet (jf. afsnit A37, A39).
- (o) Fejlinformation — forskellen mellem emneindholdet og den passende måling eller vurdering af erklæringsemnet efter kriterierne. Fejlinformation kan være tilsigtet eller utilsigtet, kvalitativ eller kvantitativ og kan indeholde undladelser.
- (p) Faktuel fejl (med hensyn til andre oplysninger) — andre oplysninger, som ikke vedrører de forhold, der fremgår af emneindholdet eller erklæringen med sikkerhed, og som er angivet eller præsenteret forkert. En væsentlig faktuel fejl kan underminere troværdigheden af det dokument, der indeholder erklæringsemnet.
- (q) Andre oplysninger — oplysninger (ud over emneindholdet eller erklæringen med sikkerhed herom), som i henhold til lov, øvrig regulering eller skik er indeholdt i et dokument, der indeholder emneindholdet og erklæringen med sikkerhed herom.
- (r) Revisor — de(n) person(er), der udfører opgaven (sædvanligvis den opgaveansvarlige partner eller andre medlemmer af opgaveteamet eller, hvor det er relevant, firmaet). Hvor det i denne ISAE udtrykkeligt er hensigten, at et krav eller ansvar skal opfyldes af den opgaveansvarlige partner, anvendes udtrykket "opgaveansvarlig partner" i stedet for "revisor" (jf. afsnit A37).
- (s) Revisorudpeget ekspert — en person eller en organisation, der har ekspertviden på et andet område end erklæringsopgaver med sikkerhed, og hvis arbejde inden for dette område anvendes af revisor for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis. En revisorudpeget ekspert kan enten være en revisorudpeget intern ekspert (som er partner eller medarbejder, herunder en midlertidigt ansat, i revisors firma eller et netværksfirma) eller en revisorudpeget ekstern ekspert.

- (t) Faglig vurdering – anvendelse af relevant oplæring, viden og erfaring, der er opnået inden for området for standarder om erklæringsopgaver med sikkerhed og etiske standarder i forhold til at træffe beslutninger på et kvalificeret grundlag om de tiltag, der er passende efter opgavens omstændigheder.
 - (u) Professionel skepsis — en holdning, som omfatter en kritisk indstilling; at være opmærksom på forhold, der kan indikere mulig fejlinformation, og en kritisk vurdering af bevis.
 - (v) Ansvarlig part — de(n) part(er), der er ansvarlig for erklæringsemnet (jf. afsnit A37).
 - (w) Risiko for væsentlig fejlinformation — risikoen for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation før opgavens udførelse.
 - (x) Emneindhold — udfaldet af målingen eller vurderingen af erklæringsemnet efter kriterierne, dvs. de oplysninger, der er resultatet af at have anvendt kriterierne på erklæringsemnet (jf. afsnit A19).
 - (y) Erklæringsemne — det forhold, der måles eller vurderes ved at anvende kriterier.
13. I denne ISAE og andre ISAE'er skal de(n) relevante part(er) herefter forstås som den ansvarlige part, den målings- eller vurderingsansvarlige eller, hvor det er relevant, opdragsgiver (jf. afsnit A20, A37).

Krav

Udførelse af en erklæringsopgave med sikkerhed i overensstemmelse med ISAE'er

Overholdelse af standarder, der er relevante for opgaven

- 14. Revisor skal overholde denne ISAE og enhver anden ISAE om specifikke erklæringsemner, der er relevant for opgaven.
- 15. Revisor må ikke give udtryk for overensstemmelse med denne eller enhver anden ISAE, medmindre revisor har overholdt kravene i denne ISAE og enhver anden ISAE, der er relevant for opgaven (jf. afsnit A21-A22, A170).

Teksten i en ISAE

- 16. Revisor skal have en forståelse af den fulde tekst i en ISAE, herunder vejledningen og andet forklarende materiale, for at kunne forstå dens mål og anvende dens krav behørigt (jf. afsnit A23-A28).

Overholdelse af relevante krav

- 17. Med forbehold for det efterfølgende afsnit skal revisor overholde samtlige krav i denne ISAE og kravene i en eventuel ISAE om et specifikt erklæringsemne, medmindre kravet efter opgavens omstændigheder ikke er relevant, fordi det er et betinget krav, og betingelsen ikke er til stede. Krav, der kun finder anvendelse på erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed eller erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed, er opstillet i søjler med overskriften "B" (begrænset sikkerhed) eller "H" (høj grad af sikkerhed) efter nummeret på afsnittet (jf. afsnit A29).

18. Revisor kan under usædvanlige omstændigheder finde det nødvendigt at afvige fra et relevant krav i en ISAE. Under sådanne omstændigheder skal revisor udføre alternative handlinger for at opfylde målet med det pågældende krav. Behovet for, at revisor afviger fra et relevant krav, forventes kun at opstå, hvis kravet vedrører en specifik handling, der skal udføres, og den pågældende handling under opgavens specifikke omstændigheder vil være ineffektiv til at opfylde hensigten med kravet.

Manglende opnåelse af et mål

19. Hvis et mål i denne ISAE eller en relevant ISAE om et specifikt erklæringsemne ikke kan opnås, skal revisor tage stilling til, om dette medfører, at revisor skal modificere sin konklusion eller fratræde opgaven (hvor gældende lov eller øvrig regulering tillader dette). Manglende opnåelse af et mål i en relevant ISAE udgør et betydeligt forhold, som skal dokumenteres i overensstemmelse med afsnit 79 i denne standard.

Etiske krav

20. Revisor skal overholde Del A og B i IESBA's Etiske regler vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed eller andre faglige krav, eller krav, der er indført ved lov eller øvrig regulering, og som er mindst lige så krævende (jf. afsnit A30-A34, A60).

Accept og fortsættelse

21. Den opgaveansvarlige partner skal være sikker på, at firmaet har fulgt passende procedurer for accept og fortsættelse af klientforhold og erklæringsopgaver med sikkerhed, og fastslå, at de konklusioner, der er draget i den forbindelse, er passende.
22. Revisor må kun acceptere eller fortsætte en erklæringsopgave med sikkerhed, når (jf. afsnit A30-A34):
- (a) Revisor ikke har grund til at tro, at relevante etiske krav, herunder krav til uafhængighed, ikke vil blive overholdt,
 - (b) revisor er tilfreds med, at de personer, der skal udføre opgaven, tilsammen har de passende kompetencer og færdigheder (se også afsnit 32), og
 - (c) der er opnået enighed om det grundlag, hvorpå opgaven skal udføres, ved:
 - (i) At fastslå, at forudsætningerne for en erklæringsopgave med sikkerhed er til stede (se også afsnit 24-26), og
 - (ii) at få bekræftet, at revisor og opdragsgiver har en fælles forståelse af vilkårene for opgaven, herunder revisors rapporteringsforpligtelser.
23. Hvis den opgaveansvarlige partner får oplysninger, som ville have fået firmaet til at afstå fra opgaven, hvis oplysningerne havde været tilgængelige tidligere, skal den opgaveansvarlige partner straks rapportere dette til firmaet, så firmaet og den opgaveansvarlige partner kan træffe de nødvendige foranstaltninger.

Forudsætninger for erklæringsopgaven med sikkerhed

24. For at fastlægge, om forudsætningerne for en erklæringsopgave med sikkerhed er til stede, skal revisor på grundlag af sin foreløbige viden om opgavens omstændigheder og drøftelser med de(n) relevante part(er) fastslå, hvorvidt (jf. afsnit A35-A36):

- (a) De relevante parter roller og ansvar er passende efter omstændighederne, og (jf. afsnit A37–A39)
- (b) opgaven udviser alle følgende karakteristika:
 - (i) Erklæringsemnet er passende (jf. afsnit A40-A44),
 - (ii) de kriterier, revisor forventer skal anvendes ved udarbejdelsen af emneindholdet, er egnede set i forhold til opgavens omstændigheder, herunder at de udviser følgende karakteristika (jf. afsnit A45-A50):
 - a. Relevans,
 - b. fuldstændighed,
 - c. pålidelighed,
 - d. neutralitet,
 - e. forståelighed,
 - (iii) de kriterier, revisor forventer skal anvendes ved udarbejdelse af emneindholdet, vil være tilgængelige for de tiltænkte brugere (jf. afsnit A51-A52),
 - (iv) revisor forventer at kunne opnå det bevis, der er nødvendigt for at understøtte revisors konklusion (jf. afsnit A53-A55),
 - (v) revisors konklusion i en form, der er passende i relation til enten en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed eller en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, skal indeholdes i en skriftlig rapport, og
 - (vi) et fornuftigt formål, herunder at revisor forventer at kunne opnå en meningsfuld grad af sikkerhed, hvor der er tale om en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed (jf. afsnit A56).

25. Hvis forudsætningerne for en erklæringsopgave med sikkerhed ikke er til stede, skal revisor drøfte forholdet med opdragsgiver. Hvis der ikke kan foretages ændringer, således at forudsætningerne bliver opfyldt, skal revisor ikke acceptere opgaven som en erklæringsopgave med sikkerhed, medmindre dette er fastsat ved lov eller øvrig regulering. En opgave, der udføres under sådanne omstændigheder, overholder dog ikke kravene i ISAE'erne. Revisor må således ikke i erklæringen med sikkerhed medtage nogen henvisning til, at opgaven er udført i overensstemmelse med denne ISAE eller andre ISAE'er.

Begrænsninger i omfang forud for accept af opgaven

26. Hvis opdragsgiver pålægger en begrænsning i omfanget af revisors arbejde med hensyn til en foreslået erklæringsopgave med sikkerhed, således at revisor mener, begrænsningen vil føre til, at revisor ikke udtrykker en konklusion om emneindholdet, må revisor ikke acceptere opgaven som en erklæringsopgave med sikkerhed, medmindre dette er fastsat ved lov eller øvrig regulering (jf. afsnit A155(c)).

Aftale om vilkårene for opgaven

27. Revisor skal aftale vilkårene for opgaven med opdragsgiver. De vilkår, der aftales for opgaven, skal være specificeret i tilstrækkelig grad i et aftalebrev eller anden passende form for skriftlig aftale, skriftlig bekræftelse eller i lov eller øvrig regulering (jf. afsnit A57-A58).

28. Ved tilbagevendende opgaver skal revisor vurdere, hvorvidt omstændighederne nødvendiggør ændringer i vilkårene for opgaven, og om der er behov for at henlede opdragsgivers opmærksomhed på de eksisterende aftalevilkår for opgaven.

Accept af ændring i vilkårene for opgaven

29. Revisor må ikke acceptere ændringer i vilkårene for opgaven, hvor der ikke er nogen rimelig begrundelse herfor. Hvis en sådan ændring foretages, må revisor ikke se bort fra bevis, der er opnået forud for ændringen (jf. afsnit A59).

Erklæring med sikkerhed foreskrevet ved lov eller øvrig regulering

30. I nogle tilfælde foreskriver den relevante jurisdiktions lov eller øvrige regulering, hvordan erklæringen med sikkerhed skal udformes eller formuleres. I sådanne tilfælde skal revisor vurdere:
- (a) Om de tiltænkte brugere vil kunne misforstå konklusionen i erklæringen med sikkerhed, og
 - (b) hvis dette er tilfældet, om yderligere forklaring i erklæringen med sikkerhed kan mindske risikoen for misforståelser.

Hvis revisor konkluderer, at yderligere forklaring i erklæringen med sikkerhed ikke kan mindske risikoen for misforståelser, må revisor ikke acceptere opgaven, medmindre dette kræves ved lov eller øvrig regulering. En opgave, der udføres i overensstemmelse med sådan lov eller øvrig regulering, overholder ikke ISAE'erne. Derfor må revisor ikke medtage nogen henvisning i erklæringen med sikkerhed til, at opgaven er udført i overensstemmelse med denne ISAE eller andre ISAE'er (se også afsnit 71).

Kvalitetsstyring

Den opgaveansvarlige partners karakteristika

31. Den opgaveansvarlige partner skal:
- (a) Være beskæftiget i et firma, der anvender ISQC 1 eller andre faglige krav, eller krav i lov eller øvrig regulering, der er mindst lige så krævende som ISQC 1 (jf. afsnit A60-A66),
 - (b) have færdigheder og teknikker vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed, der er udviklet gennem omfattende oplæring og praktisk anvendelse, og (jf. afsnit A60),
 - (c) have tilstrækkelige kompetencer i relation til erklæringsemnet og målingen eller vurderingen heraf til at påtage sig ansvaret for konklusionen i erklæringen med sikkerhed (jf. afsnit A67-A68).

Teamets bemanding

32. Den opgaveansvarlige partner skal (jf. afsnit A69):
- (a) Være sikker på, at de personer, der skal udføre opgaven, tilsammen har de kompetencer og færdigheder, der kræves for at (jf. afsnit A70-A71):
 - (i) Udføre opgaven i overensstemmelse med relevante standarder og gældende krav i lov og øvrig regulering, og

- (ii) gøre det muligt at afgive en erklæring med sikkerhed, der er passende efter omstændighederne,
- (b) være sikker på, at revisor kan være involveret i det arbejde, der skal udføres af:
 - (i) En revisorudpeget ekspert, hvor dennes arbejde skal anvendes, og (jf. afsnit A70-A71)
 - (ii) en anden revisor, der ikke indgår i opgaveteamet, hvor dennes arbejde vedrørende afgivelse af en erklæring med sikkerhed skal anvendes (jf. afsnit A72-A73),i en sådan grad, at det er tilstrækkeligt til, at revisor kan påtage sig ansvaret for konklusionen om emneindholdet.

Den opgaveansvarlige partners ansvar

33. Den opgaveansvarlige partner skal påtage sig ansvaret for opgavens overordnede kvalitet. Dette omfatter ansvar for:
- (a) At der udføres passende handlinger med hensyn til accept og fortsættelse af klientforhold og opgaver,
 - (b) at opgaven planlægges og udføres (herunder med passende ledelse og tilsyn) med henblik på at overholde faglige standarder og gældende krav i lov og øvrig regulering,
 - (c) at der foretages gennemgang i overensstemmelse med firmaets politikker og procedurer for gennemgang, og at opgavedokumentationen gennemgås senest på datoen på erklæringen med sikkerhed (jf. afsnit A74),
 - (d) at der opbevares passende opgavedokumentation som bevis for, at revisors mål er nået, og at opgaven er udført i overensstemmelse med relevante ISAE'er og relevante krav i lov og øvrig regulering, og
 - (e) at opgaveteamet foretager passende konsultation om vanskelige eller omtvistelige forhold.
34. Den opgaveansvarlige partner skal ved at foretage nødvendige observationer og forespørgsler under opgaveforløbet være opmærksom på beviser for opgaveteamets medlemmers manglende overholdelse af relevante etiske krav. Hvis den opgaveansvarlige partner gennem firmaets kvalitetsstyringssystem eller på anden måde bliver opmærksom på forhold, der tyder på, at medlemmer af opgaveteamet ikke har overholdt relevante etiske krav, skal den opgaveansvarlige partner i samråd med andre i firmaet fastlægge passende tiltag.
35. Den opgaveansvarlige partner skal overveje resultatet af firmaets overvågningsprocedurer, som er dokumenteret i den senest udsendte meddelelse fra firmaet, og, hvor det er relevant, fra andre netværksfirmaer samt overveje, om mangler omtalt i denne meddelelse kan påvirke erklæringsopgaven med sikkerhed.

Kvalitetssikringsgennemgang af opgaven

36. For eventuelle opgaver, hvor lov eller øvrig regulering foreskriver kvalitetssikringsgennemgang, eller hvor firmaet har fastlagt, at en kvalitetssikringsgennemgang skal foretages:

- (a) Skal den opgaveansvarlige partner påtage sig ansvaret for at drøfte betydelige forhold, der er opstået i forbindelse med opgaven, med kvalitetssikringskontrollanten og ikke senere erklæringen med sikkerhed, før en sådan gennemgang er foretaget, og
- (b) skal kvalitetssikringskontrollanten foretage en objektiv stillingtagen til betydelige vurderinger, som opgaveteamet har foretaget, og til de konklusioner, opgaveteamet er nået frem til i udformningen af erklæringen med sikkerhed. Denne vurdering skal omfatte (jf. afsnit A75):
 - (i) Drøftelse af betydelige forhold med den opgaveansvarlige partner,
 - (ii) gennemgang af emneindholdet og den foreslåede erklæring med sikkerhed,
 - (iii) gennemgang af udvalgt opgavedokumentation, der knytter sig til de betydelige vurderinger, som opgaveteamet har udført, og de konklusioner, det kom frem til, og
 - (iv) vurdering af de opnåede konklusioner ved udformningen af erklæringen med sikkerhed og overvejelse af, om den foreslåede erklæring med sikkerhed er passende.

Professionel skepsis, faglig vurdering samt færdigheder og teknikker vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed

- 37. Revisor skal planlægge og udføre en opgave med professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, som vil medføre, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation (jf. afsnit A76-A80).
- 38. Revisor skal anvende faglig vurdering i forbindelse med planlægning og udførelse af en erklæringsopgave med sikkerhed, herunder fastlægge arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlinger (jf. afsnit A81-A85).
- 39. Revisor skal anvende sine færdigheder og teknikker vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed som led i en iterativ, systematisk opgaveproces.

Planlægning og udførelse af opgaven

Planlægning

- 40. Revisor skal planlægge opgaven, så den bliver udført effektivt, herunder fastlægge opgavens omfang, tidsmæssige placering og ledelse, samt fastlægge arten, den tidsmæssige placering og omfanget af planlagte handlinger, der kræves udført for at nå revisors mål (jf. afsnit A86-A89).
- 41. Revisor skal fastslå, om kriterierne er egnede efter opgavens omstændigheder, herunder at de udviser de karakteristika, der er anført i afsnit 24(b)(ii).
- 42. Hvis det efter accept af opgaven afdækkes, at en eller flere af forudsætningerne for en erklæringsopgave med sikkerhed ikke er til stede, skal revisor drøfte forholdet med de(n) relevante part(er) og fastslå:
 - (a) Om forholdet kan afklares til revisors tilfredshed,
 - (b) om det er passende at fortsætte med opgaven, og
 - (c) om forholdet skal omtales i erklæringen med sikkerhed, og i så fald hvordan.

43. Hvis det efter accept af opgaven afdækkes, at et eller flere af de relevante kriterier ikke er egnede, eller erklæringsemnet helt eller delvist ikke er passende for en erklæringsopgave med sikkerhed, skal revisor overveje at trække sig fra opgaven, hvis dette er muligt efter gældende lov eller øvrig regulering. Hvis revisor fortsætter med opgaven, skal revisor afhængigt af omstændighederne udtrykke en konklusion med forbehold, en afkræftende konklusion eller undlade at udtrykke en konklusion (jf. afsnit A90-A91).

Væsentlighed

44. Revisor skal overveje væsentligheden, når revisor (jf. afsnit A92-A100):
- (a) Planlægger og udfører erklæringsopgaven med sikkerhed, herunder fastlægge handlingernes art, tidsmæssige placering og omfang, og
 - (b) tager stilling til, om emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation.

Forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven

45. Revisor skal forespørge de(n) relevante part(er):
- (a) Om de(n) har kendskab til faktiske tilfælde af tilsigtet fejlinformation, mistanke eller beskyldninger herom eller til manglende overholdelse af love eller øvrig regulering, der påvirker emneindholdet (jf. afsnit A101),
 - (b) om den ansvarlige part har en intern revisionsfunktion, og i så fald foretage yderligere forespørgsler for at opnå en forståelse af den interne revisionsfunktionens aktiviteter og væsentlige observationer med hensyn til emneindholdet, og
 - (c) om den ansvarlige part har gjort brug af eksperter ved udarbejdelsen af emneindholdet.

Begrænset sikkerhed (B)	Høj grad af sikkerhed (H)
<p>46B.Revisor skal opnå en tilstrækkelig forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven til, at:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Revisor kan identificere områder, hvor emneindholdet sandsynligvis vil indeholde væsentlig fejlinformation, og (b) dermed skabe et grundlag for at udforme og udføre handlinger med henblik på at behandle de områder, der er identificeret i afsnit 46B(a), og opnå begrænset sikkerhed til underbygning af revisors konklusion (jf. afsnit A101-A104, A107) 	<p>46H.Revisor skal opnå en tilstrækkelig forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven til, at:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Revisor kan identificere og vurdere risiciene for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, og (b) dermed skabe et grundlag for at udforme og udføre handlinger med henblik på at reagere på de vurderede risici og opnå høj grad af sikkerhed til underbygning af revisors konklusion (jf. afsnit A101-A103, A107)
<p>47B.I forbindelse med, at revisor opnår forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven i henhold til afsnit 46B, skal revisor overveje den</p>	<p>47H.I forbindelse med, at revisor opnår forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven i henhold til afsnit 46H, skal revisor opnå en forståelse af intern kontrol vedrørende udarbejdelsen</p>

Begrænset sikkerhed (B)	Høj grad af sikkerhed (H)
proces, som er anvendt til at udarbejde emneindholdet (jf. afsnit A106).	af emneindholdet, der er relevant for opgaven. Dette omfatter vurdering af udformningen af de kontroller, der er relevante for opgaven, og fastlæggelse af om de er implementeret ved at udføre handlinger i tillæg til de forespørgsler, der rettes til medarbejdere med ansvar for emneindholdet, (jf. afsnit A105).

Opnåelse af bevis

Vurdering af risici og reaktion på risici

Begrænset sikkerhed	Høj grad af sikkerhed
<p>48B.På grundlag af sin forståelse (se afsnit 46B) skal revisor (jf. afsnit A108-A112):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Identificere områder, hvor emneindholdet sandsynligvis vil indeholde væsentlig fejlinformation, og (b) udforme og udføre handlinger med henblik på at behandle de områder, der er identificeret i afsnit 48B(a), og opnå begrænset sikkerhed til underbygning af revisors konklusion. 	<p>48H.På grundlag af sin forståelse (se afsnit 46H) skal revisor (jf. afsnit A108-A110):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Identificere og vurdere risiciene for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, og (b) udforme og udføre handlinger med henblik på at reagere på de vurderede risici og opnå høj grad af sikkerhed til underbygning af revisors konklusion. Ud over eventuelle andre handlinger vedrørende emneindholdet, der efter omstændighederne ved opgaven er passende, skal revisors handlinger omfatte opnåelse af tilstrækkeligt og egnet bevis for funktionaliteten af relevante kontroller vedrørende emneindholdet, når: <ul style="list-style-type: none"> (i) Revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation omfatter en forventning om, at kontrollerne fungerer effektivt, eller (ii) andre handlinger end test af kontroller ikke i sig selv kan give tilstrækkeligt og egnet bevis.

Begrænset sikkerhed	Høj grad af sikkerhed
<p>Fastlæggelse af, hvorvidt yderligere handlinger er nødvendige i en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed</p> <p>49B. Hvis revisor bliver opmærksom på forhold, der giver revisor grund til at tro, at emneindholdet kan indeholde væsentlig fejlinformation, skal revisor udforme og udføre yderligere handlinger med henblik på at opnå yderligere bevis, indtil revisor er i stand til at (jf. afsnit A112-A117):</p> <p>(a) Konkludere, at forholdet sandsynligvis ikke medfører, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, eller</p> <p>(b) fastslå, at et eller flere forhold medfører, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation.</p>	<p>Genovervejelse af risikovurdering i en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed</p> <p>49H. Revisors vurdering af risiciene for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, kan ændres under opgavens forløb, efterhånden som der opnås yderligere bevis. I tilfælde, hvor revisor opnår bevis, der er inkonsistent med det bevis, som revisor oprindeligt baserede sin vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation på, skal revisor genoverveje sin vurdering og ændre de planlagte handlinger i overensstemmelse hermed (jf. afsnit A112).</p>

50. Når revisor udformer og udfører handlinger, skal revisor overveje relevansen og pålideligheden af den information, der skal anvendes som bevis. Hvis:
- (a) Bevis, der er tilvejebragt fra én kilde, er inkonsistent med bevis, der er tilvejebragt fra en anden, eller
- (b) revisor betvivler pålideligheden af de oplysninger, der skal anvendes som bevis, skal revisor fastlægge, hvilke ændringer eller yderligere handlinger der er nødvendige for at afklare forholdet, og overveje forholdets eventuelle indvirkning på andre aspekter ved opgaven.
51. Revisor skal akkumulere ikke-korrigerede fejlinformationer, der konstateres under opgaven, bortset fra fejlinformationer, der er klart ubetydelige (jf. afsnit A118-A119).

Arbejde, der er udført af en revisorudpeget ekspert

52. Når en revisorudpeget eksperts arbejde anvendes, skal revisor desuden (jf. afsnit A120-A124):
- (a) Vurdere, om den revisorudpegede ekspert har de(n) nødvendige kompetencer, færdigheder og objektivitet i forhold til revisors formål. Når det drejer sig om en revisorudpeget ekspert, skal vurderingen af objektivitet omfatte forespørgsel om interesser og relationer, der kan skabe en trussel mod den pågældende eksperts objektivitet (jf. afsnit A125-A128),
- (b) opnå en tilstrækkelig forståelse af den revisorudpegede eksperts ekspertiseområde (jf. afsnit A129-A130),

- (c) aftale arten og omfanget af samt målene med ekspertens arbejde med den revisorudpegede ekspert (jf. afsnit A131-A132), og
- (d) vurdere tilstrækkeligheden af den revisorudpegede eksperts arbejde til revisors formål (jf. afsnit A133-A134).

Arbejde udført af en anden revisor, af en ansvarlig part, målings- eller vurderingsekspert eller en intern revisor (jf. afsnit A135)

- 53. Ved anvendelse af en anden revisors arbejde skal revisor vurdere, om arbejdet er fyldestgørende i relation til revisors formål.
- 54. Hvis oplysninger, der skal anvendes som bevis, er udarbejdet på grundlag af arbejde udført af en ansvarlig part eller en målings- eller vurderingsekspert, skal revisor i fornødent omfang og under hensyntagen til ekspertens arbejdes betydning for revisors formål:
 - (a) Vurdere den pågældende eksperts kompetencer, færdigheder og objektivitet,
 - (b) opnå en forståelse af ekspertens arbejde, og
 - (c) vurdere, om ekspertens arbejde er passende som bevis.
- 55. Hvis revisor planlægger at gøre brug af den interne revisionsfunktionens arbejde, skal revisor vurdere følgende:
 - (a) I hvilket omfang den interne revisionsfunktionens organisatoriske status og relevante politikker og procedurer understøtter de interne revisorerers objektivitet,
 - (b) den interne revisionsfunktionens kompetenceniveau,
 - (c) hvorvidt den interne revisionsfunktion gør brug af en systematisk og disciplineret metode, herunder kvalitetsstyring, og
 - (d) hvorvidt den interne revisionsfunktionens arbejde er fyldestgørende i relation til opgavens formål.

Skriftlige udtalelser

- 56. Revisor skal anmode de(n) relevante part(er) om en skriftlig udtalelse:
 - (a) Om, at de(n) relevante part(er) har givet revisor alle de oplysninger, som de(n) pågældende har kendskab til, og som er relevante for opgaven (jf. afsnit A54–A55 og A136–A138),
 - (b) der bekræfter målingen eller vurderingen af erklæringsemnet efter de relevante kriterier, herunder at alle relevante forhold er afspejlet i emneindholdet.
- 57. Hvis revisor ud over sådanne krævede udtalelser fastslår, at det er nødvendigt at indhente en eller flere skriftlige udtalelser til at understøtte andet bevis, der er relevant for emneindholdet, skal revisor anmode om sådanne yderligere skriftlige udtalelser.
- 58. Når skriftlige udtalelser vedrører forhold, der er væsentlige for emneindholdet, skal revisor:
 - (a) Vurdere disses rimelighed og konsistens med andet opnået bevis, herunder andre udtalelser (såvel mundtlige som skriftlige), og
 - (b) overveje, om de(n) person(er), der afgiver udtalelserne, kan forventes at være velinformeret om de pågældende forhold.

59. Datoen på de skriftlige udtalelser skal ligge så tæt på datoen på erklæringen med sikkerhed som praktisk muligt, men ikke efter.

Manglende pålidelighed eller manglende afgivelse af ønskede skriftlige udtalelser

60. Hvis en eller flere af de ønskede skriftlige udtalelser ikke afgives, eller hvis revisor konkluderer, at der hersker tilstrækkelig tvivl om kompetencerne, integriteten, de etiske værdier eller omhuen hos de(n) person(er), der afgiver de skriftlige udtalelser, eller at de skriftlige udtalelser på anden vis ikke er pålidelige, skal revisor (jf. afsnit A139):
- (a) Drøfte forholdet med de(n) relevante part(er),
 - (b) foretage en ny vurdering af integriteten hos de(n) person(er), som udtalelserne udbedes eller modtages fra, samt vurdere den indvirkning, som dette kan have på pålideligheden af udtalelserne (mundtlige eller skriftlige) og på beviset generelt, og
 - (c) træffe passende foranstaltninger, herunder fastlægge den mulige indvirkning på konklusionen i erklæringen med sikkerhed.

Efterfølgende begivenheder

61. Når det er relevant for opgaven, skal revisor overveje indvirkningen af begivenheder frem til erklæringsdatoen på emneindholdet og erklæringen med sikkerhed og reagere passende på forhold, som revisor bliver opmærksom på efter datoen på erklæringen med sikkerhed, som, hvis revisor havde kendt til dem på denne dato, kunne have fået revisor til at ændre i erklæringen. I hvilket omfang efterfølgende begivenheder skal overvejes, afhænger af disse begivenheders mulighed for at kunne påvirke emneindholdet og hensigtsmæssigheden af revisors konklusion. Revisor har dog intet ansvar for at udføre handlinger vedrørende emneindholdet efter datoen på erklæringen med sikkerhed (jf. afsnit A140-A141).

Andre oplysninger

62. Når dokumenter, der indeholder emneindholdet og erklæringen med sikkerhed, omfatter andre oplysninger, skal revisor læse sådanne andre oplysninger med henblik på at identificere eventuel væsentlig inkonsistens i forhold til emneindholdet eller erklæringen med sikkerhed, og hvis revisor ved gennemlæsning af sådanne andre oplysninger (jf. afsnit A142):
- (a) Identificerer væsentlig inkonsistens mellem sådanne andre oplysninger og emneindholdet eller erklæringen med sikkerhed, eller
 - (b) bliver opmærksom på en væsentlig faktuel fejl i sådanne andre oplysninger, som ikke vedrører de forhold, der fremgår af emneindholdet eller erklæringen med sikkerhed,
- skal revisor drøfte forholdet med de(n) relevante part(er) og træffe yderligere foranstaltninger, som er passende.

Beskrivelse af relevante kriterier

63. Revisor skal tage stilling til, om der på passende vis i emneindholdet henvises til eller gives en beskrivelse af de relevante kriterier (jf. afsnit A143-A145).

Udformning af konklusionen med sikkerhed

64. Revisor skal tage stilling til tilstrækkeligheden og egnetheden af det opnåede bevis i forhold til opgaven og, hvor det er nødvendigt efter omstændighederne, forsøge at opnå yderligere bevis. Revisor skal overveje alt relevant bevis, uanset om det ser ud til at understøtte eller modsige målingen eller vurderingen af erklæringsemnet efter de relevante kriterier. Hvis revisor ikke er i stand til at opnå nødvendigt yderligere bevis, skal revisor overveje konsekvenserne heraf for revisors konklusion i afsnit 65 (jf. afsnit A146-A152).
65. Revisor skal udforme en konklusion om, hvorvidt emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation. Ved udformningen af en sådan konklusion skal revisor overveje revisors konklusion i afsnit 64 vedrørende tilstrækkeligheden og egnetheden af det opnåede bevis, og tage stilling til, om ikke-korrigerede fejlinformationer enkeltvis eller samlet er væsentlige (jf. afsnit A3 og A153-A154).
66. Hvis revisor ikke kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis, er der tale om en begrænsning i arbejdets omfang, hvorfor revisor, alt efter hvad der er passende, skal udtrykke en konklusion med forbehold, undlade at udtrykke en konklusion eller trække sig fra opgaven, hvor gældende lov eller øvrig regulering tillader dette (jf. afsnit A155-A157).

Udarbejdelse af erklæringen med sikkerhed

67. Erklæringen med sikkerhed skal være skriftlig og give klart udtryk for revisors konklusion om emneindholdet (jf. afsnit A2, A158-A160).
68. Revisors konklusion skal være klart adskilt fra oplysninger eller forklaringer, der ikke har til hensigt at påvirke revisors konklusion, herunder supplerende oplysning(er) vedrørende forståelse af emneindholdet, supplerende oplysning(er) vedrørende forståelse af erklæringsopgaven med sikkerhed, observationer vedrørende særlige aspekter ved opgaverne, anbefalinger eller yderligere oplysninger indeholdt i erklæringen med sikkerhed. Af ordlyden skal det klart fremgå, at supplerende oplysning(er) vedrørende forståelse af emneindholdet, supplerende oplysning(er) vedrørende forståelse af erklæringsopgaven med sikkerhed, observationer, anbefalinger eller yderligere oplysninger ikke sigter på at svække revisors konklusion (jf. afsnit A158-A160).

Indhold af erklæring med sikkerhed

69. Erklæringen med sikkerhed skal indeholde mindst følgende grundlæggende elementer:
 - (a) En overskrift, der klart indikerer, at erklæringen med sikkerhed er afgivet af en uafhængig revisor (jf. afsnit A161),
 - (b) en adressat (jf. afsnit A162),
 - (c) en identifikation eller beskrivelse af den grad af sikkerhed, revisor har opnået, emneindholdet og, hvor det er relevant, erklæringsemnet. Når revisors konklusion henviser til en udtalelse fra den relevante part, skal udtalelsen vedlægges erklæringen med sikkerhed, gengives i erklæringen med sikkerhed, eller der skal i erklæringen med sikkerhed refereres til en kilde, der er tilgængelig for de tiltænkte brugere (jf. afsnit A163),
 - (d) identifikation af de relevante kriterier (jf. afsnit A164),

- (e) hvor det er passende, en beskrivelse af eventuelle betydelige, iboende begrænsninger, der knytter sig til målingen eller vurderingen af erklæringsemnet efter de relevante kriterier (jf. afsnit A165),
- (f) når de relevante kriterier er udformet til et bestemt formål, en udtalelse, hvori læserne gøres opmærksomme herpå og på, at emneindholdet som følge deraf muligvis ikke er egnet til andet formål (jf. afsnit A166–A167),
- (g) en udtalelse, der identificerer den ansvarlige part og den målings- eller vurderingsansvarlige, hvor disse er forskellige, herunder en beskrivelse af deres og revisors ansvar (jf. afsnit A168),
- (h) en udtalelse om, at opgaven er udført i overensstemmelse med denne ISAE eller en ISAE om det specifikke erklæringsemne, hvor en sådan foreligger (jf. afsnit A169–A170),
- (i) en udtalelse om, at det firma, som revisor eller anden opgaveansvarlig er beskæftiget i, anvender ISQC 1 eller andre faglige krav, eller krav i lov eller øvrig regulering, der er mindst lige så krævende som ISQC 1. Hvis den opgaveansvarlige ikke er beskæftiget i et godkendt revisionsfirma, skal udtalelsen anføre de faglige krav, der er anvendt, eller anvendte krav i lov eller øvrig regulering, der er mindst lige så krævende som ISQC 1 (jf. afsnit A171),
- (j) en udtalelse om, at revisor overholder krav til uafhængighed og andre etiske krav i IESBA's Etiske regler eller andre faglige krav, eller krav, der er indført ved lov eller øvrig regulering, som er mindst lige så krævende som Del A og B i IESBA's Etiske regler vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed. Hvis den opgaveansvarlige ikke er beskæftiget i et godkendt revisionsfirma, skal udtalelsen anføre de faglige krav, der er anvendt, eller anvendte krav i lov eller øvrig regulering, som er mindst lige så krævende som Del A og B i IESBA's etiske regler vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed (jf. afsnit A172),
- (k) et informativt sammendrag af det arbejde, der er udført som grundlag for revisors konklusion. Hvis der er tale om en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, er det vigtigt for forståelsen af revisors konklusion at fremhæve arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de udførte handlinger. Ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed skal det i sammendraget af udført arbejde anføres, at:
 - (i) De handlinger, der er udført ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, varierer med hensyn til art og tidsmæssig placering og er af mindre omfang end ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, og
 - (ii) som følge heraf er den grad af sikkerhed, der er opnået ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, således betydeligt lavere end den sikkerhed, der ville være opnået, hvis der var udført en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed (jf. afsnit A6, A173–A177),
- (l) revisors konklusion: (jf. afsnit A2, A178–A180)
 - (i) Når det er hensigtsmæssigt, skal de tiltænkte brugere i konklusionen informeres om, i hvilken sammenhæng revisors konklusion skal læses (jf. afsnit A179).
 - (ii) Ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed skal der afgives en positiv konklusion (jf. afsnit A178).

- (iii) Ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed skal konklusionen udtrykkes i en form, der formidler, om revisor på grundlag af de udførte handlinger og opnået bevis er blevet bekendt med et eller flere forhold, som giver revisor grund til at mene, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation (jf. afsnit A180).
- (iv) Konklusionen i (ii) eller (iii) skal formuleres ved brug af ord, der er hensigtsmæssige i forhold til erklæringsemnet og de relevante kriterier under hensyntagen til omstændighederne ved opgaven, og skal formuleres med referencer til (jf. afsnit A181):
 - a. Erklæringsemnet og relevante kriterier,
 - b. emneindholdet og relevante kriterier, eller
 - c. en udtalelse fra den relevante part.
- (v) Når revisor udtrykker en modificeret konklusion, skal erklæringen med sikkerhed indeholde:
 - a. Et afsnit, der beskriver de(t) forhold, der har givet anledning til modifikationen, og
 - b. et afsnit, der indeholder revisors modificerede konklusion (jf. afsnit A182),
- (m) revisors underskrift (jf. afsnit A183),
- (n) datoen på erklæringen med sikkerhed. Erklæringen med sikkerhed må ikke dateres før den dato, hvor revisor har opnået det bevis, som revisors konklusion er baseret på, herunder bevis for, at personer med den anerkendte bemyndigelse har udtalt, at de har påtaget sig ansvaret for emneindholdet (jf. afsnit A184),
- (o) lokaliteten i den jurisdiktion, hvor revisor praktiserer.

Henvi sning til den revisorudpegede ekspert i erklæringen med sikkerhed

70. Hvis revisor i erklæringen med sikkerhed henviser til arbejde udført af en revisorudpeget ekspert, må ordlyden af erklæringen ikke medføre, at revisors ansvar for den udtrykte konklusion reduceres på grund af ekspertens involvering (jf. afsnit A185-A187).

Erklæring med sikkerhed foreskrevet ved lov eller øvrig regulering

71. Hvis lov eller øvrig regulering pålægger revisor at anvende en specifik udformning eller formulering af erklæringen med sikkerhed, må der i erklæringen med sikkerhed kun henvises til denne ISAE eller andre ISAE'er, hvis erklæringen med sikkerhed indeholder mindst hvert af de elementer, der er angivet i afsnit 69.

Umodificerede og modificerede konklusioner

72. Revisor skal udtrykke en umodificeret konklusion, når revisor konkluderer:
- (a) Ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, at emneindholdet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med de relevante kriterier, eller
 - (b) ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, at revisor på grundlag af de udførte handlinger og det opnåede bevis ikke er blevet bekendt med et eller flere forhold, der

giver revisor anledning til at mene, at emneindholdet ikke i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med de relevante kriterier.

73. Hvis revisor finder det nødvendigt at:

- (a) Henlede de tiltænkte brugeres opmærksomhed på et forhold, der er præsenteret eller angivet i emneindholdet, som efter revisors vurdering er så vigtigt, at det har grundlæggende betydning for de tiltænkte brugeres forståelse af emneindholdet (supplerende oplysning(er) vedrørende forståelse af emneindholdet), eller
- (b) angive andre end de forhold, der er præsenteret eller angivet i emneindholdet, som efter revisors vurdering er relevante for de tiltænkte brugeres forståelse af opgaven, revisors ansvar eller erklæringen med sikkerhed (supplerende oplysning(er) vedrørende forståelse af erklæringsopgaven med sikkerhed),

og dette ikke er forbudt ved lov eller øvrig regulering, skal revisor gøre dette i et afsnit i erklæringen med sikkerhed under en passende overskrift, som klart indikerer, at revisors konklusion ikke er modificeret i relation til det pågældende forhold. Hvis der er tale om supplerende oplysning(er) vedrørende forståelse af emneindholdet, skal der i et sådant afsnit kun henvises til oplysninger, der er præsenteret eller angivet i emneindholdet.

74. Revisor skal udtrykke en modificeret konklusion i følgende tilfælde:

- (a) Når der efter revisors faglige vurdering er tale om en begrænsning i arbejdets omfang, og indvirkningen af forholdet kan være væsentlig (se afsnit 66). I sådanne tilfælde skal revisor udtrykke en konklusion med forbehold eller undlade at udtrykke en konklusion,
- (b) når emneindholdet efter revisors faglige vurdering indeholder væsentlig fejlinformation. I sådanne tilfælde skal revisor udtrykke en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion (jf. afsnit A190).

75. Revisor skal udtrykke en konklusion med forbehold, når indvirkningen eller mulige indvirkninger af et forhold efter revisors faglige vurdering ikke er så væsentlig og gennemgribende, at revisor skal afgive en afkræftende konklusion eller undlade at udtrykke en konklusion. En konklusion med forbehold skal udtrykkes med ordene "bortset fra" indvirkningen eller de mulige indvirkninger af det anførte i forbeholdet (jf. afsnit A188–A189).

76. Hvis revisor udtrykker en modificeret konklusion på grund af en begrænsning i arbejdets omfang, men samtidig er opmærksom på et eller flere forhold, der gør, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor i erklæringen med sikkerhed medtage en klar beskrivelse af både begrænsningen i arbejdets omfang og de(t) forhold, der gør, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation.

77. Når udtalelsen fra den relevante part har identificeret og på passende vis redegjort for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor enten:

- (a) Udtrykke en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion, som er formuleret med hensyn til erklæringsemnet og relevante kriterier, eller
- (b) hvis det specifikt er fastsat i vilkårene for opgaven, formulere konklusionen ved henvisning til den relevante parts udtalelse, udtrykke en konklusion uden forbehold, men medtage en supplerende oplysning om forståelsen af emneindholdet i erklæringen med sikkerhed, hvori der henvises til udtalelsen fra den relevante part, som identificerer

og på passende vis redegør for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation (jf. afsnit A191).

Andet ansvar for kommunikation

78. Revisor skal overveje, om revisor er blevet bekendt med forhold, som det ud fra vilkårene for opgaven og andre omstændigheder ved opgaven er nødvendigt at kommunikere til den ansvarlige part, den målings- eller vurderingsansvarlige, opdragsgiver, den øverste ledelse eller andre (jf. afsnit A192).

Dokumentation

79. Revisor skal rettidigt udarbejde opgavedokumentation, der indeholder en registrering af grundlaget for erklæringen med sikkerhed, der er tilstrækkelig og passende til, at en erfaren revisor, der ikke har nogen forudgående tilknytning til opgaven, er i stand til at forstå (jf. afsnit A193–A197):
- (a) Arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der er udført for at overholde relevante ISAE'er og gældende krav i lov og øvrig regulering,
 - (b) resultaterne af de udførte handlinger og det opnåede bevis, og
 - (c) betydelige forhold, som er opstået i løbet af opgaven, konklusionerne herpå og betydelige faglige vurderinger, der er foretaget for at komme frem til konklusionerne.
80. Hvis revisor har identificeret oplysninger, som er inkonsistente med revisors endelige konklusion vedrørende et betydeligt forhold, skal revisor dokumentere, hvordan revisor har behandlet den manglende konsistens.
81. Revisor skal samle opgavedokumentationen i et opgavearkiv og afslutte den administrative proces med at samle det endelige opgavearkiv rettidigt efter datoen på erklæringen med sikkerhed (jf. afsnit A198–A199).
82. Når samlingen af det endelige opgavearkiv er afsluttet, må revisor ikke slette eller kassere nogen form for opgavedokumentation før udløbet af opbevaringsperioden (jf. afsnit A200).
83. Hvis revisor finder det nødvendigt at ændre i eksisterende opgavedokumentation eller tilføje ny opgavedokumentation, efter at samlingen af det endelige opgavearkiv er afsluttet, skal revisor uanset arten af ændringerne eller tilføjelserne dokumentere følgende:
- (a) de konkrete årsager til at foretage ændringerne eller tilføjelserne, og
 - (b) hvornår og af hvem de blev foretaget og gennemgået.

Vejledning og andet forklarende materiale

Indledning (jf. afsnit 6)

A1. Ved en rådgivningsopgave anvender revisor tekniske færdigheder, uddannelse, observationer, erfaringer og viden. Rådgivningsopgaver omfatter en analytisk proces, hvor man typisk kombinerer aktiviteter vedrørende: opstilling af mål, tilvejebringelse af fakta, definition af problemer eller muligheder, stillingtagen til alternativer, udvikling af anbefalinger, herunder foranstaltninger, kommunikation af resultater og til tider implementering og opfølgning. Rapporter (hvis disse er udarbejdet) er generelt udformet i en beskrivende ("lang") form. Arbejdet er almindeligvis kun udført til brug og nytte for klienten. Arbejdets art og omfang aftales mellem revisor og klient. En ydelse, der opfylder definitionen på en erklæringsopgave med sikkerhed, er ikke en rådgivningsopgave, men en erklæringsopgave med sikkerhed.

Mål

Opgaver med emneindhold, der omfatter flere aspekter (jf. afsnit 10, 65, 69(1))

A2. Når emneindholdet består af flere aspekter, kan der afgives en særskilt konklusion på hvert aspekt. Sådanne særskilte konklusioner behøver ikke alle at være med samme grad af sikkerhed. Den enkelte konklusion udtrykkes i den form, der er passende for enten en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed eller en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed. Henvisninger i denne ISAE til konklusionen i erklæringen med sikkerhed omfatter den enkelte konklusion, hvis der er afgivet særskilte konklusioner.

Definitioner

Arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlinger ved erklæringsopgaver med henholdsvis begrænset og høj grad af sikkerhed (jf. afsnit 12(a)(i))

A3. Idet den grad af sikkerhed, der opnås ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, er mindre end ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, varierer de handlinger, revisor udfører ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, med hensyn til art og tidsmæssig placering og er mindre i omfang end ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed. Den primære forskel mellem handlinger ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed og en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed er:

- (a) Den vægt, der bliver lagt på arten af forskellige handlinger som kilde til bevis, vil sandsynligvis variere afhængigt af omstændighederne ved opgaven. Eksempelvis kan revisor efter omstændighederne finde det hensigtsmæssigt ved en bestemt erklæringsopgave med begrænset sikkerhed at lægge relativt større vægt på forespørgsler til virksomhedens personale samt analytiske handlinger og relativt mindre (eller ingen) vægt på at teste kontroller og opnå bevis fra eksterne kilder, end det muligvis ville være tilfældet ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed.
- (b) Ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed kan revisor:
 - Vælge færre elementer til undersøgelse, eller

- udføre færre handlinger (f.eks. kun udføre analytiske handlinger, hvor der ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed ville blive udført både analytiske handlinger og andre handlinger).
- (c) Ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed omfatter analytiske handlinger, der udføres som reaktion på opgaverisikoen, at der opstilles forventninger, som er tilstrækkeligt præcise til at identificere væsentlig fejlinformation. Ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed kan der udformes analytiske handlinger til underbygning af forventninger vedrørende trends, sammenhænge og nøgletal frem for at identificere fejlinformation med den grad af præcision, der forventes ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed.
- (d) Når der identificeres betydelige udsving, sammenhænge eller forskelle, kan der desuden opnås egnet bevis ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed ved at foretage forespørgsler og overveje de modtagne svar i lyset af de kendte omstændigheder ved opgaven.
- (e) Derudover kan revisor, når revisor udfører analytiske handlinger ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, f.eks. anvende data, der er indsamlet på et højere niveau, såsom kvartalsvise data frem for månedsvise data, eller anvende data, der ikke har været underlagt særskilte handlinger, til test af disses pålidelighed i samme omfang, som det ville være tilfældet ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed.

En meningsfuld grad af sikkerhed (jf. afsnit 12(a)(i)(b), 47L)

- A4. Den grad af sikkerhed, som revisor planlægger at opnå, er almindeligvis ikke kvantificerbar, og hvorvidt graden af sikkerhed er meningsfuld afhænger af den faglige vurdering, som revisor skal foretage ud fra opgavens omstændigheder. Ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed udfører revisor handlinger, der er begrænsede sammenlignet med de handlinger, der er nødvendige ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, men som ikke desto mindre er planlagt for at opnå en grad af sikkerhed, der er meningsfuld. For at være meningsfuld må den grad af sikkerhed, revisor har opnået, sandsynligvis øge den tiltænkte brugers tillid til emneindholdet til klart over det betydningsløse (se desuden afsnit A16-A18).
- A5. Når man ser på hele spektret af erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed, kan det, der anses for en meningsfuld grad af sikkerhed, variere fra at ligge lige over en grad af sikkerhed, hvor den sandsynligvis øger de tiltænkte brugeres tillid til emneindholdet i en grad, der er klart over det betydningsløse, til at ligge lige under høj grad af sikkerhed. Hvad, der er en meningsfuld grad af sikkerhed ved en bestemt opgave, er en vurdering, der afhænger af omstændighederne ved opgaven, herunder oplysningsbehovet hos de tiltænkte brugere som gruppe, kriterierne samt opgavens erklæringsemne.
- A6. Idet den grad af sikkerhed, revisor opnår ved erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed, varierer, indeholder revisors erklæring et informativt sammendrag med omtale af det udførte arbejde, idet en fremhævelse af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de udførte handlinger er vigtigt for at kunne forstå revisors konklusion (se afsnit 69(k) and A173–A177).
- A7. Nogle af de faktorer, der kan være relevante ved fastlæggelse af, hvad der udgør en meningsfuld grad af sikkerhed ved en bestemt opgave, omfatter eksempelvis:

- Karakteristikaene ved erklæringsemnet og kriterierne, og hvorvidt der foreligger relevante ISAE'er for det specifikke erklæringsemne,
- instrukser eller andre tilkendegivelser fra opdragsgiver vedrørende arten af den grad af sikkerhed, opdragsgiver ønsker, revisor skal opnå. Eksempelvis kan der i vilkårene for opgaven være fastsat bestemte handlinger, som opdragsgiver anser for nødvendige, eller bestemte aspekter ved emneindholdet, som opdragsgiver ønsker, at revisor skal koncentrere sine handlinger om. Revisor kan dog overveje, om der er behov for andre handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis med henblik på at opnå en meningsfuld grad af sikkerhed,
- almindelig anerkendt praksis, hvis en sådan findes, med hensyn til erklæringsopgaven med sikkerhed vedrørende det specifikke emneindhold eller lignende eller relateret emneindhold,
- oplysningsbehovet hos de tiltænkte brugere som gruppe. Generelt er det sådan, at jo større konsekvens det har for tiltænkte brugere at modtage en forkert konklusion, når emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, jo højere grad af sikkerhed vil der være påkrævet, for at denne er meningsfuld for dem. I nogle tilfælde kan konsekvensen for de tiltænkte brugere af at modtage en forkert konklusion være så stor, at en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed er nødvendig, hvis revisor skal opnå en grad af sikkerhed, der efter omstændighederne er meningsfuld,
- de tiltænkte brugeres forventning om, at revisor udformer konklusionen med begrænset sikkerhed om emneindholdet inden for kort tid og til en lav pris.

Eksempler på attestationsopgaver (jf. afsnit 12(a)(ii)(a))

A8. Eksempler på opgaver, der kan udføres efter denne ISAE, omfatter:

- (a) Bæredygtighed – ved en opgave om bæredygtighed skal der opnås sikkerhed for en rapport, der er udarbejdet af ledelsen eller en ledelsesudpeget ekspert (den målings- eller vurderingsansvarlige) om virksomhedens bæredygtighedspræstation,
- (b) overholdelse af lov og øvrig regulering – ved en opgave om overholdelse af lov eller øvrig regulering skal der opnås sikkerhed for en anden parts (den målings- eller vurderingsansvarliges) udtalelse om overholdelse af den relevante lov eller øvrige regulering,
- (c) ”værdi for pengene” – ved en opgave vedrørende ”værdi for pengene” skal der opnås sikkerhed om en måling eller vurdering af ”værdi for pengene”, som er foretaget af en anden part (den målings- eller vurderingsansvarlige).

Færdigheder og teknikker vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed (jf. afsnit 12(b))

A9. Færdigheder og teknikker vedrørende erklæringer med sikkerhed omfatter:

- Anvendelse af professionel skepsis og faglig vurdering,
- planlægning og udførelse af en erklæringsopgave med sikkerhed, herunder opnåelse og vurdering af bevis,
- forståelse af informationssystemer og den interne controls rolle og begrænsninger,

- sammenkædning af overvejelser om væsentlighed og opgaverisici med arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlingerne,
- anvendelse af handlinger, der er relevante for opgaven (disse kan omfatte forespørgsler, inspektion, efterregning, genudførelse, observation, bekræftelse og analytiske handlinger), og
- systematisk praksis for dokumentation og færdigheder i at formulere erklæringer.

Kriterier (jf. afsnit 12(c), Bilag)

A10. Egnede kriterier er en betingelse for en rimelig konsistent måling eller vurdering af et erklæringsemne set i sammenhæng med en faglig vurdering. Uden den referenceramme, som egnede kriterier giver, er enhver konklusion åben for fortolkning og misforståelse. Kriteriernes egnethed afhænger af konteksten og fastsættes derfor ud fra omstændighederne ved opgaven. Selv for samme erklæringsemne kan der være andre kriterier, som giver en anden måling eller vurdering. Eksempelvis kan en målings- eller vurderingsansvarlig som et af kriterierne for erklæringsemnet vedrørende kundetilfredshed vælge antallet af kundeklager, der er behandlet til kundens tilfredshed, mens en anden målings- eller vurderingsansvarlig måske ville vælge antallet af gentagne køb, der er foretaget i de tre måneder, der følger efter det første køb. Kriteriernes egnethed påvirkes ikke af graden af sikkerhed, hvilket vil sige, at kriterier, der ikke egner sig til en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, heller ikke egner sig til en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed og omvendt. Egnede kriterier omfatter præsentations- og oplysningskriterier, hvor det er relevant.

Opgaverisiko (jf. afsnit 12(f))

A11. Opgaverisiko hverken vedrører eller omfatter revisors forretningsmæssige risici såsom tab som følge af retssager, negativ offentlig omtale eller andre hændelser, der opstår i forbindelse med et bestemt emneindhold.

A12. Generelt vil opgaverisiko udgøres af følgende elementer, skønt ikke alle disse nødvendigvis vil være til stede eller være betydelige ved alle erklæringsopgaver med sikkerhed:

- (a) Risici, som revisor ikke har direkte indflydelse på, og som består af:
 - (i) Emneindholdets udsathed over for væsentlig fejlinformation før hensyntagen til de eventuelle tilknyttede kontroller, som anvendes af de(n) relevante part(er) (iboende risiko), og
 - (ii) risikoen for, at væsentlig fejlinformation, der opstår i emneindholdet, ikke forebygges eller opdages og rettes i tide af den relevante parts eller de relevante parter interne kontrol (kontrolrisiko), og
- (b) risikoen, som revisor har direkte indflydelse på, som er risikoen for, at de handlinger, revisor udfører, ikke afdækker væsentlig fejlinformation (opdagelsesrisiko).

A13. I hvor høj grad hvert af disse elementer er relevant for opgaven påvirkes af omstændighederne ved opgaven, navnlig:

- Arten af erklæringsemnet og emneindholdet. Eksempelvis kan begrebet kontrolrisiko være mere anvendeligt, når erklæringsemnet vedrører udarbejdelse af oplysninger om en virksomheds præstation, end når det vedrører oplysninger om effektiviteten af en kontrol eller tilstedeværelsen af en fysisk tilstand,

- hvorvidt der udføres en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed eller en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed. Ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed beslutter revisor f.eks. ofte at opnå bevis ved hjælp af andet end test af kontroller, hvorfor det kan være mindre relevant at overveje kontrolrisikoen, end når der er tale om en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed med samme emneindhold.

Overvejelse af risici er et spørgsmål om faglig vurdering snarere end et forhold, der kan måles præcist.

A14. Helt at eliminere opgaverisikoen er kun yderst sjældent opnåeligt eller omkostningseffektivt, hvorfor "høj grad af sikkerhed" er mindre end fuld sikkerhed som følge af eksempelvis følgende faktorer:

- Anvendelsen af selektive tests,
- de iboende begrænsninger i intern kontrol,
- det faktum, at det meste af det bevis, der er tilgængeligt for revisor, er sandsynliggørende frem for definitivt,
- anvendelsen af faglige vurderinger ved indsamling og vurdering af bevis og udformning af konklusioner på grundlag af et sådant bevis,
- karakteristikaene ved erklæringsemnet i visse tilfælde, når erklæringsemnet vurderes eller måles efter kriterierne.

Opdragsgiver (jf. afsnit 12(g), Bilag)

A15. Opdragsgiver kan under forskellige omstændigheder være den ansvarlige parts daglige ledelse eller øverste ledelse, en myndighed, de tiltænkte brugere, den målings- eller vurderingsansvarlige eller en anden tredjepart.

Tiltænkte brugere (jf. afsnit 12(m), Bilag)

A16. Der kan i nogle tilfælde være andre tiltænkte brugere end dem, som erklæringen med sikkerhed er adresseret til. Revisor kan måske ikke identificere alle dem, der vil læse erklæringen med sikkerhed, navnlig hvis mange har adgang til den. I sådanne tilfælde, navnlig hvor de mulige brugere sandsynligvis har forskellige interesser i erklæringsemnet, kan de tiltænkte brugere være begrænset til større interessenter med betydelige eller fælles interesser. Tiltænkte brugere kan identificeres på forskellige måder, f.eks. gennem aftale mellem revisor og den ansvarlige part eller opdragsgiver, eller ved lov eller øvrig regulering.

A17. De tiltænkte brugere eller deres repræsentanter kan sammen med revisor eller den ansvarlige part (og opdragsgiver, hvis denne er forskellig fra den ansvarlige part) være direkte involveret i fastsættelsen af kravene for opgaven. Uanset inddragelsen af andre parter og i modsætning til en opgave om aftalte arbejdshandlinger (som omfatter rapportering af faktiske resultater på baggrund af handlinger, der er aftalt med opdragsgiver og eventuelle relevante tredjeparter i stedet for en konklusion):

- (a) Er revisor ansvarlig for at fastsætte arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlinger, og

- (b) kan revisor få behov for at udføre yderligere handlinger, hvis revisor bliver bekendt med oplysninger, som afviger betydeligt fra de oplysninger, som fastsættelsen af de planlagte handlinger er baseret på (se afsnit A115-A117).

A18. I nogle tilfælde stiller de tiltænkte brugere (f.eks. banker og tilsynsmyndigheder) et krav om, at der træffes aftale om at udføre en erklæringsopgave med sikkerhed til et specifikt formål, eller anmoder de(n) relevante part(er) herom. Når der ved opgaver anvendes kriterier, der er udformet til et specifikt formål, kræver det ifølge afsnit 69(f) en udtalelse, som henleder læsernes opmærksomhed herpå. Revisor kan desuden finde det passende at indikere, at erklæringen med sikkerhed udelukkende er tiltænkt specifikke brugere. Dette kan gøres ved at begrænse distributionen eller anvendelsen af erklæringen med sikkerhed (se afsnit A166-A167) afhængigt af omstændighederne ved opgaven.

Emneindhold (jf. afsnit 12(x), Bilag)

A19. I nogle tilfælde kan emneindholdet være en udtalelse, hvori et aspekt ved en proces, præstationen eller overholdelsen vurderes efter kriterierne. Eksempel: "ABC's interne kontrol har i perioden fungeret effektivt med hensyn til XYZ-kriterierne" eller "ABC's ledelsesstruktur har i perioden overholdt XYZ-kriterierne".

De(n) relevante part(er) (jf. afsnit 13, Bilag)

A20. Den ansvarlige parts, den målings- eller vurderingsansvarliges og opdragsgivers roller kan variere (se afsnit A37). Desuden varierer den daglige ledelse og ledelsestrukturen fra jurisdiktion til jurisdiktion og fra virksomhed til virksomhed og afspejler indvirkningen af eksempelvis forskellige kulturelle og juridiske baggrunde samt størrelses- og ejerskabsforhold. En sådan mangfoldighed gør, at det i en ISAE ikke er muligt at specificere de(n) person(er), som revisor skal rette forespørgsler til, anmode om udtalelser fra eller på anden vis kommunikere med for alle opgaver og under alle omstændigheder. I tilfælde, hvor f.eks. de(n) relevante part(er) kun udgør en del af en juridisk enhed, vil identifikation af, hvem der er de passende personer i den daglige ledelse eller den øverste ledelse, det er relevant at kommunikere med, kræve en faglig vurdering for at fastlægge, hvem der har det egentlige ansvar for samt viden om de pågældende forhold.

Udførelse af en erklæringsopgave med sikkerhed i overensstemmelse med ISAE'er

Overholdelse af standarder, der er relevante for opgaven (jf. afsnit 1, 5, 15)

A21. Denne ISAE indeholder krav, der gælder for erklæringsopgaver med sikkerhed³ (andre end revision eller review af historiske finansielle oplysninger), herunder opgaver i overensstemmelse med en ISAE for et specifikt erklæringsemne. I nogle tilfælde er en ISAE for et specifikt erklæringsemne også relevant for opgaven. En ISAE for et specifikt erklæringsemne er relevant for opgaven, når ISAE'en er gældende, ISAE'ens erklæringsemne er relevant for opgaven, og når de omstændigheder, som ISAE'en omhandler, er til stede.

A22. ISA'erne og ISRE'erne er udarbejdet til henholdsvis revision og review af historiske finansielle oplysninger og gælder således ikke for andre erklæringsopgaver med sikkerhed.

³ Denne ISAE indeholder krav samt vejledning og andet forklarende materiale, der gælder specifikt for erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed og erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed. Denne ISAE kan med de tilpasninger og tilføjelser, der er nødvendige i relation til opgavens omstændigheder, også anvendes på direkte erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed og direkte erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed.

De kan dog give vejledning med hensyn til den generelle opgaveproces for revisorer, der påtager sig en erklæringsopgave med sikkerhed i overensstemmelse med denne ISAE.

Teksten i en ISAE (jf. afsnit 12, 16)

A23. ISAE'er indeholder revisors mål ved at følge ISAE'erne samt de krav, der er udformet til at gøre det muligt for revisor at nå disse mål. De indeholder desuden retningslinjer i form af vejledning og andet forklarende materiale, herunder indledende materiale, der giver den sammenhæng, der er relevant for at opnå en behørig forståelse af ISAE'en, samt definitioner.

A24. Målene i en ISAE giver den sammenhæng, som kravene i ISAE'en er opstillet i, og skal hjælpe til at:

- (a) Forstå, hvad der skal opnås, og
- (b) beslutte, om der skal gøres mere for at nå målene.

Revisors rette anvendelse af kravene i en ISAE forventes at give et tilstrækkeligt grundlag for, at revisor kan nå målene. Idet omstændighederne ved erklæringsopgaver med sikkerhed varierer meget, og alle sådanne omstændigheder ikke kan forudses i ISAE'erne, er revisor dog ansvarlig for at fastlægge de procedurer, der er nødvendige for at opfylde kravene i relevante ISAE'er og nå de deri angivne mål. Der kan være særlige omstændigheder ved en opgave, der kræver, at revisor udfører handlinger i tillæg til dem, der kræves af relevante ISAE'er, for at opfylde de mål, der er angivet i de pågældende ISAE'er.

A25. I ISAE'erne udtrykkes et krav med "skal".

A26. Hvor det er nødvendigt, giver vejledningen og andet forklarende materiale yderligere forklaring på de fastlagte krav samt vejledning i at gennemføre dem. Materialet kan især give:

- (a) En mere præcis forklaring på, hvad et krav betyder eller tilsigter at dække, og
- (b) eksempler, der kan være passende efter omstændighederne.

Selv om vejledningen ikke i sig selv stiller krav, er den relevant for den rette anvendelse af kravene. Vejledningen og andet forklarende materiale kan også give baggrundsinformation om forhold, der behandles i en ISAE. Hvor det er relevant, er der i vejledningen og andet forklarende materiale medtaget yderligere overvejelser, der specifikt retter sig mod revisionsorganer i den offentlige sektor eller mindre firmaer. Disse yderligere overvejelser er til hjælp ved anvendelsen af kravene i ISAE'erne. De begrænser eller reducerer imidlertid ikke revisors ansvar for at anvende og overholde kravene i en ISAE.

A27. Definitionerne i ISAE'erne skal bidrage til en konsistent anvendelse og fortolkning af ISAE'erne og har ikke til hensigt at tilsidesætte definitioner, som kan være fastsat til andre formål, det være sig ved lov, øvrig regulering eller på anden måde.

A28. Bilag udgør en del af vejledningen og andet forklarende materiale. Et bilags formål og tilsigtede brug forklares i hovedteksten til den tilknyttede ISAE eller i titlen på og indledningen til selve bilaget.

Overholdelse af relevante krav (jf. afsnit 17)

A29. Selv om visse handlinger kun kræves for erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed, kan de ikke desto mindre være relevante for visse erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed.

Etiske krav (jf. afsnit 3(a), 20, 22(a))

A30. Del A i IESBA's Etiske regler fastsætter følgende grundlæggende principper, som revisor skal overholde:

- (a) Integritet,
- (b) objektivitet,
- (c) professionel kompetence og fornøden omhu,
- (d) fortrolighed, og
- (e) professionel adfærd.

A31. Del A i IESBA's Etiske regler indeholder desuden en begrebsramme, som revisorer skal anvende med henblik på at:

- (a) Identificere trusler mod overholdelsen af de grundlæggende principper. Trusler falder i en eller flere af følgende kategorier:
 - (i) Egeninteresse,
 - (ii) egenkontrol,
 - (iii) advokering,
 - (iv) familiaritet, og
 - (v) intimidering,
- (b) vurdere betydeligheden af de identificerede trusler, og
- (c) anvende sikkerhedsforanstaltninger, når det er nødvendigt, for at eliminere truslerne eller reducere dem til et acceptabelt niveau. Sikkerhedsforanstaltninger er nødvendige, når revisor fastslår, at truslerne ikke er på et niveau, hvor en fornuftig og velinformeret tredjepart efter at have overvejet alle de specifikke fakta og omstændigheder, revisor havde adgang til på det pågældende tidspunkt, sandsynligvis vil konkludere, at overholdelsen af de grundlæggende principper ikke er kompromitteret.

A32. Del B i IESBA's Etiske regler beskriver, hvordan begrebsrammen i Del A i visse situationer finder anvendelse på praktiserende revisorer, herunder:

- Professionelle aftaler,
- interessekonflikter,
- afgivelse af udtalelser (second opinions),
- honorarer og andre former for vederlag,
- markedsføring af professionelle ydelser,
- gaver og andre fordele,
- forvaltning af klienters aktiver,
- objektivitet, og
- uafhængighed.

A33. IESBA's Etiske regler definerer uafhængighed som omfattende både uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning. Uafhængighed sikrer evnen til at udforme en konklusion med sikkerhed uden at være påvirket af indflydelser, der kan kompromittere denne konklusion. Uafhængighed styrker evnen til at agere med integritet, være objektiv og bevare en professionel skepsis. Forhold vedrørende uafhængighed, der behandles i IESBA's Etiske regler, omfatter:

- Økonomiske interesser,
- lån og garantier,
- forretningsforbindelser,
- familiemæssige og personlige forbindelser,
- ansættelse hos erklæringsklienter,
- nylig ansættelse hos en erklæringsklient,
- funktion som bestyrelsesmedlem eller direktør hos en erklæringsklient,
- partnere og ledende medarbejders tilknytning til erklæringsklienter,
- levering til erklæringsklienter af andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed,
- honorar(er) (relativ størrelse, forfaldne og betingede honorarer),
- gaver og andre fordele, og
- aktuelle eller truende retstvister.

A34. Professionelle krav eller krav pålagt ved lov eller øvrig regulering er mindst lige så krævende som Del A og B i IESBA's Etiske regler vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed, når de behandler samtlige de elementer, der er nævnt i afsnit A30-A33, og pålægger forpligtelser, der opfylder hensigterne med kravene i Del A og B i IESBA's Etiske regler vedrørende erklæringsopgaver med sikkerhed.

Accept og fortsættelse

Forudsætninger for opgaven (jf. afsnit 24)

A35. I den offentlige sektor kan nogle af forudsætningerne for en erklæringsopgave med sikkerhed formodes at være til stede, såsom:

- (a) Roller og ansvar hos revisionsorganer i den offentlige sektor og regeringsorganer i relation til erklæringsopgaver med sikkerhed formodes at være passende, da de generelt er fastsat ved lov,
- (b) den offentlige sektors revisionsorganers ret til at få adgang til de nødvendige oplysninger for at udføre opgaven er ofte fastsat ved lov,
- (b) det er generelt fastsat ved lov, at revisors konklusion udtrykt på en måde, der er passende for enten en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed eller en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, skal medtages i en skriftlig erklæring, og
- (d) der foreligger generelt et fornuftigt formål, idet opgaven er fastsat ved lov.

A36. Hvis der ikke foreligger egnede kriterier for hele erklæringsemnet, men revisor kan identificere et eller flere aspekter ved erklæringsemnet, hvor kriterierne er egnede, kan der udarbejdes en selvstændig erklæring med sikkerhed for det pågældende aspekt ved erklæringsemnet. I sådanne tilfælde kan det være nødvendigt, at det i erklæringen med sikkerhed gøres klart, at erklæringen ikke vedrører hele det oprindelige erklæringsemne.

Roller og ansvar (jf. afsnit 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Bilag)

A37. Alle erklæringsopgaver med sikkerhed har mindst tre parter: Den ansvarlige part, revisor og de tiltænkte brugere. Ved mange attestationsopgaver kan den ansvarlige part samtidig være den målings- eller vurderingsansvarlige og opdragsgiver. Se Bilag for omtale af, hvordan disse roller relaterer sig til en erklæringsopgave med sikkerhed.

A38. Der kan opnås bevis for, at der foreligger passende relationer med hensyn til erklæringsemnet gennem bekræftelse fra den ansvarlige part. Sådant en bekræftelse skaber også grundlag for en fælles forståelse af den ansvarlige parts og revisors ansvar. En skriftlig bekræftelse er den mest hensigtsmæssige måde at dokumentere den ansvarlige parts forståelse. I mangel af en skriftlig bekræftelse på ansvar kan det fortsat være passende for revisor at acceptere opgaven, eksempelvis hvis andre kilder såsom lovgivning eller en kontrakt angiver ansvar. I andre tilfælde kan det afhængigt af forholdene være passende at afstå fra opgaven eller at oplyse omstændighederne i erklæringen med sikkerhed.

A39. Den målings- eller vurderingsansvarlige er ansvarlig for at have et rimeligt grundlag for emneindholdet. Hvad der udgør et rimeligt grundlag, afhænger af erklæringsemnets art og omstændighederne ved opgaven. I nogle tilfælde kan det være nødvendigt med en formel proces med omfattende intern kontrol for at give den målings- eller vurderingsansvarlige et rimeligt grundlag for at udtale, at emneindholdet ikke indeholder væsentlig fejlinformation. Det forhold, at revisor vil erklære sig om emneindholdet, fritager ikke den målings- eller vurderingsansvarlige for at have et begrundet grundlag for emneindholdet.

Egnetheden af erklæringsemnet (jf. afsnit 24(b)(i))

A40. Et egnet erklæringsemne kan identificeres og måles eller vurderes på konsistent vis efter de relevante kriterier, således at det deraf følgende emneindhold kan underkastes handlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at understøtte en erklæring med høj grad af sikkerhed eller en erklæring med begrænset sikkerhed, alt efter hvad der er relevant.

A41. Egnetheden af et erklæringsemne påvirkes ikke af graden af sikkerhed, hvilket vil sige, at et erklæringsemne, der ikke er egnet til en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, heller ikke er egnet til en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed og omvendt.

A42. Forskellige erklæringsemner har forskellige karakteristika, herunder i hvilken grad informationerne om dem er kvalitative eller kvantitative, objektive eller subjektive, historiske eller fremadrettede, og om de knytter sig til et bestemt tidspunkt eller dækker en periode. Sådanne karakteristika påvirker:

- (a) Den præcision, hvormed det underliggende erklæringsemne kan måles eller vurderes i henhold til kriterierne, og
- (b) i hvor høj grad det foreliggende bevis er sandsynliggørende.

- A43. Identifikation af sådanne karakteristika og overvejelse af deres indvirkning hjælper revisor ved vurderingen af erklæringsemnets egnethed og ligeledes ved fastlæggelse af indholdet af erklæringen med sikkerhed (jf. afsnit A163).
- A44. I nogle tilfælde vedrører erklæringsopgaven med sikkerhed kun en del af et bredere erklæringsemne. Revisor kan f.eks. være engageret til at erklære sig om et af aspekterne ved en virksomheds bidrag til bæredygtig udvikling, såsom antallet af en virksomheds programmer, der har en positiv effekt på miljøet. Ved fastlæggelse af, om opgaven i sådanne tilfælde er karakteriseret ved at have et passende underliggende emneindhold, kan det være hensigtsmæssigt for revisor at overveje, om informationerne om det aspekt, som revisor er blevet bedt om at erklære sig om, sandsynligvis opfylder oplysningsbehovet hos de tiltænkte brugere som gruppe, og også, hvordan emneindholdet vil blive præsenteret og distribueret, f.eks. om der er flere betydelige programmer med mindre gunstige udfald, som virksomheden ikke rapporterer om.

Kriteriernes egnethed og tilgængelighed

Kriteriernes egnethed (jf. afsnit 24(b)(ii))

A45. Egnede kriterier udviser følgende karakteristika:

- (a) Relevans: Relevante kriterier resulterer i emneindhold, der hjælper de tiltænkte brugere til at træffe beslutninger.
- (b) Fuldstændighed: Kriterier er fuldstændige, når emneindhold, der er udarbejdet i overensstemmelse hermed, ikke udelader relevante faktorer, der med rimelighed kan forventes at påvirke de tiltænkte brugeres beslutninger, der træffes på grundlag af sådant emneindhold. Fuldstændige kriterier omfatter benchmarks for præsentation og oplysning, hvor det er relevant.
- (c) Pålidelighed: Pålidelige kriterier muliggør rimelig konsistent måling eller vurdering af erklæringsemnet, herunder præsentation og oplysning, hvor det er relevant, når kriterierne anvendes af forskellige revisorer under lignende omstændigheder.
- (d) Neutralitet: Neutrale kriterier resulterer i et emneindhold, der ikke er præget af forudindtagethed, afhængigt af opgavens omstændigheder.
- (e) Forståelighed: Forståelige kriterier resulterer i et emneindhold, der kan forstås af de tiltænkte brugere.

A46. Uklare beskrivelser af forventninger til eller vurderinger baseret på en persons erfaringer udgør ikke egnede kriterier.

A47. Kriteriernes egnethed i relation til en bestemt opgave afhænger af, om de har ovenstående karakteristika. Det enkelte karakteristikums relative vigtighed for en bestemt opgave er et spørgsmål om faglig vurdering. Kriterier kan desuden være egnede ved særlige opgaveomstændigheder, men muligvis ikke ved andre opgaveomstændigheder. Eksempelvis kan rapportering til staten eller myndigheder kræve anvendelse af et særligt sæt af kriterier; men de pågældende kriterier er måske ikke egnede for en bredere gruppe af brugere.

A48. Kriterier kan udvælges eller opstilles på flere måder. De kan f.eks. være:

- Indarbejdet i lov eller øvrig regulering,

- udstedt af godkendte eller anerkendte ekspertorganisationer, der følger en gennemskuelig, ordentlig proces,
- udviklet i fællesskab af en gruppe, som ikke følger en gennemskuelig proces,
- offentliggjort i videnskabelige tidsskrifter eller bøger,
- egenudviklet med henblik på salg,
- udformet med det specifikke formål at udarbejde emneindholdet under opgavens særlige omstændigheder.

Den måde, kriterierne er udviklet på, kan påvirke det arbejde, revisor udfører for at vurdere deres egnethed.

A49. I nogle tilfælde er de kriterier, der skal anvendes ved opgaven, fastsat ved lov eller øvrig regulering. Medmindre der er indikationer på det modsatte, formodes sådanne kriterier at være egnede, hvilket også gælder kriterier, der er udstedt af godkendte eller anerkendte ekspertorganisationer, som følger en gennemskuelig proces, hvis kriterierne er relevante for de tiltænkte brugeres oplysningsbehov. Sådanne kriterier kaldes for anerkendte kriterier. Selv når der er anerkendte kriterier for et erklæringsemne, kan specifikke brugere aftale andre kriterier for deres specifikke formål. Eksempelvis kan flere begrebsrammer anvendes som anerkendte kriterier til vurdering af effektiviteten af intern kontrol. Specifikke brugere kan imidlertid opstille et mere detaljeret sæt af kriterier, som tilfredsstillere deres specifikke oplysningsbehov i forhold til f.eks. overvågning af kontroller. I sådanne tilfælde skal erklæringen:

- Gøre læserne opmærksomme på, at emneindholdet er udarbejdet i overensstemmelse med kriterier med særligt formål, og at emneindholdet dermed kan være uegnet til andre formål (se afsnit 69(f)), og
- gøre opmærksom på, at kriterierne ikke er lovbestemte eller udstedt af godkendte eller anerkendte ekspertorganisationer, der følger en gennemskuelig proces, når det er relevant efter omstændighederne ved opgaven.

A50. Hvis kriterier er specifikt udviklet med det formål at udarbejde emneindholdet efter opgavens særlige omstændigheder, er de ikke egnede, hvis de resulterer i et emneindhold eller en erklæring med sikkerhed, der er vildledende for de tiltænkte brugere. Det er ønskeligt for de tiltænkte brugere eller opdragsgiver at anerkende, at specifikt udviklede kriterier er egnede til de tiltænkte brugeres formål. Hvis der ikke foreligger en sådan anerkendelse, kan det få indflydelse på, hvad der skal gøres for at vurdere kriteriernes egnethed og de oplysninger om kriterierne, der er indeholdt i erklæringen med sikkerhed.

Kriteriernes tilgængelighed (jf. afsnit 24(b)(iii))

A51. Kriterier skal være tilgængelige for de tiltænkte brugere, således at de kan forstå, hvordan erklæringsemnet er målt eller vurderet. Kriterier gøres tilgængelige for de tiltænkte brugere på en eller flere af følgende måder:

- Offentligt,
- gennem indarbejdelse på klar vis i præsentationen af emneindholdet,
- gennem indarbejdelse på klar vis i erklæringen med sikkerhed (se afsnit A164),

(d) gennem generel forståelse, f.eks. kriteriet om, at tid måles i timer og minutter.

A52. Kriterier kan også kun være tilgængelige for de tiltænkte brugere, f.eks. vilkårene i en kontrakt eller kriterier, der er udstedt af en brancheforening, og som kun er tilgængelige for branchen, idet de kun er relevante for et specifikt formål. Når dette er tilfældet, kræver afsnit 69(f) en udtalelse, hvori læserne gøres opmærksomme herpå. Revisor kan herudover finde det passende at angive, at erklæringen med sikkerhed udelukkende er tiltænkt specifikke brugere (se afsnit A166-A167).

Adgang til bevis (jf. afsnit 24(b)(iv))

Mængde og kvalitet af tilgængeligt bevis

A53. Mængden og kvaliteten af tilgængeligt bevis påvirkes af:

- (a) Karakteristikaene ved erklæringsemnet eller emneindholdet. Mindre objektivt bevis kan f.eks. forventes, når emneindholdet er fremtidsorienteret frem for historisk, og
- (b) andre omstændigheder, såsom når bevis, der med rimelighed kan forventes at eksistere, ikke er tilgængeligt på grund af f.eks. den tidsmæssige placering af revisors udnævnelse, en virksomheds politik om opbevaring af dokumenter, utilstrækkelige informationssystemer eller en begrænsning, som den ansvarlige part har pålagt.

Bevis vil sædvanligvis være sandsynliggørende frem for definitivt.

Adgang til registreringer (jf. afsnit 56)

A54. Indhentelse af den ansvarlige parts bekræftelse på, at denne anerkender og forstår sit ansvar for at levere det følgende, kan være en hjælp for revisor til at afgøre, om opgaven udviser karakter af at give adgang til bevis:

- (c) Adgang til al den information, som de(n) relevante part(er) er bekendt med, er relevant for udarbejdelsen af emneindholdet, såsom registreringer, dokumentation og andre forhold,
- (b) yderligere oplysninger, som revisor måtte anmode de(n) ansvarlige part(er) om til brug ved opgaven, og
- (c) ubegrænset adgang til de personer hos de(n) relevante part(er), som revisor fastslår, det er nødvendigt at indhente bevis fra.

A55. Arten af relationer mellem den ansvarlige part, den målings- eller vurderingsansvarlige og opdragsgiver kan påvirke revisors mulighed for at få adgang til registreringer, dokumentation og andre oplysninger, som revisor kan kræve som bevis for at færdiggøre opgaven. Arten af sådanne relationer kan derfor være en relevant overvejelse, når revisor tager stilling til, om opgaven skal accepteres. Afsnit A139 indeholder eksempler på omstændigheder, hvor arten af sådanne forhold kan være problematisk.

Et fornuftigt formål (jf. afsnit 24(b)(vi))

A56. Ved fastlæggelse af, om opgaven har et fornuftigt formål, kan det være relevant at overveje følgende:

- De tiltænkte brugere af emneindholdet og erklæringen med sikkerhed (navnlig når kriterierne er udformet til et særligt formål). En anden overvejelse er sandsynligheden for, at emneindholdet og erklæringen med sikkerhed vil blive anvendt af eller distribueret til andre end de tiltænkte brugere,
- hvorvidt aspekter ved emneindholdet forventes at blive udeladt af erklæringen med sikkerhed og grunden til, at de er udeladt,
- karakteristikaene ved relationerne mellem den ansvarlige part, den målings- eller vurderingsansvarlige og opdragsgiver, f.eks. når den målings- eller vurderingsansvarlige ikke er den ansvarlige part, uanset om den ansvarlige part erklærer sig indforstået med det, emneindholdet skal bruges til, og vil få mulighed for at gennemgå emneindholdet, inden det gøres tilgængeligt for de tiltænkte brugere, eller at udsende kommentarer sammen med emneindholdet,
- hvem der valgte de kriterier, der skal anvendes til at måle eller vurdere erklæringsemnet, og i hvilken grad dømmekraft og manglende neutralitet er forbundet med anvendelse heraf. Der er større sandsynlighed for, at opgaven har et fornuftigt formål, hvis de tiltænkte brugere valgte eller var med til at vælge kriterierne,
- eventuelle betydelige begrænsninger i omfanget af revisors arbejde,
- hvorvidt revisor mener, opdragsgiver har til hensigt at forbinde revisors navn med erklæringsemnet eller emneindholdet på en upassende måde.

Aftale om vilkårene for opgaven (jf. afsnit 27)

- A57. Det er både i opdragsgivers og revisors interesse, at revisor, inden opgaven påbegyndes, skriftligt kommunikerer de aftalte vilkår for opgaven for at undgå misforståelser. Formen og indholdet af den skriftlige aftale eller kontrakt vil afhænge af omstændighederne ved opgaven. Hvis f.eks. vilkårene for opgaven er foreskrevet tilpas detaljeret ved lov eller øvrig regulering, behøver revisor ikke medtage dem i en skriftlig aftale ud over at henvise til, at sådan lov eller øvrig regulering finder anvendelse, og at den relevante part anerkender og forstår sit ansvar i henhold til sådan lov eller øvrig regulering.
- A58. Lov eller øvrig regulering kan især inden for den offentlige sektor foreskrive valg af en revisor og fastsætte specifikke beføjelser, såsom beføjelsen til at få adgang til en relevant parts eller relevante parters registreringer og anden information, og fastsætte ansvar, såsom at kræve, at revisor rapporterer direkte til en minister, den lovgivende myndighed eller offentligheden, hvis de(n) relevante part(er) forsøger at begrænse opgavens omfang.

Accept af ændring af vilkårene for opgaven (jf. afsnit 29)

- A59. En ændring i omstændighederne, som påvirker de tiltænkte brugeres krav, eller en misforståelse vedrørende opgavens art kan retfærdiggøre en anmodning om at få opgaven ændret, f.eks. fra at være en erklæringsopgave med sikkerhed til en erklæringsopgave uden sikkerhed eller fra at være en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed til en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed. Hvis det ikke er muligt at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at udforme en konklusion med høj grad af sikkerhed, er dette ikke grund nok til at ændre opgaven fra at være en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed til en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed.

Kvalitetsstyring

Praktiserende revisorer (jf. afsnit 20, 31(a)–(b))

A60. Denne ISAE er skrevet inden for sammenhængen af en række foranstaltninger, der er truffet for at sikre kvaliteten af erklæringsopgaver med sikkerhed, der varetages af praktiserende revisorer, såsom foranstaltninger truffet af IFAC's medlemsorganer i overensstemmelse med IFAC's Member Body Compliance Program og Statements of Membership Obligations. Sådanne foranstaltninger omfatter:

- Kompetencekrav såsom uddannelse og benchmarks for erfaring for adgang til medlemskab samt løbende faglig videreudvikling såvel som livslange læringskrav,
- kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer, der er implementeret i hele firmaet. ISQC 1 finder anvendelse på alle revisionsfirmaer med hensyn til erklæringsopgaver med sikkerhed og beslægtede opgaver,
- omfattende etiske regler, herunder detaljerede krav til uafhængighed, der bygger på grundlæggende principper om integritet, objektivitet, faglig kompetence og fornøden omhu, fortrolighed og professionel adfærd.

Kvalitetsstyring i firmaer (jf. afsnit 3(b), 31(a))

A61. ISQC 1 omhandler et firmas ansvar for at etablere og vedligeholde et kvalitetsstyringssystem for erklæringsopgaver med sikkerhed. ISQC 1 fastsætter firmaets ansvar for at etablere politikker og procedurer, der er udformet med henblik på at give det høj grad af sikkerhed for, at firmaet og dets medarbejdere overholder relevante etiske krav, herunder kravene vedrørende uafhængighed. Overholdelse af ISQC 1 kræver bl.a., at firmaet opretter og vedligeholder et kvalitetsstyringssystem, der omfatter politikker og procedurer, som behandler hvert af følgende elementer, og at det dokumenterer dets politikker og procedurer og kommunikerer disse til firmaets medarbejdere:

- (a) Ledelsesansvar for kvalitet i firmaet,
- (b) relevante etiske krav,
- (c) accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver,
- (d) menneskelige ressourcer,
- (e) opgavens udførelse, og
- (f) overvågning.

A62. Andre professionelle krav eller krav i lov eller øvrig regulering, der omhandler firmaets ansvar for at etablere og vedligeholde et kvalitetsstyringssystem, er mindst lige så krævende som ISQC 1, når de behandler samtlige de elementer, der er nævnt i det foregående afsnit, og pålægger firmaet forpligtelser, der opfylder hensigten med kravene i ISQC 1.

A63. Den opgaveansvarlige partners tiltag og passende meddelelser til opgaveteamets øvrige medlemmer, når den opgaveansvarlige partner tager ansvar for den overordnede kvalitet af den enkelte opgave, understreger det faktum, at kvalitet er afgørende ved udførelse af en erklæringsopgave med sikkerhed, samt følgende forholds betydning for kvaliteten af erklæringsopgaven med sikkerhed:

- (a) Udførelse af arbejde, der overholder faglige standarder samt krav i lov og øvrig regulering,
- (b) overholdelse af firmaets kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer, hvor det er relevant,
- (c) afgivelse af en rapport om opgaven, som er passende efter omstændighederne,
- (d) opgaveteamets mulighed for at udtrykke bekymringer uden frygt for repressalier.

A64. Et effektivt kvalitetsstyringssystem omfatter en overvågningsproces, der er udformet til at give firmaet høj grad af sikkerhed for, at dets politikker og procedurer vedrørende kvalitetsstyringssystemet er relevante, tilstrækkelige og fungerer effektivt.

A65. Medmindre oplysninger, der udarbejdes af firmaet eller andre parter, giver udtryk for andet, kan opgaveteamet have tillid til firmaets kvalitetsstyringssystem. Opgaveteamet kan f.eks. have tillid til kvalitetsstyringssystemet i forhold til:

- (a) Medarbejderes kompetencer gennem deres ansættelse og formelle uddannelse,
- (b) uafhængighed gennem opsamling og kommunikation af relevante oplysninger om uafhængighed,
- (c) vedligeholdelse af klientforhold gennem systemer for accept og fortsættelse,
- (d) overholdelse af krav i lov og øvrig regulering gennem overvågningsprocessen.

Ved overvejelsen af mangler, der er identificeret i firmaets kvalitetsstyringssystem, og som kan påvirke erklæringsopgaven med sikkerhed, kan den opgaveansvarlige partner overveje de foranstaltninger, som firmaet har truffet for at afhjælpe disse mangler.

A66. En mangel i firmaets kvalitetsstyringssystem er ikke nødvendigvis et tegn på, at en erklæringsopgave med sikkerhed ikke er udført i overensstemmelse med faglige standarder og gældende krav i lov og øvrig regulering, eller at revisors erklæring ikke er passende.

Færdigheder, viden og erfaring vedrørende erklæringsemnet og målingen eller vurderingen heraf (jf. afsnit 31(c))

A67. En revisor kan blive anmodet om at udføre erklæringsopgaver med sikkerhed i relation til en lang række erklæringsemner og emneindhold. Nogle kan kræve færdigheder og viden på ekspertniveau, som går ud over dem, en enkelt person normalt besidder.

A68. Ifølge IESBA's Etiske regler må en praktiserende revisor kun påtage sig at levere ydelser, som revisor har kompetencer til at udføre⁴. Revisor har det fulde ansvar for den konklusion med sikkerhed, der udtrykkes, og dette ansvar reduceres ikke ved, at revisor anvender en revisorudpeget eksperts arbejde. Hvis revisor anvender en revisorudpeget eksperts arbejde i overensstemmelse med denne ISAE og konkluderer, at ekspertens arbejde er tilstrækkeligt til revisors formål, må revisor alligevel gerne acceptere ekspertens observationer eller konklusioner på ekspertens område som egnet bevis.

Teamets bemanding

Fælles kompetencer og færdigheder (jf. afsnit 32)

A69. Ifølge ISQC 1 skal firmaet etablere politikker og procedurer for accept og fortsættelse af klientforhold og specifikke opgaver, der er udformet til at give firmaet høj grad af sikkerhed

⁴ IESBA's Etiske regler, afsnit 210.6

for, at det kun vil påtage sig eller fortsætte klientforhold og opgaver, hvis firmaet har kompetencerne til at udføre opgaven og færdighederne, herunder tid og ressourcer, til at gøre det⁵.

Revisorudpeget ekspert (jf. afsnit 32(a), 32(b)(i))

A70. Noget af arbejdet vedrørende en erklæring med sikkerhed kan udføres af et tværfagligt team, der omfatter en eller flere revisorudpegede eksperter. Det kan f.eks. være nødvendigt med en revisorudpeget ekspert til at assistere revisor med at opnå forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven eller i en eller flere af de situationer, der er omtalt i afsnit 46H (hvis der er tale om en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed) eller 46B (hvis der er tale om en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed).

A71. Når en revisorudpeget eksperts arbejde skal anvendes, kan det være hensigtsmæssigt at udføre nogle af de handlinger, som afsnit 52 foreskriver, på tidspunktet for accept eller fortsættelse af opgaven.

Andre revisorer (jf. afsnit 32(b)(ii))

A72. Emneindholdet kan indeholde oplysninger om forhold, som en anden revisor måske har udtrykt en konklusion om. Når revisor drager sin konklusion om emneindholdet, kan revisor vælge at anvende det bevis, som den anden revisors konklusion er baseret på, til at tilvejebringe bevis for emneindholdet.

A73. En anden revisors arbejde kan f.eks. anvendes i forbindelse med et erklæringsemne på et fjerntliggende sted eller i en udenlandsk jurisdiktion. Sådanne andre revisorer indgår ikke i opgaveteamet. Når opgaveteamet planlægger at anvende en anden revisors arbejde, kan relevante overvejelser vedrøre:

- Om den anden revisor forstår og overholder de etiske krav, der er relevante for opgaven, og især om den pågældende revisor er uafhængig,
- den anden revisors faglige kompetencer,
- graden af opgaveteamets involvering i den anden revisors arbejde,
- om den anden revisor arbejder inden for lovgivningsmæssige rammer, hvor der aktivt føres tilsyn med den pågældende revisor.

Ansvar for gennemgang (jf. afsnit 33(c))

A74. Firmaets politikker og procedurer for ansvar for gennemgang skal ifølge ISQC 1 fastlægges ud fra, at arbejde udført af mindre erfarne medlemmer af opgaveteamet gennemgås af mere erfarne medlemmer⁶.

Kvalitetssikringsgennemgang af opgaven (jf. afsnit 36(b))

A75. Andre forhold, som kan overvejes ved kvalitetssikringsgennemgang, omfatter:

- (a) Opgaveteamets vurdering af firmaets uafhængighed i forhold til opgaven,

⁵ ISQC 1, International Standard om Kvalitetsstyring (ISQC) 1, Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver, afsnit 26

⁶ ISQC 1, International Standard om Kvalitetsstyring (ISQC) 1, Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver, afsnit 33

- (b) om passende konsultation er foretaget vedrørende forhold, der er uenighed om, eller andre vanskelige eller omtvistelige forhold samt de konklusioner, der er resultatet af disse konsultationer, og
- (c) om den opgavedokumentation, der er udvalgt til gennemgang, afspejler det arbejde, der er udført med hensyn til betydelige vurderinger, og understøtter de trufne konklusioner.

Professionel skepsis og faglig vurdering

Professionel skepsis (jf. afsnit 37)

A76. Professionel skepsis er en holdning, der omfatter at være opmærksom på f.eks.:

- Bevis, der er inkonsistent med andet opnået bevis,
- information, der stiller spørgsmål ved pålideligheden af dokumenter og svar på forespørgsler, der skal bruges som bevis,
- omstændigheder, der tyder på behov for yderligere handlinger end dem, som relevante ISAE'er foreskriver,
- forhold, der kan indikere sandsynlig fejlinformation.

A77. Det er nødvendigt at opretholde professionel skepsis under hele opgaven, hvis revisor f.eks. skal kunne mindske risiciene for at:

- Overse usædvanlige forhold,
- overgeneralisere, når der drages konklusioner ud fra foretagne observationer,
- anvende uhensigtsmæssige forudsætninger til at fastlægge handlingernes art, tidsmæssige placering og omfang samt vurdere resultaterne heraf.

A78. Professionel skepsis er nødvendig for den kritiske vurdering af bevis. Dette indebærer at sætte spørgsmålstejn ved inkonsistent bevis og pålideligheden af dokumenter og svar på forespørgsler. Det omfatter også overvejelser om tilstrækkeligheden og egnetheden af det bevis, der er opnået, i lyset af omstændighederne.

A79. Medmindre opgaven indebærer, at revisor giver sikkerhed for, om dokumenterne er ægte, kan revisor acceptere registreringer og dokumenter som ægte, medmindre revisor har grund til at formode det modsatte. Uanset dette skal revisor ifølge afsnit 50 overveje pålideligheden af den information, der anvendes som bevis.

A80. Det kan ikke forventes, at revisor ser bort fra tidligere erfaring med ærlighed og integritet hos de personer, der tilvejebringer bevis. På trods heraf fritager en opfattelse af, at de personer, der tilvejebringer bevis, er ærlige og har integritet, ikke revisor for at udvise professionel skepsis.

Faglig vurdering (jf. afsnit 38)

A81. Faglig vurdering er afgørende for den ordentlige gennemførelse af en opgave. Det skyldes, at fortolkningen af relevante etiske krav og ISAE'er samt de kvalificerede beslutninger, der skal træffes gennem hele opgaven, ikke kan foretages uden anvendelse af relevant uddannelse, viden og erfaring vedrørende fakta og omstændigheder. Faglig vurdering er især nødvendig, når det gælder beslutninger om:

- Væsentlighed og opgaverisiko,

- arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der anvendes til at opfylde kravene i relevante ISAE'er og til at opnå bevis,
- vurdering af, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis, og om der skal gøres mere for at opfylde målene i denne ISAE og en eventuel ISAE om et specifikt erklæringsemne. Hvis der er tale om en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, er der især behov for en faglig vurdering, når det skal vurderes, om der er opnået en meningsfuld grad af sikkerhed,
- at drage passende konklusioner på grundlag af det opnåede bevis.

A82. Den kendetegnende egenskab ved den faglige vurdering, der forventes af en revisor, er, at den udøves af en revisor, hvis uddannelse, viden og erfaring har bidraget til at udvikle de nødvendige kompetencer til at nå frem til rimelige vurderinger.

A83. Udøvelse af faglig vurdering i en bestemt opgave er baseret på de fakta og forhold, som revisor har kendskab til. Konsultationer om vanskelige eller omtvistelige forhold under opgaven, både inden for opgaveteamet og mellem opgaveteamet og andre på det rette niveau inden eller uden for firmaet, bistår revisor med at foretage kvalificerede og rimelige vurderinger, herunder af, i hvilket omfang bestemte elementer i emneindholdet påvirkes af den relevante parts vurdering.

A84. Faglig vurdering kan vurderes ud fra, om vurderingen afspejler en kompetent anvendelse af principper for erklæringsopgaver med sikkerhed og for måling eller vurdering, og er hensigtsmæssig set i lyset af og konsistent med de fakta og forhold, som revisor havde kendskab til frem til datoen på revisors erklæring med sikkerhed.

A85. Der skal udføres faglig vurdering under hele opgaven. Vurderingen skal også dokumenteres på passende vis. Ifølge afsnit 79 skal revisor derfor udarbejde dokumentation, der er tilstrækkelig til, at en erfaren revisor uden forudgående tilknytning til opgaven er i stand til at forstå de betydelige faglige vurderinger, der er foretaget i forbindelse med at konkludere om betydelige forhold, der er opstået under opgaven. Faglige vurderinger kan ikke benyttes til at retfærdiggøre afgørelser, der ikke på anden vis understøttes af opgavens fakta og forhold eller af tilstrækkeligt og egnet bevis.

Planlægning og udførelse af opgaven

Planlægning (jf. afsnit 40)

A86. Planlægning indebærer, at den opgaveansvarlige partner, andre af opgaveteamets nøglemedlemmer og eventuelle revisorudpegede eksterne eksperter udarbejder en overordnet strategi for opgavens omfang, fokusområder, tidsmæssige placering og udførelse samt en opgaveplan, der omfatter en detaljeret fremgangsmåde og begrundelser for arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de handlinger, der skal udføres. Hensigtsmæssig planlægning bidrager til, at passende opmærksomhed rettes mod vigtige områder ved opgaven, rettidig identifikation af potentielle problemer samt en ordentlig tilrettelæggelse og styring af opgaven med henblik på, at denne udføres på en effektiv og økonomisk hensigtsmæssig måde. Hensigtsmæssig planlægning hjælper også revisor til en passende uddelegering af arbejde til medlemmer i opgaveteamet og letter instruktion og tilsyn samt gennemgangen af deres arbejde. Hvor det er relevant, bidrager en hensigtsmæssig planlægning endvidere til koordineringen af arbejde, der udføres af andre revisorer og eksperter. Arten og omfanget af planlægningsaktiviteter afhænger af omstændighederne ved

opgaven, f.eks. erklæringsemnets og kriteriernes kompleksitet. Følgende er eksempler på væsentlige forhold, der kan overvejes:

- Opgavens karakteristika, der definerer opgavens omfang, herunder vilkårene for opgaven og karakteristikaene ved erklæringsemnet og kriterierne,
- den forventede tidsmæssige placering og arten af den krævede kommunikation,
- resultatet af opgaveaccepten, og, hvor det er relevant, om den viden, der er opnået ved andre opgaver, den opgaveansvarlige partner har udført for de(n) relevante part(er), er relevant,
- opgaveprocessen,
- revisors forståelse af de(n) relevante part(er) og dennes (deres) omgivelser, herunder risiciene for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation,
- identifikation af tiltænkte brugere og deres oplysningsbehov samt overvejelser vedrørende væsentlighed og elementer af opgaverisiko,
- i hvilket omfang risikoen for besvigelser er relevant for opgaven,
- arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de ressourcer, der er nødvendige for at udføre opgaven, såsom medarbejdere og krav til ekspertise, herunder arten og omfanget af ekspertinddragelse,
- den interne revisionsfunktions indvirkning på opgaven.

A87. Revisor kan beslutte at drøfte dele af planlægningen med de(n) relevante part(er) for at lette udførelsen og ledelsen af opgaven (f.eks. for at koordinere nogle af de planlagte handlinger med den relevante parts eller de relevante parters medarbejders arbejde). Selv om sådanne drøftelser ofte forekommer, forbliver den overordnede opgavestrategi og opgaveplanen revisors ansvar. For ikke at kompromittere opgavens effektivitet skal der udvises forsigtighed ved drøftelse af forhold, der indgår i den overordnede opgavestrategi eller i opgaveplanen. Eksempelvis kan drøftelser med de(n) relevante part(er) om arten og den tidsmæssige placering af detaljerede handlinger gøre opgaven mindre effektiv, idet handlingerne derved bliver for forudsigelige.

A88. Planlægning er ikke en isoleret fase, men snarere en kontinuerlig og iterativ proces gennem opgaveforløbet. Som et resultat af uventede begivenheder, ændringer i forudsætninger eller det opnåede bevis kan revisor finde det nødvendigt at ajourføre den overordnede strategi og opgaveplan og dermed den planlagte art, den tidsmæssige placering og omfanget af handlinger.

A89. Ved mindre opgaver eller mindre komplekse opgaver kan hele opgaven udføres af et meget lille opgaveteam, hvor det f.eks. kun er den opgaveansvarlige partner (som måske er en enkeltpraktiserende revisor), der arbejder uden hjælp fra andre medlemmer af et opgaveteam. Når der er tale om et mindre team, er koordineringen af og kommunikationen mellem teamets medlemmer nemmere. I sådanne tilfælde er det ikke nødvendigvis en kompleks eller tidskrævende proces at udarbejde en overordnet opgavestrategi. Processen afhænger af virksomhedens størrelse, opgavens kompleksitet, herunder erklæringsemnet og kriterierne, samt opgaveteamets størrelse. Hvis der er tale om en tilbagevendende opgave, kan f.eks. et kort notat, der er udarbejdet ved udgangen af forrige periode på grundlag af en gennemgang af arbejdspapirerne, og som fremhæver de problemstillinger, der er konstateret ved den netop

overståede opgave, og samtidig er opdateret i indeværende periode ud fra drøftelser med de relevante parter, fungere som en dokumenteret opgavestrategi for den nuværende opgave.

A90. Hvis revisor fortsætter med opgaven under de beskrevne omstændigheder i afsnit 43:

- (a) Vil det efter omstændighederne være passende med en konklusion med forbehold eller afkræftende konklusion, afhængigt af, hvor væsentligt og gennemgribende forholdet er, når de uegnede relevante kriterier eller et upassende erklæringsemne ifølge revisors faglige vurdering sandsynligvis vil vildlede de tiltænkte brugere.
- (b) I andre tilfælde kan det være passende at udtrykke en konklusion med forbehold eller at undlade at udtrykke en konklusion, afhængigt af, hvor væsentligt og gennemgribende forholdet er efter revisors faglige vurdering.

A91. Hvis f.eks. revisor efter at have accepteret opgaven opdager, at anvendelse af de relevante kriterier vil føre til et emneindhold, der er præget af manglende neutralitet, og at den manglende neutralitet ved emneindholdet er væsentlig og gennemgribende, vil det efter omstændighederne være hensigtsmæssigt at afgive en afkræftende konklusion.

Væsentlighed (jf. afsnit 44)

A92. Faglige vurderinger af væsentlighed foretages i lyset af de omgivende omstændigheder, men påvirkes ikke af graden af sikkerhed, dvs. for de samme tiltænkte brugere og formål vil væsentlighed ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed være den samme som ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, idet væsentlighed baserer sig på de tiltænkte brugeres oplysningsbehov.

A93. De relevante kriterier kan redegøre for væsentlighed i relation til udarbejdelsen og præsentationen af emneindholdet og derved give en referenceramme for revisor, når revisor overvejer væsentlighed for opgaven. Selv om der måske i de relevante kriterier redegøres for væsentlighed på forskellig vis, omfatter begrebet væsentlighed generelt de forhold, der omtales i afsnit A92-A100. Hvis de relevante kriterier ikke indeholder en redegørelse for væsentlighed, danner disse afsnit en referenceramme til brug for revisor.

A94. Fejlinformationer, herunder udeladelser, anses for væsentlige, hvis de enkeltvis eller til sammen med rimelighed kan forventes at indvirke på relevante beslutninger, som de tiltænkte brugere træffer på grundlag af emneindholdet. Revisors overvejelser om væsentlighed er et spørgsmål om faglig vurdering og påvirkes af revisors opfattelse af de tiltænkte brugeres fælles oplysningsbehov som gruppe. I denne sammenhæng er det rimeligt, at revisor forudsætter, at de tiltænkte brugere:

- (a) Har en rimelig viden om erklæringsemnet og vilje til at læse emneindholdet med rimelig omhu,
- (b) forstår, at emneindholdet er udarbejdet og efterprøvet ved passende væsentlighedsniveauer, og har en forståelse af alle koncepter for væsentlighed, der måtte indgå i de relevante kriterier,
- (c) forstår alle iboende usikkerheder, der er forbundet med målingen eller vurderingen af erklæringsemnet, og
- (d) træffer rimelige beslutninger på grundlag af emneindholdet som helhed.

Medmindre opgaven er udformet til at opfylde specifikke brugeres særlige oplysningsbehov, overvejes fejlinformationers mulige indvirkning på specifikke brugere, hvis oplysningsbehov kan variere meget, normalt ikke (se desuden afsnit A16-A18).

A95. Væsentlighed overvejes i sammenhæng med kvalitative faktorer og, hvor det er relevant, kvantitative faktorer. Den relative vigtighed af kvalitative faktorer og kvantitative faktorer med hensyn til vurdering af væsentlighed ved en bestemt opgave hviler på revisors faglige vurdering.

A96. Kvalitative faktorer kan bl.a. omfatte:

- Antallet af personer eller virksomheder, der påvirkes af emneindholdet,
- samspillet mellem og den relative vigtighed af forskellige bestanddele af emneindholdet, når det består af flere dele, såsom en rapport, der indeholder adskillige præstationsindikatorer,
- den valgte ordlyd af det emneindhold, der beskrives verbalt
- karakteristikaene ved den præsentationsform, der er valgt til emneindholdet, når de relevante kriterier tillader forskellige præsentationer heraf,
- arten af en fejlinformation, f.eks. arten af observerede afvigelser fra en kontrol, når det i emneindholdet anføres, at kontrollen er effektiv,
- hvorvidt en fejlinformation påvirker overholdelsen af lov eller øvrig regulering,
- hvis der regelmæssigt afgives en erklæring om erklæringsemnet, indvirkningen af en tilpasning, som påvirker et tidligere eller det aktuelle emneindhold, eller som sandsynligvis vil påvirke fremtidigt emneindhold,
- hvorvidt en fejlinformation er resultatet af en tilsigtet handling, eller om den er utilsigtet,
- hvorvidt en fejlinformation er betydelig set i forhold til revisors forståelse af kendt tidligere kommunikation til brugere, f.eks. vedrørende det forventede udfald af målingen eller vurderingen af erklæringsemnet,
- hvorvidt en fejlinformation har relation til forholdet mellem den ansvarlige part, den målings- eller vurderingsansvarlige eller opdragsgiver, eller deres forhold til andre parter,
- hvorvidt resultatet af handlingen afviger fra en fastsat grænse- eller benchmarkværdi,
- når erklæringsemnet er en statslig ordning eller en offentlig virksomhed, om et særligt aspekt ved ordningen eller virksomheden er betydeligt med hensyn til ordningens eller virksomhedens art, synlighed og følsomhed,
- alvorligheden af konsekvenserne ved manglende overholdelse, når emneindholdet vedrører en konklusion om overholdelse af lov eller øvrig regulering.

A97. Kvantitative faktorer vedrører størrelsesordenen af fejlinformationer i forhold til de angivne talstørrelser for de pågældende aspekter ved eventuel fejlinformation, som:

- Angives numerisk, eller

- på anden vis relaterer sig til numeriske værdier (f.eks. kan antallet af observerede afvigelser fra en kontrol være en relevant kvantitativ faktor, hvis det i emneindholdet anføres, at kontrollen er effektiv).

A98. Hvis kvantitative faktorer finder anvendelse, vil man, hvis opgaven planlægges udelukkende med det formål at opdage individuelt væsentlige fejlinformationer, overse det faktum, at den samlede mængde ikke-korrigerede og uopdagede individuelt uvæsentlige fejlinformationer kan medføre, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation. Når revisor planlægger arten, den tidsmæssige placering og omfanget af sine handlinger, kan det derfor være hensigtsmæssigt for revisor at fastsætte en mængde, der er mindre end væsentlig, som grundlag for at fastlægge arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlingerne.

A99. Væsentlighed vedrører de oplysninger, der dækkes af erklæringen med sikkerhed. Når opgaven omfatter nogle, men ikke alle aspekter af den information, der er kommunikeret om erklæringsemnet, vil væsentlighed således kun blive overvejet i forhold til den del, der er omfattet af opgaven.

A100. Det kræver faglig vurdering at drage en konklusion om væsentligheden af de fejlinformationer, der er konstateret som følge af de udførte handlinger. Eksempelvis:

- Kan de kriterier, der gælder for en "værdi for pengene"-opgave, som udføres for et hospitals skadestue, omfatte, hvor hurtigt ydelserne leveres, ydelsernes kvalitet, antallet af patienter, der behandles på en vagt, og sammenholdelse af ydelsesomkostningerne med andre lignende hospitaler. Hvis tre af disse relevante kriterier er opfyldt, mens ét af dem lige knap bliver opfyldt, er det nødvendigt at foretage en faglig vurdering for at konkludere, om hospitalets skadestue overordnet set giver "værdi for pengene".
- Hvis der er tale om en erklæring med sikkerhed, hvor begrebsrammen ikke kan fraviges, kan virksomheden have overholdt ni bestemmelser i lov eller øvrig regulering, mens der er én bestemmelse, den ikke overholder. Det er nødvendigt med en faglig vurdering for at konkludere, om virksomheden som helhed har overholdt den relevante lov eller øvrige regulering. Revisor kan f.eks. overveje betydeligheden af den bestemmelse, som virksomheden ikke overholder, og sammenhængen mellem denne og de andre bestemmelser i den relevante lov eller øvrige regulering.

Forståelse af omstændighederne ved opgaven (jf. afsnit 45–47H)

A101. Drøftelser mellem den opgaveansvarlige partner og andre af opgaveteamets nøglemedlemmer samt eventuelle eksterne revisorudpegede eksperter om emneindholdets udsathed for væsentlig fejlinformation samt anvendelsen af relevante kriterier på opgavens fakta og omstændigheder kan være en hjælp for opgaveteamet ved planlægning og udførelse af opgaven. Det er desuden nyttigt at kommunikere relevante forhold til medlemmer af opgaveteamet og til eventuelle revisorudpegede eksterne eksperter, der ikke er involveret i drøftelserne.

A102. Ved at opnå forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven får revisor en referenceramme, som faglige vurderinger kan udøves ud fra under hele opgaven, f.eks. ved:

- Overvejelse af erklæringsemnets karakteristika,
- vurdering af kriteriernes egnethed,

- overvejelse af faktorer, der efter revisors faglige vurdering er betydelige med hensyn til at lede opgaveteamets arbejde, herunder hvor der kan være behov for særlige overvejelser, f.eks. behovet for specielle færdigheder eller inddragelse af en ekspert,
- etablering og vurdering af den fortsatte hensigtsmæssighed af kvantitative væsentlighedsniveauer (hvor det er relevant) og overvejelse af kvalitative væsentlighedsfaktorer,
- opstilling af forventninger til brug for udførelse af analytiske handlinger,
- udformning og udførelse af handlinger, og
- vurdering af bevis, herunder rimeligheden af mundtlige og skriftlige udtalelser, som revisor har modtaget.

A103. Revisors forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven er normalt mindre indgående end den ansvarlige parts forståelse heraf. Normalt har revisor desuden en mindre indgående forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven, når der er tale om en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, end når der er tale om en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed. Eksempelvis opnår revisor ofte ikke en forståelse af intern kontrol for udarbejdelsen af emneindholdet, omend dette kan være tilfældet i nogle erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed

A104. Når der er tale om en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, kan identifikation af områder, hvor emneindholdet sandsynligvis indeholder væsentlig fejlinformation, sætte revisor i stand til at fokusere sine handlinger på sådanne områder. Ved f.eks. en opgave, hvor emneindholdet er et bæredygtighedsregnskab, kan revisor fokusere på visse områder i bæredygtighedsregnskabet. Revisor kan udforme og udføre handlinger på hele emneindholdet, hvis emneindholdet kun består af ét område, eller når opnåelse af sikkerhed for samtlige områder i emneindholdet er nødvendig for at opnå en meningsfuld grad af sikkerhed.

A105. Ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed kan forståelsen af intern kontrol med emneindholdet hjælpe revisor til at identificere de typer af fejlinformationer og faktorer, der påvirker risiciene for væsentlig fejlinformation i emneindholdet. Revisor skal vurdere udformningen af relevante kontroller og fastslå, om de er implementeret, ved at udføre handlinger i tillæg til forespørgsler til den ansvarlige part. Faglig vurdering er nødvendig for at fastslå, hvilke kontroller der er relevante efter omstændighederne ved opgaven.

A106. Ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed vil overvejelser vedrørende den proces, der anvendes til at udarbejde emneindholdet, hjælpe revisor, når revisor skal udforme og udføre handlinger, der er rettet mod de områder, hvor der sandsynligvis kan opstå væsentlig fejlinformation i emneindholdet. Når revisor overvejer den anvendte proces, anvender revisor faglig vurdering for at fastlægge, hvilke aspekter ved processen der er relevante for opgaven, og kan rette forespørgsler til den relevante part vedrørende de pågældende aspekter.

A107. Ved både erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed og erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed kan resultatet af virksomhedens risikovurderingsproces desuden hjælpe revisor til at opnå en forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven.

Opnåelse af bevis

Arten, den tidsmæssige placering og omfanget af handlinger (jf. afsnit 48(B)–49(H))

A108. Revisor vælger en kombination af handlinger for at opnå høj grad af sikkerhed eller begrænset sikkerhed alt efter, hvad der er relevant. De handlinger, der er anført nedenfor, kan anvendes til f.eks. at planlægge eller udføre opgaven, afhængigt af den sammenhæng, revisor anvender dem i.

- Inspektion,
- observation,
- bekræftelse,
- efterregning,
- genudførelse,
- analytiske handlinger, og
- forespørgsel.

A109. Faktorer, der kan påvirke revisors valg af handlinger, omfatter arten af erklæringsemnet, graden af sikkerhed, der skal opnås, og de tiltænkte brugeres og opdragsgivers oplysningsbehov, herunder relevante tidsmæssige og økonomiske begrænsninger.

A110. I nogle tilfælde kan en ISAE for et specifikt erklæringsemne indeholde krav, der påvirker handlingernes art, tidsmæssige placering og omfang. En ISAE for et specifikt erklæringsemne kan f.eks. indeholde en beskrivelse af arten eller omfanget af bestemte handlinger, der skal udføres, eller den grad af sikkerhed, der forventes opnået ved en bestemt type opgave. Selv i sådanne tilfælde er fastlæggelse af handlingernes art, tidsmæssige placering og omfang et spørgsmål om faglig vurdering og varierer fra opgave til opgave.

A111. Ved nogle opgaver identificerer revisor måske ingen områder, hvor emneindholdet sandsynligvis vil indeholde væsentlig fejlinformation. Uanset om sådanne områder er identificeret eller ej, udformer og udfører revisor handlinger for at opnå en meningsfuld grad af sikkerhed.

A112. En erklæringsopgave med sikkerhed er en iterativ proces, og revisor kan blive opmærksom på oplysninger, der adskiller sig væsentligt fra de oplysninger, som de planlagte handlinger er fastlagt ud fra. I takt med, at revisor udfører planlagte handlinger, kan det opnåede bevis foranledige revisor til at udføre yderligere handlinger. Sådanne handlinger kan bestå i at bede den målings- eller vurderingsansvarlige om at undersøge det forhold, revisor har identificeret, og justere emneindholdet efter behov.

Fastlæggelse af, om der er behov for yderligere handlinger ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed (jf. afsnit 49B)

A113. Revisor kan blive opmærksom på fejlinformation, der efter revisors faglige vurdering helt klart ikke indikerer, at der er tale om væsentlig fejlinformation. I de følgende eksempler illustreres det, hvornår der muligvis ikke er behov for yderligere handlinger, fordi den identificerede væsentlige fejlinformation efter revisors faglige vurdering klart ikke indikerer, at der er tale om væsentlig fejlinformation:

- Hvis væsentlighedsniveauet er 10.000 enheder, og revisor vurderer, at der kan være tale om en mulig fejl på 100 enheder, vil der normalt ikke være behov for yderligere handlinger, fordi risikoen for væsentlig fejlinformation sandsynligvis er acceptabel efter omstændighederne ved opgaven, medmindre der er andre kvalitative faktorer, der skal overvejes.
- Hvis der i forbindelse med udførelse af en række handlinger på et område, hvor der sandsynligvis er væsentlig fejlinformation, er et svar på ét ud af flere spørgsmål, der ikke var som forventet, er der muligvis ikke behov for yderligere handlinger, hvis risikoen for væsentlig fejlinformation desuagtet ligger på et niveau, der er acceptabelt efter opgavens omstændigheder set i lyset af resultaterne af andre handlinger.

A114. Revisor kan blive opmærksom på et eller flere forhold, der får revisor til at tro, at emneindholdet kan indeholde væsentlig fejlinformation. I de følgende eksempler illustreres det, hvornår der kan være behov for yderligere handlinger, fordi den identificerede fejlinformation indikerer, at emneindholdet kan indeholde væsentlig fejlinformation.

- Ved analytiske handlinger konstaterer revisor måske et udsving eller en sammenhæng, der er inkonsistent med andre relevante oplysninger, eller som afviger betydeligt fra forventede beløb eller nøgletal.
- Revisor kan ved gennemgang af eksterne kilder blive opmærksom på en mulig, væsentlig fejlinformation.
- Hvis de relevante kriterier tillader en fejlprocent på 10, og revisor ved hjælp af en bestemt test har konstateret en fejlprocent på 9, kan der være behov for yderligere handlinger, idet risikoen for en væsentlig fejlinformation måske ikke er acceptabel efter omstændighederne ved opgaven.
- Hvis resultaterne af analytiske handlinger er som forventede, men ikke desto mindre er tæt på at overstige den forventede værdi, kan der være behov for yderligere handlinger, fordi risikoen for en væsentlig fejlinformation måske ikke er acceptabel efter omstændighederne ved opgaven.

A115. Hvis revisor i forbindelse med en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed bliver opmærksom på et eller flere forhold, der giver revisor grund til at mene, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor ifølge afsnit 49B udforme og udføre yderligere handlinger. Yderligere handlinger kan f.eks. omfatte forespørgsler til de(n) relevante part(er) eller udførelse af andre handlinger, der er passende efter omstændighederne.

A116. Hvis revisor efter at have udført de yderligere handlinger, der kræves ifølge afsnit 49B, ikke kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til enten at konkludere, at forholdet eller forholdene sandsynligvis ikke gør, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, eller fastslå, at det (de) medfører, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation, er der tale om en begrænsning i arbejdets omfang, og afsnit 66 finder anvendelse.

A117. Revisors vurdering af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af yderligere handlinger, der er nødvendige for at opnå bevis, således at det kan konkluderes, at der sandsynligvis ikke foreligger væsentlig fejlinformation, eller fastslå, at der er tale om væsentlig fejlinformation, bygger f.eks. på:

- Oplysninger opnået ved revisors vurdering af resultatet af de udførte handlinger,

- revisors opdaterede forståelse af erklæringsemnet og andre omstændigheder ved opgaven, som er opnået i forbindelse med opgaven, og
- revisors vurdering af, hvor sandsynliggørende et bevis der er nødvendigt for at behandle det forhold, der giver revisor grund til at mene, at emneindholdet kan indeholde væsentlig fejlinformation.

Opsummering af ikke-korrigerede fejlinformationer (jf. afsnit 51, 65)

A118. Ikke-korrigerede fejlinformationer opsummeres i løbet af opgaven (se afsnit 51) med henblik på at tage stilling til, om de enkeltvis eller sammenlagt er væsentlige, når revisor skal udforme sin konklusion.

A119. Revisor kan fastlægge et beløb, hvorunder fejlinformationer vil være klart ubetydelige og ikke behøver at blive opsummeret, fordi revisor forventer, at opsummeringen af sådanne beløb klart ikke vil have væsentlig indvirkning på emneindholdet. "Klart ubetydelig" er ikke et andet udtryk for "ikke væsentlig". Forhold, der er klart ubetydelige, vil være af en helt anden (mindre) størrelsesorden end den væsentlighed, der er fastsat i overensstemmelse med afsnit 44, samt være forhold, der er klart uden betydning, uanset om de betragtes enkeltvis eller sammenlagt eller vurderes ud fra et hvilket som helst kriterium med hensyn til størrelse, art eller omstændigheder. Er der nogen tvivl om, hvorvidt et eller flere forhold er klart ubetydelige, anses forholdet for ikke at være klart ubetydeligt.

Overvejelser, når en revisorudpeget ekspert er inddraget i opgaven

Handlingers art, tidsmæssige placering og omfang (jf. afsnit 52)

A120. Følgende forhold er ofte relevante, når handlingers art, tidsmæssige placering og omfang skal fastsættes med hensyn til en revisorudpeget eksperts arbejde, når noget af arbejdet vedrørende erklæringsopgaven med sikkerhed udføres af en eller flere revisorudpegede eksperter (se afsnit A70):

- (a) Betydeligheden af den pågældende eksperts arbejde i forhold til opgaven (se desuden afsnit A121-A122),
- (b) arten af det forhold, som den pågældende eksperts arbejde vedrører,
- (c) risiciene for væsentlig fejlinformation i det forhold, den pågældende eksperts arbejde vedrører,
- (d) revisors viden om og erfaring med den pågældende eksperts tidligere arbejde, og
- (e) om den pågældende ekspert er underlagt revisors firmas kvalitetsstyringspolitikker og procedurer (se desuden afsnit A123-A124),

Integrering af en revisorudpeget eksperts arbejde

A121. Erklæringsopgaver med sikkerhed kan udføres på en lang række erklæringsemner, der kræver særlige færdigheder og viden på ekspertniveau, der går ud over dem, den opgaveansvarlige partner og andre af opgaveteamets medlemmer besidder, og hvorom den revisorudpegede eksperts arbejde anvendes. I nogle tilfælde vil den revisorudpegede ekspert blive konsulteret for at rådgive om et enkelt forhold; men jo større betydning den revisorudpegede eksperts arbejde har for opgaven, jo større sandsynlighed er der for, at eksperten vil indgå i et flerfagligt team bestående af eksperter og andre medarbejdere. Jo mere ekspertens arbejde

integreres i arten, den tidsmæssige placering og omfanget af den samlede arbejdsindsats, jo vigtigere er det med effektiv tovejskommunikation mellem den revisorudpegede ekspert og andre medarbejdere. Effektiv tovejskommunikation gør det lettere at integrere den revisorudpegede eksperts arbejde på behørig vis i det arbejde, som andre har udført på opgaven.

A122. Når en revisorudpeget eksperts arbejde skal anvendes som beskrevet i afsnit A71, kan det være hensigtsmæssigt at udføre nogle af de handlinger, afsnit 52 foreskriver, når opgaven accepteres eller fortsættes. Dette gælder især, når den revisorudpegede eksperts arbejde vil blive fuldt ud integreret i det arbejde, andre medarbejdere har udført, og når den revisorudpegede eksperts arbejde skal anvendes i de første faser af opgaven, f.eks. ved den indledende planlægning og risikovurdering.

Revisors firmas kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer

A123. En revisorudpeget intern ekspert kan være en partner eller medarbejder, herunder en midlertidigt ansat, i revisors firma, der således er underlagt firmaets kvalitetsstyringspolitikker og procedurer i overensstemmelse med ISQC 1 eller andre faglige krav eller krav i lov eller øvrig regulering, der er mindst lige så krævende som ISQC 1. En revisorudpeget intern ekspert kan også være en partner eller medarbejder, herunder en midlertidigt ansat, i et netværksfirma, der måske har samme kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer som revisors firma. En revisorudpeget ekstern ekspert er ikke medlem af opgaveteamet og ikke underlagt kvalitetsstyringspolitikker og procedurer i overensstemmelse med ISQC 1.

A124. Opgaveteamet kan have tillid til firmaets kvalitetsstyringssystem, medmindre oplysninger fra firmaet eller andre parter tyder på det modsatte. Omfanget af denne tillid afhænger af omstændighederne og kan påvirke arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisors handlinger med hensyn til f.eks.:

- Kompetence og færdigheder gennem rekruttering og uddannelsesprogrammer,
- revisors vurdering af den revisorudpegede eksperts objektivitet. Revisorudpegede interne eksperter er underlagt relevante etiske krav, herunder de krav, der vedrører uafhængighed,
- revisors vurdering af tilstrækkeligheden af den revisorudpegede eksperts arbejde. Firmaets uddannelsesprogrammer kan eksempelvis give de revisorudpegede interne eksperter en passende forståelse af sammenhængen mellem deres ekspertise og bevisindsamlingen. Tillid til sådan uddannelse og andre processer i firmaet, såsom retningslinjer for fastsættelse af omfanget af de revisorudpegede interne eksperters arbejde, kan påvirke arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisors handlinger med hensyn til at vurdere tilstrækkeligheden af den revisorudpegede eksperts arbejde,
- overholdelse af krav i lov og øvrig regulering gennem overvågningsprocesser,
- aftale med den revisorudpegede ekspert.

Sådan tillid mindsker ikke revisors ansvar for at opfylde kravene i denne ISAE.

Den revisorudpegede eksperts kompetence, færdigheder og objektivitet (jf. afsnit 52(a))

A125. Oplysninger, der vedrører en revisorudpeget eksperts kompetence, færdigheder og objektivitet, kan stamme fra en lang række kilder, herunder:

- Personlig erfaring med den pågældende eksperts tidligere arbejde,
- drøftelser med den pågældende ekspert,
- drøftelser med andre revisorer eller andre, der er bekendt med den pågældende eksperts arbejde,
- viden om ekspertens færdigheder, medlemskab af et fagligt organ eller en brancheorganisation, godkendelse til at praktisere eller andre former for ekstern anerkendelse,
- publicerede artikler eller bøger, som eksperten har skrevet,
- firmaets kvalitetsstyringspolitikker og -procedurer (jf. afsnit A123-A124).

A126. Mens revisorudpegede eksperter ikke behøver de samme færdigheder i udførelse af alle elementer i en erklæringsopgave med sikkerhed som revisor, kan en revisorudpeget ekspert, hvis arbejde anvendes, have behov for at have en tilstrækkelig forståelse af ISAE'erne til at gøre det muligt for den pågældende ekspert at relatere det tildelte arbejde til opgavens mål.

A127. Vurderingen af betydeligheden af trusler mod objektiviteten og af, om der er behov for at træffe sikkerhedsforanstaltninger, kan afhænge af den revisorudpegede eksperts rolle og betydeligheden af dennes arbejde i forhold til opgaven. Der kan være omstændigheder, hvor sikkerhedsforanstaltninger ikke kan reducere truslerne til et acceptabelt niveau, f.eks. hvis en foreslået revisorudpeget ekspert er en person, der har spillet en vigtig rolle ved udarbejdelsen af emneindholdet.

A128. Når man skal vurdere en revisorudpeget ekstern eksperts objektivitet, kan det være relevant at:

- Forespørge de(n) relevante part(er) om eventuelle kendte interesser eller relationer, som de(n) relevante part(er) har med den eksterne revisorudpegede ekspert, og som ville kunne påvirke ekspertens objektivitet,
- drøfte eventuelle relevante sikkerhedsforanstaltninger med den pågældende ekspert, herunder eventuelle professionelle krav, som eksperten er omfattet af, og vurdere, om sikkerhedsforanstaltningerne er hensigtsmæssige med hensyn til at kunne begrænse trusler til et acceptabelt niveau. Interesser og relationer, der kan være relevante at drøfte med den revisorudpegede ekspert, omfatter:
 - Økonomiske interesser,
 - forretningsmæssige og personlige relationer,
 - levering af andre ydelser fra eksperten, herunder fra organisationen, hvis den eksterne ekspert er en organisation.

I nogle tilfælde kan det også være hensigtsmæssigt, at revisor opnår en skriftlig udtalelse fra den revisorudpegede eksterne ekspert om de eventuelle interesser i eller relationer til de(n) relevante part(er), som eksperten er bekendt med.

Opnåelse af en forståelse af en revisorudpeget eksperts ekspertiseområde (jf. afsnit 52(b))

A129. En tilstrækkelig forståelse af den revisorudpegede eksperts ekspertiseområde gør det muligt for revisor at:

- (a) Aftale arten og omfanget af samt målene for ekspertens arbejde til brug for revisors formål, og
- (b) vurdere tilstrækkeligheden af dette arbejde i relation til revisors formål.

A130. Aspekter ved den revisorudpegede eksperts område, der er relevante for revisors forståelse, omfatter:

- Om den pågældende eksperts område omfatter specialeområder, som er relevante for opgaven,
- om der gælder eventuelle faglige standarder, andre standarder eller krav i lov eller øvrig regulering,
- hvilke forudsætninger og metoder, herunder, hvor det er relevant, modeller, som den revisorudpegede ekspert anvender, og om de er almindeligt anerkendte inden for ekspertens område og hensigtsmæssige efter opgavens omstændigheder,
- arten af interne og eksterne data eller oplysninger, som den revisorudpegede ekspert anvender.

Aftale med den revisorudpegede ekspert (jf. afsnit 52(c))

A131. Det kan være passende med hensyn til revisors aftale med den revisorudpegede ekspert også at inkludere forhold såsom:

- (a) Revisors og ekspertens respektive roller og ansvar,
- (b) arten, den tidsmæssige placering og omfanget af kommunikation mellem revisor og eksperten, herunder formen af en eventuel rapport, som eksperten skal udarbejde, og
- (c) behovet for, at den revisorudpegede ekspert overholder krav om fortrolighed.

A132. De forhold, der nævnes i afsnit A124, kan påvirke detaljeringsgraden og formaliteten af aftalen mellem revisor og den revisorudpegede ekspert, herunder om det er passende, at aftalen er skriftlig. Aftalen mellem revisor og en revisorudpeget ekspert har ofte form af et aftalebrev.

Vurdering af tilstrækkeligheden af den revisorudpegede eksperts arbejde (jf. afsnit 52(d))

A133. Følgende forhold kan være relevante ved vurdering af tilstrækkeligheden af den revisorudpegede eksperts arbejde til revisors formål:

- (a) Relevansen og rimeligheden af den pågældende eksperts observationer eller konklusioner samt deres konsistens med andet bevis,
- (b) hvis den pågældende eksperts arbejde medfører brug af betydelige forudsætninger og metoder, relevansen og rimeligheden af disse forudsætninger og metoder efter omstændighederne, og

- (c) hvis den pågældende eksperts arbejde medfører brug af kildemateriale, der er betydeligt for ekspertens arbejde, relevansen, fuldstændigheden og nøjagtigheden af dette kildemateriale.

A134. Hvis revisor fastslår, at den revisorudpegede eksperts arbejde ikke er tilstrækkeligt til revisors formål, kan revisor vælge at:

- (a) Træffe aftale med eksperten om arten og omfanget af yderligere arbejde, som eksperten skal udføre, eller
- (b) udføre yderligere handlinger, der er passende efter omstændighederne.

Arbejde udført af en anden revisor, en ansvarlig part, en målings- eller vurderingsansvarlig udpeget ekspert eller en intern revisor (jf. afsnit 53–55)

A135. Selv om afsnit A120-A134 er udarbejdet med henblik på anvendelse af den revisorudpegede eksperts arbejde, kan de samtidig give nyttig vejledning om at anvende arbejde, der er udført af en anden revisor, en ansvarlig part, en målings- eller vurderingsansvarlig udpeget ekspert eller en intern revisor.

Skriftlige udtalelser (jf. afsnit 56)

A136. Skriftlig bekræftelse af mundtlige udtalelser reducerer risikoen for misforståelse mellem revisor og de(n) relevante part(er). De(n) person(er), revisor beder om skriftlige udtalelser, er normalt medlem af seniorledelsen eller den øverste ledelse, afhængigt af f.eks. ledelsesstrukturen hos de(n) relevante part(er), som kan være forskellig fra jurisdiktion til jurisdiktion og fra virksomhed til virksomhed og afspejle indflydelsen fra eksempelvis forskellige kulturelle og juridiske grundlag samt størrelses- og ejerskabsforhold.

A137. Andre ønskede skriftlige udtalelser kan omfatte:

- Hvorvidt de(n) relevante part(er) mener, at indvirkningen af ikke-korrigerede fejlinformationer (både enkeltvis og samlet) er uvæsentlig for emneindholdet. En oversigt over sådanne forhold medtages normalt i eller vedlægges den skriftlige udtalelse,
- at de betydelige forudsætninger, der er anvendt ved udøvelsen af væsentlige skøn, er rimelige,
- at de(n) relevante part(er) har underrettet revisor om alle mangler i intern kontrol, som er relevante for opgaven, og som ikke er klart ubetydelige og uden betydning, som den(n) relevante part(er) er bekendt med, og
- når den ansvarlige part er en anden end den målings- eller vurderingsansvarlige, at den ansvarlige part anerkender ansvaret for erklæringsemnet.

A138. Udtalelser fra de(n) relevante part(er) kan ikke erstatte andet bevis, som revisor med rimelighed kan forvente er til rådighed. Selv om skriftlige udtalelser giver nødvendigt bevis, giver de ikke i sig selv tilstrækkeligt og egnet bevis for nogen af de forhold, de vedrører. Det forhold, at revisor har modtaget pålidelige skriftlige udtalelser, påvirker ikke arten eller omfanget af andet bevis, revisor opnår.

Ønskede skriftlige udtalelser, der ikke er tilvejebragt eller troværdige (jf. afsnit 60)

A139. Situationer, hvor revisor muligvis ikke kan indhente de ønskede skriftlige udtalelser, omfatter eksempelvis:

- Den ansvarlige part engagerer en tredjepart til at udføre den relevante måling eller vurdering og engagerer efterfølgende revisor til at udføre en erklæringsopgave med sikkerhed om emneindholdet. I nogle af disse tilfælde, hvor f.eks. den ansvarlige part har et fortsat samarbejde med den målings- eller vurderingsansvarlige, kan den ansvarlige part være i stand til at sørge for, at den målings- eller vurderingsansvarlige giver de ønskede skriftlige udtalelser, eller den ansvarlige part kan være i stand til at give sådanne udtalelser, hvis den ansvarlige part har et rimeligt grundlag for at gøre dette; men i andre situationer er dette måske ikke tilfældet.
- En tiltænkt bruger engagerer revisor til at udføre en erklæringsopgave med sikkerhed om offentligt tilgængelige oplysninger uden at have en sådan forbindelse med den ansvarlige part, der er nødvendig for at sikre, at den ansvarlige part reagerer på revisors anmodning om en skriftlig udtalelse.
- Erklæringsopgaver med sikkerhed udføres imod den målings- eller vurderingsansvarliges ønske. Det kan f.eks. være tilfældet, når opgaven udføres i henhold til en retskendelse, eller når den lovgivende eller en anden kompetent myndighed kræver, at en revisor i den offentlige sektor udfører en bestemt opgave.

Under sådanne eller lignende omstændigheder har revisor muligvis ikke adgang til det bevis, der kræves for at understøtte revisors konklusion. Hvis dette er tilfældet, finder afsnit 66 i denne ISAE anvendelse.

Efterfølgende begivenheder (jf. afsnit 61)

A140. Ved nogle erklæringsopgaver med sikkerhed kan det være irrelevant at overveje efterfølgende begivenheder på grund af arten af erklæringsemnet. Hvis opgaven f.eks. kræver, at der afgives en konklusion om nøjagtigheden af statistiske data på et bestemt tidspunkt, behøver begivenheder, der indtræffer efter dette tidspunkt, men før datoen på erklæringen med sikkerhed, ikke at påvirke konklusionen eller at blive oplyst i erklæringen med sikkerhed.

A141. Som nævnt i afsnit 61 har revisor ikke pligt til at udføre handlinger vedrørende emneindholdet efter datoen på revisors erklæring. Hvis revisor imidlertid efter datoen på revisors erklæring bliver opmærksom på et forhold, som, hvis revisor havde kendt til det på datoen på revisors erklæring, kunne have fået revisor til at ændre sin erklæring, kan det være nødvendigt for revisor at drøfte forholdet med de(n) relevante part(er) eller træffe andre foranstaltninger, afhængigt af omstændighederne.

Andre oplysninger (jf. afsnit 62)

A142. Yderligere handlinger, der kan være passende, hvis revisor identificerer en væsentlig inkonsistens eller bliver opmærksom på en væsentlig faktuel fejl, omfatter eksempelvis at:

- Anmode de(n) relevante part(er) om at konsultere en kvalificeret tredjepart, såsom de(n) relevante part(er)s juridiske rådgiver,
- opnå juridisk rådgivning om konsekvenserne af forskellige handlingsplaner,

- kommunikere med tredjeparter (f.eks. en tilsynsmyndighed),
- tilbageholde erklæringen med sikkerhed,
- trække sig fra opgaven, hvor gældende lov eller øvrig regulering tillader dette,
- beskrive den væsentlige inkonsistens i erklæringen med sikkerhed.

Beskrivelse af relevante kriterier (jf. afsnit 63)

A143. Beskrivelsen af relevante kriterier orienterer de tiltænkte brugere om den begrebsramme, emneindholdet baserer sig på, og er særlig vigtig, når der er betydelige forskelle mellem forskellige kriterier med hensyn til, hvordan bestemte forhold kan behandles i emneindholdet.

A144. En beskrivelse af, at emneindholdet er udarbejdet i overensstemmelse med bestemte relevante kriterier, er kun passende, hvis emneindholdet overholder alle relevante krav i de relevante kriterier, der finder anvendelse.

A145. En beskrivelse af de relevante kriterier, som indeholder upræcist sprog (f.eks. ”emneindholdet overholder stort set kravene i XYZ”), er ikke en fyldestgørende beskrivelse, idet den vil kunne vildlede brugerne af emneindholdet.

Udformning af konklusionen med sikkerhed

Bevisets tilstrækkelighed og egnethed (jf. afsnit 12(i), 64)

A146. Bevis er nødvendigt for at understøtte revisors konklusion og erklæringen med sikkerhed. Bevis er i sin art akkumulerende og tilvejebringes fortrinsvis fra handlinger, der udføres i løbet af opgaven. Det kan imidlertid også omfatte information, der er indhentet fra andre kilder, såsom tidligere opgaver (forudsat at revisor har fastslået, om der er sket ændringer siden forrige opgave, som kan påvirke dets relevans for den aktuelle opgave) eller et firmas kvalitetsstyringsprocedurer vedrørende klientaccept og fortsættelse af klientforholdet. Bevis kan komme fra kilder uden eller inden for de(n) relevante part(er). Derudover kan information, der anvendes som bevis, være udarbejdet af en ekspert, der er ansat eller engageret af de(n) relevante part(er). Bevis omfatter både information, der understøtter og bekræfter aspekter ved emneindholdet, og information, der modsiger aspekter ved emneindholdet. I nogle tilfælde benytter revisor også manglen på information (f.eks. de(n) relevante part(er)s afvisning af at afgive en ønsket udtalelse), hvilket derfor også udgør bevis. Størstedelen af revisors arbejde med at udforme konklusionen i erklæringen med sikkerhed består i at opnå og vurdere bevis.

A147. Bevisets tilstrækkelighed og egnethed er forbundne. Tilstrækkelighed er målestokken for mængden af bevis. Mængden af nødvendigt bevis påvirkes af risiciene for, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation (jo større risici, desto mere bevis er der sandsynligvis behov for), og også af bevisets kvalitet (jo bedre kvalitet, desto mindre bevis er der sandsynligvis behov for). Opnåelse af yderligere bevis kompenserer imidlertid ikke nødvendigvis for dets dårlige kvalitet.

A148. Egnethed er målestokken for bevisets kvalitet, dvs. dets relevans og pålidelighed i forhold til at understøtte revisors konklusion. Bevisets pålidelighed påvirkes af dets kilde og art og er afhængig af de konkrete omstændigheder, som det er tilvejebragt under. Der kan generaliseres om pålideligheden af forskellige former for bevis; sådanne generaliseringer er

imidlertid behæftet med vigtige undtagelser. Selv når bevis er indhentet fra kilder, der er eksterne i forhold til de(n) relevante part(er), kan der foreligge omstændigheder, der påvirker bevisets pålidelighed. Eksempelvis kan bevis tilvejebragt fra en ekstern kilde være upålideligt, hvis kilden ikke er sagkyndig eller objektiv. Under hensyntagen til, at der kan være undtagelser, kan følgende generaliseringer om bevisets pålidelighed være nyttige:

- Bevis er mere pålideligt, hvis det er opnået fra kilder uden for de(n) relevante part(er).
- Bevis, der er opnået internt, er mere pålideligt, når de tilknyttede kontroller er effektive.
- Bevis, der er opnået direkte af revisor (f.eks. observation af anvendelsen af en kontrol), er mere pålideligt end bevis, der opnås indirekte eller som resultat af følgeslutning (f.eks. forespørgsel om anvendelsen af en kontrol).
- Bevis er mere pålideligt, når det er dokumenteret skriftligt, enten på papir, elektronisk eller via et andet medie (f.eks. er et mødereferat, der udarbejdes under mødet, normalt mere pålideligt end en efterfølgende mundtlig redegørelse for, hvad der blev drøftet).

A149. Revisor opnår normalt mere sikkerhed fra konsistent bevis, der er opnået fra forskellige kilder eller er af forskellig art end fra elementer af bevis, der er overvejet hver for sig. Herudover kan opnåelse af bevis fra forskellige kilder eller bevis af forskellig art indikere, at et enkelt element af bevis ikke er pålideligt. F.eks. kan understøttende information opnået fra en kilde, der er uafhængig af de(n) relevante part(er), forøge den sikkerhed, revisor opnår fra en udtalelse fra de(n) relevante part(er). Omvendt fastslår revisor, hvilke yderligere handlinger der er nødvendige for at afhjælpe inkonsistensen, når bevis fra én kilde ikke stemmer overens med bevis fra en anden kilde.

A150. Med hensyn til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis er det generelt mere vanskeligt at opnå sikkerhed for emneindhold, der dækker en periode, end for emneindhold, der relaterer sig til et bestemt tidspunkt. Desuden er konklusioner, der afgives vedrørende processer, normalt begrænset til den periode, opgaven omfatter. Revisor udtrykker ingen konklusion om, hvorvidt processen fortsat vil fungere på den angivne måde.

A151. Hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt og egnet bevis til, at revisor kan afgive sin konklusion, er et spørgsmål om faglig vurdering.

A152. I nogle tilfælde er det bevis, revisor har opnået, måske ikke så tilstrækkeligt og egnet, som revisor havde forventet at opnå gennem de planlagte handlinger. I sådanne tilfælde anser revisor det opnåede bevis fra de udførte handlinger for utilstrækkeligt og uegnet til at udforme en konklusion om emneindholdet. Revisor kan:

- Udvide det udførte arbejde, eller
- udføre andre handlinger, som revisor finder nødvendige efter omstændighederne.

Hvis ingen af disse reaktioner er praktisk mulige efter omstændighederne, vil revisor ikke kunne opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at udforme sin konklusion. En sådan situation kan opstå, selv om revisor ikke er blevet opmærksom på forhold, der giver revisor grund til at tro, at emneindholdet kan indeholde væsentlig fejlinformation som omhandlet i afsnit 49B.

Vurdering af bevisets tilstrækkelighed og egnethed (jf. afsnit 65)

A153. En erklæringsopgave med sikkerhed er en akkumulerende og iterativ proces. Når revisor udfører planlagte handlinger, kan det opnåede bevis medføre, at revisor ændrer arten, den

tidsmæssige placering eller omfanget af andre planlagte handlinger. Revisor kan få informationer, der er betydeligt forskellige fra de forventede informationer, hvorpå de planlagte handlinger var baseret. F.eks.:

- Kan omfanget af fejlinformation, som revisor konstaterer, ændre revisors faglige vurdering af pålideligheden af bestemte informationskilder,
- kan revisor blive opmærksom på uoverensstemmelser i relevante informationer eller inkonsistent eller manglende bevis,
- kan resultatet af analytiske handlinger indikere en ikke tidligere konstateret risiko for væsentlig fejlinformation, hvis der er udført sådanne handlinger tæt på opgavens afslutning.

I sådanne tilfælde kan det være nødvendigt for revisor at genoverveje de planlagte handlinger.

A154. Revisors faglige vurdering af, hvad der udgør tilstrækkeligt og egnet bevis, påvirkes af f.eks. følgende faktorer:

- Betydeligheden af en potentiel fejlinformation og sandsynligheden for, at den enkeltvis eller sammen med andre potentielle fejlinformationer har en væsentlig indvirkning på emneindholdet,
- effektiviteten af de(n) relevante part(er)s reaktioner med hensyn til at behandle den kendte risiko for væsentlig fejlinformation,
- erfaringer fra tidligere erklæringsopgaver med sikkerhed med hensyn til tilsvarende potentielle fejlinformationer,
- resultater af de udførte handlinger, herunder om disse handlinger identificerede specifikke fejlinformationer,
- kilden til og pålideligheden af den tilgængelige information,
- i hvilken grad beviset er sandsynliggørende,
- forståelse af de(n) relevante part(er) og dens eller deres omgivelser.

Begrænsninger i arbejdets omfang (jf. afsnit 26, 66)

A155. En begrænsning i arbejdets omfang kan opstå som følge af:

- (a) Omstændigheder uden for de(n) relevante part(er)s kontrol. Eksempelvis kan dokumentation, som revisor finder nødvendig at undersøge, være ødelagt ved en fejl,
- (b) omstændigheder, der relaterer sig til arten eller den tidsmæssige placering af revisors arbejde. Eksempelvis kan en fysisk proces, som revisor finder det nødvendigt at observere, være foregået, inden revisor fik opgaven, eller
- (c) begrænsninger, som den ansvarlige part, den målings- eller vurderingsansvarlige eller opdragsgiver har pålagt revisor, der f.eks. kan forhindre revisor i at udføre en handling, som findes nødvendig efter omstændighederne. Begrænsninger af denne art kan have andre konsekvenser for opgaven, f.eks. for revisors overvejelser vedrørende opgaverisiko samt accept og fortsættelse af opgaven.

- A156. En manglende mulighed for at udføre en specifik handling udgør ikke en begrænsning i arbejdets omfang, hvis revisor er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis ved at udføre alternative handlinger.
- A157. De handlinger, der udføres ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, er pr. definition begrænsede set i forhold til de handlinger, der er nødvendige ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed. Begrænsninger, der kendes før accept af en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, er relevante at overveje, når det skal fastslås, hvorvidt forudsætningerne for en erklæringsopgave med sikkerhed er til stede, navnlig hvorvidt opgaven udviser karakteristika om adgang til bevis (se afsnit 24b)(iv)) og et fornuftigt formål (se afsnit 24(b)(vi)). Hvis de(n) relevante part(er) pålægger endnu en begrænsning, efter at en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed er accepteret, kan det være hensigtsmæssigt for revisor at trække sig fra opgaven, hvor gældende lov eller øvrig regulering tillader dette.

Udarbejdelse af erklæringen med sikkerhed

Udformning af en erklæring med sikkerhed (jf. afsnit 67–68)

- A158. Mundtlige eller andre måder at udtrykke konklusioner på kan misforstås, når de ikke understøttes af en skriftlig rapport. Derfor rapporterer revisor ikke mundtligt eller ved brug af symboler uden også at afgive en skriftlig erklæring med sikkerhed, der er let tilgængelig, så snart den mundtlige rapport er afgivet, eller symbolet er anvendt. Et symbol kan f.eks. være et hyperlink til en skriftlig erklæring med sikkerhed på internettet.
- A159. Denne ISAE kræver ikke et standardiseret erklæringsformat for alle erklæringsopgaver med sikkerhed. I stedet identificeres de grundlæggende elementer, der skal indeholdes i erklæringen. Erklæringer med sikkerhed er tilpasset den specifikke opgaves omstændigheder. Revisor kan bruge overskrifter, afsnitsnummerering, typografiske elementer (f.eks. fremhævelse ved fed skrift) og andre redskaber til at forøge klarheden og læsbarheden af erklæringen med sikkerhed.
- A160. Revisor kan vælge en rapportering i ”kort form” eller i ”lang form” afhængigt af, hvad der fremmer en effektiv kommunikation med de tiltænkte brugere. Rapporten i ”kort form” indeholder normalt kun de grundlæggende elementer. Rapporten i ”lang form” indeholder andre oplysninger og forklaringer, der ikke har til hensigt at påvirke revisors konklusion. Udover de grundlæggende elementer kan rapporten i ”lang form” indeholde detaljerede beskrivelser af vilkårene for opgaven, de relevante kriterier, der er anvendt, observationer vedrørende bestemte aspekter ved opgaven, detaljerede oplysninger om færdigheder og erfaring hos revisor og andre, der er involveret i opgaven, oplysning om væsentlighedsniveauer og i nogle tilfælde anbefalinger. Revisor kan finde det nyttigt at overveje betydeligheden for de tiltænkte brugeres oplysningsbehov af at afgive sådanne oplysninger. Ifølge afsnit 68 skal yderligere oplysninger adskilles klart fra revisors konklusion og formuleres således, at det står klart, at oplysningerne ikke sigter på at svække revisors konklusion.

Indholdet af erklæringen med sikkerhed

Overskrift (jf. afsnit 69(a))

A161. En hensigtsmæssig overskrift bidrager til at identificere arten af erklæringen med sikkerhed og til at adskille den fra rapporter, der afgives af andre, f.eks. af parter, som ikke er underlagt samme etiske krav som revisor.

Adressat (jf. afsnit 69(b))

A162. Adressaten identificerer den eller de parter, som erklæringen med sikkerhed retter sig mod. Erklæringen med sikkerhed adresseres normalt til opdragsgiver; men i nogle tilfælde kan der være andre tiltænkte brugere.

Emneindhold og erklæringsemne (jf. afsnit 69(c))

A163. Identifikation og beskrivelse af emneindholdet og, når det er relevant, erklæringsemnet kan f.eks. indeholde:

- Tidspunktet eller den periode, som målingen eller vurderingen af erklæringsemnet vedrører,
- navnet på den ansvarlige part eller komponent heraf, hvortil erklæringsemnet relaterer sig, når dette er relevant,
- en forklaring på de karakteristika ved erklæringsemnet eller emneindhold, som de tiltænkte brugere skal være opmærksomme på, og hvordan sådanne karakteristika kan påvirke den præcision, hvormed erklæringsemnet måles eller vurderes efter de relevante kriterier, eller i hvor høj grad tilgængeligt bevis er sandsynliggørende. F.eks.:
 - I hvilken grad emneindholdet er kvalitativt frem for kvantitativt, objektivt frem for subjektivt eller historisk frem for fremtidigt,
 - ændringer i erklæringsemnet eller andre omstændigheder ved opgaven, som påvirker sammenligneligheden af emneindholdet fra den ene periode til den anden.

Relevante kriterier (jf. afsnit 69(d))

A164. Erklæringen med sikkerhed identificerer de relevante kriterier, som erklæringsemnet er målt eller vurderet efter, således at de tiltænkte brugere kan forstå grundlaget for revisors konklusion. Erklæringen med sikkerhed kan indeholde de relevante kriterier eller henvise til dem, såfremt de er medtaget i emneindholdet eller på anden måde er let tilgængelige fra en anden kilde. Det kan efter omstændighederne være relevant at oplyse:

- Kilden til de relevante kriterier, og hvorvidt de relevante kriterier er fastsat ved lov eller øvrig regulering, eller udstedt af godkendte eller anerkendte ekspertorganisationer, der følger en gennemskuelig proces, dvs. om de er anerkendte kriterier i sammenhæng med erklæringsemnet (og hvis ikke, en beskrivelse af, hvorfor de anses for egnede),
- anvendte målings- eller vurderingsmetoder, når de relevante kriterier tillader valg mellem flere metoder,
- enhver vigtig fortolkning ved anvendelse af de relevante kriterier efter omstændighederne ved opgaven,

- om der har været ændringer i de anvendte målings- eller vurderingsmetoder.

Iboende begrænsninger (jf. afsnit 69(e))

A165. Mens iboende begrænsninger i nogle tilfælde kan forventes at blive forstået til fulde af de tiltænkte brugere af en erklæring med sikkerhed, kan det i andre tilfælde være passende med en eksplicit reference hertil i erklæringen med sikkerhed. F.eks. kan det være passende i en erklæring med sikkerhed om effektiviteten af intern kontrol at anføre, at en historisk vurdering af effektiviteten ikke er relevant for fremtidige perioder på grund af risikoen for, at den interne kontrol bliver utilstrækkelig på grund af ændringer i vilkår, eller at overholdelsen af politikker eller procedurer svækkes.

Specifikt formål (jf. afsnit 69(f))

A166. I nogle tilfælde kan de relevante kriterier, der anvendes til at måle eller vurdere erklæringsemnet, være udformet til et specifikt formål. En myndighed kan f.eks. kræve, at visse virksomheder anvender bestemte relevante kriterier, der er udformet til regulatoriske formål. For at undgå misforståelser gør revisor brugerne af erklæringen med sikkerhed opmærksomme herpå og på, at emneindholdet således kan være uegnet til andre formål.

A167. Ud over kravet i afsnit 69(f) kan revisor finde det passende at anføre, at erklæringen med sikkerhed udelukkende er tiltænkt specifikke brugere. Afhængigt af opgavens omstændigheder, f.eks. den pågældende jurisdiktions lov eller øvrige regulering, kan dette opnås ved at begrænse distributionen eller brugen af erklæringen med sikkerhed. Mens en erklæring med sikkerhed kan være begrænset på sådan vis, er manglende begrænsning vedrørende en bestemt bruger eller et bestemt formål i sig selv ikke et tegn på, at revisor har et juridisk ansvar over for den pågældende bruger eller for det pågældende formål. Hvorvidt, der er tale om juridisk ansvar, afhænger af de juridiske omstændigheder i det specifikke tilfælde og den pågældende jurisdiktion.

Relativt ansvar (jf. afsnit 69(g))

A168. Ved identifikation af relativt ansvar informeres de tiltænkte brugere om, at den ansvarlige part er ansvarlig for erklæringsemnet, at den målings- eller vurderingsansvarlige er ansvarlig for målingen eller vurderingen af erklæringsemnet efter de relevante kriterier, og at revisors rolle er at afgive en uafhængig konklusion om emneindholdet.

Udførelse af opgaven i overensstemmelse med ISAE 3000 (ajourført) og en ISAE for et specifikt erklæringsemne (jf. afsnit 69(h))

A169. Hvor en ISAE for et specifikt erklæringsemne kun finder anvendelse på dele af emneindholdet, kan det være hensigtsmæssigt at referere til både den pågældende ISAE om det specifikke erklæringsemne og denne ISAE.

A170. En udtalelse, der indeholder upræcist kvalificerende eller begrænsende sprog (f.eks. "opgaven er udført med henvisning til ISAE 3000"), kan vildlede brugerne af erklæringen med sikkerhed.

Relevante kvalitetsstyringskrav (jf. afsnit 69(i))

A171. Følgende er et eksempel på en udtalelse i en erklæring med sikkerhed om relevante kvalitetsstyringskrav:

Firmaet anvender international standard om kvalitetsstyring, ISQC 1, og anvender således et omfattende kvalitetsstyringssystem, herunder dokumenterede politikker og procedurer vedrørende overholdelse af etiske krav, faglige standarder og gældende krav i lov og øvrig regulering.

Overholdelse af krav til uafhængighed og andre etiske krav (jf. afsnit 69(j))

A172. Følgende er et eksempel på en udtalelse i en erklæring med sikkerhed om overholdelse af etiske krav:

Vi har overholdt kravene til uafhængighed og andre etiske krav i IESBA's Etiske regler, der bygger på de grundlæggende principper om integritet, objektivitet, faglig kompetence og fornøden omhu, fortrolighed og professionel adfærd.

Sammendrag af det udførte arbejde (jf. afsnit A6, 69(k))

A173. Et sammendrag af det udførte arbejde hjælper de tiltænkte brugere til at forstå revisors konklusion. Ved mange erklæringsopgaver med sikkerhed er det teoretisk muligt at anvende uendeligt mange forskellige handlinger. I praksis derimod er det vanskeligt at kommunikere disse klart og utvetydigt. Andre officielle udtalelser fra IAASB kan være nyttige for revisor i forbindelse med udarbejdelsen af sammendraget.

A174. Hvor der ikke er nogen specifik ISAE, der giver vejledning om handlinger for et bestemt erklæringsemne, kan sammendraget eventuelt indeholde en mere udførlig beskrivelse af det udførte arbejde. Det kan være hensigtsmæssigt at medtage en udtalelse i sammendraget om, at det udførte arbejde har omfattet vurdering af de relevante kriteriers egnethed.

A175. Ved en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed er sammendraget af det udførte arbejde normalt mere detaljeret end ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, og begrænsningerne i handlingernes art, tidsmæssige placering og omfang identificeres. Grunden hertil er, at en fremhævelse af arten, den tidsmæssige placering og omfanget af de udførte handlinger er vigtig for at kunne forstå en konklusion, der er udtrykt i en form, der formidler, om revisor på grundlag af de udførte handlinger er blevet opmærksom på et eller flere væsentlige forhold, der giver revisor grund til at mene, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation. Det kan også være passende i sammendraget af det udførte arbejde at anføre de handlinger, der ikke er udført, men som normalt forventes udført ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed. Det kan dog være umuligt at identificere alle sådanne handlinger, idet den forståelse og overvejelse af opgaverisiko, der kræves af revisor, er mindre end ved en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed.

A176. Af faktorer, der skal overvejes ved fastsættelse af den detaljeringsgrad, som sammendraget af det udførte arbejde skal have, kan nævnes:

- Virksomhedsspecifikke omstændigheder (f.eks. virksomhedens aktiviteter forskelligartethed sammenlignet med aktiviteter, der er typiske for sektoren),
- specifikke omstændigheder ved opgaven, som påvirker arten og omfanget af de udførte handlinger,
- de tiltænkte brugeres forventninger til den detaljeringsgrad, som erklæringen skal have, på grundlag af markedspraksis eller gældende lov eller øvrig regulering.

A177. Det er vigtigt, at sammendraget formuleres objektivt, således at de tiltænkte brugere kan forstå det arbejde, der er udført som grundlag for revisors konklusion. I de fleste tilfælde vil dette ikke medføre en detaljeret beskrivelse af hele arbejdsplanen; men på den anden side er det vigtigt, at arbejdsplanen ikke opsummeres i en sådan grad, at den bliver uklar, eller bliver skrevet på en overdrivende eller forskønnende måde.

Revisors konklusion: (jf. afsnit 12(a)(i)(a), 69(l))

A178. Eksempler på konklusioner udtrykt i en form, som er passende for en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, omfatter:

- Når konklusionen udtrykkes om erklæringsemnet og de relevante kriterier, ”Det er vores opfattelse, at virksomheden i alle væsentlige henseender har overholdt XYZ-loven”,
- når konklusionen udtrykkes om emneindholdet og de relevante kriterier, “Det er vores opfattelse, at de fremadrettede finansielle oplysninger om virksomhedens økonomiske resultat i alle væsentlige henseender er udarbejdet behørigt på grundlag af XYZ-kriterierne”, eller
- når konklusionen udtrykkes om en udtalelse fra den relevante part, “Det er vores opfattelse, at [den relevante parts] udtalelse om, at virksomheden overholder XYZ-loven, i alle væsentlige henseender er retvisende eller ”Det er vores opfattelse, at [den relevante parts] udtalelse om, at præstationsindikatorer er præsenteret i overensstemmelse med XYZ-kriterierne, i alle væsentlige henseender er en retvisende beskrivelse”.

A179. Det kan være hensigtsmæssigt at informere de tiltænkte brugere om den sammenhæng, hvori revisors konklusion skal læses, når erklæringen med sikkerhed indeholder en redegørelse for bestemte karakteristika ved et erklæringsemne, som de tiltænkte brugere skal være opmærksomme på. Revisors konklusion kan f.eks. være formuleret således: "Denne konklusion er udformet på grundlag af de forhold, der beskrives andetsteds i denne uafhængige erklæring med sikkerhed”.

A180. Eksempler på konklusioner udtrykt i en form, som er passende for en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed, omfatter:

- Når konklusionen udtrykkes om erklæringsemnet og de relevante kriterier, "På grundlag af de udførte handlinger og det opnåede bevis er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os grund til at mene, at [virksomheden] ikke i alle væsentlige henseender har overholdt XYZ-loven",
- når konklusionen udtrykkes om emneindholdet og de relevante kriterier, "På grundlag af de udførte handlinger og det opnåede bevis er vi ikke blevet bekendt med væsentlige ændringer, der bør foretages i vurderingen af nøgleindikatorer, for at disse er i overensstemmelse med XYZ-kriterierne",
- når konklusionen udtrykkes om en udtalelse fra den relevante part, “På grundlag af de udførte handlinger og det opnåede bevis er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os grund til at mene, at [den relevante parts] udtalelse om, at [virksomheden] overholder XYZ-loven, ikke i alle væsentlige henseender er retvisende”.

A181. Formuleringer, der kan være nyttige i relation til erklæringsemner, kan f.eks. omfatte en eller en kombination af følgende:

- For erklæringsopgaver med sikkerhed, hvor begrebsrammen ikke kan fraviges – ”i overensstemmelse med”
- for opgaver, hvor de relevante kriterier beskriver en procedure eller metodik for udarbejdelsen eller præsentationen af emneindholdet – ”behørigt udarbejdet”,
- for opgaver, hvor principperne om retvisende præsentation er indarbejdet i de relevante kriterier – ”er retvisende beskrevet”.

A182. Indsættelse af en overskrift over afsnit, der indeholder modificerede konklusioner, og de(t) forhold, der er årsag til modifikationen, hjælper til at forstå revisors erklæring. Af eksempler på passende overskrifter kan nævnes ”Konklusion med forbehold”, ”Afkræftende konklusion” eller ”Manglende konklusion”, ”Grundlag for forbehold” og ”Grundlag for afkræftende konklusion”, alt efter hvad der er relevant.

Revisors underskrift (jf. afsnit 69(m))

A183. Revisors underskrift er enten navnet på revisors firma, revisors eget navn eller begge dele, alt efter hvad der er relevant for den pågældende jurisdiktion. I tillæg til revisors underskrift kan revisor i nogle jurisdiktioner være pålagt at anføre revisors faglige titel i revisors erklæring eller angive, at revisor eller firmaet, alt efter hvad der er relevant, er anerkendt af den relevante licensudsteder i den pågældende jurisdiktion.

Dato (jf. afsnit 69(n))

A184. Medtagning af datoen på erklæringen med sikkerhed informerer de tiltænkte brugere om, at revisor har overvejet indvirkningen af begivenheder, der er indtruffet frem til denne dato, på emneindholdet og erklæringen med sikkerhed.

Henvisning til den revisorudpegede ekspert i erklæringen med sikkerhed (jf. afsnit 70)

A185. I nogle tilfælde kan der være krav i lov eller øvrig regulering om at henvise til en revisorudpeget eksperts arbejde i erklæringen med sikkerhed, f.eks. for at fremme gennemsigtigheden i den offentlige sektor. I andre tilfælde kan det f.eks. også være passende at forklare arten af modifikationen til revisors konklusion eller at forklare, når en eksperts arbejde er integreret i de observationer, der er medtaget i en rapport i ”lang form”.

A186. Revisor har ikke desto mindre det fulde ansvar for den konklusion, der udtrykkes, og dette ansvar mindskes ikke af revisors brug af en revisorudpeget eksperts arbejde. Hvis der i erklæringen med sikkerhed henvises til en revisorudpeget ekspert, er det derfor vigtigt, at ordlyden af denne erklæring ikke medfører, at revisors ansvar for den udtrykte konklusion mindskes på grund af ekspertens inddragelse.

A187. En generel henvisning i en rapport i ”lang form” til, at opgaven er udført af medarbejdere med passende færdigheder, herunder eksperter og specialister i erklæringsopgaver med sikkerhed, vil sandsynligvis ikke kunne misforstås som mindsket ansvar. Muligheden for misforståelser er dog større, når der er tale om rapporter i ”kort form”, hvor det kun er muligt at præsentere et minimum af oplysninger, eller når den revisorudpegede ekspert nævnes ved navn. I sådanne tilfælde kan yderligere formuleringer derfor være nødvendige for at undgå, at erklæringen med sikkerhed medfører, at revisors ansvar for den udtrykte konklusion mindskes på grund af ekspertens inddragelse.

Umodificerede og modificerede konklusioner (jf. afsnit 74–77, Bilag)

A188. Udtrykket “gennemgribende” beskriver indvirkningerne på emneindholdet af fejlinformationer eller de mulige indvirkninger på emneindholdet af eventuelle fejlinformationer, der er uopdagede på grund af en manglende mulighed for at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis. Gennemgribende indvirkninger på emneindholdet er de indvirkninger, der efter revisors faglige vurdering:

- (a) Ikke begrænser sig til specifikke aspekter ved emneindholdet,
- (b) hvis de er begrænset til specifikke aspekter ved emneindholdet, repræsenterer eller kan repræsentere en substantiel del af emneindholdet, eller
- (c) i relation til oplysninger er grundlæggende for de tiltænkte brugeres forståelse af emneindholdet.

A189. Forholdets art og revisors vurdering af, hvor gennemgribende dette forholds indvirkninger eller mulige indvirkninger på emneindholdet er, påvirker den type af konklusion, der skal udtrykkes.

A190. Af eksempler på konklusion med forbehold, afkræftende konklusion og manglende konklusion kan nævnes:

- Konklusion med forbehold (et eksempel vedrørende erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed, der indeholder væsentlig fejlinformation) – “På grundlag af de udførte handlinger og det opnåede bevis, bortset fra indvirkningen af det forhold, der er beskrevet i Grundlag for forbehold, er vi ikke blevet bekendt med forhold, der giver os grund til at mene, at [den relevante parts] udtalelse ikke i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede af virksomhedens overholdelse af XYZ-loven”,
- afkræftende konklusion (et eksempel vedrørende væsentlig og gennemgribende fejlinformation ved både erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed og erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed) – ”På grund af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i Grundlag for afkræftende konklusion, giver [den relevante parts] udtalelse ikke et retvisende billede af virksomhedens overholdelse af XYZ-loven”,
- manglende konklusion (et eksempel vedrørende en væsentlig og gennemgribende begrænsning i omfang for både erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed og erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed) – ”På grund af betydeligheden af det forhold, der er beskrevet i Grundlag for manglende konklusion, har vi ikke kunnet opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at udforme en konklusion om [den relevante parts] udtalelse. Vi udtrykker derfor ingen konklusion om udtalelsen” .

A191. I nogle tilfælde kan den målings- eller vurderingsansvarlige identificere og på behørig vis anføre, at emneindholdet indeholder væsentlig fejlinformation. Hvis der er tale om en erklæring med sikkerhed, hvor begrebsrammen ikke kan fraviges, kan den målings- eller vurderingsansvarlige f.eks. redegøre for tilfældene af manglende overholdelse på korrekt vis. I sådanne tilfælde skal revisor ifølge afsnit 76 henlede de tiltænkte brugeres opmærksomhed på beskrivelsen af den væsentlige fejlinformation ved enten at udtrykke en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion, eller ved at udtrykke en konklusion uden forbehold, men hvor forholdet fremhæves ved specifikt at henvise til det i erklæringen med sikkerhed.

Andet ansvar for kommunikation (jf. afsnit 78)

A192. Forhold, som det kan være passende at kommunikere til den ansvarlige part, den målings- eller vurderingsansvarlige, opdragsgiver eller andre, omfatter besvigelser eller mistanke om besvigelser samt manglende neutralitet ved udarbejdelsen af emneindholdet.

Dokumentation (jf. afsnit 79-83)

A193. Dokumentation omfatter en oversigt over revisors begrundelser for alle betydelige forhold, der kræver udøvelse af faglig vurdering, og tilknyttede konklusioner. Når der er vanskelige principielle spørgsmål eller faglige vurderinger, kan dokumentation, der indeholder de relevante fakta, revisor havde kendskab til, da konklusionen blev draget, medvirke til at dokumentere revisors viden.

A194. Det er hverken nødvendigt eller praktisk at dokumentere alle overvejede forhold eller faglige vurderinger som led i en opgave. Det er desuden ikke nødvendigt, at revisor særskilt (f.eks. i form af en tjekliste) dokumenterer overholdelse af forhold, som er påvist overholdt i dokumenter, der er indeholdt i opgavearkivet. Ligeledes behøver revisor ikke i sit opgavearkiv at medtage erstattede udkast til arbejds papirer, notater med uafsluttede eller foreløbige overvejelser, tidligere udgaver af dokumenter, som er rettet for trykfejl eller andre fejl, og kopier af dokumenter.

A195. Når faglig vurdering anvendes ved vurdering af omfanget af dokumentation, som skal udarbejdes og opbevares, kan revisor overveje, hvad det vil være nødvendigt at give en anden revisor, som ikke har forudgående kendskab til opgaven, for at denne kan opnå forståelse af det udførte arbejde og grundlaget for de vigtigste trufne beslutninger (men ikke indsigt i detaljer ved opgaven). Denne anden revisor er muligvis kun i stand til at opnå forståelse af detaljerede aspekter af opgaven ved at drøfte disse med den revisor, der har udarbejdet dokumentationen.

A196. Dokumentation kan indeholde en fortegnelse over bl.a.:

- De identificerede karakteristika ved de specifikke enheder eller forhold, der er testet,
- hvem der udførte arbejdet og datoen for færdiggørelsen af dette arbejde,
- hvem der gennemgik det udførte arbejde, datoen herfor og omfanget af denne gennemgang, og
- Drøftelser af betydelige forhold med de(n) relevante part(er) og andre, herunder arten af de betydelige forhold, der er drøftet, samt hvornår og med hvem drøftelserne fandt sted.

A197. Dokumentationen kan indeholde en fortegnelse over bl.a.:

- Konstaterede forhold vedrørende overholdelse af relevante etiske krav, og hvordan disse blev løst,
- konklusioner vedrørende overholdelse af de krav til uafhængighed, der gælder for opgaven, og eventuelle relevante drøftelser med firmaet, som understøtter disse konklusioner,
- konklusioner vedrørende accept og fortsættelse af klientforhold og erklæringsopgaver med sikkerhed,
- arten og omfanget af og konklusionerne på konsultationer udført under opgavens forløb.

Samling af det endelige opgavearkiv

A198. Ifølge ISQC 1 (eller andre faglige krav, eller krav i love eller øvrig regulering, der er mindst lige så krævende) skal firmaer fastlægge politikker og procedurer for den rettidige færdiggørelse af samlingen af opgavearkivet⁷. En passende tidsfrist til at afslutte samlingen af opgavearkivet er normalt ikke mere end 60 dage efter datoen på erklæringen med sikkerhed⁸.

A199. Afslutningen af samlingen af det endelige opgavearkiv efter datoen på erklæringen med sikkerhed er en administrativ proces, som ikke omfatter udførelse af nye handlinger eller dragning af nye konklusioner. Der kan dog ske ændringer i dokumentationen i løbet af den endelige samlingsproces, hvis disse er af administrativ karakter. Eksempler på sådanne ændringer kan være:

- Sletning eller kassation af erstattet dokumentation,
- sortering, samling og krydshenvisning af arbejds papirer,
- kvittering på afslutningstjeklister, der vedrører samling af arkiv,
- dokumentation af bevis, som revisor har opnået, drøftet og aftalt med de relevante medlemmer af opgaveteamet før dateringen af erklæringen med sikkerhed.

A200. ISQC 1 (eller nationale krav, der er mindst lige så krævende som ISQC 1) kræver, at firmaer etablerer politikker og procedurer for opbevaring af opgavedokumentation⁹. Opbevaringsperioden for erklæringsopgaver med sikkerhed er normalt ikke kortere end fem år fra datoen på erklæringen med sikkerhed¹⁰.

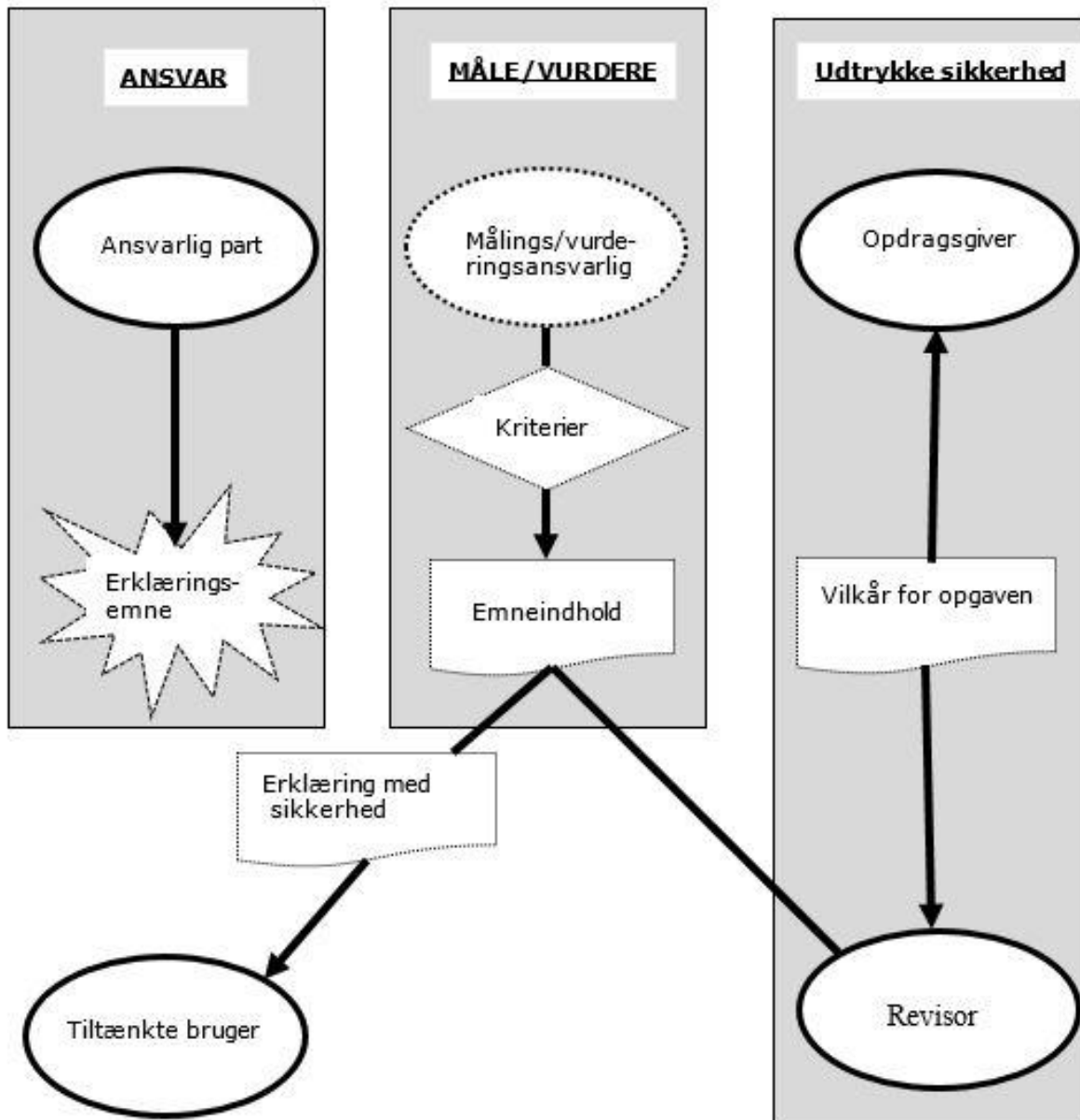
⁷ ISQC 1, International Standard om Kvalitetsstyring (ISQC) 1, Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver, afsnit 45

⁸ ISQC 1, International Standard om Kvalitetsstyring (ISQC) 1, Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver, afsnit A54

⁹ ISQC 1, International Standard om Kvalitetsstyring (ISQC) 1, Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver, afsnit 47

¹⁰ ISQC 1, International Standard om Kvalitetsstyring (ISQC) 1, Kvalitetsstyring i firmaer, som udfører revision og review af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver, afsnit 61

Roller og ansvar



1. Alle erklæringsopgaver med sikkerhed har mindst tre parter: den ansvarlige part, revisor og de tiltænkte brugere. Afhængigt af omstændighederne ved opgaven kan der også være en særskilt rolle som målings- eller vurderingsansvarlig eller som opdragsgiver.

2. Ovenstående diagram illustrerer, hvordan følgende roller relaterer sig til en erklæringsopgave med sikkerhed:
- (a) Den ansvarlige part er ansvarlig for erklæringsemnet.
 - (b) Den målings- eller vurderingsansvarlige anvender kriterierne til at måle eller vurdere erklæringsemnet, der resulterer i emneindholdet.
 - (c) Opdragsgiver aftaler vilkårene for opgaven med revisor.
 - (d) Revisor opnår tilstrækkeligt og egnet bevis til at udtrykke en konklusion, der er udformet til at øge tilliden til emneindholdet hos de tiltænkte brugere, der ikke er den ansvarlige part.
 - (e) De tiltænkte brugere træffer beslutninger på grundlag af emneindholdet. De tiltænkte brugere er de(n) person(er) eller organisation(er) eller grupper heraf, som revisor forventer vil gøre brug af erklæringen med sikkerhed.
3. Følgende observationer kan gøres vedrørende ovenstående roller:
- Alle erklæringsopgaver med sikkerhed har ud over revisor som minimum en ansvarlig part og tiltænkte brugere.
 - Revisor kan ikke være den ansvarlige part, opdragsgiver eller en tiltænkt bruger.
 - Ved en direkte erklæringsopgave er revisor desuden målings- eller vurderingsansvarlig.
 - Ved en attestationsopgave kan den ansvarlige part eller en anden part, dog ikke revisor, være målings- eller vurderingsansvarlig.
 - Når revisor har målt eller vurderet erklæringsemnet efter kriterierne, er opgaven en direkte erklæringsopgave. Den pågældende opgaves art kan ikke ændres til en attestationsopgave af en anden part, der påtager sig ansvaret for målingen eller vurderingen, f.eks. ved at den ansvarlige part vedlægger emneindholdet en udtalelse om, at denne part påtager sig ansvaret herfor.
 - Den ansvarlige part kan være opdragsgiver.
 - I mange attestationsopgaver kan den ansvarlige part desuden være den målings- eller vurderingsansvarlige og opdragsgiver. Et eksempel herpå er, når en virksomhed engagerer en revisor til at udføre en erklæringsopgave med sikkerhed vedrørende en rapport, som virksomheden selv har udarbejdet om sin bæredygtighedspraksis. Et eksempel på, at den ansvarlige part er en anden end den målings- eller vurderingsansvarlige, er, når revisor er engageret til at udføre en erklæringsopgave med sikkerhed vedrørende en rapport, som en statslig organisation har udarbejdet om en privat virksomheds bæredygtighedspraksis.
 - Ved en attestationsopgave afgiver den målings- eller vurderingsansvarlige normalt en skriftlig udtalelse til revisor om emneindholdet. I nogle tilfælde kan revisor måske ikke indhente en sådan udtalelse, f.eks. når opdragsgiver ikke er den målings- eller vurderingsansvarlige.
 - Den ansvarlige part kan være en af de tiltænkte brugere; men ikke den eneste tiltænkte bruger.

- Den ansvarlige part, den målings- eller vurderingsansvarlige og de tiltænkte brugere kan være fra forskellige virksomheder eller samme virksomhed. Som eksempel på sidstnævnte kan det tilsynsførende organ i en tostrengt ledelsesstruktur søge sikkerhed vedrørende de oplysninger, den pågældende virksomheds direktion har tilvejebragt. Relationerne mellem den ansvarlige part, den målings- eller vurderingsansvarlige samt de tiltænkte brugeres behov for oplysninger skal ses i sammenhæng med en specifik opgave og kan adskille sig fra en mere traditionelt defineret ansvarsfordeling. Eksempelvis kan en virksomheds seniorledelse (en tiltænkt bruger) engagere en revisor til at udføre en erklæringsopgave med sikkerhed om et bestemt aspekt ved virksomhedens aktiviteter, som ledelsen på et lavere niveau (den ansvarlige part) har det umiddelbare ansvar for, men som seniorledelsen har det endelige ansvar for.
 - En opdragsgiver, der ikke også er den ansvarlige part, kan være den tiltænkte bruger.
4. Revisors konklusion kan enten formuleres med hensyn til:
- Erklæringsemnet og de relevante kriterier,
 - emneindholdet og de relevante kriterier, eller
 - en udtalelse fra den relevante part.
5. Revisor og den ansvarlige part kan aftale at anvende principperne i ISAE'erne på en opgave, når der ikke er andre tiltænkte brugere end den ansvarlige part, men hvor alle andre krav i ISAE'erne er opfyldt. I sådanne tilfælde indeholder revisors erklæring en udtalelse, hvori anvendelsen af erklæringen begrænses til den ansvarlige part.

Internationale standarder om revision, internationale standarder om erklæringsopgaver med sikkerhed, internationale standarder om review, internationale standarder om beslægtede opgaver og internationale standarder om kvalitetsstyring, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, og andre IAASB publikationer, udgives af IFAC, der også har rettighederne.

IAASB og IFAC påtager sig ikke ansvar for tab, som skyldes personer, der handler eller undlader at handle i tillid til materialet i denne publikation, uanset om tabet skyldes uagtsomhed eller andre forhold.

IAASB's logo, "International Auditing and Assurance Standards Board" (IAASB), "International Standard on Auditing" (ISA), "International Standard on Assurance Engagements" (ISAE), "International Standards on Review Engagements" (ISRE), "International Standards on Related Services" (ISRS), "International Standards on Quality Control" (ISQC), "International Auditing Practice Note" (IAPN), IFAC's logo, "International Federation of Accountants", og IFAC's er varemærker, der tilhører IFAC.

International standard om erklæringsopgaver med sikkerhed (ISAE) 3000 (ajourført), Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger (december 2013)

Den *Internationale standard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed (ISAE) 3000 (ajourført), Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger* er udgivet på engelsk af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i International Federation of Accountants (IFAC) i december 2013 og oversat til dansk af FSR – danske revisorer i september 2014 og genudgivet med tilladelse fra IFAC. IFAC har overvejet processen for oversættelsen af den *Internationale standard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed (ISAE) 3000 (ajourført), Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger* og oversættelsen er udført i overensstemmelse med "Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC."

Den godkendte tekst i *International standard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed (ISAE) 3000 (ajourført), Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger*, der udgives af IFAC, er den originale, engelske tekst.

Engelsk udgave af *International standard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed (ISAE) 3000 (ajourført), Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger* © 2013, International Federation of Accountants (IFAC). Alle rettigheder forbeholdes.

Dansk udgave af *International standard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed (ISAE) 3000 (ajourført), Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger* © 2014, International Federation of Accountants (IFAC). Alle rettigheder forbeholdes.

Original titel: *International Standard on Assurance engagements ISAE 3000 (revised) Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Informations* ISBN: 978-1-60815-167-7.

