

# Revisors behandling af going concern i et COVID-19-perspektiv

Auditor's treatment of going concern in a COVID-19 perspective

En analyse af COVID-19's påvirkning på revisors  
arbejde med hensyn til revision af going concern

---

*Mehmet Karabacak (109869)*

*Danial S. Sethi (110191)*

*Antal Anslag: 254.822 (112 normalsider)*

*Cand.merc.aud.*

*Vejleder: Armash Mehndi Khan*

*17.05.2021*

---

## **Abstract**

The purpose of this thesis is to investigate how COVID-19 has impacted an auditor's treatment of a going concern. Therefore, there has been a great focus on the auditor's responsibilities, risk assessment procedures, subsequent events, and the implications as a result of COVID-19 for the auditor's report. This thesis contains an analysis in two parts. The first part emphasizes and analyzes what impact COVID-19 has had on the auditor's work based on qualitative data. The second part of the analysis includes a quantitative investigation of COVID-19's impact on the auditor's report. This in addition includes an analysis of specific audit reports from the hotel industry, which has been deeply impacted by COVID-19.

The thesis includes primary data in the shape of six conducted interviews with auditors from differently sized audit firms, such as PwC, Deloitte, and Beierholm. Furthermore, an interview with a professor of auditing from Copenhagen Business School (CBS) was conducted. All the interviewed respondents are either state-authorized public accountants or registered accountants who have great insights into the current situation with COVID-19. Additionally, the thesis also includes primary quantitative analyses that are based on financial statements from Navne & Numre Erhverv. This data collection contains 114 small and medium-sized enterprises (SME) from the hotel industry.

Based on the obtained data, it is concluded that auditors have become more attentive and skeptical of management's assessment of going concern. In addition, it is found that auditors carry out additional audit procedures due to the uncertainties relating to COVID-19. Furthermore, based on the collected data, the thesis presents the finding that the disclosures of going concern in the 2019 financial statements where COVID-19 has been a subsequent event have increased significantly compared to a "regular" fiscal year.

The analysis has led to a natural discussion about what the future might hold regarding the audit of going concern. It is our opinion that we will see more "emphasis of matter" paragraphs regarding going concern in the audit report in the future. It is therefore also our opinion that we will not see an increasing amount of modified audit opinions because of managements' great focus on and sufficient assessment of the uncertainties of COVID-19 regarding going concern. Additionally, auditors will likely go into dialogue with the management about the uncertainties regarding going concern.

# Indholdsfortegnelse

Abstract .....	1
<b>Kapitel 1 – Introduktion og metode .....</b>	<b>4</b>
1 Indledning .....	5
1.1 Problemformulering .....	6
1.2 Afgrænsning .....	7
2 Læsevejledning .....	8
3 Metodologi .....	9
3.1 Videnskabsteori og metode .....	9
3.2 Undersøgelsesdesign .....	11
3.3 Data .....	11
3.4 Validitet og reliabilitet .....	13
<b>Kapitel 2 – Teori &amp; empiri .....</b>	<b>14</b>
4 Teori .....	15
4.1 Generelt om going concern .....	15
4.2 Revision af going concern .....	20
4.3 Efterfølgende begivenheder .....	28
4.4 Revisionspåtegning .....	33
5 Empiri .....	41
5.1 Interview .....	41
5.2 Interviewforskningens syv stadier .....	42
<b>Kapitel 3 – Indvirkninger på revisors behandling af going concern .....</b>	<b>52</b>
6 Analysedel 1 .....	53
6.1 Revisors ansvar .....	53
6.2 Revisionshandlinger i forbindelse med COVID-19 .....	55
6.3 Revisors behandling af Statens tiltag i henhold til going concern .....	69
6.4 COVID-19 som en efterfølgende begivenhed .....	77
6.5 COVID-19's påvirkning på revisionspåtegningen .....	82
7 Analysedel 2 .....	91
7.1 Dataindsamling .....	92
7.2 Gennemgang af resultatet af dataindsamling .....	95
7.3 Gennemgang af specifikke revisionspåtegninger .....	99

<b>Kapitel 4 – Vurdering &amp; diskussion</b> .....	107
8 Fremtidsudsigter.....	108
8.1 Hvordan vil fremtiden se ud?.....	108
<b>Kapitel 5 – Konklusion &amp; perspektivering</b> .....	116
9 Konklusion.....	117
10 Perspektivering.....	120
<b>11 Litteraturliste</b> .....	121
11.1 Bøger.....	121
11.2 Lovgivning og standarder .....	122
11.3 Hjemmesider .....	123
11.4 Rapporter.....	124
<b>12 Bilagsoversigt</b> .....	125

# KAPITEL 1 – INTRODUKTION & METODE

FORMÅLET MED KAPITLET ER AT SÆTTE RAMMERNE FOR RESTEN AF AFHANDLINGEN. KAPITLET INDEHOLDER EN INDLEDNING, PROBLEMFORMLERING MED DERTILHØRENDE PROBLEMSTILLINGER, AFGRÆNSNING OG LÆSEVEJLEDNING. SLUTTELIGT VIL AFHANDLINGENS METODOLOGI BESKRIVES. HER VIL DET ANVENDTE VIDENSKABSTEORETISKE PARADIGME, UNDERSØGELSESDSIGN, DATA SAMT VALIDITET OG RELIABILITET BESKRIVES.

## 1 Indledning

Vi lever på nuværende tidspunkt i en ekstraordinær situation, som ikke er set tidligere. En tid, som er nødvendig at reflektere over, og som World Health Organization (WHO) den 11. marts 2020 erklærede for en pandemi (WHO/PAHO, 2020). Da COVID-19 bankede på tilbage i marts 2020, forsvandt forbrugernes efterspørgsel i betydelig grad i en række brancher på baggrund af regeringens nedlukning af samfundet. Dette har sat dansk erhvervsliv under et kolossalt pres. Mange virksomheder – især små virksomheder – kæmper fortsat for deres liv, da størstedelen af virksomhederne kæmper for at fastholde deres medarbejdere, kunder og leverandører. De kæmper for at beskytte deres forretning. COVID-19- krisen har præget samfundet og erhvervslivet med en høj grad af uforudsigelighed. Derfor blev de danske virksomhedsejere nødt til at omstille deres virksomheder. En kreativ tænkning af virksomhedernes forretningsgrundlag var nøglen til indhentelse af en stor del af den tabte omsætning.

I den forbindelse blev en række hjælpepakker vedtaget i marts 2020 for at kompensere virksomhederne for forskellige udgifter og en reduceret omsætning. De tre største hjælpepakker målt på bevilget kompensationsbeløb er lønkompensationsordningen = 12,8 mia. kr., hjælpepakken vedrørende tabt omsætning = 6,0 mia. kr. samt ordningen for faste omkostninger = 7,4 mia. kr. (Nielsen & Møller, 2021). Regeringens diverse ordninger og hjælpepakker har været en hjælpende hånd til størstedelen af virksomhederne primo krisetiden.

Dette stiller revisor over for nye vilkår og krav, som revisor må tage højde for qua den svingende verdensøkonomi og de tidsmæssige konjunkturudsving. For at udforme sin revisionspåtegning skal revisor konkludere, om revisor har opnået høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlige fejl og mangler, hvilket reglerne for revision søger at sikre uagtet de uforudsete omstændigheder, der mødes i det pågældende regnskabsår, jævnfør ISA 700.11 og ISA 700.12.

Et regnskab med generelt formål udarbejdes på grundlag af en forudsætning om fortsat drift (going concern), medmindre det har været den daglige ledelses hensigt at likvidere selskabet eller indstille driften, eller der ingen realistiske alternativer er end at gøre dette, jævnfør ISA 570.2. Hvad angår COVID-19-situationen, bliver revisor stillet over for nye overvejelser, hvorfor det er interessant at undersøge revisors handlemåde i forbindelse med virksomhedernes vurdering af deres evne til at fortsætte driften set i lyset af COVID-19. Herunder at undersøge, hvordan revisor blandt andet

overvejer betydningen på revisors vurdering på udformningen af revisionspåtegningen og i kommunikation med virksomhedens øverste ledelse, jævnfør ISA 570.23.

Ligeledes gælder det, at for mange virksomheder er krisen opstået efter udløbet af regnskabsåret. Det fremhæver en yderligere problemstilling, hvad angår revisors vurdering af, om virksomhedens oplysninger om indvirkningen af COVID-19 på virksomhedens aktiviteter, finansielle stilling og fremtidige resultater er passende, jævnfør ISA 560.

### 1.1 Problemformulering

Afledt af den nuværende krisesituation, som fortsat sætter sine betydelige spor, ønsker afhandlingen derfor at undersøge, hvordan opståen af COVID-19 indvirker på revisors arbejde primært i forbindelse med revision af going concern. Det gælder ikke blot en undersøgelse af effekten på revisors arbejde, hvad angår revision af going concern, men ligeledes andre områder inden for revisorfaget, der har en direkte tilknytning hertil. Dermed lyder problemformuleringen som følger:

***”Hvilke indvirkninger har COVID-19 haft på revisors behandling af going concern?”***

Med ovenstående problemformulering ønsker vi med denne afhandling at undersøge, hvordan man som revisor bliver påvirket af COVID-19 i forbindelse med revision af going concern samt revision af andre områder inden for revisorfaget, som har en direkte tilknytning til going concern. Dette vil komme til udtryk i form af teoretisk gennemgang af going concern, samt hvilke krav der stilles til revisor i forbindelse med revisionen af going concern. Den teoretiske gennemgang danner grundlag for afhandlingens undersøgelse med det mål at kunne analysere lige præcis COVID-19's indvirkninger i relation til going concern og vurdere og diskutere hvilken betydning det vil få for revisors fremtidige revision.

### 1.1.1 Problemstillinger

For at undersøge revisors rolle i forbindelse med revision af going concern som følge af COVID-19 er disse underliggende undersøgelsesspørgsmål opstillet:

PS1: Hvad er going concern, og hvordan behandles det revisionsmæssigt?

PS2: Hvilke krav ved revisionen af going concern stilles til revisionsprocessen, herunder risikovurderingshandlinger, efterfølgende begivenheder og revisionspåtegningen?

PS3: Hvordan har COVID-19 påvirket revisors arbejde i henhold til revisionen af going concern?

PS4: Hvilke indvirkninger har COVID-19 haft på revisionspåtegninger med forudsætning om going concern?

PS5: Hvad forventer man som revisor vil ske i fremtiden på baggrund af den nuværende situation med COVID-19?

### 1.2 Afgrænsning

For besvarelse af den ovenstående problemstilling bedst muligt har det været nødvendigt at foretage en række afgrænsninger, der præciserer emnet for afhandlingen.

Der forventes således, at læseren af afhandlingen har kendskab til fagudtryk og termer inden for fagene regnskab og revision samt faglige begreber, der anvendes i relevant lovgivning. Hvad angår de faglige begreber og termer, redegør afhandlingen for disse i begrænset omfang, hvor det findes relevant. Afhandlingen undersøger primært going concern samt andre revisionsstandarder som efterfølgende begivenheder og revisionspåtegning, der har en tæt tilknytning hertil. Disse undersøges i forbindelse med COVID-19 samt dens indvirkninger på revisors handlinger på grundlag af det netop nævnte. Da en dybdegående undersøgelse på baggrund af det netop nævnte anses som værende det optimale, afgrænses der fra andre revisionsområder som besvigelser, skøn osv., som ligeledes kunne være interessante emner at berøre i forbindelse med COVID-19's indvirkning på revisors handlinger.

Der er hentet informationer frem til og med den 11.05.2021.



## 2 – LÆSEVEJLEDNING

### **KAPITEL 1 – INTRO- DUKTION & METODE**

FORMÅLET MED KAPITLET ER AT SÆTTE RAMMERNE FOR RESTEN AF AFHANDLINGEN. KAPITLET INDEHOLDER EN INDLEDNING, PROBLEMFOMULERING MED DERTILHØRENDE PROBLEMSTILLINGER, AFGRÆNSNING OG LÆSEVEJLEDNING. SLUTTELIGT VIL AFHANDLINGENS METODOLOGI BESKRIVES. HER VIL DET ANVENDTE VIDENSKABSTEORETISKE PARADIGME, UNDERSØGELSESDSIGN, DATA SAMT VALIDITET OG RELIABILITET BESKRIVES.

### **KAPITEL 2 – TEORI & EMPIRI**

FORMÅLET MED KAPITLET ER AT REDEGØRE FOR TEORIEN, SOM ANVENDES SOM GRUNDLAG FOR AFHANDLINGEN. DETTE KAPITEL INDEHOLDER BESKRIVELSE AF DE ANVENDTE STANDARDER OG GÆLDENDE LOVGIVNING. DESUDEN BESKRIVES DEN ANVENDTE EMPIRI I ET SÆRSKILT AFSNIT. DETTE KAPITEL HAR TIL FORMÅL AT BESVARE DE FØRSTE TO PROBLEMSTILLINGER.

### **KAPITEL 3 – INDVIRKNINGER PÅ REVISORS BEHAND- LING AF GOING CONCERN**

FORMÅLET MED KAPITLET ER AT UNDERSØGE COVID-19'S INDVIRKNINGER PÅ REVISORS BEHANDLING AF GOING CONCERN. HERUNDER ANALYSERES, HVILKEN PÅVIRKNING PANDEMIEN HAR HAFT PÅ REVISORS ANSVAR, REVISIONSHANDLINGER, REVISORS BEHANDLING AF HJÆLPEPAKKERNE, EFTERFØLGENDE BEGIVENHED OG REVISIONSPÅTEGNING. DESUDEN FORETAGES EN ANALYSE AF COVID-19'S PÅVIRKNING AF SPECIFIKKE REVISIONSPÅTEGNINGER I HOTELBRANCHEN. KAPITLET HAR TIL FORMÅL AT BESVARE PROBLEMSTILLINGERNE 3 & 4.

### **KAPITEL 4 – VURDERING & DIS- KUSSION**

FORMÅLET MED KAPITLET ER AT FORETAGE EN VURDERING OG DISKUSSION AF, HVORDAN FREMTIDEN VIL SE UD, OG HVORDAN REVISOR PÅVIRKES HERAF. DETTE VIL TAGE AFSÆT I ANALYSERNE I KAPITEL 3. DETTE KAPITEL HAR TIL FORMÅL AT BESVARE PROBLEMSTILLING 5.

### **KAPITEL 5 – KONKLUSION & PERSPEKTIVERING**

FORMÅLET MED KAPITLET ER AT BESVARE AFHANDLINGENS OPSTILLEDE PROBLEMFOMULERING, HVILKET AFSPEJLES I ET KONKLUSIONSAFSNIT. DESFORUDEN PERSPEKTIVERES DER TIL EN ALTERNATIV DATAINDSAMLINGSMETODE, REVISIONSOMRÅDET BESVIKELSER, SAMT BEGRÆNSNINGER FOR AFHANDLINGENS UNDERSØGELSE PÅ NUVÆRENDE TIDSPUNKT.

### 3 Metodologi

Det følgende kapitel danner den overordnede metodiske referenceramme for afhandlingen. Kapitlet redegør for afhandlingens videnskabsteoretiske grundlag, herunder den videnskabsteoretiske tilgang, som danner baggrund for vores tilgang til, hvordan viden opnås. Afslutningsvist konkretiseres speci- alets arbejdsparadigme, herunder diskuteres de anvendte metodikker, metodiske procedurer og tek- nikker for afhandlingen. Afhandlingen vil være et samfundsvidenskabeligt produkt, hvor der tages udgangspunkt i samfundet som et menneskeskabt fællesskab, herunder de samfundsmæssige og men- neskelige relationer imellem. Denne afhandling tager afsæt i faget revision, som netop er defineret som et samfundsvidenskabeligt fag, som har fokus på de samfundsmæssige og juridiske forhold.

#### 3.1 Videnskabsteori og metode

Holm (2018) mener, vi lever i et videnssamfund, hvor viden er en grundlæggende ressource. Viden skabes igennem de højere læringsanstalter som producerer viden, som videregives til studerende (vi- densarbejdere). De studerende anvender derefter den viden, de har tilegnet sig fra universiteterne, i praktiske situationer i erhvervslivet og i offentligheden. Herved skabes vidensdynamikken (Holm, 2018, s. 12-13). Det centrale element i vidensdynamikken er at kunne arbejde med viden og herunder stille relevante kritiske spørgsmål og derved opnå fyldestgørende argumentationer som grundlag. Vi- denskabsteori er ikke en samlet teori, men en række forskellige perspektiver, hvorfor det er essentielt at fastlægge, hvilket videnskabsteoretisk perspektiv der tages udgangspunkt i, før udarbejdelsespro- cessen foregår (Holm, 2018, s. 17). Det valgte videnskabelige paradigme vil derfor alt andet lige påvirke vores afhandling med henblik på metode, dataindsamling, projektudarbejdelse og dermed afhandlingens resultater.

##### 3.1.1 Neo-positivisme

Der findes mange definitioner på, hvad et paradigme egentlig er. I denne afhandling tages der ud- gangspunkt i Gubas (1990, s. 37) terminologi. Guba definerer nemlig et paradigme som ”et basalt sæt af værdier, som styrer vores handlinger” (Holm, 2018, s. 17). I denne afhandling er det neo-positivi- stiske paradigme valgt. Neo-positivisterne mener ligesom positivisterne, at virkeligheden eksisterer uafhængigt af vores erkendelse af den. Dog betvivler neo-positivisterne imidlertid, at vi som menne- sker reelt set er i stand til at finde frem til sandheden og helt eksakt viden om virkeligheden, og hvordan den fungerer, idet vi som mennesker anfægtes af vores værdier og følelser (Voxted, 2018, s.

56). Formålet med afhandlingen er som tidligere nævnt at undersøge, hvordan opståen af COVID-19 indvirker på revisors arbejde, primært i forbindelse med revision af going concern.

### **3.1.2 Ontologisk, epistemologisk og metodologisk konsekvens**

Ontologi defineres som læren om det værende. Dvs. læren om det, som eksisterer, og hvordan det eksisterer. Epistemologi defineres som måden, vi opnår viden på (Voxted, 2018, s. 54). Forklaring på dette er forståelse for, hvad virkelighed er, og derved de briller, vi ser verden igennem, og som udtrykker vores virkelighedsopfattelse. Med det valgte neo-positivistiske paradigme anskuer vi virkeligheden som noget, der er givet for sanserne, og som i kraft af dette kan observeres objektivt. Dog er vi som undersøgere bekendte med, at vi på det ontologiske niveau ikke kan opnå en fuld vished om sandheden samt dermed opnå eksakt viden om virkeligheden. Dette kan blandt andet tilskrives, at individer er påvirket af værdier, følelser og oplevelser. Hvad angår spørgsmålet om epistemologien, er vi som undersøgere modificeret objektive, eftersom vi tilkendegiver, at vi ikke altid kan være komplet rationelle og neutrale (Voxted, 2018, s. 54).

Metodologi defineres som fremgangsmåden til videnskabelse. Dette vil videre få påvirkning på de analyser og derved de resultater og konklusioner, som afhandlingen kommer frem til. Da der i afhandlingen opereres med kvalitativ metode i form af forskningsinterview, vurderer vi valget af den neo-positivistiske videnskabsteoretiske tilgang som værende fuldstændig tilfredsstillende og i overensstemmelse med idealet, eftersom dette paradigme – til forskel fra den rene positivisme – giver mulighed for brugen af kvalitative metoder. Dette kan blandt andet tilskrives, at metodologien i det neo-positivistiske paradigme er modificeret manipulerende/eksperimentel, hvorfor undersøgelser bør foretages under naturlige forhold (Nygaard, Samfundsvidenskabelige analysemetoder, 2012, s. 28).

### **3.1.3 Undersøgelsesmetode**

Der findes to metoder, hvormed der kan drages videnskabelige konklusioner, induktion og deduktion. Denne afhandling vil blive udarbejdet ud fra den deduktive fremgangsmåde. Dette skyldes, at vi tager udgangspunkt i generelle principper som lovgivning og teori, som anvendes til at konkludere på noget specifikt. Den deduktive metode vil med andre ord blive anvendt i forhold til at benytte teori i sammenhæng med den viden, der vil blive tilegnet via interviewene. Dvs. der tages afsæt i at finde sammenhænge mellem det generelle og det konkrete. Praktisk set vil dette betyde, at der tages

udgangspunkt i eksisterende teori med efterfølgende fokus på sammenhænge mellem den empiri og data, vi indsamler, for derved at kunne konkludere fra det generelle til det specifikke.

### 3.2 Undersøgellesdesign

Et undersøgelsesdesign er metoden, hvorved man udforsker det fænomen, der er genstand for undersøgelsen. Dvs. den kombination af fremgangsmåder, der anvendes ved indsamling, analyse og tolkning af data (Andersen, 2008, s. 107). Undersøgelsesdesignet vil derfor være en vigtig forudsætning og bistå som støtte for os i det videre projektarbejde. Formålet med udarbejdelsen af undersøgelsesdesignet er netop at fastlægge metoderne for dataindsamling, analyse og vurdering på et tidligt stadie for derved at styrke afhandlingens validitet og reliabilitet. Formålet med afhandlingen er at undersøge revisors behandling af going concern i denne specielle situation, vi befinder os i, sammenlignet med hvad lovgivning og standarder redegør for.

Afhandlingen vil foregå som en eksplorativ og diagnosticerende undersøgelse, som vil udforske COVID-19's påvirkning af revisors behandling af going concern. Der er her tale om et fænomen, som stadig er forholdsvist ukendt, idet vi fortsat befinder os med COVID-19 og ikke kender til dens samlede påvirkning på samfund og herunder revisors arbejde (Andersen, Den skinbarlige virkelighed: om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne, 2008, s. 22-23). Der vil derfor være fokus på det forstående og forklarende formål, idet afhandlingen vil prøve at forstå og forklare COVID-19's påvirkning på revisors arbejde i henhold til revision af going concern og herunder de udfordringer, det har skabt.

### 3.3 Data

Denne afhandling vil blive udarbejdet ud fra et grundlag af primært og sekundært data. Der vil her være fokus på kvalitative data, idet vores problemformulering lægger op til dette. Dog vil der også inddrages kvantitative data i de tilfælde, hvor det er relevant samt tilstrækkeligt (Andersen, 2005, s. 150).

#### 3.3.1 Kvantitative data

Afhandlingen vil gøre brug af kvantitative data i form af ikke-stimulidata i analysens anden del, da der ikke er en direkte interaktion mellem forfatterne og det, der undersøges. Der er her tale om primært data, som er udarbejdet af forfatterne ud fra givne oplysninger fra databasen "Navne og Numre

Erhverv”. I forhold til sekundært kvantitativt data findes der ikke meget omkring dette, da vi på nuværende tidspunkt befinder os i situationen med COVID-19. Der er dog medtaget enkelte sekundære kvantitative data såsom undersøgelser udarbejdet af FSR, hvor det findes relevant.

### **3.3.2 Kvalitative data**

Afhandlingen vil primært gøre brug af kvalitative data. Der vil i særdeleshed gøres brug af interview af revisorer og andre eksperter inden for afhandlingens emne, going concern. Dette vil medvirke til en dybere forståelse af det centrale fænomen, nemlig COVID-19's påvirkning på revisors behandling af going concern. Med det valgte neo-positivistiske paradigme er vi klar over, at vi ikke kan være fuldstændig objektive, da interviews kan være præget af subjektivitet. Ligeledes er kvalitative data såsom standarder og lovgivning inddraget, hvor der er fokus på at have en så objektiv fortolkning som muligt.

### **3.3.3 Primære data**

Primære data er defineret af Andersen (2005) som data, der er indsamlet til brug til en specifik analyse. Dvs. data, som forskerne/forfatterne selv indhenter og behandler. Der vil indsamles primære data via udarbejdelse af interviews af personer, som ud fra vores vurdering besidder de professionelle kvaliteter og kompetencer, som er essentielle i forhold til udarbejdelsen af denne afhandling. Som defineret af Andersen anses dataindsamling af forfatterne som stimulidata. Her vil interviewpersonerne nemlig få mulighed for at forklare om deres viden og praktiske erfaringer, hvor der vil blive taget højde for deres subjektive holdninger.

### **3.3.4 Sekundære data**

Sekundære data er defineret af Andersen (2005) som data indsamlet af andre personer (end forskerne/forfatterne). Der vil i denne afhandling blive inddraget sekundære data såsom lovgivning, revisionsstandarder, artikler mv. Sekundær data vil fremgå som et supplement til den primære data. I forhold til data såsom lovgivning og revisionsstandarder er der sikret, at der tages udgangspunkt i de nyeste tilgængelige udgaver. Disse er udtaget fra Karnov.dk. De eksterne data, som er medtaget i afhandlingen, bærer præg af at omhandle COVID-19 og dens påvirkning på revisors arbejde og herunder going concern. Vi har her benyttet søgeord som ”going concern”, ”COVID-19” og ”revisors arbejde”. Der vil på baggrund af afhandlingens genstandsfelt være et centralt fokus på

revisionsstandarden 570 (going concern), som netop udgør en stor del af det teoretiske grundlag for denne afhandling.

### 3.3.5 Kildekritik

Kildekritik er en essentiel del af dataindsamlingsprocessen. Derfor har vi forholdt os kritisk til indsamlingen af empiri, især sekundære data, idet der her er tale om data og viden, som kommer fra uafhængige kilder, og som ikke er indsamlet af os som forfattere. Derfor er det essentielt at være kritiske over for disse kilder, da disse kan være påvirket af kildens (afsenderens) subjektivitet. Lovgivning og revisionsstandarderne anses for at være objektiv viden, som ikke deler subjektive holdninger. Lovgivning opstiller nemlig objektive rammer for samfundet, mens revisionsstandarderne definerer revisors objektive retningslinjer. Dette skyldes, at lovgivningen er udarbejdet af Erhvervsstyrelsen, og revisionsstandarderne, der tages udgangspunkt i denne afhandling, er udarbejdet af International Auditing and Assurance Standard Boards (IAASB). Der er med andre ord stor tillid til disse kilder, da de netop er udarbejdet og udgivet af Staten/organisationer, som antages at have høj grad af reliabilitet.

### 3.4 Validitet og reliabilitet

For at kunne vurdere kvaliteten af det indsamlede data samt valgte kilder er vurdering af validitet og reliabilitet centralt. Dette skyldes, at disse to begreber er fundamentale i vurderingen af afhandlingen og dens konklusions troværdighed og derved tilslutningskraften i at overbevise andre om afhandlingens soliditet (Olsen & Pedersen, 2018, s. 189-190). **Validitet** udgøres af begreberne gyldighed og relevans (Andersen, 2005, s. 81). Gyldighed dækker over sammenhæng mellem teori og empiri, hvorimod relevans dækker over sammenhæng mellem empiri og problemformulering. **Reliabilitet** udtrykker, hvor præcist og nøjagtigt indsamling af data vil være og fri for unøjagtigheder. Herunder gælder også behandlingen af data og selve dataprocesen (Andersen, 2005, s. 81). Det indsamlede data (primær data) har en høj validitet og reliabilitet, idet interviewpersonerne er revisorer og arbejder i et registreret revisionsfirma. Endvidere er alle interviewpersoner godkendte eller statsautoriserede, hvilket øger troværdigheden af deres udsagn og øger pålideligheden. For en uddybelse af validiteten og reliabiliteten i relation til de foretagne forskningsinterviews i afhandlingen henvises der til afsnit 5. I forhold til udarbejdede kvantitative data er det forfatterens vurdering, at disse har en høj grad af validitet og reliabilitet. For en uddybelse af ovenstående henvises der til afsnit 7.1 om dataindsamling og databehandling.

# KAPITEL 2 – Teori & empiri

**FORMÅLET MED KAPITLET ER AT REDEGØRE FOR TEORIEN, SOM ANVENDES SOM GRUNDLAG FOR AFHANDLINGEN. DETTE KAPITEL INDEHOLDER BESKRIVELSE AF DE ANVENDTE STANDARDER OG GÆLDENDE LOVGIVNING. DESUDEN BESKRIVES DEN ANVENDTE EMPIRI I ET SÆRSKILT AFSNIT. DETTE KAPITEL HAR TIL FORMÅL AT BESVARE DE FØRSTE TO PROBLEMSTILLINGER.**

## 4 Teori

I dette afsnit af undersøgelsen af COVID-19's indvirkninger på revisors arbejde, som primært angår revision af going concern, findes det nødvendigt at få præciseret begreberne inden analysen, jævnfør afsnit 5. Ydermere vil der i dette afsnit gøres rede for revisors overvejelser i relation til going concern (ISA 570), efterfølgende begivenheder (ISA 560) og revisionspåtegning (ISA 700).

### 4.1 Generelt om going concern

#### 4.1.1 Definition af going concern

Selve begrebet "going concern" er et amerikansk udtryk, som direkte kan oversættes til "fortsættende virksomhed". I daglig tale kaldes fænomenet for "fortsat drift". Hvad angår regnskabsprincippet om fortsat drift, udarbejdes regnskabet under forudsætningen om, at virksomheden vil fortsætte sine aktiviteter i en overskuelig fremtid, jævnfør ISA 570.2.

#### 4.1.2 Grundlæggende forudsætninger i regnskabsreguleringen

Det er blot going concern-forudsætningen, der er den eneste grundlæggende forudsætning i begrebsrammen for aflæggelse af årsregnskabet. Hvad angår den tidligere begrebsramme, opererede den til lige med periodiseringsprincippet som grundlæggende forudsætning, hvilket er udgået i dag (Fedder, Steffensen, & Lassen, 2017, s. 93).

Det formodes efter going concern-forudsætningen, at selskabet fortsætter sin drift i en overskuelig fremtid. Der vil blive gjort rede for begrebet "overskuelig fremtid" i afsnit 4.1.4. Dog kan denne formodning blive brugt, for eksempel hvis selskabet er tvunget til at ophøre som følge af manglende likviditet til at fortsætte driften, eller hvis selskabets ledelse har truffet en beslutning om at ophøre med driften. De fleste aktiver og forpligtelser måles fremadrettet under going concern-forudsætningen, hvilket har som følge, at målingen ikke længere kan fastholdes, når formodningen bringes til ophør. I praksis vil det ovenfor nævnte indebære nedskrivning af en række aktiver og indregning af nye hensatte forpligtelser.

I årsregnskabslovens § 13, stk. 1, nr. 4 omtales going concern-forudsætningen således:

*"Driften af en aktivitet formodes at fortsætte (going concern), medmindre den ikke skal eller ikke antages at kunne fortsætte. Afvikles en aktivitet, skal klassifikation og opstilling samt indregning og måling tilpasses med denne afvikling"* (Årsregnskabsloven, 2019).



Udover omtalen af going concern i årsregnskabsloven fremgår forudsætningen tillige eksplicit i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/34/EU af 26. juni 2013 om årsregnskaber i Artikel 6, hvad angår de almindelige principper for regnskabsaflæggelse.

Artikel 6, stk. 1, litra a):

*”a) virksomheden formodes at fortsætte sin virksomhed som en going concern...”* (Europa-Parlamentets og Rådets Direktiv, 2013).

En tilsvarende grundlæggende forudsætning findes i IASB’s begrebsramme (oprindeligt udgivet af IASC), der indeholder de grundlæggende retningslinjer og principper, som de internationale regnskabsstandarder (IAS/IFRS) tager udgangspunkt i.

*”Financial statements are normally prepared on the assumption that the reporting entity is a going concern and will continue in operation for the foreseeable future. Hence, it is assumed that the entity has neither the intention nor the need to enter liquidation or to cease trading. If such an intention or need exists, the financial statements may have to be prepared on a different basis. If so, the financial statements describe the basis used”* (IFRS, 2018, s. 23).

På baggrund af de nævnte forudsætninger ses det, at going concern-forudsætningen er grundlæggende ens, om man tager udgangspunkt i årsregnskabsloven eller i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv eller i de internationale regnskabsstandarder. Den primære årsag til dette kan tilskrives den eksorbitante væsentlighed i forudsætningen, at de enkelte virksomheder og organisationer ej kan ændre eller forbigå denne forudsætning uden at skade regnskabsbrugernes forskellige regnskabsmæssige ekspertise, informationsværdi samt deres forudsætninger for at træffe beslutninger på baggrund af regnskaberne.

Årsregnskaber udarbejdes derfor som hovedregel under forudsætning af going concern, da dette er en grundlæggende forudsætning i begrebsrammen (både i IFRS og ÅRL). Derimod skal årsregnskabet ikke udarbejdes under forudsætning af fortsat drift, hvis virksomhedens ledelse har til hensigt at indstille driften eller ikke har andet realistisk alternativ.

#### 4.1.3 Ledelsens overordnede ansvar

Hvert enkelt medlem af de ansvarlige ledelsesorganer har ansvar for, at årsrapporten udarbejdes i overensstemmelse med lovgivningen og eventuelle yderligere krav til regnskaber i vedtægter eller aftale (Årsregnskabsloven, 2019, § 8, stk. 2). I forlængelse af dette er det ledelsen, der står i regnskabsretligt ansvar i relation til opfyldelse af going concern-forudsætningen. Denne forudsætning baseres her på de danske, internationale og fællesskabsretlige regnskabsmæssige reguleringer.

Virksomhedens ledelse skal foretage en vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften. Denne vurdering skal som minimum dække en periode på mindst 12 måneder efter balancedagen og skal i nogle tilfælde forlænges, eksempelvis hvis et stort lån falder til betaling inden 14 måneder efter balancedagen, jævnfør ISA 570.10, ISA 570.12 og ISA 570.13. Revisor skal drøfte denne vurdering med ledelsen og forespørge, hvorvidt der foreligger begivenheder eller forhold, der ligger efter den daglige ledelses vurderingsperiode, der hver for sig eller sammen kan rejse en betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Efter drøftelsen med virksomhedens ledelse skal revisor tage stilling til ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Nedenstående forhold kan potentielt hver for sig eller sammen rejse betydelig tvivl om forudsætningen om fortsat drift. Det skal nævnes, at der ikke findes en udtømmende tjekliste for de begivenheder eller forhold, men som eksempler kan nævnes, jævnfør ISA 570.A3:

##### *Økonomiske forhold:*

- Negativ egenkapital eller negativ arbejdskapital
- Lån med faste vilkår, der nærmer sig forfald, uden realistisk udsigt til fornyelse eller indfrielse eller usædvanligt stor afhængighed af kortfristede lån til finansiering af anlægsaktiver
- Indikationer på tilbagekaldelse af finansiel støtte fra kreditor
- Indikationer på negative pengestrømme fra driften ifølge historiske eller fremadrettede finansielle opgørelser
- Ugunstige økonomiske nøgletal
- Væsentlige driftstab eller betydelig forringelse af værdien af aktiver, der genererer pengestrømme
- Osv.

*Driftsforhold:*

- Den daglige ledelse påtænker at likvidere virksomheden eller at indstille driften
- Tab af nøglepersoner i den daglige ledelse uden genansættelse
- Tab af et større marked, nøglekunde(r), franchise, licens eller hovedleverandør(er)
- Arbejdskonflikter
- Osv.

*Andre forhold:*

- Manglende overholdelse af kapitalkrav eller andre lovpligtige eller regulatoriske krav såsom solvens- eller likviditetskrav i finansielle institutioner
- Verserende retssager eller regulatoriske sager mod virksomheden, der, hvis de falder ud til modpartens fordel, kan resultere i krav, som virksomheden sandsynligvis ikke kan honorere
- Ændringer i lov, øvrig regulering eller regeringens politik, der forventes at påvirke virksomheden negativt
- Forekomst af katastrofer, som virksomheden ikke er forsikret eller er underforsikret imod.

Der er således en række forskellige forhold, der kan medføre en vis usikkerhed om fortsat drift, hvorfor ledelsen skal, med den viden, de har, foretage en dybtgående vurdering af mange forskellige faktorer, når man i årets løb skal vurdere, om der er forhold, der kan rejse risici for, at going concern-forudsætningen ej kan imødekommes.

Med andre ord bygger ledelsens vurdering af going concern direkte på viden, forudsætninger og skøn på det eksakte tidspunkt, hvor ledelsen godkender den endelige årsrapport. Det er svært at spå og profetere, hvorvidt forudsætningen for going concern er til stede i de efterfølgende 12 måneder efter balancedagen, eftersom det er evident, at der foreligger en vis usikkerhed om fremtiden. Uagtet virksomhedens økonomiske situation på nuværende tidspunkt er det fortsat besværligt at profetere fremtiden. Disse forhold skal i årsregnskabet beskrives i afsnittet *”begivenheder efter balancedagen”* i ledelsesberetningen.

#### **4.1.4 Tidshorisont (”overskuelig fremtid”)**

Hvad angår forudsætningen for, om going concern kan siges at være indfriet, fremgår det ikke eksplicit af årsregnskabsloven, hvor lang tid virksomheden skal kunne fortsætte driften. Som ligeledes nævnt under afsnit 4.1.2 om de grundlæggende forudsætninger i regnskabsreguleringen, anvender

IASB's begrebsramme termen "foreseeable future" – "overskuelig fremtid" på dansk, hvilket netop ikke er en eksakt tidsperiode.

Begrebet "overskuelig fremtid" virker derfor meget uklart formuleret, eftersom der er forskel på, hvor besværlig fremtiden er at forudse fra virksomhed til virksomhed. I henhold til ISA 570 definerer standarden begrebet "overskuelig fremtid" som værende en periode på mindst 12 måneder, jævnfør IAS 1.26. Tillige fremgår det af regnskabsvejledningens afsnit 3.3.1 om fortsat drift (going concern), at ved vurdering af, om regnskabsaflæggelsen kan ske på going concern-basis, tages der hensyn til alle givne oplysninger i en periode, der i det mindste løber frem til næste balancedato (FSR - danske revisorer, 2021, s. 14). Hvis det fra ledelsens side bliver vurderet, at der foreligger en usikkerhed i henhold til selskabets indfrielse af forpligtelser, skal det vurderes, hvorvidt virksomhedens årsregnskab kan aflægges efter going concern-princippet.

Den ovenfor nævnte 12-måneders periode målt fra statusdagen svarer til den periode, som anvendes i ISA 570.13, samt er naturligvis i sin helhed fundamental både for ledelse og revisor, men tillige for regnskabsbrugeren, som på baggrund af oplysningerne skal bedømme og forstå regnskabet korrekt, så disse kan foretage afkastgivende økonomiske beslutninger.

#### **4.1.5 Regnskabsbrugernes behov**

En korrekt anvendelse af going concern-forudsætningen er afgørende for regnskabsbrugers mulighed for at forstå regnskabet korrekt, hvorfor forudsætningen omtales særskilt i regnskabsreguleringen.

Framework indeholder to grundlæggende kvalitative egenskaber og fire supplerende kvalitative egenskaber (IFRS, 2018, s. 14):

- Grundlæggende kvalitative egenskaber:
  - Relevans
  - Troværdig repræsentation
- Supplerende kvalitative egenskaber:
  - Sammenlignelighed
  - Verificérbarhed
  - Rettidighed
  - Forståelighed.

For at regnskabsinformation kan være anvendelig, skal den være relevant og troværdigt repræsentere det, der var hensigten, at den skulle repræsentere. En troværdig repræsentation af et relevant forhold hjælper regnskabsbrugerne i deres beslutningstagen. Anvendeligheden øges, hvis informationen også er sammenlignelig, verificérbar, rettidig og forståelig, hvilket udgør de kvalitative egenskaber.

I relation til going concern kræves det, at den information, der præsenteres i årsregnskabet, som vedrører going concern-forudsætningen, skal overholde de ovenfor nævnte kvalitetskrav (Fedder, Steffensen, & Lassen, 2017, s. 93-102).

## 4.2 Revision af going concern

### 4.2.1 Overordnet regulering relateret til going concern

I henhold til årsregnskabslovens § 135 skal en virksomhed, der har pligt til at udarbejde årsrapport, lade sit årsregnskab og et eventuelt koncernregnskab revidere af en eller flere revisorer. I forlængelse hertil er det blot revisorer, der er godkendt (statsautoriseret eller registreret) i henhold til revisorloven, der kan revidere årsregnskaber og koncernregnskaber, som er omfattet af revisionspligten i § 135, stk. 1, 1. pkt., jævnfør § 135 a. Dvs. at revisor skal opnå samme grad af sikkerhed for, at going concern-forudsætningen imødekommes, som ved de øvrige elementer i årsregnskabet. Det skal revisor opnå, eftersom going concern-forudsætningen, som ligeledes nævnt tidligere, er en del af de grundlæggende forudsætninger i framework, der sigter mod et retvisende billede af årsregnskabet.

Going concern-området er ikke et særskilt område, hvilket er tilfældet med eksempelvis områder som debitorer, likvide beholdninger, leverandørgæld eller noget fjerde, hvor det fra revisors side er mere ukompliceret af udformning at fastlægge diverse revisionshandlinger, som kan give revisor det fornødne revisionsbevis. Som tidligere nævnt er going concern en generel forudsætning i årsregnskabet. Selve going concern-forudsætningen er behæftet med viden, forudsætninger og skøn, hvorfor revisionen hertil naturligt vil blive baseret på en række skøn og vurderinger, som i fællesskab giver revisor det fornødne revisionsbevis.

FSR – danske revisorer er medlem af en række internationale organer. Gennem foreningens arbejde i disse organer er FSR – danske revisorer med til at influere og uden afbrydelse forbedre de internationale rammevilkår, som revisorerne til daglig arbejder under, til fordel for både revisorerne og deres kunder. I forlængelse af det ovenstående er FSR – danske revisorer medlem af International

Federation of Accountants (IFAC), som har til formål at varetage revisorprofessionens globale interesser, herunder (FSR - Danske revisorer, u.d.):

- at udvikle internationale standarder af høj kvalitet og støtte indførelse af og brug af standarderne
- at sikre samarbejde mellem medlemsforeningerne
- at samarbejde med andre internationale organisationer
- at være internationalt talerør for revisorprofessionen.

Dvs. at revisorerne i Danmark er forpligtet til at følge de standarder, der bliver udstedt fra IFAC. Disse standarder bliver iværksat og træder i kraft i Danmark, når de godkendes i FSR samt ikke er modstridende over for en anden dansk revisorlovgivning.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) – “Clarity Project” – har resulteret i et nyt sæt af ’afklarede’ standarder, der er effektive til revision af årsregnskaber i perioder, der begynder den 15. december 2009 eller senere. Hertil er IAASB overbevist om, at der som et resultat af Clarity Project skal være en væsentlig forbedring af kvaliteten og konsistensen af revisionspraksis over hele verden. Vedtagelsen af de afklarede ISA’er (International Standard on Auditing) over hele verden bør især hjælpe globale revisionsfirmaer og vil hjælpe international harmonisering af revisionspraksis (IAASB, 2008). De gamle standarder er enten ajourført, hvor der er tilføjet nye krav og nyt indhold, eller clarificeret, som udelukkende er en perifraser af standarden samt de eksisterende krav (Kiertzner, 2010). I forbindelse med indførelsen af disse ISA’er blev der endvidere udstedt et bilag, som agerer som en art bindeled mellem ISA’erne samt den danske revisorlovgivning. Som et eksempel er ikrafttrædelsen af ISA’erne udskudt med 12 måneder i Danmark. Derfor træder revision af regnskaber i kraft for perioder, der begynder den 15. december 2010 eller senere, jævnfør ISA 200.

ISA 200 omhandler den uafhængige revisors overordnede ansvar ved udførelse af en revision af et regnskab i overensstemmelse med ISA. Det er revisors overordnede mål at opnå en høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, samt at forsyne regnskabet med en erklæring og kommunikere med revisors observationer, jævnfør ISA 200.11. Ydermere kræves det af revisor at overholde alle de ISA’er, der er relevante for revisionen, jævnfør ISA 200.18. Dette gælder ligeledes for going concern, hvor det er oplagt at tage udgangspunkt i den relevante revisionsstandard; ISA 570, som vil blive gennemgået i næste afsnit.

#### 4.2.2 ISA 570 – fortsat drift (going concern)

I forhold til det tidligere nævnte ”Clarity-projekt” er denne standard blot blevet parafraseret, hvorfor der ingen ændringer findes i indhold eller krav, men blot i selve præsentationen og udformningen. Med andre ord er de krav, som er gældende i denne standard, de samme, som var gældende i den udfasede standard, RS 570, som netop omhandlede going concern.

Som det kan ses i standarden, er den opbygget på samme måde som de øvrige standarder. Dette vedrører indledning, mål og krav.

Det er ej hensigten at gennemgå hele standarden, hvorfor det findes hensigtsmæssigt at foretage en tillempet opbygning af den. Det vil fremme helhedsforståelsen af, hvordan revisionen af going concern netop foregår. Ergo vil den tillempede opbygning se således ud:

Afsnit 4.2.2.1 Revisors ansvar
Afsnit 4.2.2.2 Risikovurderingshandlinger
Afsnit 4.2.2.3 Ledelsens vurderinger
Afsnit 4.2.2.4 Ekstra revisionshandlinger
Afsnit 4.2.2.5 Kommunikation med den øverste ledelse
Afsnit 4.2.2.6 Konklusion og afgivelse af erklæring

Figur 1: Tillempede opbygning af ISA 570 – Going concern. Egen tilvirkning.

##### 4.2.2.1 Revisors ansvar

Indledningsvist omhandler standarden, ISA 570, ”revisors ansvar ved revision af regnskaber med hensyn til fortsat drift og konsekvenser for revisors erklæringer”, jævnfør ISA 570.1.

Det er derfor revisors overordnede rolle at vurdere ledelsens anvendelse af forudsætningen om going concern. En naturlig henvisning kan ske til afsnit 4.1.3 om ledelsens overordnede ansvar, men med en påpegnings af vigtigheden i, at det primært er revisors arbejde at agere og foretage beslutninger på baggrund af de forudsætninger, som ledelsen lægger til grund og anvender. Dette fremgår eksplicit i ISA 570.6: ”Revisors ansvar er at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til den endelige konklusion om, hvorfor den daglige ledelses anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet er passende, samt på grundlag af det opnåede revisionsbevis at konkludere, hvorvidt virksomhedens evne til at fortsætte driften er forbundet med væsentlig usikkerhed”.

Her er den mulige effekt af iboende begrænsninger i revisors mulighed for at opdage væsentlig fejl-information større, hvad angår fremtidige forhold eller begivenheder, som har så stor en indvirkning, at virksomheden ikke kan fortsætte driften, jævnfør ISA 570.7. Det bliver tillige beskrevet i standarden, at det ej er revisors ansvar at spå om disse bemærkelsesværdige begivenheder og forhold, samt at manglende henvisning i revisors erklæring til væsentlig usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften ej kan betragtes som en garanti for virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Derfor er det ikke revisors ansvar at kunne forudse konkurser i en tid som COVID-19-perioden, hvilket implicit fremgår af ISA 570. Revisor er ikke bedre stillet og ved ej bedre end det gennemsnitlige individ, hvorfor det ovenfor nævnte udtryk er vigtigt at være bevidst om, når revisors arbejde vurderes i forbindelse med de konkursramte selskaber.

En opstilling af ovenstående forhold, som tillige fremgår af ISA 570.9, er revisors 3 mål:

- at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvad angår den daglige ledelses anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift er passende
- at konkludere, hvorvidt den fortsatte drift er forbundet med væsentlige usikkerhed
- at rapportere i korrespondens med denne ISA.

#### **4.2.2.2 Risikovurderingshandling**

Selve risikovurderingshandlingerne har en revisionsstandard for sig selv. Dette fremgår af ISA 315 om identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation. Det er et krav, jævnfør standarden, at revisor skal udføre risikovurderingshandling for at give et grundlag for at identificere risici for væsentlig fejlinformation, jævnfør ISA 315.5. Såfremt going concern-forudsætningen anvendes forkert, vil det straks medføre risiko for væsentlig fejlinformation, eftersom det kan have en indflydelse på samtlige dele af årsregnskabet. Derfor skal man som revisor være bekendt med lovgivningen og diverse standarder hertil, da der opereres med et abstrakt og omfattende område.

Ydermere skal revisor drøfte denne vurdering med ledelsen og forespørge, hvorvidt der foreligger begivenheder eller forhold der ligger efter den daglige ledelses vurderingsperiode, der hver for sig eller samlet kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Revisor skal herefter tage stilling til den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, jævnfør ISA 570.10. Hvis der ikke er foretaget en indledende vurdering af ledelsen, skal revisor drøfte



going concern-forudsætningen med den daglige ledelse. Dette sker allerede i planlægningsfasen af revisionen.

De forhold, som hver for sig eller sammen potentielt kan rejse betydelig tvivl om going concern-forudsætningen, er nævnt i afsnit 4.1.3 om ledelsens overordnede ansvar. I forlængelse heraf skal revisor under hele revisionen være opmærksom på revisionsbevis for begivenheder eller forhold, der potentielt kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Som nævnt hjælper risikovurderingshandlinger, som krævet i ISA 570.10, revisor med at fastslå, om den daglige ledelses anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift sandsynligvis vil blive et vigtigt forhold samt indvirkning heraf på planlægningen af revisionen. Derfor er revisors udførelser på planlægningstidspunktet meget afgørende for tilrettelægningen af revisionen. Det skal dog nævnes, at revisor ikke altid kan afgøre virksomhedens konkrete situation på planlægningstidspunktet, hvorfor der sagtens kan ske en tilbagevendende vurdering senere i revisionsprocessen, jævnfør ISA 570.11.

Omfanget af handlinger, der er nødvendige for at tage stilling til ledelsens vurdering, afhænger direkte af virksomhedens konkrete situation. Et eksempel: Hvis virksomheden er overskudsgivende, har positive pengestrømme fra driften og generelt har let adgang til finansieringskilder, kan revisor normalt tage stilling til, om ledelsens vurdering er passende, uden at udføre omfattende handlinger, under antagelse af at revisors øvrige revisionshandlinger ikke har givet anledning til usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften, jævnfør ISA 570.A9.

Derfor er revisors risikovurderingshandlinger, hvad angår going concern, en gentagne proces, som ligeledes er et generelt princip i samtlige revisionsstandarder.

#### **4.2.2.3 Ledelsens vurderinger**

Hvad angår revision af going concern, skal revisor tage stilling til den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, jævnfør ISA 570.12. Under andre omstændigheder kan stillingtagen til ledelsens vurdering kræve mere omfattende handlinger, herunder stillingtagen til den procedure, som ledelsen har fulgt for at foretage sin vurdering, og de forudsætninger, som vurderingen er baseret på. Som eksempel på en yderligere handling kan hertil nævnes fremskaffelse af

bekræftelse direkte fra tredjemand (for eksempel pengeinstitutter) af tilsagn om eller fortsættelse af støtte af finansiel karakter, jævnfør ISA 570.A10.

Dog skal revisor i alle tilfælde i forbindelse med stillingtagen til ledelsens vurdering overveje, om vurderingen er baseret på alle relevante forhold, som revisor er bekendt med som følge af revisionen. Viden fra revisionen i øvrigt skal revisor gøre brug af, hvilket for eksempel kan være advokatbreve, lånebetingelser, bestyrelsesmødereferater og begivenheder efter balancedagen, jævnfør ISA 570.14.

Hvis revisor ikke har identificeret begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og revisor er enig i virksomhedens konklusion i, at den kan følge regnskabsprincippet om going concern, kræves ingen yderligere revisionshandlinger af revisor relateret til going concern. Det kræves ikke, men revisor bør som forlængelse af dette altid indarbejde et afsnit, som er relateret til going concern i ledelsens regnskabserklæring.

#### **4.2.2.4 Ekstra revisionshandlinger**

Når der identificeres begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften (eksemplerne i afsnit 4.1.3), skal revisor udføre yderligere revisionshandlinger. Dvs. at baseret på revisionshandlingerne skal revisor opnå yderligere revisionsbevis med henblik på at konkludere, om der ses en væsentlig usikkerhed tilknyttet de identificerede begivenheder eller forhold, der hver for sig eller sammen kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, jævnfør ISA 570.16.

De yderligere revisionshandlinger, der skal udføres, når revisor identificerer betydelig usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften, kan eksempelvis være:

- Hvis vurderingen af virksomhedens evne til at fortsætte driften ikke er blevet foretaget af virksomhedens øverste ledelse endnu, skal revisor anmode den daglige ledelse om at foretage vurderingen.
- Hvis stillingtagen til ledelsens planer, hvad angår de fremtidige handlinger i forbindelse med dens vurdering af going concern, om det er sandsynligt, at outputtet af disse planer vil kunne forbedre situationen, og om ledelsens planer efter omstændighederne er mulige at gennemføre. De konkrete handlinger uddybes i ISA 570.A17.

Der findes naturligvis flere yderligere revisionshandlinger, som eksplicit indgår i ISA 570.A16, jævnfør ISA 570.16.

#### **4.2.2.5 Kommunikation med den øverste ledelse**

Revisor skal underrette den øverste ledelse om konstaterede begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften – dog ikke, hvis hele den øverste ledelse er involveret i den daglige ledelse af virksomheden, jævnfør ISA 570.25.

Hvad angår denne kommunikation, skal den inkludere følgende:

- hvorvidt begivenhederne eller forholdene udgør en væsentlig usikkerhed
- hvorvidt den daglige ledelses anvendelse af regnskabsprincippet om going concern er passende
- hvorvidt oplysningerne i regnskabet kan anses som værende fyldestgørende
- konsekvenserne for revisors erklæring, hvor dette er relevant.

Revisor skal i revisionsprotokollatet rapportere og forklare skøn vedrørende hændelser eller forhold, der er identificeret under revisionen, og som kan så væsentlig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte som going concern, og om, hvorvidt de udgør en væsentlig usikkerhed. Endvidere skal revisor præsentere en oversigt over alle de garantier, støtteerklæringer, tilsagn om offentlig intervention og andre støtteforanstaltninger, der er taget i betragtning ved vurderingen af going concern, jævnfør Revisorforordningen, artikel 11, stk. 2, pkt. i (Europa-Parlamentets og Rådets forordning, 2014). Selve usikkerheden ved going concern anses i praksis generelt som værende et grundlæggende emne inden for kommunikationen med virksomhedens øverste ledelse, som ligeledes gengives i rapporteringskravene.

Det fremgår desværre ikke eksplicit af revisionsstandarden omhandlende going concern, at underretningen skal være skriftlig. Dog skal revisor generelt foretage skriftlig underretning af betydelige forhold, hvor det er revisors faglige vurdering, at mundtlig kommunikation er uhensigtsmæssig. Selve alvoren i revisionen af going concern medfører, at det er vanskeligt at forestille sig andet, end at underretningen foretages skriftligt. For eksempel ved revision af børsnoterede virksomheder (PIE-virksomheder) vurderes kravene i ISA om underretning af going concern til øverste ledelse at være

omfattet af de krav, der findes til revisionsprotokollatet i artikel 11 i Revisorforordningen. Ergo bliver underretningspligten skriftlig, jævnfør ISA 260.19.

Slutteligt skal det adresseres, at omtalen af ovenstående har en kæmpe signifikans, hvorfor revisor i særdeleshed bør overveje, hvorvidt going concern-forudsætningen er passende ved udformningen af revisionspåtegningen (Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 382-383).

#### 4.2.2.6 Konklusion og afgivelse af erklæring

Revisor skal i revisionspåtegningen oplyse, hvis der er væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Med andre ord vedrører det oplysning om usikkerhed forbundet med going concern, jævnfør ISA 700.29.

Jævnfør ISA 570.17 er det revisors mål at vurdere, om der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, og konkludere, om den daglige ledelses anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet er passende. Det er tillige revisors mål, som ligeledes nævnes eksplicit i ISA 570.9.

#### MÅL jævnfør ISA 570.9

<b>1. Opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, hvorvidt den daglige ledelses anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet er passende</b>
- Afsnit der omtaler opnåelsen: a) Afsnit 4.2.2.2 om Risikovurderingshandlinger b) Afsnit 4.2.2.3 om Ledelsens vurderinger
<b>2. Konkludere, om der eksisterer en væsentlig usikkerhed i relation til begivenheder eller forhold, der kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften</b>
- Afsnit der omtaler opnåelsen: a) Afsnit 4.2.2.4 om Ekstra revisionshandlinger b) Afsnit 4.2.2.5 om Kommunikation med den øverste ledelse

Figur 2: Opsamling på going concern. Egen tilvirkning.

Endvidere er det et krav, at revisor skal konkludere på grundlag af det opnåede revisionsbevis, om der efter revisors vurdering er en væsentlig usikkerhed i relation til begivenheder eller forhold, der

hver for sig eller sammen kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, jævnfør ISA 570.18.

Den øvrige gennemgang af revisionspåtegningen og de efterfølgende begivenheder vil blive gennemgået i efterfølgende afsnit.

## 4.3 Efterfølgende begivenheder

### 4.3.1 Introduktion

Regnskaber kan ofte blive påvirket af forhold, som indtræder efter balancedatoen, og som kan have en væsentlig indvirkning på regnskabet. Derfor er revisor nødt til at behandle efterfølgende begivenheder i sin revision for at øge informationsværdien af revisors arbejde til regnskabsbruger. Revisor skal nemlig foretage sin revision helt op til og så tæt som muligt på datoen for revisionspåtegningen. Revisor skal derfor med andre ord ikke kun basere sin revision på begivenheder og forhold, der eksisterer på balancedatoen, men ligeledes efterfølgende begivenheder efter balancedatoen, der kræver revisors opmærksomhed. Standarden, som omfatter revision af efterfølgende begivenheder, er ISA 560 og er udarbejdet og godkendt af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

ISA 560 har ligeledes en revisionsmæssig sammenhæng med ISA 570 – Going Concern, idet revisors behandling af going concern blandt andet omfatter, at revisor skal forespørge ledelsen om deres kendskab til begivenheder der rejser betydelig usikkerhed om fortsat drift, der indtræder efter ledelsens vurderingsperiode, jævnfør ISA 570.15. Dvs. perioden efter balancedatoen. Det er derfor centralt for revisor ved sin revision af efterfølgende begivenheder at have fokus på going concern. Dette er ligeledes en klar ordlyd i standarden for going concern, som netop oplyser, at revisor under hele revisionen skal være opmærksom på begivenheder eller forhold, der kan påvirke forudsætningen for fortsat drift, jævnfør ISA 570.11.

### 4.3.2 Definition

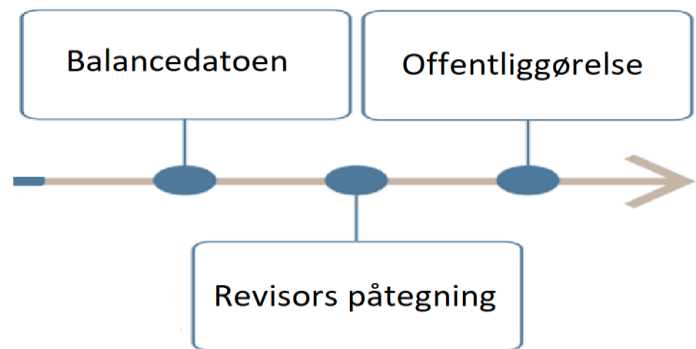
Efterfølgende begivenheder er defineret i revisionsstandarden ISA 560 som ”begivenheder mellem balancedatoen og datoen på revisors erklæring, og forhold, som revisor får kendskab til efter datoen på revisors erklæring”. Dvs. at begivenheder kan deles op i to områder. Begivenheder, der indtræder mellem balancedatoen og datoen på revisors påtegning, og begivenheder, som revisor får kendskab til efter datoen for revisionspåtegning. Revision af efterfølgende begivenheder dækker over perioden helt fra balancedatoen til datoen for regnskabet offentliggørelse. Der findes to typer af begivenheder:

- Begivenheder, som giver bevis omhandlende forhold, der eksisterede på balancedatoen
- Begivenheder, som giver bevis omhandlende forhold, der er opstået efter balancedatoen, jævnfør ISA 560.2.

Datoen for revisionspåtegningen giver udtryk for revisors arbejde og behandling af begivenheder og forhold, som revisor har fået kendskab til op til denne dato. Revisors afsluttende arbejde munder ud i revisionspåtegningen. I det afsluttende arbejde ses der på revision af begivenheder efter balancedatoen overholdelse af oplysningskrav og going concern.

Ved revision af efterfølgende begivenheder har revisor følgende to målsætninger:

- ”opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, hvorvidt begivenheder, der indtræffer mellem balancedatoen og datoen på revisors erklæring, og som kræver regulering af eller oplysning i regnskabet, er passende afspejlet i regnskabet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme”, jævnfør ISA 560.4
- ”reagere passende på forhold, som revisor bliver opmærksom på efter datoen på revisors erklæring, som, hvis revisor havde kendt til dem på denne dato, kunne have foranlediget revisor til at ændre sin erklæring”, jævnfør ISA 560.4.



Figur 3: Tidslinje af revision af regnskab. Egen tilvirkning.

### 4.3.3 Begivenheder mellem balancedatoen og datoen på revisionspåtegning

Ved efterfølgende begivenheder, som indtræder mellem balancedatoen og datoen på revisionspåtegning, har revisor pligt til at udføre en række revisionshandlinger, alt efter hvilken type forhold der er tale om. Revisor skal i udgangspunktet opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvilket gøres, ved at revisor udfører sine revisionshandlinger af begivenheder, der kræver regulering eller oplysning i regnskabet mellem balancedatoen og datoen for revisionspåtegningen, jævnfør ISA 560.6. Her skal revisor blandt andet forespørge den daglige ledelse, om de har haft kendskab til begivenheder efter balancedatoen, som kan påvirke regnskabet. Hvis revisor i denne periode mellem balancedatoen og datoen for revisionspåtegning bliver opmærksom på begivenheder, der kræver regulering af eller oplysning i regnskabet, skal revisor vurdere dette, og om begivenheden er behandlet behørigt i regnskabet (Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 320).

Som sagt foretager revisor sin revision af virksomheden helt op til datoen på revisionspåtegningen. Dette inkluderer derfor, at revisor skal foretage sine revisionshandlinger og dermed revisionsbevis så tæt på revisionspåtegningen som muligt. Arten og omfanget af handlingerne afgøres af revisors risikovurdering (Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 320).

Revisor skal foretage følgende handlinger, jævnfør ISA 560.6:

- opnå en forståelse af de forretningsgange, den daglige ledelse har tilrettelagt for at sikre, at efterfølgende begivenheder bliver identificeret
- forespørge den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse, hvorvidt der er indtruffet efterfølgende begivenheder, der kunne tænkes at påvirke regnskabet
- læse eventuelle referater fra møder afholdt efter balancedatoen af virksomhedens ejere, den daglige ledelse og den øverste ledelse samt forespørge om forhold, der måtte være behandlet på sådanne møder, hvorfra der endnu ikke foreligger referat
- gennemlæse virksomhedens eventuelle seneste perioderegnskab efter regnskabsdatoen.

#### **4.3.4 Begivenheder mellem datoen på revisors revisionspåtegning og regnskabets offentliggørelse**

Ved begivenheder, der indtræder efter datoen for revisors revisionspåtegning, har revisor ikke pligt til at udføre revisionshandlinger for at indsamle revisionsbevis, jævnfør ISA 560.10. Dog er der den undtagelse, at hvis revisor får kendskab til et forhold efter datoen for revisionspåtegningen, men før offentliggørelse af regnskabet, og det samtidig kan vurderes, at det vil have påvirkning på revisors påtegning, hvis forholdet var kendt på datoen for revisionspåtegningen, skal revisor, jævnfør ISA 560.10:

- drøfte forholdet med ledelsen
- fastslå, om regnskabet bør ændres, og i givet fald
- forespørge ledelsen om, hvordan den har til hensigt at behandle forholdet i regnskabet.

Herefter, hvis ledelsen vælger at ændre regnskabet, er revisor nødt til at foretage yderligere revisionshandlinger for at opnå revisionsbevis for ændringerne og deres påvirkning på regnskabet. Derfor er revisor nødsaget til at afgive en ny revisionspåtegning og derved ændres datoen for revisionspåtegningen også, jævnfør ISA 560.11. Hvis der opstår uenighed med ledelsen, og hvor ledelsen vælger ikke at ændre regnskabet efter revisors anmodning, skal revisor oplyse ledelsen og herunder bestyrelsen om ikke at offentliggøre regnskabet, jævnfør ISA 560.13. Derudover kan revisor vælge at modificere sin konklusion i revisionspåtegningen, jævnfør ISA 705 og erklæringsbekendtgørelsen, hvis ledelsen ikke foretager de anmodede ændringer (Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 321). Regnskabet bør først offentliggøres, når ledelsen har foretaget ændringerne i regnskabet. I de særlige tilfælde, hvor regnskabet alligevel offentliggøres uden de fornødne ændringer eller revisors modificerede konklusion, skal revisor afholde sin revisionspåtegning for at blive tillagt nogen betydning. Dvs. revisor skal indføre tiltag for at forhindre, at revisors påtegning får værdi for offentligheden og tredjemand. Dette kan revisor blandt andet gøre via en pressemeddelelse, hvor revisor tilbagekalder sin påtegning, dog skal revisor være opmærksom på stadig at kunne overholde sin tavshedspligt (Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 321).

#### **4.3.5 Begivenheder efter regnskabets offentliggørelse**

Begivenheder, der finder sted efter regnskabets offentliggørelse, og hvor tredjemand får adgang til regnskabet og dets oplysninger, har revisor ikke nogen pligt til at foretage revisionshandlinger omhandlende regnskabet. Revisor har netop som tidligere nævnt ikke pligt til at udføre handlinger



vedrørende regnskabet efter datoen på revisionspåtegningen. Dog skal revisor, hvis der fås kendskab til et forhold efter regnskabets offentliggørelse, og det samtidig kan vurderes, at det vil få en påvirkning på revisors erklæring, hvis det var kendt på datoen for revisionspåtegningen, foretage de samme handlinger, som hvis der var tale om en efterfølgende begivenhed mellem datoen på revisionspåtegningen og datoen for regnskabets offentliggørelse, jævnfør ISA 560.14.

Revisor skal udføre yderligere handlinger, hvis ledelsen vælger at ændre regnskabet, og derved skal revisor forsyne det ændrede regnskab med en ny revisionspåtegning. Derfor skal revisor ligeledes opnå revisionsbevis for hele perioden op til datoen for den nye revisionspåtegning. Derudover skal revisor sikre, at virksomheden og ledelsen har sikret, at offentligheden og regnskabsbrugere er informeret om situationen med det ændrede regnskab og den nye revisionspåtegning. Her skal revisor i den nye revisionspåtegning via en note i regnskabet begrunde anledningen til ændringen i det tidligere offentliggjorte regnskab (Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 322). Hvis der fremkommer uenighed med ledelsen, som afviser at ændre regnskabet efter revisors anmodning, skal revisor informere ledelsen, herunder bestyrelsen, om, at revisor vil afholde sin revisionspåtegning, for at blive tillagt nogen betydning, jævnfør ISA 560.17. Revisor skal foretage de samme former for tiltag og handlinger, som hvis der var tale om begivenheder mellem datoen for revisionspåtegningen og regnskabets offentliggørelse.

#### **4.3.6 Regnskabsmæssig behandling**

Den regnskabsmæssige behandling af efterfølgende begivenheder er ligeledes essentiel for at få det samlede overblik over behandlingen af efterfølgende begivenheder, selvom det ikke har en direkte påvirkning på revisors arbejde. Derimod er den regnskabsmæssige synsvinkel med til at tydeliggøre, hvad der ligger i begrebet efterfølgende begivenheder, og som derved indirekte påvirker revisors arbejde gennem forståelse af, hvordan virksomheder behandler efterfølgende begivenheder i deres regnskab. Der tages her udgangspunkt i regnskabsstandarden IAS 10, som oplister retningslinjerne for den regnskabsmæssige behandling af efterfølgende begivenheder.

Definitionen på efterfølgende begivenheder er den samme som revisionsmæssigt, nemlig begivenheder efter regnskabets årsafslutning, dvs. balancedatoen og op til datoen for offentliggørelse af regnskabet. Regnskabsmæssigt er efterfølgende begivenheder opdelt i regulerende og ikke-regulerende begivenheder og har følgende definition, jævnfør IAS 10.3.

- Begivenheder, der yderligere bekræfter forhold, der eksisterede ved regnskabsårets afslutning (*regulerende begivenheder efter regnskabsårets afslutning*)
- Begivenheder, som begrunder sig i forhold, der opstod efter regnskabsårets afslutning (*ikke-regulerende begivenheder efter regnskabsårets afslutning*)

Ved regulerende begivenheder skal virksomheden foretage korrektion af de beløb, som er indregnet i regnskabet, for at afspejle indvirkningen fra efterfølgende begivenheder, jævnfør IAS 10.8. Ved ikke-regulerende begivenheder skal virksomheden ikke foretage korrektion af de beløb, som er indregnet i regnskabet, som afspejler indvirkningen fra ikke-regulerende begivenheder efter regnskabsårets afslutning (balancedatoen), jævnfør IAS 10.10. Dvs. regulerende begivenheder har en direkte påvirkning på regnskabet, hvorimod ikke-regulerende begivenheder ikke kræver en direkte ændring i regnskabet. Virksomheden kan dog vælge at oplyse om begivenheden og dens påvirkning på regnskabet, hvis det vurderes væsentligt, jævnfør IAS 10.21.

## 4.4 Revisionspåtegning

### 4.4.1 Introduktion

Revisors rapportering og herunder påtegning af regnskabet er et centralt element i revisionsprocessen. Revisionspåtegningen for et revideret regnskab udgør revisors rapportering og konklusion på den udførte revision. Revisionspåtegningen reguleres af både danske og internationale standarder, som tæller revisorloven, erklæringsbekendtgørelsen og ISA'erne 700, 701, 705 og 706. I de tilfælde, hvor der er usikkerhed om going concern, skal revisor forholde sig til dette i sin påtegning. Going concern kan derfor direkte påvirke revisionspåtegningen og konklusionen herpå, hvorfor der er en tæt kobling mellem resultatet af revisionen af going concern og revisionspåtegningen.

### 4.4.2 Generelt om revisionspåtegning

Revisionspåtegningen er en erklæring med sikkerhed, hvor revisor antager rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant. IFAC (International Federation of Accountants) definerer erklæringsopgaver med sikkerhed som følgende:

”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 til udfaldet af målingen eller

vurderingen af erklæringsemnet efter kriterierne hos de tiltænkte brugere, ud over den ansvarlige part. Hvis dette ikke kan opnås, skal revisor modificere sin konklusion” (Füchsel, Gath, Langsted, Olsen, & Skovby, 2017, s. 59).

I denne afhandling benyttes revisorlovens anvendelsesdefinition på en erklæring, som forlyder: ”loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber. Herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven” (Revisorloven, 2018, § 1, stk. 2).

En erklæringsopgave med sikkerhed, herunder revisionspåtegningen, skal indeholde følgende elementer:

- Trepartsforhold
- Erklæringsemne
- Egnede kriterier
- Tilstrækkeligt og egnet bevis
- En skriftlig erklæring

**Trepartsforhold:** Der er tre parter involveret. Revisor, som er personen/teamet, som udfører revisionen og afgiver revisionspåtegningen. Ansvarlig part, som oftest er virksomheden, som revideres af revisor. Dvs. det kan være bestyrelsen i virksomheden, som udarbejder regnskabet. Tiltænkt bruger, som er den, revisors arbejde henvender sig til, som også kaldes regnskabsbrugeren. Dvs. personer, der har interesse i at læse revisionspåtegningen.

**Erklæringsemne:** Kan være alt imellem finansielle, ikke-finansielle præsentationer, fysiske karakteristika, systemer og processor samt adfærd.

**Egnede kriterier:** Er de benchmarks, som revisor anvender til at vurdere eller måle erklæringsemnet. Dette kan både være formelle kriterier såsom årsregnskabsloven og internationale standarder eller uformelle kriterier såsom interne adfærdskodeks.

**Tilstrækkeligt og egnet bevis:** Revisorlovens § 16, stk. 2 forklarer følgende om revisionsbevis: ”Revisor skal under planlægningen og udførelsen af en opgave efter § 1, stk. 2 udvise professionel skepsis i erkendelse af, at der kan forekomme omstændigheder, der kan indikere væsentlig fejlinformation i

erklæringsemnet”. Dvs. revisor skal indsamle tilstrækkeligt og egnet bevis som grundlag for sin konklusion og udvise professionel skepsis.

**En skriftlig erklæring:** Afslutningen på revisors arbejde er en skriftlig erklæring med en konklusion, som vil være revisionspåtegningen.

#### 4.4.3 Revisionspåtegning på regnskaber

Revisor skal ved udførelsen af sit arbejde under hele revisionsprocessen, og herunder ved afgivelse af revisionspåtegningen, udvise god revisorskik som nøjagtighed og hurtighed, som opgaverne tillader. God revisorskik medfører desuden, at revisor udviser professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelse af opgaver (Revisorloven, 2018, § 16). Ved afgivelsen af revisionspåtegningen er det revisors mål, jævnfør ISA 700.6:

- a) at udforme en konklusion om regnskabet baseret på en stillingtagen til de konklusioner, der er draget fra det opnåede revisionsbevis
- b) at udtrykke denne konklusion klart i en skriftlig erklæring.

Det fremgår af revisorloven, § 19, at revisor skal afgive en revisionspåtegning på regnskabet om det udførte arbejde og konklusionen herpå, når revisor har afsluttet sin revision. Erklæringsbekendtgørelsens § 3 har en lignende ordlyd for definition på revisionspåtegning:

*”En revisionspåtegning på et regnskab er revisors erklæring om den udførte revision.”*

Revisor skal udforme en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, jævnfør ISA 700.10. For at revisor kan nå til en konklusion i sin revisionspåtegning, skal revisor konkludere, om revisor har opnået høj grad af sikkerhed for, at årsregnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation og derfor giver et retvisende billede i overensstemmelse med den relevante begrebsramme, jævnfør ISA 700.11.

En revisionspåtegning skal ifølge erklæringsbekendtgørelsens § 5 som minimum indeholde:

1. En konklusion
2. En omtale af grundlaget for den afgivne konklusion
3. En omtale af væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift

4. Fremhævelse af forhold i regnskabet
5. En omtale af revisors ansvar for revisionen
6. Oplysninger vedrørende andre forhold
7. Hvor ledelsesberetning er udarbejdet, en udtalelse om ledelsesberetningen

Hvis der opstår tvivl om going concern, skal revisor ifølge erklæringsbekendtgørelsen oplyse, hvis der er væsentlige usikkerheder vedrørende forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Oplysningerne skal gives i et særskilt afsnit med overskriften ”væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift” (Erklæringsbekendtgørelsen, 2017, § 5, stk. 5).

#### **4.4.4 Kommunikation vedrørende revisionspåtegningen**

Revisionspåtegning er i sig selv et vigtigt instrument, som kan bruges som et betydeligt kommunikationsmiddel. I revisionspåtegningen kommunikerer revisor kort og præcist om revisors arbejde det seneste år og resultaterne heraf. Herunder får offentligheden og regnskabsbrugeren indblik i revisionen og revisors vurdering af, om årsregnskabet giver et retvisende billede, og deriblandt om going concern-forudsætningen er opfyldt. Revisor skal endvidere udforme revisionspåtegningen i et entydigt og let forståeligt sprog, så regnskabsbrugeren kan forstå budskabet, inklusive konklusionen af revisionspåtegningen (Erklæringsbekendtgørelsen, 2017, § 1, stk. 3). Revisionspåtegningen er derfor et centralt element for offentligheden og deraf revisors store fokus på at udarbejde en solid revisionspåtegning, som kan fungere som et effektivt kommunikationsmiddel mellem revisor og offentligheden.

Revisors rolle er netop at være offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisors påtegning er et af de mest centrale revisionsmæssige elementer, idet revisor belyser sin konklusion på regnskabet for offentligheden. Revisor skal derudover ved revisionen kommunikere til den øverste ledelse om revisors ansvar ved revisionen. Nærmere detaljeret skal revisor kommunikere, at, jævnfør ISA 260.14:

- a) revisor er ansvarlig for at udforme og udtrykke en konklusion om det regnskab, der er blevet udarbejdet af den daglige ledelse under tilsyn af den øverste ledelse
- b) revisionen af regnskabet ikke fritager den daglige eller den øverste ledelse for dens ansvar.

Det er revisors mål at kommunikere revisors ansvar ved udarbejdelse af konklusionen på regnskabet, og samtidig at revisionen af regnskabet ikke fritager ledelsen dens ansvar. På den måde er der en klar

forståelseshorisont mellem revisor og ledelsen, så der ikke opstår tvetydighed i revisionspåtegningen, der kan skabe tvivl hos offentlighed om, hvem der bærer ansvaret for regnskabet.

Kommunikationen med den øverste ledelse gør det endvidere muligt, at revisor i tilfælde af modifikation af konklusionen kan underrette den øverste ledelse om omstændighederne og årsagen til den påtænkte modifikation før afgivelsen. Herunder kan revisor søge ledelsens samtykke på de realiteter, der har givet revisor anledning til den forventede modifikation, eller bekræfte uenighed med ledelsen herom. Slutteligt kan kommunikation med den øverste ledelse før afgivelse af en modificeret konklusion i revisionspåtegningen give ledelsen mulighed for at give yderligere oplysninger og forklaringer vedrørende forholdet, der er grunden til den forventede modifikation, jævnfør ISA 705.A27.

#### 4.4.5 Typer af konklusioner

Hvis revisor konkluderer, at regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med den relevante regnskabsmæssige begrebsramme, skal revisor udtrykke en konklusion uden modifikationer, hvilket også bliver kaldt for en blank påtegning, jævnfør ISA 700.16. Hvis revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at regnskabet som helhed indeholder væsentlig fejlinformation eller ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet som helhed ikke indeholder væsentlig fejlinformation, skal revisor modificere sin konklusion, jævnfør ISA 700.17. Erklæringsbekendtgørelsen har en lignende ordlyd, hvilket tydeligt illustrerer, at der er overensstemmelse mellem de internationale standarder og bekendtgørelsen for erklæringer. Beslutningen om, hvilken type konklusion der er passende, afhænger af, jævnfør ISA 705.2:

- (a) arten af det forhold, der er årsag til modifikationen, dvs. om regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, eller – hvis der er tale om manglende mulighed for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis – kan indeholde væsentlig fejlinformation
- (b) revisors vurdering af, hvor gennemgribende forholdets indvirkninger eller mulige indvirkninger på regnskabet er.

I nedenstående skema ses, hvordan revisors vurdering af arten af forholdet, som er årsagen til modifikationen, foretages, og herunder hvor gennemgribende forholdets indvirkning eller mulige indvirkning er på regnskabet, der påvirker typen af konklusion, der skal udtrykkes i revisionspåtegningen.

Arten af forhold, der er årsag til modifikationen	Revisors vurdering af, hvor gennemgribende indvirkningerne eller de mulige indvirkninger er på regnskabet	
	Væsentlig, men ikke gennemgribende	Væsentlig og gennemgribende
Regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation	Konklusion med forbehold	Afkræftende konklusion
Der kan ikke opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis	Konklusion med forbehold	Manglende konklusion

Figur 4: Egen tilvirkning, jf. ISA 705. A1.

Revisor skal altså jævnfør skemaet først forholde sig til arten af forholdet, som er årsagen til modifikationen, og derefter vurdere, hvor gennemgribende indvirkningerne af forholdet er på regnskabet. Derudfra kan revisor vurdere, hvilken af de fire typer af konklusioner der skal foretages i overensstemmelse med modifikationen af revisionspåtegningen.

Ved revisors modifikation af konklusionen i revisionspåtegningen skal revisor ændre overskriften i henhold til ISA 700 fra ”Grundlag for konklusion” til ”Grundlag for konklusion med forbehold”, ”Grundlag for afkræftende konklusion” eller ”Grundlag for manglende konklusion”, alt efter hvilken type konklusion der er tale om. Her skal revisor under afsnittet beskrive det forhold, som har været årsagen til modifikationen, jævnfør ISA 705.20.

#### 4.4.5.1 Påvirkning af going concern på konklusion

Revisor skal i sin revisionspåtegning have et afsnit med overskriften ”ledelsens ansvar for regnskabet”. Her skal der være en beskrivelse af ledelsens ansvar i henhold til vurdering af, om going concern-princippet er opfyldt, jævnfør ISA 700.34. Derudover skal revisor også have et afsnit i revisionspåtegningen med overskriften ”revisors ansvar for regnskabet”. Her skal revisor konkludere, om ledelsens udarbejdelse af regnskabet opfylder regnskabsprincippet for going concern. På dette grundlag via opnåede revisionsbevis skal det vurderes, om der er væsentlig usikkerhed knyttet til forhold, der kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, jævnfør ISA 700.39.

Revisor skal som nævnt i afsnit 4.1, når det er relevant, rapportere om going concern i overensstemmelse med ISA 570. Dvs. revisor skal inkludere at skrive om going concern alt efter dens væsentlighed og usikkerhed, som kan få påvirkning på revisors konklusion i revisionspåtegningen. Revisor

skal altid modificere konklusionen, når regnskabet er aflagt under forudsætning af going concern, men revisor vurderer, at forudsætningen ikke er opfyldt, og derved er uenig med ledelsen (Erklæringsbekendtgørelsen, 2017, § 6, stk. 2, litra c). Derimod skal revisor ikke foretage nogen modifikation af konklusionen, hvis regnskabet indeholder fyldestgørende oplysninger om den væsentlige usikkerhed, og revisor er enig heri. Derimod skal revisor fremhæve usikkerheden som en supplerende oplysning i revisors erklæring med et separat afsnit med overskriften ”væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift” for at, jævnfør ISA 570.22:

- a) *henlede opmærksomheden på den note i regnskabet, der giver oplysning om de forhold, som er anført*
- b) *anføre, at disse begivenheder eller forhold indikerer, at der er en væsentlig usikkerhed, som kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og at revisors konklusion ikke er modificeret angående forholdet.*

I nedenstående skema ses, hvordan revisor skal afgive sin konklusion i revisionspåtegningen i henhold til going concern, som giver et grafisk overblik over de forskellige scenarier.

		Omtale af usikkerhed	
		Tilstrækkeligt	Utilstrækkeligt
Going concern valgt som regnskabsprincip	Relevant valg (enighed med ledelsen)	Fremhævelse af forhold	Forbehold
	Ikke relevant valg (uenighed med ledelsen)	Afkraftende konklusion	

Figur 5: Egen tilvirkning, jf. Samuelsen, M., m.fl. (2019), s. 409.

Hvis virksomheden har valgt going concern som regnskabsprincip, og revisor er enige i dette, og der er usikkerhed forbundet med going concern, men revisor har vurderet, at usikkerheden er tilstrækkeligt omtalt, skal revisor alene foretage en supplerende oplysning i en fremhævelse af forholdet. Dvs. der ikke skal ske en modifikation af usikkerheden, men alene henledes opmærksomhed på dette. I det tilfælde, hvor revisor stadig er enig med ledelsen om going concern som regnskabsprincip, men vurderer, at usikkerheden ikke er tilstrækkeligt omtalt, skal revisor tage forbehold i revisionspåtegningen. Dvs. hvor revisor vurderer, at usikkerheden er væsentlig, men ikke gennemgribende. Hvis revisor derimod er uenig med ledelsen om opfyldelse af forudsætningen for going concern, skal revisor



afgive en afkræftende konklusion uanset omtalen af usikkerheden. Dvs. revisor vurderer, at regnskabet ikke giver et retvisende billede, ud fra at going concern er valgt som regnskabsprincip.

#### **4.4.6 Fremhævelse af forhold**

Revisor kan vælge at fremhæve forhold i revisionspåtegningen i de tilfælde, hvor revisor ønsker at sætte regnskabsbrugerens opmærksomhed på et givent forhold i regnskabet eller i revisionen. Der er altså her tale om forhold, som revisor fremhæver, men uden at modificere konklusionen på revisionspåtegningen (Erklæringsbekendtgørelsen, 2017, § 7). Dvs. fremhævelse af forhold påvirker ikke revisors konklusion på regnskabet i revisionspåtegningen. Fremhævelse af forhold skal skrives i særskilt afsnit, og det må ikke erstatte et forbehold i konklusionen. Det kan ligeledes ikke erstatte centrale forhold i revisionen (KAM), som er relevante for virksomheder af offentlighedens interesse, ifølge ISA 701. Der findes to typer af fremhævelser ifølge erklæringsbekendtgørelsen og ISA 706.

##### **4.4.6.1 Fremhævelse af forhold i regnskabet**

Denne type fremhævelse omhandler forhold og oplysninger i regnskabet, som revisor mener, at regnskabsbrugerens bør være særlig opmærksom på. Fremhævelsen skal alene omhandle forhold, der er beskrevet i årsregnskabet, og må ikke afhjælpe væsentlige mangler, idet der i sådan et tilfælde skal ske en modifikation. Fremhævelse af forhold kan for eksempel være væsentlige efterfølgende begivenheder omtalt i regnskabet eller poster i regnskabet forbundet med væsentlig usikkerhed (Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 434).

##### **4.4.6.2 Fremhævelse af forhold i revisionen**

Denne type fremhævelse omhandler forhold og oplysninger i revisionen, som er relevante for regnskabsbrugerens forståelse af revisionen, revisors ansvar eller revisors erklæring, jævnfør ISA 706.10. Forhold vedrørende revisionen må ikke indeholde informationer, som revisor ikke må oplyse jævnfør lovgivning og øvrig regulering, eller som skal oplyses af ledelsen og ikke revisor. Eksempel på fremhævelse af forhold i revisionen kan være, hvis revisor ikke kan fratræde en opgave, pga. at revisor ikke kan indhente tilstrækkeligt og egnet bevis som følge af ledelsespålagte begrænsninger. Her kan revisor nemlig forklare, hvorfor det ikke er muligt at fratræde opgaven, jævnfør ISA 706.A10.

## 5 Empiri

I dette afsnit beskrives, hvorledes de primære data/empirien er indhentet og behandlet. Ydermere gennemgås valget af interviewpersoner, strukturering og databehandling af interviewene.

### 5.1 Interview

Interviewpersonerne til interviewene er nøje udvalgt. Der er blevet lagt vægt på, at disse er godkendte revisorer. Interviewene er blevet foretaget som kvalitative, semistrukturerede forskningsinterviews, hvis overordnede formål er at forstå et eller flere emner ud fra interviewpersonernes egne refleksioner. Selve strukturen i interviewene tager form som en almindelig samtale med en vis professionalisme, som indebærer en særlig tilgang samt spørgeteknik (Kvale & Brinkmann, Interview - det kvalitative forskningsinterview som håndværk, 2015, s. 45). Med udgangspunkt i disse interviews udforskes og fremmes forståelsen af problemformuleringen omkring going concern, herunder COVID-19's indvirkning på revisors behandling af going concern, hvor andre emner ligeledes vil blive udforsket, såfremt disse anses for at være formålstjenlige.

Interviewene er blevet foretaget som semistrukturerede interviews, hvor der er udarbejdet to interviewguider (bilag 1 og 2) – en til de godkendte revisorer og en til professor/lektor ved Copenhagen Business School. Her vil der være mulighed for at stille opfølgende og uddybende spørgsmål i de enkelte interviews, således at alle interviewpersonerne reflekterer over samme spørgsmål, og i de scenarier, hvor interviewpersonerne giver utilstrækkelige svar, kan der inddrages afrundende spørgsmål (Justesen & Mik-Meyer, 2010, s. 54-56). Med udpluk i Gillham (2005, s. 70) foretages interviewene, ved at der stilles samme åbne spørgsmål til samtlige af afhandlingens interviewpersoner, herunder tilpasset deres særlige position i forhold til afhandlingens formål. Foranledningen til dette er at få interviewpersonerne til at reflektere over de samme spørgsmål. Tillige ønskes der gennem de semistrukturerede interviews en eksplorativ tilgang, der både stimulerer ny viden og på forhånd har en række udvalgte temaer, som der ønskes interviewpersonernes refleksioner over (Andrea & Frey, 1994; Gillham, 2005).

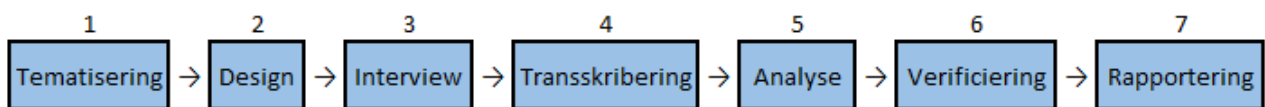
Ved brug af semistrukturerede spørgsmål kan informanterne komme ind på emner og udfordringer ved revisors behandling af going concern set i lyset af COVID-19, som undersøgeren ikke var ajourført om ved interviewstart, som kan lede til ny viden om emnet. Slutteligt giver de foretagne semistrukturerede interviews mulighed for, at interviewene kan foregå under faktuelle forhold, hvilket er

i korrespondens med det neo-positivistiske paradigme, som navnlig danner udgangspunkt for afhandlingen.

## 5.2 Interviewforskningens syv stadier

I dette afsnit beskrives designet af interviewundersøgelsen, som hjælper interviewereren gennem forskningsprocessens strabadser og bidrager til fastholdelse af den oprindelige vision og det oprindelige engagement hele undersøgelsen igennem. Som et første skridt i retning af at ugyldiggøre beskrivelsen af de emotionelle udfordringer gøres der brug af Kvaales (1997) ”syv stadier” af en interviewundersøgelse. Dette adresserer forløbet fra de første ideer til den endelige rapport. For at give den åbne og fleksible interviewundersøgelse en vis struktur lægges der vægt på en lineær fremadskriden gennem interviewundersøgelsens syv metodestadier. Ved brug af Kvale har man været i stand til at forberede samt designe interviewene bedst muligt for herigennem at sikre, at det er den højeste kvalitet af viden, som produceres ud fra interviewene.

De syv faser illustreres i nedenstående figur:



Figur 6: Egen tilvirkning efter Kvale (2003), side 95.

### 5.2.1 Tematisering

Tematisering vil sige begrebsafklaring og teoretisk analyse af det undersøgte tema og formulering af forskningsspørgsmål. Med andre ord skal man i denne fase afklare interviewets formål samt hensigt ved at stille spørgsmålene ”hvorfor”, ”hvad” og ”hvordan”. Formålet med interviewene besvares med ”hvorfor”, erhvervelse af forforståelse af emnet undersøges ved ”hvad”, og ”hvordan” giver mulighed for at tilegne sig viden om forskellige interview- og analyseteknikker og beslutte, hvilke man vil bruge til at skaffe den tilsigtede viden (Kvale, 1997, s. 102).

<b>Interviewemne</b>	<b>Formål</b>
<b>Revisors ansvar vedrørende going concern set i lyset af COVID-19</b>	Få en overordnet forståelse for, hvordan COVID-19 indvirker på revisors ansvar ved behandling af going concern.
<b>Revisionshandlinger i regnskabet 2019 og 2020</b>	En dybere indsigt i de ændrede revisionshandlinger, som COVID-19 har haft på revisors behandling af going concern.
<b>COVID-19's indvirkning på valget af konklusion på påtegning</b>	At finde ud af den betydning, som COVID-19 har på revision af going concern i henhold til valget af konklusion på påtegning samt behandlingen af COVID-19 som en efterfølgende begivenhed eller ej.
<b>Revisors udfordringer vedrørende hjælpepakker fra Staten</b>	At finde ud af, hvordan udskydelsen af fristen for indsendelse af årsrapport med 3 måneder har påvirket revisors arbejde. Ydermere en forståelse for inkluderingen af hjælpepakkerne i revisors vurdering af going concern. Slutteligt en forståelse for, hvad revisor frygter/forventer vil ske ved udfasningen af hjælpepakkerne.
<b>Forventningskløft qua COVID-19</b>	At finde ud af, om der er et stigende fokus på revisors arbejde, herunder revisionspåtegningen fra omverden.
<b>Going concern = Key Audit Matter (KAM)</b>	Få en forståelse for, hvordan revisor foretager en vurdering af, om et forhold er Key Audit Matter. Er going concern blevet en Key Audit Matter?

Figur 7: Oversigt over formålet med interviewemner. Egen tilvirkning.

Formålet med forskningsinterviewet er at indhente empirisk viden om COVID-19's indvirkning på revisor i forbindelse med revision af going concern. Forinden interviewene blev foretaget, blev der udviklet en begrebslig samt teoretisk erkendelse af going concern, efterfølgende begivenheder samt revisionspåtegning, som danner udgangspunkt for undersøgelsen. Denne erkendelse blev gennemgået i afsnit 4, hvad angår teori. Mange interviewundersøgelser begynder i dag ofte uden nogen teori om de undersøgte temaer, og uden at man har gennemgået forskningslitteraturen på området. En af definitionerne på videnskab er systematisk produktion af ny viden (Kvale, 1997, s. 68-82). Hvis den eksisterende viden om undersøgelsesemnet ikke lægges frem, er det vanskeligt både for forskeren og

læsere at finde ud af, om den viden, der er opnået via interviewene, er ny, og dermed hvori undersøgelsens videnskabelige bidrag består (Kvale, 1997, s. 102).

- Med den eksplorative tilgang er interviewene åbne og blot lidt strukturerede. Der er blevet introduceret spørgsmål og nogle problemkomplekser, der skal afdækkes.
- Hertil er de interviewedes svar blevet forfulgt og ny information om og nye vinkler på det undersøgte emne er blevet søgt, eftersom der er blevet skabt en forforståelse for undersøgelsesemnet.
- Der blev stillet så neutrale spørgsmål som overhovedet muligt for at undgå en indvirkning på interviewpersonernes svar. Dette har korrespondens med det valgte neo-positivistiske, videnskabsteoretiske perspektiv.

### 5.2.2 Design

Efter det første stadium, der består i at tematisere interviewundersøgelsen – afklare dens indhold og formål – består det andet stadium, designstadiet, af planlægning og forberedelse af de metodiske procedurer, hvormed man vil tilvejebringe den tilsigtede viden (Kvale, 1997, s. 105). Interviewene er blevet foretaget med udgangspunkt i to interviewguider, som blev udarbejdet forud for interviewene (bilag 1 og 2). Disse hjalp med at holde interviewene på rette spor i forhold til afhandlingens emne samt sikrede disse et taktfast begivenhedsforløb. Interviewene kan hertil beskrives som forklarende, eftersom interviewpersoner forklarede og beskrev deres oplevelser og følelser med blandt andet behandlingen af going concern set i lyset af COVID-19 så nøjagtigt som muligt. Som nævnt tidligere er interviewene kvalitative. Det vil med andre ord sige, at det er en enestående sensitiv og stærk metode til at få fat i de interviewedes oplevelser af deres hverdagsverden og dens levede betydning, som her skal forstås ved behandlingen af going concern. Her har de foretagne interviews gjort de interviewede i stand til at meddele om deres situation ud fra deres eget perspektiv og med deres egne ord (Kvale, 1997, s. 78).

Der blev forud for interviewene vurderet, at det optimale ville være at interviewe en række revisorer fra de store revisionshuse i Danmark samt professorer/lektorer ved Copenhagen Business School. Hvad angår revisorerne, er hensigten at få kendskab til behandlingen af going concern-emnet set i lyset af COVID-19 i praksis. Hvad angår professorerne/lektorerne, er hensigten at blive klogere på, hvad COVID-19 har af teoretiske konsekvenser på revision af going concern som helhed. Disse interviews kan dermed være medvirkende til at opnå en bredere forståelse for emnet samt opnå en vis

tilstrækkelighed. Det skal dog pointeres, at der på baggrund af interviewene ej kan opnås en fuldstændig sandhed om emnet.

Som nævnt under afsnit 4.3 om reliabilitet og validitet er samtlige interviewpersoner godkendte eller statsautoriserede, hvilket netop øger troværdigheden og signifikansen af deres udsagn, hvilket samlet set øger pålideligheden. Grunden til dette er at sammenholde lovgivninger og diverse revisionsstandarder på området med praktikernes og teoretikernes tilgang til emnet. Ydermere er det nødvendigt, at interviewpersonerne er godkendte revisorer, da det forudsættes, at disse har et dybdegående og gennemgribende kendskab til de lovgivninger og standarder, som findes på området. Dette vil være medvirkende til at højne pålideligheden. Det følger endvidere af ”Bekendtgørelse om midlertidig og målrettet kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 i perioden juli 2020 til oktober 2020” § 32, stk. 1, at ansøgning om kompensation, jævnfør § 30, skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig, godkendt revisor.

De interviewede revisorer præsenteres forneden:

#### Rune Nedergaard (RN)

Interview foretaget mandag den 15. marts kl. 13-13:30 på Microsoft Teams.

Rune Nedergaard (herefter nævnt som RN) er registreret revisor i PwC. Fra sin stilling i revisionsafdelingen skiftede han i august 2018 til PwC's interne faglige afdeling Assurance Services, Methods & Tools (ASM&T). Som medlem i ledergruppen beskæftiger han sig med at supportere PwC's revisorer, herunder i overholdelse af interne og lovbestemte kvalitetskrav. Han har en begrænset kundeportefølje, hvor han agerer ansvarlig udførende revisor, således praktikken vedligeholdes.

#### Mads Albrechtsen (MA)

Interview foretaget mandag den 15. marts kl. 14-14:30 på Microsoft Teams.

Mads Albrechtsen (herefter nævnt som MA) er statsautoriseret revisor i PwC. Han har en bred erfaring inden for finansiel rapportering, strategisk sparring og salgsmodningsproces, CFO-prioritering og roadmaps, Due Diligence og screeningsprocesser, rapportering til rette ledelsesniveau og årsregnskabsloven og IFRS-aflæggelse. Udover ovenstående har han gennem de seneste 8 år arbejdet som betroet rådgiver og revisor i bilbranchen, herunder detail, leasing, import og eksport af biler. Både i

relation til strategiske og finansielle fokusområder. I henhold til hans kundeportefølje beskæftiger han sig med mellemstore danske og internationale klienter med særligt fokus på kapitalfondsejede virksomheder.

#### Heidi Brink-Olsen (HBO)

Interview foretaget mandag den 15. marts kl. 15:15-15:45 på Microsoft Teams.

Heidi Brink-Olsen (herefter nævnt som HBO) er statsautoriseret revisor og direktør i Deloitte, hvor hun har ansvaret for revisionsgruppen i deres Faglige Afdeling. Der har hun siddet i 12 år. Derudover sidder hun i Revisionsteknisk Udvalg – FSR danske revisorer.

#### Kim Klarskov Jeppesen (KKJ)

Interview foretaget torsdag den 18. marts kl. 10-10:30 på Microsoft Teams.

Kim Klarskov Jeppesen (herefter nævnt KKJ) er professor i revision og studieleder for cand.merc.aud.-studiet på Copenhagen Business School. Hans forskningsinteresse er revision i bred forstand, både ekstern og intern revision i den private og offentlige sektor. Hans publikationer har blandt andet fokuseret på revisionens udvikling, revisoreres strategiske muligheder, regulering af revisorer og revisoreres rolle i forhold til besvigelser. Han har været studieleder for cand.merc.aud.-studiet siden 2012 og arbejder løbende på at udvikle studiet. Her underviser han i faget Revision samt valgfagene Dataanalyse i revision, Besvigelser og Intern Revision.

#### Martin Samuelson (MS)

Interview foretaget torsdag den 18. marts kl. 13:30-14 på Microsoft Teams.

Martin Samuelson (herefter nævnt MS) er statsautoriseret revisor og indehaver af rådgivnings- og konsulentvirksomheden Inspicio. Han har en bred revisionsteknisk erfaring på specialistniveau samt erfaring med revisionsmæssig betjening af en bred vifte af danske og internationale virksomheder både inden for SMV-segmentet såvel som børsnoterede virksomheder. Han er medforfatter på bøgerne ”Årsrapport og virksomhedsanalyse – i praktisk perspektiv” (Gyldendal), ”Revisions i praksis” (Karnov) samt ”Revisorloven med kommentarer – 5. udgave” (Karnov) udgivet i 2018. Slutteligt er han underviser på revisorerens efteruddannelse og er tillige ekstern lektor på Institut for regnskab og revision ved Copenhagen Business School.

### Lars Leopold Larsen (LLL)

Interview foretaget fredag den 19. marts kl. 10-10:30 på Microsoft Teams.

Lars Leopold Larsen (herefter nævnt LLL) er statsautoriseret revisor, rådgiver og partner i Beierholm. Han har været revisor og rådgiver for et bredt udsnit af virksomheder i Syddanmark, som favner fra den selvstændige erhvervsdrivende, som blot er sig selv, til de største virksomheder med internationale aktiviteter, ligesom han har brugt sin erfaring fra begge verdener til at rådgive den enkelte kunde.

### Henrik Trangeled Kristensen (HTK)

Interview foretaget fredag den 19. marts kl. 13-13:45 på Microsoft Teams.

Henrik Trangeled Kristensen (herefter nævnt HTK) er statsautoriseret revisor og partner på PwC's kontor i Aarhus, hvor han indgår i kontorets ledergruppe. Derudover er han leder af PwC's danske faggruppe for virksomheder inden for handel, forbrugsgoder og konsumvarer. Hans ekspertise omfatter revision og rådgivning om IFRS, US, GAAP, børsforhold, prospekter, risk management, interne kontroller, generationsskifte, management buy-out, aktieaflytning af ledende medarbejdere, strukturtilpasning, styrkelse af kapitalberedskab, køb og salg af virksomheder samt værdiberegninger. Hans kundeportefølje består af store og mellemstore ejerledede virksomheder med udenlandske aktiviteter, særligt inden for handel, forbrugsgoder og konsumvarer samt software. Slutteligt er han ekstern lektor ved Aarhus Universitet, Business and Social sciences.

### *Bemærkninger til interviewene:*

Den nuværende COVID-19-situation medførte, at interviewene ej kunne afholdes ved fysisk fremmøde. Det var allerede planlagt at afholde interviewene online, hvor det efter diverse mailkorrespondancer med de enkelte revisorer og professorer blev aftalt at afholde interviewene som et Microsoft Teams-møde. Udfordringerne ved de afholdte interviews var, at der opstod enkelte tekniske problemer såsom tilslutningsfejl og enkelte signalforringelser, som medvirkede til, at interviewene blev lidt længere end tilrettelagt. Dette gjorde ligeledes, at der opstod mindre udfordringer ved kommunikationen, da det var svært at vide, hvornår interviewpersonen var færdig med at udtale sig, hvis denne blev stille i en kort tid. Der kunne man godt tale lidt i munden på hinanden. Dog vurderes det på trods af de ovenfor nævnte udfordringer, at den samlede kvalitet af den indsamlede empiri ej er forringet i nogen grad.



### 5.2.3 Interview

I interviewet skabes der viden mellem interviewernes og den interviewedes synspunkter. Interaktionen med interviewpersonerne er interviewundersøgelsens mest engagerede stadium. Den personlige kontakt og de bestandigt nye indsigter i interviewpersonernes livsverden gør det til en spændende og berigende oplevelse af interviewene (Kvale, 1997, s. 129).

Som det fremgår af begge interviewguider (jævnfør bilag 1 og 2), påbegyndte interviewene med en introduktion af forfatterne af afhandlingen samt projektets overordnede formål. Herefter blev tidsrammen på omtrent 30 minutter nævnt. Der blev gjort opmærksom på, at interviewet blev optaget via Teams og på diktafon, som anvendes som støtte til hukommelsen. Rollefordelingerne blev ligeledes nævnt, således at interviewpersonerne vidste, hvem der stillede spørgsmål, samt hvem der tog notater, styrede diktafonen og eventuelt stillede afklarende/opfølgende/uddybende spørgsmål undervejs i interviewet. Endvidere blev der spurgt ind til interviewpersonernes uddannelse, erhvervs erfaring, kundeportefølje med videre. På Microsoft Teams oplyste vi nogle dage før interviewene de emner, som der ville berøres. Her fik interviewpersonerne rig mulighed for at forberede sig til interviewet, og tilmed ville kvaliteten af interviewene højnes.

Der blev spurgt om samtykke og godkendelse af interviewpersonerne til at optage samt anvende deres navne samt citater i afhandlingen. Her er der ikke opstået nogen problemer overhovedet. For at interviewpersonerne kan tale frit og fortælle om deres oplevelser for os som fremmede, er det fundamentalt, at disse får en klar forståelse af interviewet samt kendskab til os som interviewere (Kvale, 1997, s. 136). Der blev higt efter at opnå en kontakt til interviewpersonerne via opkald samt mailkorrespondancer, før optagelserne gik i gang samt undervejs i interviewene, således at disse kunne føle sig afspændt og i harmløse omgivelser.

Slutteligt blev der foretaget en debriefing af interviewene ved at spørge ind til, om interviewpersonerne havde andet at tilføje. Tillige blev praktiske ting såsom afsendelse af det færdige produkt bragt på banen, og samtlige af interviewpersonerne var interesserede i at modtage og læse afhandlingen.

### 5.2.4 Transskribering

Efter interviewene blev foretaget, blev de transskriberet. Transskriberingen af interviewene fra mundtlig til skriftlig form strukturerer interviewsamtalerne i en form, der er tilgængelig for nærmere

analyse (Kvale, 1997, s. 170). Hvad angår transskriptionsformen, blev udsagnene transskriberet til nærmelsesvist ordret. Det essentielle var, at retningslinjen for redigering, der yder de interviewede retfærdighed, var at forestille sig, hvordan de selv ville have ønsket at formulere deres udsagn skriftligt. Der er tilstræbt at sikre en vis grad af objektivitet, da det oplevede fortolkes forskelligt (Kvale, 1997, s. 171). Transskriberingerne af forskningsinterviewene fremgår af bilag 3-9. Slutteligt skal det bemærkes, at der ses bort fra talefejl og andet støj i de anvendte citater i analysen for netop at gardere forståelsen af de interviewedes udtalelser.

### 5.2.5 Analyse

Der findes metoder, der kan gøre interviewanalysen nemmere at have med at gøre, end det fremgår af svaret på 1.000-sidersspørgsmålet. De kan bruges til at organisere interviewteksterne, sammenfatte betydningerne i en form, der kan fremstilles på forholdsvis begrænset plads, og afklare implicite betydninger i det, der er sagt (Kvale, 1997, s. 186).

Efter transskriberingen af de foretagne interview er der gjort brug af analyseteknikken ”kodning”, som har forskellige definitioner samt fortolkninger i anvendelsen i forbindelse med kvalitative data. Hvad angår kodningen i denne afhandling, gøres der brug af Boolsen (2015). Det primære formål med kodning er at overskueliggøre de transskriberede interviews samt få den største nytte herfra. Ydermere har kodningen den fordelagtighed, at det er nemmere at sidestille udtalelserne fra de enkelte interviewpersoner, som direkte kan bruges til analysen. Til kodningen er der blevet gjort brug af softwareprogrammet ”Nvivo”.

Kvale og Brinkmann (2015) opererer med tre former for interviewanalyse, hvilket er meningsanalyser, sproglige analyser og teoretiske analyser. Til denne afhandling gøres der brug af meningsanalyser samt teoretiske analyser. Hvad angår meningsanalyser, går fortolkeren ud over det, der eksplicit bliver sagt, og finder herefter frem til meningsstrukturer og betydningsrelationer (Kvale, 2003, s. 230). Denne analyseform kommer til udtryk ved, at der ud fra den anvendte kodning findes frem til meninger samt betydninger af det, interviewpersonerne har sagt. Disse meninger og betydninger sammenholdes herefter med relevante lovgivninger og standarder, som navnlig er kendetegnet ved den teoretiske analyse.

### 5.2.6 Verificering

Det er vigtigt at understrege, at spørgsmålene om verificering ikke hører hjemme på et bestemt stadium af undersøgelsen, men er relevante under hele forskningsprocessen (Kvale, 1997, s. 231). Formålet med dette stadium er at fastslå reliabiliteten og validiteten af interviewresultaterne. Reliabilitet betegner, hvor konsistente resultaterne er, og validitet er udtryk for, om en interviewundersøgelse undersøger det, den skal undersøge (Kvale, 1997, s. 95).

Reliabiliteten vedrører troværdigheden og pålideligheden af interviewene, hvilket med andre ord vil sige, at resultaterne af disse kan reproduceres på et andet tidspunkt af andre forskere (Kvale, 1997, s. 231). Det skal pointeres, at de foretagne forskningsinterview ikke med 100 % sikkerhed kan komme frem til de samme svar fra interviewpersonerne, eftersom der er blevet opereret med et semistruktureret interview, hvor der arbejdes med forholdsvist åbne spørgsmål. Dog skal det nævnes, at der ikke er en stor afvigelse mellem de stillede spørgsmål, da disse udelukkende omhandler COVID-19's indvirkning på revisors arbejde i forbindelse med behandlingen af going concern. Ved en kvalitativ undersøgelse som denne er det svært at få kvantificeret svarene, hvorfor en kvantitativ undersøgelse regelmæssig ville indeholde en højere reliabilitet.

Der er bestræbt at holde et højt niveau af reliabilitet, hvorfor der ikke er blevet stillet ledende spørgsmål til de interviewede for undgåelse af påvirkning af svarene i interviewene. I det omfang, det overhovedet kunne lade sig gøre, er de personlige holdninger og forforståelser holdt ude af interviewanalysen, hvilket netop er i korrespondens med det neo-positivistiske paradigme, jævnfør afsnit 3.1. Man er som undersøger af denne afhandling modificeret objektive, eftersom der anskues, at man ikke altid kan være komplet rationel og neutral (Nygaard, 2012, s. 27).

Validitet drejer sig om, hvorvidt en metode undersøger det, den har til formål at undersøge, "*i hvilket omgang vore observationer faktisk afspejler de fænomener eller variable, vi interesserer os for*" (Pervin & John, 1999, s. 48). Jævnfør denne brede opfattelse af validitet kan kvalitativ forskning i princippet føre til gyldig videnskabelig viden. For at højne validiteten i vores forskningsinterviews er der blevet gjort brug af interviewguiderne. Dette har givet mulighed for at holde interviewene på rette spor, således at der ikke opstod afvigelser fra emnet, når åbne spørgsmål blev stillet (Kvale, 1997, s. 235). Efter hvert interview fandtes det nødvendigt at få vurderet spørgsmålene samt svarene og hertil

få evalueret, hvorvidt der er blevet svaret på det, der undersøges. Det har givet mulighed for at tilrette spørgsmålene til de kommende interviews, såfremt det var nødvendigt.

### **5.2.7 Rapportering**

Formålet med denne afhandling er at informere andre forskere og offentligheden om resultaternes betydning og troværdighed. Afhandlingen skal bidrage med ny viden til forståelse af COVID-19's indvirkning på revisors arbejde i forbindelse med behandling af going concern. Interviewrapporten er slutproduktet af en lang proces (Kvale, 1997, s. 252). Udover at transskribere er den viden, der er opnået gennem interviewene, blevet gengivet i både analyse- og diskussionsafsnittene. Resultaterne sammenholdes med relevante lovgivninger og standarder.

# KAPITEL 3 - INDVIRKNINGER PÅ REVISORS BEHAND- LING AF GOING CONCERN

FORMÅLET MED KAPITLET ER AT UNDERSØGE COVID-19'S INDVIRKNINGER PÅ REVISORS BEHANDLING AF GOING CONCERN. HERUNDER ANALYSE-RES, HVILKEN PÅVIRKNING PANDEMIEN HAR HAFT PÅ REVISORS ANSVAR, REVISIONSHANDLINGER, REVISORS BEHANDLING AF HJÆLPEPAKKERNE, EFTERFØLGENDE BEGIVENHED OG REVISIONSPÅTEGNING. DESUDEN FORETAGES EN ANALYSE AF COVID-19'S PÅVIRKNING AF SPECIFIKKE REVISIONSPÅTEGNINGER I HOTELBRANCHEN. KAPITLET HAR TIL FORMÅL AT BESVARE PROBLEMSTILLINGERNE 3 & 4.

## 6 Analysedel 1

I dette afsnit fremhæves, med afsæt i interviewene, hvordan COVID-19 har påvirket revisors behandling af going concern i praksis. Herunder gennemgås emner som revisors ansvar, risikovurderingshandlinger, Statens tiltag, efterfølgende begivenhed samt revisionspåtegning, samt forventningskløften. Dette skal bidrage til forståelsen af COVID-19's indvirkning på revisors arbejde relateret til going concern.

### 6.1 Revisors ansvar

Revisors ansvar er essentielt og udgør grundforudsætningen for, hvilke revisionshandlinger der skal foretages, for at revisor opfylder sit ansvar ud fra den gældende lovgivning og regulering. Revisors ansvar vil her blive analyseret, hvor interviewpersonernes svar vil blive henholdt med den gældende lovgivning og teori, som er detaljeret beskrevet i afsnit 4.2.2.1. Derudover vil der være fokus på COVID-19's indvirkning på revisors ansvar.

KKJ udtaler kort og præcist om revisors ansvar i forbindelse med revision af going concern:

*”Den del af det er jo sådan set velbeskrevet. Revisor skal forsøge at skyde sig ind på, om virksomheden kan fortsætte driften et år ud i tiden”* (linje 31-32, bilag 6).

I forlængelse af dette henviser RN direkte til det relevante afsnit i revisionsstandarden ISA 570. Herunder kommer RN ind på differentieringen mellem, hvad der er revisors ansvar og ledelsens ansvar relateret til going concern. Det skal der i praksis ikke herske nogen tvivl om, eftersom parternes ansvar vedrørende going concern er meget forskellige.

*”I ISA 570, der står det jo punkt 6-7, præcist hvad revisors ansvar er i forhold til going concern. Det er vores ansvar at forholde os til ledelsens vurdering, og det er vigtigt at påpege at huske på, at det ikke er revisor, der aflægger et regnskab, det er ledelsen”* (linje 48-51, bilag 3).

Det er som nævnt ledelsen, der udarbejder regnskabet og derfor bærer ansvaret for regnskabet. Derfor er det også ledelsens ansvar, om forudsætningen for going concern er opfyldt i overensstemmelse med den relevante begrebsramme. Hvad angår going concern-begrebet, er det ledelsens ansvar aktivt at tage stilling til risiko inden for de næste 12 måneder fra balancedagen. Det er alene revisors ansvar

at forholde sig til ledelsens vurdering som beskrevet foroven. Derudover har revisor pligt til at forespørge ledelsen om yderligere forhold, som kan være indikation på going concern, men revisor har ikke undersøgelses- eller dokumentationskrav i forbindelse med dette. Ergo er det ikke revisors ansvar at udarbejde regnskabet for virksomheden samt stå til ansvar for det.

Der kan ud fra ovenstående ses, at der er en fin konsensus mellem den redegjorte teori og interviewpersonernes svar angående revisors ansvar i forbindelse med revision af going concern. Der kan i forlængelse af dette ses på de udfordringer, som COVID-19 har skabt i henhold til revisors ansvar i forbindelse med revision af going concern. Der vil ligeledes gås i dybden med de revisionshandlinger, som revisor har foretaget for at afdække sit ansvar. Dette vil give en bedre forståelse for de potentielle indvirkninger, som COVID-19 har haft på revisors ansvar.

I den forbindelse udtaler RN:

*”I de her krisetider der er det bare noget andet, fordi man går ind med en anden indstilling til det. Man skal have en lidt mere skeptisk kasket på, fordi man ved faktisk, at der er nogle forhold udefrakommende, som nødvendigvis skaber nogle udfordringer i relation til going concern og nogle afledte udfordringer af den grund”* (linje 73-76, bilag 3).

HBO udtaler følgende om COVID-19’s indvirkning på revisors ansvar:

*”Men i relation til COVID-19 så har jeg i hvert fald hørt mig selv stå og plædere internt i Deloitte, at få nu overvejet, hvad er det for en type virksomhed, vi har med at gøre, hvad er det for nogle aktiviteter, de har med at gøre, hvad er det kundegrundlag, hvad er deres leverandørgrundlag, hvad har de egentlig af forudsætninger for at overleve på det her?”* (linje 27-30, bilag 5).

MA opsummerer kort vigtigheden af revisors rolle i den nuværende situation, mange virksomheder befinder sig i på grund af COVID-19.

*”Der tager man udgangspunkt i den virkelighed, kunden er i. Her fylder going concern ret meget. Det gør det generelt, vil jeg sige, men det har selvfølgelig fyldt endnu mere i forbindelse med COVID-19”* (linje 21-22, bilag 4).

På baggrund af ovenstående citater ses det klart, at man som revisor er blevet mere skeptisk og mere opmærksom på ledelsens vurderinger af virksomhedens evne til at fortsætte driften i en overskuelig fremtid. Med andre ord går man som revisor igennem en lignende proces, som var tilfældet under finanskrisen tilbage i 2007-2009, hvor man er opmærksom på eventuelle faktorer, der netop kunne indikere usikkerheden om going concern. Derudover er der på baggrund af COVID-19 i praksis kommet et større fokus på at forstå virksomheden og dens omverden bedre, hvad angår dens forretningsgrundlag. Som revisor bliver man stillet over for yderligere krav samt tillagt et større ansvar i denne krisetid, da man skal gøre mere for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Man kan ikke se bort fra de nuværende omverdensforhold, hvis signifikans er eksorbitant. Det skal man have med i overvejelserne, når man skal se på ledelsens vurderinger af virksomhedens evne til at fortsætte driften i 12 måneder.

### **6.1.1 Delkonklusion**

Revisorerne giver klart udtryk for, hvad forskellen mellem revisors ansvar og ledelsens ansvar relateret til going concern er. Her bliver der direkte henvist til den relevante revisionsstandard, ISA 570. Hvad angår COVID-19 konkluderes det, at revisorer skal evaluere og konkludere, om hensigtsmæssigheden af ledelsens anvendelse af regnskabsmæssig basis for fortsat drift i udarbejdelsen af årsregnskabet er passende, og herefter vil være nødt til at konkludere, om der foreligger en væsentlig usikkerhed relateret til virksomhedens evne til at fortsætte som en going concern. Det kan ligeledes konkluderes, at revisor er blevet mere skeptisk på ledelsens vurderinger af going concern på baggrund af usikkerheder forbundet med COVID-19.

## **6.2 Revisionshandlinger i forbindelse med COVID-19**

### **6.2.1 Revisors overordnede fremgangsmåder**

Der startes med at se på, hvordan revisor har behandlet going concern i denne specielle situation med COVID-19, som vi befinder os i, og hvorvidt der anvendes en standardprocedure med checkliste, eller om der trækkes mere på revisors generelle professionelle faglighed.



I den forbindelse udtaler MA, at man på den ene side anvender en checkliste som støtte ved revision:

*”Der er jo nogle checkbokse, som man altid går igennem, når man har med going concern at gøre. Man har altid forespørgsler hos den øverste ledelse. Man gennemgår altid budgetproces (...)”* (linje 83-85, bilag 4).

På den anden side udtaler MA, at revision trækker på sin professionelle faglighed i forbindelse med revision af going concern.

*”(...) men hver virksomhed er jo forskellig og reagerer forskelligt. Derfor er det i høj grad en professionel vurdering, man bruger til, hvor meget skal vi udfordre det, ledelsen siger. Altså hvad er headroomet på de her ting. Hvad er sandsynligheden for, at det, de siger, er rigtigt. Det handler meget om professionel vurdering, men selve dokumentationen, vi indhenter, er for 9 ud af 10 virksomheder det samme”* (linje 89-93, bilag 4).

MA skelner altså mellem at anvende standardprocedurer og sin professionelle faglighed i revisionen af going concern. Som det illustreres via de ovennævnte citater, anvendes checklister til at opnå tilstrækkelig dokumentation og derved revisionsbevis. Hvorimod revisors professionelle faglighed i større grad anvendes til vurderingen af, om det indsamlede bevis er passende. Her kan revisor for eksempel udfordre ledelsen og dens vurderinger – om de nu kan være rigtige, og hvor sandsynligt det er.

I den forbindelse udtaler LLL sig også om skellen mellem faglighed kontra procedurer. Her kommer LLL ind på et centralt forhold. Nemlig, at man som statsautoriseret revisor har større erfaringer og kendskab til specifikke revisionsmæssige situationer og derfor kan trække mere på sin professionelle faglighed, hvorimod medarbejdere med færre erfaringer i større grad benytter standardprocedurer. Dette ses udtrykt nedenfor.

*”Det er klart, når man sidder som autoriseret revisor, så er det meget fagligheden, man trækker på. Når man har en medarbejder til at forberede en sag, så er det klart, at det bliver noget med en checkliste, hvor man laver nogle checkspørgsmål, de skal svare på. På den baggrund finder man så ud af, om der ikke er nogen risiko eller er risiko, som man bliver nødt til at dykke ind i som autoriseret”* (linje 93-96, bilag 8).

I forlængelse af ovenstående forklarer HBO, som sidder i den faglige afdeling i Deloitte, at de anvender en lignende metode.

*”Vi har sendt nogle retningslinjer ud til vores folk. Her har vi sagt, at de skal gøre de her overvejelser, og det her skal de kunne dokumentere, men hvis vi tager vores værktøjer, som vi dokumenterer vores revisioner i – der har vi ikke ændret noget som følge af COVID-19. Vi har ikke sat nye procedurer ind. Vi har sagt, at det kan rummes i de procedurer, vi har. Det kræver god indsigt i revisionen – i revisionsmetoden – for at kunne gøre det, men det har vi valgt at tro på, at vores folk kan”* (linje 94-99, bilag 5).

Endvidere adresserer HBO, at de i Deloitte har afholdt nogle webseminarer for deres medarbejdere. De har ikke anvendt særlige checklister eller andre former for særlige procedurer på baggrund af COVID-19, men anvendt uændrede procedurer.

MS er en klar fortaler af checklister samt procedurelister, men ligeså er han overbevist om, at man i nogle situationer kan og skal gøre brug af sin professionelle faglighed som revisor. Nedenfor ses et uddrag af dette:

*”Altså checklister og procedurelister har til hensigt at bistå revisor i, at han kommer hele vejen rundt. Han eller hun. De indgår jo i alle almindelige anerkendte revisionsdokumentationsværktøjer. Vi har jo selvfølgelig udfyldt, men going concern-vurderingen og overvejelsen er typisk også noget, der er influeret af, hvordan den professionelle overvejelse og vurderingen er”* (linje 67-70, bilag 7).

Det kan ud fra de ovenstående citater konkluderes, at der både benyttes en standardprocedure med checklister og trækkes på revisors faglighed. Hertil er der ikke et entydigt svar på, om det er det ene eller det andet, man som revisor trækker mest på. Det hele kommer an på den specifikke situation, man som revisor sidder i. Det er derfor oftest en blanding af begge metoder, der anvendes i praksis. Der findes, som MS meget eksplicit beskriver, anerkendte revisionsdokumentationsværktøjer, man som revisor skal følge. Når det kommer til selve vurderingen af going concern, spiller revisors professionelle gennemtænkning tillige en betydelig rolle.

Nedenfor ses en tabeloversigt over fordele og ulemper relateret til anvendelsen af standardprocedurer kontra professionel faglighed i revisionen ved vurdering af forudsætningen for going concern. Ud fra

ovenstående citater kan vi konkludere, at begge tilgange bliver anvendt i praksis. COVID-19 har ikke haft den store indvirkning på disse tilgange og benyttes på lige fod som tidligere.

Standardprocedurer		Professionel faglighed	
Fordele	Ulemper	Fordele	Ulemper
<ul style="list-style-type: none"> <li>Et klart overblik over, hvordan revisor skal behandle revisionen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Generisk, da det ikke er tilpasset den specifikke virksomhed</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Revisor inddrager sine erfaringer i revisionen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ikke egnet for revisor med mindre erfaring</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ensartet arbejde, som bliver gennemført</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tager ikke højde for ændrede omverdensforhold</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tilpasset den specifikke virksomhed</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Støtte for, at revisor kommer igennem alle sine opgaver i revisionen</li> </ul>			

Figur 8: Fordele og ulemper: Standardprocedurer og professionel faglighed. Egen tilvirkning.

### 6.2.2 Yderligere revisionshandlinger forbundet med COVID-19

Med COVID-19 kan det vurderes, at der er en øget opmærksomhed på going concern, og derfor er der også større fokus på at behandle disse usikkerheder, som er forbundet hertil. Det gælder derfor om at iagttage de rette revisionshandlinger til at afdække disse risici. Det gælder både de almindelige risici, der er forbundet med going concern, men ligeledes de ekstra revisionshandlinger, der skal til for at dække de usikkerheder, som er forekommet på baggrund af COVID-19. Der er jo netop tale om en situation, hvor tingene ikke er, som de plejer, og derved har revisorerne alt andet lige en anden kasket på end normalvis ved revisionen. Revisor er med andre ord blevet mere opmærksomme på og mere varsomme over for forhold og usikkerheder, der kan påvirke revisionen.

På baggrund af COVID-19 har flere af de store revisionsvirksomheder indført konsultationer for at rådgive medarbejdere og dermed højne validiteten af revisionen. På den måde kan det tydeligt ses, at COVID-19 har medført usikkerhed for revisorerne i deres arbejde og herunder ved behandlingen af going concern. Der er eksempelvis sket indførelse af interne kvalitetsgange for at sikre kvaliteten af revisionen. Hvad angår denne sikring af kvaliteten af revisionen skal man blandt andet som revisor i PwC have en konsultation hos en anden partner, hvor man deler sine tanker og synspunkter om sin dokumentation. Dette giver revisor høj grad af sikkerhed for, at den udførte revision er rigtig. Tillige er konsultationskravet indført i Deloitte, hvilket skal forstås på den måde, at man som revisor inden

for en vis type af virksomhed skal spørge sin kollega eller den Faglige Afdeling for at få en regulær konsultation på det.

Som en naturlig konsekvens af COVID-19 har antallet af konsultationer i samtlige revisionshuse været stigende, hvor der er forekommet en tvungen konsultation for visse brancher, inden regnskaberne påtegnes. Eksempelvis er rejsebureauer, flyselskaber og restauranter og hoteller nogle af de brancher, hvor man skal have en konsultation, inden revisionspåtegningen aflægges.

Som sagt har COVID-19 været forbundet med store usikkerheder for revisionen. Dette har gjort sig gældende for virksomhedernes regnskaber for 2019 og dem, som følger året som regnskabsår. Der er nemlig her reelt set tale om en efterfølgende begivenhed, idet COVID-19 skete efter årsregnskabsafslutning for 2019. COVID-19 havde netop sin indvirkning i foråret 2020, hvor den første lukning af samfundet fandt sted, som også er perioden, hvor mange virksomheder var i gang med den afsluttende revision og derved aflæggelsen af revisionspåtegningen. RN udtaler følgende om situationen for regnskaberne i 2019:

*”Helt konkret det her 2019, jamen det var forbundet med et stort spøgelse med kæmpe stor usikkerhed omkring det her, fordi vi vidste ikke rigtig, hvad var det, vi gik ind i” (linje 119-120, bilag 3).*

MS udtaler i forlængelse af dette

*”Det er klart, at med de sager, hvor der har været indvirkning af COVID-19, så har det været svært at vurdere, om going concern ultimativt kunne være et issue (...) fordi selskabets aktivitet ikke har ændret sig, men det kan være, at deres aktivitetsniveau har ændret sig markant. Og indtjeningsforhold og generelle forudsætninger for at agere som en virksomhed har jo ændret sig markant” (linje 34-38, bilag 7).*

Man kendte på daværende tidspunkt ikke til de fulde effekter af COVID-19 på virksomhedernes økonomi og derved ej heller deres evne til at fortsætte driften. Derfor har det også været svært for revisor at vurdere, om COVID-19 for regnskaberne 2019 egentlig vil udgøre en væsentlig og betydelig usikkerhed i henhold til forudsætningen for, at going concern er opfyldt.

LLL udtaler videre om de handlinger, de har foretaget i Beierholm specifikt for regnskaberne i 2019:

*”Vi gjorde det, at for regnskaberne 2019 på et ret tidligt tidspunkt indførte obligatoriske notater om COVID-19 for at vurdere, hvad der skulle oplyses af effekter efter balancedagen, og også om der var nogen indikatorer på, at going concern ikke var opfyldt” (linje 66-68, bilag 8).*

Ud fra ovenstående citater kan det vurderes, at på baggrund af at COVID-19 var nyt, og man ikke kendte den fulde effekt af det, har det været forbundet med stor usikkerhed og herunder forudsætningen for going concern.

For regnskaberne 2020 har COVID-19 været et forhold, som har været kendt for revisor under hele revisionen, som jo er anderledes sammenlignet med revisionen af regnskaberne for 2019. Derfor har revisionen alt andet lige været præget af COVID-19 i et større omfang, idet der nu ikke længere er tale om en efterfølgende begivenhed, men en reel begivenhed for hele regnskabet for 2020. Af denne grund har revisor derfor allerede i et tidligt stadie i revisionen været opmærksom på usikkerhederne forbundet med COVID-19 og herunder revisionen af going concern. I den forbindelse udtaler LLL følgende om, hvad de har gjort i Beierholm for regnskaberne i 2020:

*”(…) så har vi valgt for denne her sæson, at der har vi på et tidligt tidspunkt sagt, at man skulle indarbejde de risikoindikatorer på planlægningen vedrørende COVID-19. Medmindre det er helt åbenlyst, at man ikke var påvirket af COVID-19 (…)” (linje 71-73, bilag 8).*

MA udtaler på lignende vis, hvordan PwC har håndteret dette i deres revision for regnskaberne i 2020:

*”I 2020 har vi i vores planlægningsfase af revisionen kunnet identificere de her ting og sagt, lige præcis her skal vi bruge noget energi på at sikre, at virksomhederne er forsvarlig kapitaliserede gående gennem 2021” (linje 75-77, bilag 4).*

I samme kontekst omtaler HBO, hvordan Deloitte har foretaget deres risikovurderingshandlinger i henhold til regnskaberne for 2020. Hvor man i 2019-regnskaberne først stiftede bekendtskab med COVID-19 i konklusionsfasen i revisionsprocessen, kræves der en handling allerede i det indledende risikovurderingstidspunkt i 2020-regnskaberne. Ydermere kræves der af revisor en forståelse af de risici, som COVID-19 medfører. I forhold til den indledende risikovurdering har man internt i Deloitte italesat nogle procedurer for revisors handlemåde, såsom hvad målingen af kundernes aktiver er. Er der noget goodwill, som der skal tages højde for? Har virksomheden nogen produktionsapparater, som de kan opretholde? Med andre ord har revisorerne allerede på det indledende

risikovurderingstidspunkt for 2020-regnskaberne talt om målingen af hele aktivsiden hos kunderne, hvilket der er blevet drøftet meget om i arbejdsgangene.

Ud fra ovenstående citater kan det vurderes, at COVID-19 for regnskaberne 2020 har været et centralt forhold i revisionen, idet der er stor usikkerhed forbundet hertil. Her har COVID-19 været et væsentligt forhold allerede tidligt i revisionen, og derved har der også naturligt været stort fokus på, om forudsætningen for, at virksomheden kan fortsætte driften, er opfyldt.

I forlængelse af det ovenfor nævnte ses det klart, at spredningen af COVID-19 og myndighedernes omfattende tiltag udmunder i en nødvendighed, hvad angår overvejelserne af indvirkningen på virksomhedernes regnskaber. Derudover ses det, at den nuværende situation drager mange paralleller til finanskrisen, hvorfor virksomhederne og revisorer er nødt til at gøre en række af de samme overvejelser. Denne udbredelse af COVID-19 gør anledning til en række regnskabs- og revisionsmæssige overvejelser, herunder især vedrørende fortsat drift, som netop er en grundlæggende forudsætning i årsregnskabsloven, ligesom forudsætningen gælder for de internationale regnskabsreguleringer. Dette er gennemgået i afsnit 4.1.2.

Hvad angår revisionsstanderne, kræver disse, at revisor foretager en risikovurdering og tilpasser den fremadrettede revision med hensyn til nyt revisionsbevis eller opnåelse af ny information. Ydermere skal revisor være opmærksom på, at virksomheden samt det miljø, den befinder sig i, er væsentligt ændret siden forrige periode netop qua konsekvenserne af COVID-19. Dette vil sige, at det nu skal overvejes, om der skal foretages ændringer af revisors risikovurdering, hvis denne er foretaget, før COVID-19 ramte virksomheden.

For at eksemplificere sådanne ændrede forhold udtaler RN følgende om COVID-19's eksplicitte indvirkning på likviditeten i en del brancher.

*”Som man kan se, som konsekvens af COVID-19, er der pres på likviditeten rundtomkring. Der er sandsynligvis risiko for brud på covenants på store lån oprettet hos bankerne” (linje 76-78, bilag 3).*

Udover presset på likviditeten er mange virksomheder blevet ”kunstigt boostet”, hvilket resulterer i nogle risici. Til dette udtaler LLL:

*”Når man kigger ind i det at planlægge en revision i en COVID-19-kontekst, så er der flere ting, der gør det farligt. Det væsentligste er, at virksomhederne er blevet kunstigt boostet af likviditet i form af udskydelser af moms og A-skat” (linje 38-40, bilag 8).*

Revisor skal derfor være ekstra opmærksom på virksomhedernes likviditetsmæssige situation, eftersom der er store udfordringer forbundet med de omverdensforhold, man ikke kan have en indvirkning på eller ændre, men blot kan tilpasse sig. Relevansen gælder i at forholde sig til likviditetsbudgetter og nøgletal som likviditetsgrad, hvor likviditeten efter balancedagen er vigtig, eftersom virksomheder, der allerede havde anstrengt likviditet på balancedagen, vil være mest påvirket af situationen samt have væsentligt sværere ved at stå en krise igennem.

I forlængelse af ovenstående har revisorerne brugt rigtig meget tid på at dokumentere, at de respektive kunder havde styr på deres kritiske funktioner samt deres kapitalberedskab, eftersom de stod over for en større usikkerhed, end man historisk har haft, som netop angår tab af omsætning qua lukning i en længere periode – tillige de heller ej på daværende tidspunkt kendte til kundernes forhold til deres banker samt udslagsmulighederne i deres budgetter. Mange revisionshuse har ligeledes oplevet, at der har været en del kunder, som har meddelt, at der næsten er blevet trukket maksimalt på kassekredit, eller lignende sager som denne, hvorfor revisors overvejelser og handlinger i forbindelse med dette er at erhverve nogle budgetter fra kunden. På den måde kan revisor i højere grad sikre sig fremtiden hos den pågældende virksomhed, herunder den samlede levetid, samt hvis der er behov for yderligere finansiering.

COVID-19 har derudover haft diverse implikationer for en række regnskabsposter, herunder især vedrørende værdiansættelse af virksomhedens aktiver, fuldstændigheden af forpligtelserne og indregning af indtægter. Til dette udtaler HBO følgende:

*”Og så havde vi så overvejelserne i relation til – kunne vi have forudset det i forhold til værdiansættelsen, målingen af diverse aktiver og sådan nogle ting? Ej, det kunne vi ikke” (linje 54-56, bilag 5).*

Det har for revisorerne været vanskeligt at foretage valide og pålidelige regnskabsanalyser, eftersom de nu oplever to år, som med høj sikkerhed ikke ligner hinanden, hvilket ikke blot kan tilskrives COVID-19, men så meget andet. Til dette udtaler HBO følgende:

*”Det er rigtig vanskeligt at få lavet regnskabsanalyser, hvor man sammenligner to år, som ikke ligner hinanden, fordi lige meget hvad du gør: altså en omsætningsnedgang på 50-60 % gør det jo virkelig vanskeligt. Man kan ikke bare forklare det med COVID-19. Man bliver nødt til at gå dybere i tallene”*  
(linje 67-70, bilag 5).

I bund og grund handler going concern om selskabets evne til at fortsætte driften. Det er ledelsen, der skal vurdere, om selskabet har tilstrækkelige midler til at kunne fortsætte driften 12 måneder fra balancedagen. Det er en vanskelig vurdering, som bliver yderligere vanskeliggjort af, at den nuværende situation er afledt af myndighedernes løbende initiativer som følge af spredning af COVID-19. Med andre ord er det forhold uden for virksomhedernes kontrol, som tilmed er meget vanskelige at forudsige udviklingen af. I forbindelse med vurderingen af, om en virksomhed er going concern, kan revisor – med udpluk i den ovenstående analyse – tage følgende med i sine overvejelser:



Revisionshandlinger som følge af COVID-19	
Risici	Handlinger
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kunstigt boost af likviditet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opnå bevis for likviditetstrækket frem til 2022</li> <li>• Vurdering af opfyldelse af betingelserne for hjælpepakkerne</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pres på likviditeten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyse og forespørgsel med ledelsen om pengestrømme, overskud, budget mv.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Brud på lån</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gennemgang af låneaftaler, herunder lånebetingelser</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Værdier af aktiver</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Brug af eksterne eksperter med særlig viden om værdiansættelse</li> <li>• Vurdering af forudsætningerne i værdiansættelsesmetoderne</li> <li>• Vurdering af, om virksomhedens indregning og måling er i overensstemmelse mellem den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Debitorer går konkurs</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Regnskabsanalyse på udviklingen i virksomhedens debitorer</li> <li>• Substanshandlinger: Debitor modul til finansbogholderi samt undersøgelse af væsentlige posteringer, som har indflydelse på regnskabsaflæggelsen</li> <li>• Eksterne bekræftelser: indhentelse af saldobekræftelse fra kunderne</li> </ul>

Figur 9: Revisionshandlinger qua COVID-19. Egen tilvirkning.

### 6.2.3 Revisionsbevis

Overordnet set er et revisionsbevis et bevismateriale, som er indsamlet i løbet af en finansiel revision. Det er et normalt bevis, som ikke modtages af virksomheden, men af en tredjepart, hvilket – i relation til COVID-19 – eksempelvis kan være en bank, der samtykker på skrift, at de støtter virksomheden, hvis den er under going concern-vanskeligheder. Med andre ord er der tale om eksterne beviser for, at selskabet kan aflægge et regnskab efter going concern-princippet. Ydermere er det materiale, som virksomheden selv tilvejebringer for understøttelsen af deres going concern-forhold, hvilket eksempelvis kan være præsentation af budgetter for de kommende år, ikke så stærkt et revisionsbevis som eksterne bekræftelser, men stadig et tilnærmelsesvis stærkt revisionsbevis. I forhold til de

budgetforudsætninger, som de enkelte virksomheder præsenterer for revisorerne, er det relevant for revisor at se på, hvordan eller om disse understøttes af relevant dokumentation. Det er navnlig utallige parametre, man som revisor i en krisetid som COVID-19 går ind og vurderer et givent forhold på. Hvis revisor har noget på skrift fra en fremmed finansieringskilde som en bank eller andre opererende aktører, som gerne vil bakke op om selskabet, vil validiteten alt andet lige højnes, og dermed vil revisor hermed opnå et stærkt revisionsbevis.

Revisionsbevis er ikke i sig selv blevet fornyet under COVID-19, men der er dog kommet større fokus på, at revisor opnår tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som netop hører under revisors ansvar, hvilket er mere detaljeret beskrevet i teoriafsnittet 4.2.2.1 og analyseafsnittet 3.1.1.

LLL udtaler følgende om dette.

*”Der er som sådan ikke noget nyt i det. Det eneste nye er, at vi kigger udover 12-måneders basis, i hvert fald i Beierholm, for at kigge på, hvad der egentlig sker, også i 2022”* (linje 82-84, bilag 8).

#### **6.2.4 Revisionsmål**

Revisionsmålene kan opdeles, alt efter hvor henne i regnskabet det relateres til (Samuelson, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 206-208). I forhold til resultatopgørelse har COVID-19 øget fokuset på revisionsmålene forekomst, nøjagtighed og klassifikation. Forekomst omhandler de transaktioner eller begivenheder, som er bogført, eksisterer og vedrører virksomheden. Dvs. at virksomheden opfylder betingelserne for at opnå støtte fra Staten i henhold til hjælpepakkerne og derved transaktioner, der eksisterer og vedrører virksomheden. Nøjagtighed omhandler, hvorvidt beløb og andre data vedrørende bogførte transaktioner og begivenheder er bogført behørigt. Dvs. beløbene, som virksomheden har fået via hjælpepakkerne, er oplyst i regnskabet korrekt og præcist. Klassifikation omhandler, at transaktioner og begivenheder er blevet bogført på de rigtige konti. Dvs. COVID-19-hjælpepakkerne er blevet klassificeret i den rette regnskabspost, som i dette tilfælde vil være ”andre driftsindtægter”.

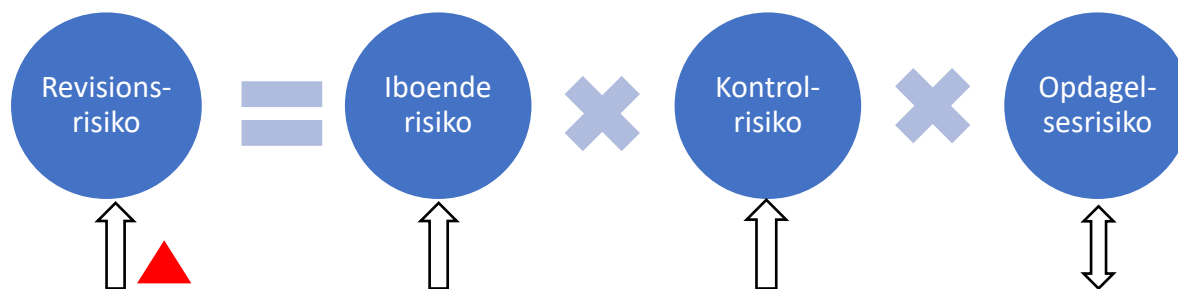
Revisionsmål angående balanceposter, som er særlig interessante på baggrund af COVID-19, vil være rettigheder og forpligtelser samt værdiansættelse og fordeling. Rettigheder og forpligtelser handler om, hvorvidt virksomheden har eller kontrollerer rettighederne til aktiverne og forpligtelserne, som påhviler virksomheden. Dvs. i en COVID-19-kontekst er dette relevant i forhold til deres opfyldelse

af covenants og andre låneaftaler. Revisionsmålet værdiansættelse og fordeling omhandler aktiver, forpligtelser og egenkapitalposter, som er medtaget i regnskabet med de passende beløb, og eventuelle værdiansættelses- og fordelings reguleringer, der er passende bogført. I henhold til COVID-19 vil dette være interessant, idet pandemien har medført stor usikkerhed for virksomheder og herunder også værdiansættelse af aktiver og passiver.

Revisionsmål, der vil være interessante i et COVID-19-perspektiv i relation til noteoplysninger, vil være forekomst, fuldstændighed, klassifikation og forståelighed. Forekomst omhandler oplyste begivenheder, transaktioner og andre forhold, som er indtruffet og vedrører virksomheden. Dvs. i de tilfælde, hvor COVID-19 er oplyst og indtruffet, faktisk også vedrører virksomheden. Fuldstændighed omhandler, hvorvidt alle oplysninger, som skal medtages i regnskabet, er blevet medtaget. Dvs. i en COVID-19 kontekst skal revisor oplyse alle de indvirkninger, COVID-19 har haft på regnskabet som helhed. Klassifikation og forståelighed handler om, hvorvidt finansiell information er passende præsenteret og beskrevet, og oplysninger er udtrykt klart. I relation til COVID-19 skal revisor netop præsentere og beskrive pandemiens finansielle indvirkninger på regnskabet, såfremt det er muligt og passende.

### **6.2.5 Revisionsrisiko**

I en tid forbundet med usikkerhed bør revisor være opmærksom på at tilpasse sig sine revisionsprocedurer korrekt, så der kan opnås tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Going concern er et centralt forhold i revisionen og skal derfor behandles af revisor under hele revisionsprocessen. Der kan tages udgangspunkt i revisionsrisikoen for at vurdere risiciene forbundet med COVID-19, og hvilke risici dette har medført i relation til going concern. Det kan overordnet set vurderes, at revisionsrisikoen er steget på baggrund af COVID-19. Der vil nedenfor gås i dybden med samtlige områder i revisionsrisikomodelen, og hvordan COVID-19 har medført stigende risiko i henhold til revisors arbejde med going concern.



Figur 10: Revisionsrisikomodelen qua COVID-19. Egen tilvirkning.

### **Iboende risiko:**

Den iboende risiko vurderes ud fra virksomhedens forretning og dens forretningsmodel. Dette inkluderer blandt andet vurdering af virksomhedens salgsprodukter, kundetyper og markeder. Den iboende risiko er altså risikoen for, at der opstår fejl i en given komponent i regnskabet, som kan være alt imellem en transaktion, en balancepost eller en noteoplysning, hvor der ikke tages højde for virksomhedens tilrettelagte interne kontroller (Samuelsen, Davidsen, Sudan, & Parker, 2019, s. 189-190). Der vil alt andet lige være en høj iboende risiko, hvis der er tale om komplekse beregninger, hvor der indgår regnskabsmæssige skøn eller andre eksterne faktorer. Herunder COVID-19-pandemien, som har medført usikkerhed for mange virksomheder angående blandt andet værdiansættelse af aktiver og opfyldelse af covenants. COVID-19 er et essentielt element, der eksplicit har haft indvirkninger på samtlige brancher og herunder flere komponenter i deres regnskaber. På baggrund af ovenstående vurderes det, at den iboende risiko er steget qua COVID-19.

### **Kontrolrisiko:**

Kontrolrisikoen vurderes ud fra effektiviteten af ledelsens udformning, implementering og opretholdelse af interne kontroller til at behandle konstaterede risici, som truer opfyldelsen af virksomhedens mål, der er væsentligt for udarbejdelsen af virksomhedens regnskaber, jævnfør ISA 200, A39. Det er altså risikoen for, at en væsentlig fejl i regnskabet ikke bliver opdaget af virksomhedens interne kontroller. Jo mere effektive de interne kontroller er, jo lavere vil kontrolrisikoen være, og omvendt vil kontrolrisikoen være høj, hvis de interne kontroller ikke er særlig effektive. Dog er det vigtigt at pointere, at kontrolrisikoen aldrig fuldstændig kan bortskaffes, idet der altid vil være en risiko forbundet med udførelsen af en fejlagtig intern kontrol. I relation til COVID-19 kan det vurderes, at virksomhedernes interne kontroller har været udfordret, idet COVID-19 har medført, at virksomhederne har skullet tilpasse sig omstændighederne. Eksempelvis kan revisor i visse tilfælde på baggrund

af COVID-19 ikke være i stand til at forstå og teste interne kontroller, da virksomheden har ændret måden, hvorpå den opererer. Derfor vurderes det, at kontrolrisikoen er steget qua COVID-19.

### **Opdagelsesrisiko:**

Opdagelsesrisikoen er risikoen for, at revisor ej opdager væsentlig fejlinformation i regnskabet. Hvad angår revisionsrisikomodellen, er opdagelsesrisikoen den eneste af de tre variable, som revisor reelt har indflydelse på og kan ændre. Opdagelsesrisikoen kan fra revisors side nedbringes til et tilnærmelsesvist acceptabelt niveau, såfremt revisor udfører risikorettede handlinger. Hvad angår størrelsen af opdagelsesrisikoen, skal denne anses som værende omvendt proportionel med risikoen for væsentlig fejlinformation. Med andre ord vil det sige, at såfremt både den iboende risiko samt kontrolrisikoen er lav, kan revisor godt tilgodese en høj opdagelsesrisiko, ergo udføre færre handlinger. Omvendt vil en høj iboende risiko samt kontrolrisiko resultere i flere handlinger fra revisors side. Hvad angår COVID-19, blev det vurderet foroven, at både den iboende risiko samt kontrolrisikoen er steget, hvilket alt andet lige medfører, at revisor skal udføre flere risikovurderingshandling for at komme i mål med revisionen. Eftersom opdagelsesrisikoen er den eneste risiko, som revisor direkte kan påvirke, skal revisor i et COVID-19-perspektiv udføre mere arbejde, for eksempel afdækning af usikkerheder om going concern, i henhold til indtægtsførelse af hjælpepakkerne eller overholdelse af covenants, for at den samlede revisionsrisiko kommer ned på et acceptabelt lavt niveau.

### **Revisionsrisikoen:**

Revisionsrisikoen er en funktion af den iboende risiko, kontrolrisiko og opdagelsesrisikoen, jævnfør ISA 200.A32. Som det kan ses af ovenstående, er både den iboende risiko og kontrolrisikoen steget, hvor opdagelsesrisikoen på den anden side kan justeres alt efter revisors udførte risikovurderingshandling. Det vurderes netop på baggrund af det ovenstående, at revisionsrisikoen – set i lyset af COVID-19 – er steget.

### **6.2.5 Delkonklusion**

Der bliver af revisorerne givet udtryk for, at det er meget forskelligt, om revisor bruger en standard-procedure med checkliste, eller om der trækkes på generel professionel faglighed i forbindelse med revisors behandling af going concern i et COVID-19-perspektiv. Hvad angår dette, benyttes checklister for opnåelse af tilstrækkelig dokumentation, ergo revisionsbevis. Den professionelle faglighed anvendes til vurderingen af, om det indsamlede bevis om COVID-19 er passende. Det er ikke et krav,

at revisor trækker på det ene eller det andet. Den specifikke situation baner vejen for revisors handlemåde. Hvad angår de yderligere revisionshandlinger, er man som revisor blevet pålagt et konsultationskrav for at rådgive medarbejdere og dermed højne validiteten af revisionen. For de hårdest ramte brancher som hotel- og restaurationsbranchen er der forekommet en tvungen konsultation. Hertil har en række revisionshuse indført interne kvalitetsgange for netop at sikre kvaliteten af revisionen. Revisor skal forespørge ledelsen om pengestrømme, overskud og diverse budgetter for det kommende år. Dette er medvirkende til at sikre fremtiden hos den pågældende virksomhed. Revisor skal vurdere, om virksomhederne opfylder de respektive betingelser for hjælpepakkerne. Det ses, at der er en række revisionshandlinger, som revisor skal udføre i forbindelse med COVID-19 for netop at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Det kan konkluderes, at COVID-19 har øget fokuset på revisionsmålene forekomst, nøjagtighed og klassifikation i resultatopgørelsen. Hvad angår balanceposterne har COVID-19 øget fokuset på rettigheder og forpligtelser samt værdiansættelse og fordeling. Slutteligt har COVID-19 øget fokuset på revisionsmålene forekomst, fuldstændighed, klassifikation og forståelighed i relation til noteoplysninger. Ligeledes er revisionsrisikoen steget qua en stigning i den iboende risiko og kontrolrisikoen.

### 6.3 Revisors behandling af Statens tiltag i henhold til going concern

I dette afsnit vil der gås i dybden med, hvilke påvirkninger Statens tiltag har haft på revisors arbejde. Der vil her være to hovedfokusområder, udskydelse af fristen for virksomhedernes årsrapporter og Statens hjælpepakker. Dette vil blive analyseret i en going concern-kontekst.

#### 6.3.1 Udskydelse af frist for indsendelse af virksomhedernes årsrapporter

Der blev den 2. april 2020 afgivet et lovforslag om at udskyde fristerne for virksomhedernes indsendelse af årsrapporter. Efterfølgende har erhvervsministeren den 7. og 8. april vedtaget, at reglerne for indsendelse af virksomhedernes årsrapporter udskydes med 3 måneder. Det kan antages, at udskydelsen har givet revisor mere tid til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis som grundlag for konklusionen for revisionspåtegningen. Derudover har det givet både revisor og virksomhederne mere tid til at få et bedre indblik i de reelle konsekvenser og indvirkninger, COVID-19 har haft. Dette ses udtrykt af RN i følgende citat:

”Det har givet virksomhederne mulighed for at se tiden an, inden man offentliggør årsrapporten”  
(linje 213-214, bilag 3).

Udskydelsen af fristen for indsendelsen af årsrapporten med 3 måneder har ligeledes betydet, at revisor jævnfør regulering skal foretage yderligere revisionshandlinger til at afdække forhold, der efter revisors vurdering er relevante frem til datoen for revisionspåtegningen. Dvs. udskydelsen har overordnet betydet, at revisor nu også skal foretage revisionshandlinger i en længere periode på maksimum 3 måneder mere sammenlignet med et almindeligt regnskabsår. Statusrevisionen har derfor med andre ord alt andet lige udgjort en større andel af den samlede revision end normalvis.

Ud fra interviewpersonernes svar er følgende tabel opstillet med de fordele og ulemper, som revisor i praksis forbinder med udskydelsen af fristen for indsendelse af virksomhedernes årsrapport.

Udskydelse af fristen for indsendelse af årsrapport	
Fordele	Ulemper
<ul style="list-style-type: none"><li>• Tidseksponering</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Har forlænget statusperioden</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Tidsmæssigt klogere</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bagud med revisionen af regnskaberne for 2020</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Bedre dialog med ledelsen</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Manglende sammenhæng i regulering</li></ul>

Figur 11: Fordele og ulemper ved udskydelsen af fristen. Egen tilvirkning.

Der er enighed blandt interviewpersonerne om, at den klare fordel med udskydelsen af fristen er, at revisor har fået mere tid i sin revision, hvilket har været nødvendigt på baggrund af usikkerhed forbundet med COVID-19. Hvor revisor skulle indsende virksomhedernes årsrapport den 31. maj, fik han eller hun nu mulighed for at indsende årsrapporterne senest den 31. august. Det har givet revisor mere tid med hensyn til eksponering af de tiltag, som Staten har vedtaget. Ydermere ses en klar fordel i den viden, som både revisorerne og virksomhederne har skabt, da de nu får mere tid til at se udviklingen i de enkelte dele i årsrapporten. Udskydelsen har med andre ord været med til at give både revisor og virksomhederne mere tid til at blive klogere på situationen med COVID-19 og dens indvirkninger. Man skal huske på, at tilbage i foråret 2020 var COVID-19 stadig nyt og derfor forbundet med stor usikkerhed for både revisor og virksomhederne. I forhold til regnskaberne for 2020, som

revisor behandler i øjeblikket (forår 2021), er revisor blevet mere fortrolig med at arbejde digitalt. Dette kan betyde, at revisor ikke på samme måde vil have behov eller samme fordel, hvis fristen udskydes igen som sidste år. I den forbindelse udtaler HBO om fortroligheden blandt de praktiserende revisorer, at:

*”man er blevet mere fortrolig på disse miljøer. Vi er også blevet mere fortrolige som revisorer på at indhente information. Derfor tror jeg, det bliver bedre i år (...)”* (linje 140-142, bilag 5).

Hvad angår ulemperne ved Statens udskydelse af virksomhedernes indsendelse af årsrapport med 3 måneder, ses der blandt andet, at mange af de opgaver, som revisor vanligt udførte før maj måned eller op til maj måned, blev løst på et senere tidspunkt på året. Denne udskydelse har haft en eksplicit indvirkning på revisors tid, da de ikke har haft mulighed for at holde sommerferie, som de plejer. Det har derfor givet dem en forlænget statusperiode. Denne forlængede statusperiode har haft en indvirkning på revisors planlægning på 2020-regnskaberne, da de nu – meget pludseligt – er kommet bagud. Dette resulterer i, at de praktiserende revisorer bliver stillet over for skærpede krav. De adspurgte interviewpersoner oplever denne udskydelse som en belastning.

På daværende tidspunkt ved udførelsen af forskningsinterviewene forventede interviewpersonerne, at der ville ske en efterregulering af kompensation af faste omkostninger og/eller udskydelse af fristen for indsendelse af årsrapporten på lignende vis som i 2020. Derfor vurderede interviewpersonerne på dette tidspunkt, at de både var tidsmæssigt og ressourcemæssigt begrænset. Dette ville skabe udfordringer for revisor, idet revisors behandling af virksomhedernes hjælpepakker og herunder kompensation for faste omkostninger oprindeligt havde den samme frist som for indsendelse af årsrapporterne. I foråret 2020 har Erhvervsstyrelsen valgt at udskyde fristen for ansøgningen om kompensation af faste omkostninger med 2 måneder til 15. juni 2021. Ligeledes er der på nuværende tidspunkt indsat et hastelovforslag om udskydelse af fristen for indsendelse af årsrapporten med 1 måned, som blev vedtaget den 11. maj 2021 (Virksomhedsguiden, 2021; Erhvervsministeriet, 2021; Erhvervsministeriet, 2021a).

### **6.3.2 Revisors behandling af hjælpepakkerne**

Regeringen har sammen med Folketingets øvrige partier aftalt flere initiativer for at holde hånden under virksomheder og arbejdspladser og afbøde de økonomiske konsekvenser i lyset af COVID-19.



Dette gælder ikke blot i Danmark. Tilsvarende har regeringer i mange andre lande vedtaget hjælpepakker for erhvervslivet. Hjælpepakkerne har været med til at støtte virksomhederne økonomisk, da (delvis) nedlukning af samfundet har betydet, at mange virksomheder har mistet en stor del af deres omsætning. Derfor har hjælpepakkerne især i de brancher, som er hårdest ramt, alt andet lige været med til at holde virksomhederne gunstigt i live ved at tilføre dem likviditet via forskellige regulatoriske tiltag.

Som også skrevet tidligere skal dette netop indgå i revisors overvejelser, når revisor forholder sig til ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, jævnfør ISA 570. Dette gør sig særligt gældende i dag, da man ikke har erfaret dette, men blot udført lignende handlinger i forbindelse med finanskrisen. Imidlertid skal revisor være opmærksom på, at ledelsens og revisors vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften skal dække en periode på mindst 12 måneder, hvilket ligeledes er blevet omtalt i afsnit 4.1.4 om tidshorizont, hvad angår going concern-vurderingen.

Derudover skal revisor udvise professionel skepsis, når revisor forholder sig til ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften og til virksomhedens oplysninger om de fremtidige resultater. Denne professionelle skepsis understreges i høj grad af myndighederne, da der opereres med en tid, hvor man som fagperson ikke kan og må agere på samme måde som tidligere. Dette kan adresseres således, at under de nuværende omstændigheder kan tidligere erfaring med at opnå tilstrækkelig finansiering ikke alene lægges til grund ved vurderingen af en virksomheds evne til at få dækket det fremtidige finansieringsbehov. Dette gør sig ligeledes gældende i relevant lovgivning. Hvad angår de fremtidige resultater, omfatter de ledelsens vurdering af indvirkningen af COVID-19 på virksomhedens afsætning og dermed omsætning, indtjening, leverancesikkerhed og ikke mindst likviditet samt ledelsens redegørelse for, i hvilken udstrækning de forventer, at de af Folketinget igangsatte hjælpepakker kan anvendes af virksomheden og dermed understøtte virksomhedens fortsatte drift.

Til dette udtaler HTK følgende:

*”Vi har ligesom vurderet, om man kunne få dem, og måske skrevet om det, når man skulle skrive om det i going concern-noten” (linje 152-153, bilag 9).*

Følgelig skal virksomheden oplyse om størrelsen samt arten af indtægts- og omkostningsposter, der er særlige på grund af deres art eller størrelse. Hvad angår tilskud fra kompensationsordningerne skal disse indregnes under ”særlige poster” i regnskabet, med en noteoplysning hertil. Hvis der dog opereres med et tilskud, som udgør et uvæsentligt beløb, kan oplysningen hertil udelades. Derudover skal oplysninger om tilskud med videre ligeledes gives, selvom posten ”andre driftsindtægter” blot indgår i posten ”bruttofortjeneste” eller ”bruttotab” i resultatopgørelsen.

### **Revisionshandlinger og bevis for hjælpepakker:**

Som erhvervsdrivende er man blevet pålagt at få udarbejdet en revisorerklæring for at få adgang til Statens hjælpepakke ”faste omkostninger”. Dette krav om revisorinvolvering skyldes, at der potentielt kan udløses en kompensation på op til 110 mio. kr. pr. CVR-nr. (FSR, 2020). Den direkte adgang til kompensation har udløst frygt for misbrug med Statens midler, hvorfor man fra politisk hold har ønsket en vis kontrol med udbetalingen. Med andre ord er der tale om politisk krav om kontrol, som revisorerne er blevet pålagt at hjælpe med at efterleve.

Når det gælder lønkomensationen og faste omkostninger, er disse ikke noget, der skal tilbagebetales. Revisors handlinger i forbindelse med dette vil være at tage disse med som en indtægt, hvilket typisk vil gøre sig gældende i virksomhedens budget. Ydermere anvender revisorerne checkspørgsmål til at få disse hjælpepakker periodiseret korrekt. I relation til revisors handlinger i forbindelse med brud på banklånene og de såkaldte ”covenants” udtaler HTK følgende:

*”Hvis der nu var nogle aftaler i banklånene og covenants, som de hedder, så kan det være, at de ikke kan opfylde de her covenants, og de brød dem, og det skal vi selvfølgelig tale med ledelsen om” (linje 168-170, bilag 9).*

Hvad angår revisors handlinger i forbindelse med forekomsten af hjælpepakkerne, udtaler HBO og HTK følgende:

HBO:

*”Vi har nogle retningslinjer for, hvornår vi mener, at det kan tælle med – hvornår er det så sikkert, at de kan få kompensationen, så vi faktisk tør at tage højde for det, når vi laver going concern-vurderingen” (linje 151-153, bilag 5).*

HTK:

*”Det er klart de hjælpepakker, som de har søgt osv., så laver vi en vurdering af det og siger, hvis de nu ikke har fået pengene udbetalt endnu – er der så en risiko for, at de ikke får dem?”* (linje 157-158, bilag 9).

Hvad angår revisors handlinger og foretagender i forbindelse med Statens tilskud, herunder hjælpepakker i COVID-19-perspektiv, ses der på baggrund af ovenstående analyse naturligvis en væsentlig forskel på opgavens omfang, alt efter om det er en stor kompleks virksomhed med mange millioner i omsætning, eller det er en mindre, og i revisionsmæssig forstand, mere simpel virksomhed med en lille omsætning. Det gælder for de mindre virksomheder, som på normal vis ikke anvender en revisor, at disse vil blive pålagt en række lovpligtige startomkostninger og derved kunne opfatte revisorkravet som ekstra bebyrdende samt belastende.

Et andet interessant punkt med hjælpepakkerne omhandler, hvordan fremtiden vil se ud, og herunder hvordan udfasningen af hjælpepakkerne indgår i revisors vurdering. Det ses, at virksomhederne i stor grad gør brug af hjælpepakkerne, og derved spiller det en central positiv rolle i virksomhedernes økonomiske situation. Derved vil hjælpepakkerne, når de udløber, muligvis skabe udfordringer for revisor, da der stadig er usikkerhed forbundet med hjælpepakkernes udfasning, og hvornår samfundet egentligt kan lukke helt op, så virksomhederne kan oparbejde en ”normal” omsætning igen. I følgende afsnit vil der være fokus på dette punkt, og hvordan revisor har behandlet dette i sin revision af going concern.

Nogle af hjælpepakkerne er lån, hvilket vil sige, at de på et tidspunkt skal tilbagebetales til Staten. Dette kan få konsekvenser for virksomheder, som har lidt økonomisk på grund af nedlukningen af samfundet, og som har svært ved at holde sig i live og vil mangle likviditet efter udfasningen af hjælpepakkerne.

Til dette udtaler LLL følgende:

*”Det, der vil ske, når nogle af de der momslån og A-skattelån skal tilbagebetales, er, at de virksomheder, som ikke er døde endnu, dør på det tidspunkt”* (linje 155-157, bilag 8).

Mange virksomheder er jo som sagt holdt kunstigt i live på baggrund af hjælpepakkerne. De vil i den forbindelse få det svært efter udfasningen af hjælpepakkerne. Dette er jo et interessant og essentielt forhold for revisor ved revisionen af going concern, idet det skaber usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften. I den forbindelse udtaler HBO:

*”Vi havde nogle ret velpolstrede virksomheder, da vi gik ind i den her coronasituation. Det gør så, at de havde rigtig meget på kistebunden at gnave af og havde råd til det, men nu begynder vi at være dernede, hvor det gør rigtig ondt” (linje 164-167, bilag 5).*

I forlængelse af dette kan det ligeledes nævnes, at i en situation, hvor hjælpepakkerne udfases, men hvor samfundet stadigvæk ikke bliver genåbnet på et normalt niveau som før genåbningen, kan det få store økonomiske konsekvenser for den enkelte virksomhed, idet det vil skabe udfordringer at skaffe den nødvendige likviditet, hvis virksomhederne ikke kan opnå samme omsætningsniveau, som før COVID-19 blev en realitet. Dog er der også det mere positive scenarie, at samfundet åbnes op, og virksomhederne kan opnå et normaliseret aktivitetsniveau inden for kort tid. MS har udtalt følgende om dette:

*”Det er klart, at hvis der er selskaber, der er meget afhængige af hjælpepakkerne, og de lige pludselig ikke er der – så kan det have store fatale konsekvenser. På den anden side ser vi ind i en periode nu, hvor der måske er ved at være en opdæmning og en mulighed for at åbne de fleste erhverv inden for en relativt kort periode” (linje 127-130, bilag 7).*

Der er til dels enighed blandt interviewpersonerne om, at udfasningen af hjælpepakkerne kan få negative konsekvenser for virksomhederne. Dette vil i værste tilfælde betyde, at nogle virksomheder vil blive nødt til at dreje nøglen om. Der kan her være tale om virksomheder, der er særligt ramt af nedlukningen af samfundet, eller virksomheder, som har mistet en stor del af deres aktivitetsniveau eller eksportmarked. Det vil gå værst ud over virksomheder, som ikke har et stærkt kapitalberedskab eller den nødvendige likviditet samt mulighed for udvidelse af låneaftaler, som vil stå i en meget svær position ved udfasningen af hjælpepakkerne. Den reelle udfordring er, at virksomhederne, men også revisorerne, ikke har stået i en lignende situation før og derfor ikke kender til, hvad fremtiden vil bringe om, hvornår virksomhederne igen kan åbne op til et normaliseret aktivitetsniveau.

Ud fra en analyse udarbejdet af FSR, som omhandler konkurser, der har fundet sted under COVID-19-pandemien, kan det ses, at antallet af konkurser faktisk ikke har været stigende, som jo vil være det naturlige, når man befinder sig i en samfundskrise, der har medført, at virksomhederne må lukke helt/delvist ned for deres aktiviteter. I 2020 blev der i alt registreret 5.613 konkurser, hvilket sammenlignet med 2019, hvor der var registreret 8.474 konkurser, er et fald på 2.861 konkurser. Med andre ord er der tale om et fald på 34 % (FSR og eStatistik, 2021). En af de primære årsager til denne udvikling skyldes hjælpepakkerne, som har holdt hånden under mange virksomheder. Den anden grund til, hvorfor der rent faktisk er sket et fald af konkurser under COVID-19, skyldes, at udskydelsen af fristen for indsendelse af årsrapporten har betydet, at mange nulvirksomheder (virksomheder uden omsætning), som normalt erklæres konkurs i 4. kvartal, som konsekvens vil overleve frem til 1. kvartal 2021 (ibid.).

Dette bliver fint understøttet af både KKJ og HBO, som udtaler følgende om hjælpepakkerens indvirkning på virksomhedens aktuelle økonomiske situation. Her nævner KKJ følgende om, at hjælpepakkerne har været en hjælp for mange virksomheder, men samtidig med til at skubbe de virksomheder, som måtte have haft problemer før COVID-19, ud i fremtiden.

*”Så havde man problemer før corona, så har man nok også problemer efter corona. Det er udgangspunktet i hvert fald. Så jeg tror ikke, problemerne forsvinder, de er bare blevet udskudt”* (linje 145-147, bilag 6).

HBO har også selv været opmærksom på denne konkursanalyse og opsummerer kort dette:

*”Har erfaret i en rapport udstedt af Dansk Industri, at vi ikke har så mange konkurser, som vi almindeligvis har. Der er faktisk nogle virksomheder, der er holdt kunstigt i live som følge af de her hjælpepakker. De vil jo helt naturligt dø efter udfasningen af hjælpepakkerne”* (linje 191-194, bilag 5).

### **6.3.3 Delkonklusion**

Statens udskydelse af frist for indsendelse af virksomhedernes årsrapporter med 3 måneder i 2020 har alt andet lige forlænget sæsonen for revisorerne, hvor statusrevisionen har udgjort en større andel af den samlede revision end almindeligvis. Dette har ligeledes betydet, at revisor samt virksomhederne er blevet klogere på situationen med COVID-19 samt dens indvirkninger på de enkelte bestanddele i årsrapporten. Revisor har opnået en gennemsigtighed samt klarhed over virksomhedens

situation. På den anden side har denne udskydelse haft en eksplicit indvirkning på revisors tid, da sæsonen er blevet forlænget, hvilket har betydet, at revisor er kommet bagud med planlægningsfasen af 2020-regnskaberne. Revisor har udvist professionel skepsis, hvad angår ledelsens vurdering af indvirkningen af COVID-19 på virksomhedens afsætning og dermed omsætning samt de andre regnskabsposter. Revisor er blevet pålagt et politisk krav om kontrol med udbetalingen af hjælpepakkerne qua frygt for virksomheders misbrug af Statens midler. Revisors involvering afhænger meget af størrelsen af virksomheden. Revisorerne frygter for utallige konkurser ved udfasningen af hjælpepakkerne, eftersom der fra virksomhedernes side skal tilbagebetales til Staten.

## 6.4 COVID-19 som en efterfølgende begivenhed

### 6.4.1 Introduktion

For mange virksomheder er den nuværende samfundskrise opstået efter regnskabsårets afslutning. Dvs. at det rammer særligt de mange virksomheder, der følger kalenderåret som regnskabsår, idet COVID-19 fik sin store påvirkning på det danske samfund med den første lockdown i marts 2020. Dette betyder derfor, at der for mange virksomheder har været tale om en efterfølgende begivenhed i deres regnskab. Det er derfor vigtigt, at revisor vurderer, om virksomhedens oplysninger om COVID-19 i regnskabet er passende behandlet. Revision af COVID-19 som en efterfølgende begivenhed er derfor et væsentligt forhold for revisor. Desuden har COVID-19 med dens negative påvirkning på en række virksomheder og deres regnskaber skabt en væsentlig indikation for at rette revisors opmærksomhed hen på going concern. Derfor kan going concern med andre ord blive relateret til en efterfølgende begivenhed, hvorfor det er centralt at behandle dette i samme kontekst. CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies), som er et internationalt revisionsudvalg, understreger vigtigheden af, at revisor vurderer, om virksomhedens oplysninger om indvirkninger af COVID-19 på virksomhedens aktiviteter, finansielle stilling og fremtidige resultater er tilstrækkelige. Derfor er det også et bærende element, at revisor vurderer COVID-19's indvirkninger på revisors behandling af going concern.

## 6.4.2 Tidslinje

Nedenfor ses en tidslinje over COVID-19 med udgangspunkt i Danmark.



Figur 12: Tidslinje over COVID-19. Egen tilvirkning.

### December 2019:

Wuhan Municipal Health Commission, Kina, rapporterede tilbage i december 2019 om en klynge af tilfælde af lungebetændelse i Wuhan, Hubei-provinsen. Her blev COVID-19 oprindeligt identificeret. Disse mennesker var primært tilknyttet salgstederne på Huanan Seafood Market, som ligeledes sælger levende dyr. På dette tidspunkt har det ingen indvirkninger haft på situationen i Danmark.

### 31.12.2019:

Dette er datoen, som størstedelen af virksomhederne i Danmark benytter som afslutningen af et 12-måneders regnskabsår. Dog behøver regnskabsåret ej følge kalenderåret.

### 31.03.2020:

Tredje pressemøde med statsministeren, hvor Danmark blev lukket ned i to uger. Konsekvenserne af dette var, at alle offentligt ansatte, der ikke varetog kritiske funktioner, blev sendt hjem. Derudover blev alle skoler, dagtilbud og institutioner lukket. Forsamlingsforbuddet blev sænket fra 1.000 til 100. Der er tale om en efterfølgende begivenhed i en revisionsmæssig forstand.

### 31.05.2020:

Dette er – som udgangspunkt – datoen for indsendelse af årsrapport til Erhvervsstyrelsen.

### 31.08.2020:

Alle virksomheder, hvis regnskabsår blev afsluttet i perioden fra den 31. oktober 2019 til og med den 30. april 2020, fik forlænget fristen for afholdelse af ordinær generalforsamling og indsendelse af årsrapport til Erhvervsstyrelsen. Fristen blev hertil forlænget med 3 måneder, hvorfor årsrapporten skulle modtages hos Erhvervsstyrelsen senest 8 måneder efter regnskabsårets udløb. For børsnoterede

og statslige aktieselskaber skulle Erhvervsstyrelsen dog modtage årsrapporten senest 7 måneder efter regnskabsårets udløb.

### **6.4.3 Revisors behandling af COVID-19 som en efterfølgende begivenhed**

Der er stor enighed blandt interviewpersoner om, at COVID-19 er en efterfølgende begivenhed for regnskaberne i 2019, hvilket gælder for de virksomheder, som følger kalenderåret som regnskabsår. Nærmere præcist bliver COVID-19 anset for at være et forhold, der indtrådte i foråret 2020 og derved efter balancedatoen. Det var netop først ved nedlukningen af samfundet i foråret 2020, at man blev opmærksom på COVID-19, idet det nu var meget tæt på og havde en direkte påvirkning på mange virksomheder. COVID-19 var netop ikke et forhold, som man på daværende tidspunkt tilbage i december 2019 havde det store fokus på ved udarbejdelsen af årsregnskabet.

Der kan her henvises til HTK, som udtaler sig kort og præcist om behandlingen af COVID-19 som en efterfølgende begivenhed:

*”Jamen vi har sagt, at det er en efterfølgende begivenhed. For 2019 var det noget, som ikke rigtig var der i december, Kina måske og måske enkelte steder i Europa, men ikke her. Så derfor var det en efterfølgende begivenhed på den måde” (linje 130-132, bilag 9).*

For revisor er det dog nødvendigt at gøre sig overvejelser om, hvorvidt man kunne have forudset, at COVID-19 ville få en påvirkning på virksomhedernes regnskab for 2019. Herunder eksempelvis vurdering af værdiansættelse eller måling af diverse aktiver, som er blevet påvirket af COVID-19. Dog er der igen stor enighed blandt interviewpersonerne om, at man på baggrund af situationen i december 2019 ikke kunne forudsige, hvad der ville ske i resten af 2020 og på længere sigt. Derfor er COVID-19 blevet behandlet som en efterfølgende begivenhed med tilhørende oplysninger om forholdet i årsregnskabet.

Hvis COVID-19 har påvirket virksomhederne, så skal dette selvfølgelig omtales i årsregnskabet for 2019, hvilket der vil gås i dybden med under analysen af COVID-19's påvirkning på revisionspåtegningen (afsnit 6.5).

Der er ligeledes enighed blandt interviewpersonerne om, at COVID-19 er en ikke-regulerende begivenhed for regnskaberne for 2019. Dette skyldes netop, at det antages, at COVID-19 i Danmark var



en begivenhed, der indtraf efter årsregnskabets afslutning (balancedatoen). COVID-19 skal derfor som udgangspunkt omtales i årsregnskabet, hvis det er væsentligt.

I de tilfælde, hvor COVID-19 har indtruffet som en begivenhed mellem balancedatoen og datoen for aflæggelsen af revisionspåtegningen, har revisor pligt til at udføre yderligere revisionshandlinger, såfremt forholdet vil kunne påvirke årsregnskabet. Af den grund er det også vigtigt, at revisor vurderer oplysninger, der blev tilgængelige efter balancedatoen, men før datoen for påtegningen, for derved at forhøje sit fokus på behandling af efterfølgende begivenheder i revisionen. Revisor har været nødsaget på baggrund af COVID-19 og udskydelsen af fristen for indsendelse af årsrapporten til at foretage vurdering af forhold i revisionen i en længere periode. RN udtaler følgende om, hvordan han oplevede situationen, da COVID-19 blev en realitet:

*”På balancedagen var der jo business as usual for de flestes vedkommende, og pludselig kommer vi ind i februar, og det her kommer meget tæt på. Vi lukker ned i marts, og fra februar til marts er situationen en helt anden for rigtig mange erhvervsdrivende. Her handlede det i høj grad om at være opmærksom på de her efterfølgende begivenheder” (linje 108-111, bilag 3).*

I et almindeligt år ville revisor hurtigt på normal vis løbe sine revisionshandlinger igennem, hvor det har været relevant. Men COVID-19 som en ekstern faktor, der har påvirket hele samfundet og derved mange virksomheder, har skabt stor usikkerhed. Tilbage i foråret 2020 vidste man ikke, hvad det egentlig var, og hvor lang tid det ville vare. Det har derfor været svært for revisor at vurdere effekterne heraf og derved skabt usikkerhed for hele revisionen, herunder vurderingen af virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Som tidligere nævnt er COVID-19 for mange virksomheder blevet behandlet som en ikke-regulerende efterfølgende begivenhed, og derfor skal den enkelte virksomhed og dens ledelse ikke foretage ændringer i regnskabet, men det kan dog kræves, at ledelsen omtaler COVID-19 i regnskabet, hvis det er væsentligt. Omtalen og afdækningen af COVID-19 bør være transparent og individuel i forhold til den specifikke virksomhed, hvilket vil inkludere en kort vurdering af ledelsens vurdering af COVID-19's påvirkning på virksomheden samt et estimat over de finansielle og økonomiske påvirkninger, som COVID-19 vil have på virksomheden. Hvis dette ikke er muligt, skal ledelsen afgive en erklæring, som beskriver, at det på nuværende tidspunkt ikke er muligt at opstille et estimat om COVID-19's påvirkninger, da COVID-19 tilbage i foråret 2020 som sagt var forbundet med stor

usikkerhed (IFAC, 2020). Dette vil netop betyde, at regnskabsbrugeren kan foretage sine beslutninger på et passende grundlag. En omtale af COVID-19 vil derfor være et krav, hvis det vurderes, at det vil kunne påvirke regnskabsbrugeren beslutningstagen. I en tid som nu med COVID-19 pandemien og den usikkerhed, som der er forbundet hertil, er det essentielt, at både ledelserne i virksomhederne og revisorerne er opmærksomme på efterfølgende begivenheder og foretager de passende justeringer med en tilstrækkelig omtale af COVID-19 for derved at forbedre kvaliteten af den finansielle rapportering.

I visse tilfælde kan COVID-19 dog godt udgøre en regulerende begivenhed, for eksempel hvis en virksomhed følger kalenderåret som regnskabsår, og COVID-19 udgør en efterfølgende begivenhed, hvor ledelsen vurderer, at COVID-19 vil få en gennemgående påvirkning på virksomhedens økonomiske og finansielle situation. For eksempel i tilfælde, hvor virksomheden ikke vil have det fornødne kapitalberedskab og derved ikke har likviditet til at kunne betale sine forpligtelser og gæld inden for 12 måneder. I dette tilfælde vil ledelsen vurdere, at virksomheden ikke vil opfylde forudsætningen for going concern, og derfor skal der ske en regulering og ændring i regnskabet. En ændring i forudsætningen for going concern vil altid være en regulerende begivenhed, og det vil kræve en fundamental ændring i grundlaget for regnskabsaflæggelsen, jævnfør IAS 10.15.

#### **6.4.4 Delkonklusion**

COVID-19 er blevet behandlet som en efterfølgende begivenhed for regnskaberne i 2019, der gælder de virksomheder, der følger kalenderåret som regnskabsår. Revisor havde ikke viden nok tilbage i december 2019 til at kunne forudsige, hvad der ville ske i 2020. Ergo er COVID-19 blevet behandlet som en efterfølgende begivenhed for 2019-regnskaberne. Naturligvis med tilhørende oplysninger om forholdet i årsregnskabet. Det har dog været udfordrende for revisor allerede at vurdere effekterne af COVID-19 og usikkerheden forbundet med hele revisionen samt virksomhedens evne til at fortsætte driften for 2019-regnskaberne. På nuværende tidspunkt har COVID-19 været et kendt forhold i over et år, og derfor står revisorerne i en stærkere position end tidligere. De har nu et større kendskab til, hvordan virksomhederne fungerer under restriktionerne, og de reelle indvirkninger, som COVID-19 har haft. Der er dog selvfølgelig stadig meget usikkerhed forbundet med COVID-19, såsom hvor lang tid restriktionerne vil fortsætte, og hvornår virksomhederne kan operere på normalt aktivitetsniveau igen. Det skaber i sidste ende også usikkerhed om going concern, og det kan derfor vurderes, at

COVID-19 har skabt udfordringer både i revisionen af regnskaberne i 2019 som en efterfølgende begivenhed, men ligeledes også for regnskaberne i 2020. I den forbindelse kan det vurderes, at COVID-19 i regnskaberne i 2019 som en efterfølgende begivenhed kan skabe tvivl om opfyldelse af forudsætningen for going concern for de virksomheder, der er hårdt ramt, og som ikke har et stærkt kapitalberedskab til at komme sikkert ud af krisen. Derfor kan det konkluderes, at for regnskaberne i 2019 kan COVID-19 som en efterfølgende begivenhed have en sammenhæng og en direkte påvirkning på den revisionsmæssige behandling af going concern.

## 6.5 COVID-19's påvirkning på revisionspåtegningen

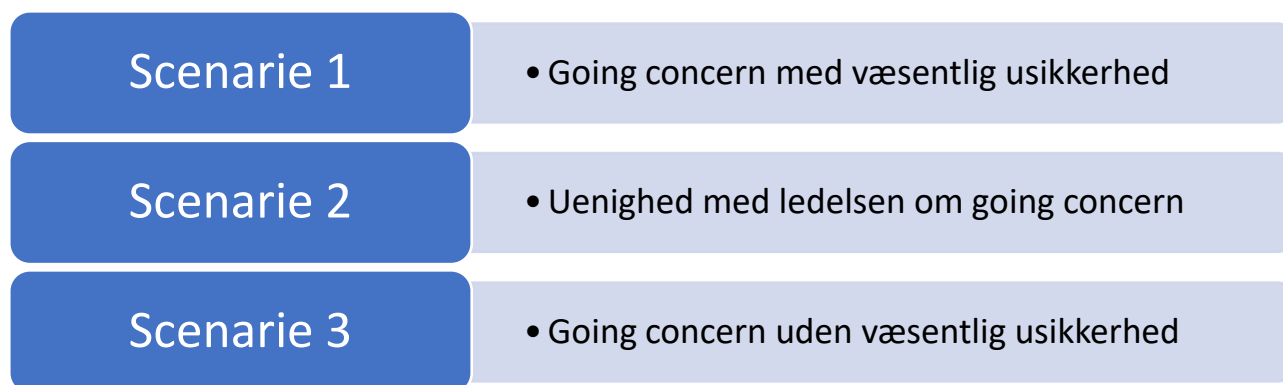
### 6.5.1 Introduktion

Samtlige danske virksomheder er enten eksplicit eller implicit påvirket af udbruddet af COVID-19 samt de tiltag, myndighederne har implementeret. Dette er blevet analyseret i afsnit 6.3. Mange virksomheder påvirkes fortsat væsentligt negativt med dertilhørende kæmpe usikkerheder med fortsat drift til følge. Going concern er altid en konkret vurdering ud fra den enkelte virksomhed. Going concern er som nævnt under teori-afsnittet en væsentlig del af revisionen og kan derfor også have en direkte påvirkning på konklusionen i revisionspåtegningen. COVID-19 har givet anledning til en række overvejelser for revisor ved vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften. Derved har det også skabt en række overvejelser for revisor i forbindelse med udarbejdelsen af revisionspåtegningen. Revisor har reelt set to muligheder for valget af revisionspåtegning. Revisor kan enten afgive en blank påtegning uden ændringer eller en modificeret påtegning.

Selve rammerne for revisors påtegninger fremgår direkte af erklæringsbekendtgørelsen. Derudover kan bekendtgørelsen udfyldes af de vejledninger samt standarder, der er indeholdt ISA 700 om "Den uafhængige revisors påtegning på et fuldstændigt regnskab med generelt formål" samt ISA 701 om "Modifikationer af den uafhængige revisors påtegning", så længe disse ikke er i strid med indholdet i bekendtgørelsen. Dette er beskrevet under afsnit 4.4. I dette afsnit vil der foretages en analyse af, hvordan COVID-19 har haft indvirkninger på udarbejdelsen af revisionspåtegningen med forudsætningen om going concern for øje. Det giver en bedre forståelse for, hvad revisor i de enkelte vejledninger, standarder og bekendtgørelser skal være særligt opmærksom på, da udformningen af revisionspåtegningen ikke sker på samme måde som hidtil.

### 6.5.2 Revisors overvejelser i forbindelse med revisionspåtegning

Ovenstående giver en række overvejelser, som revisor skal gøre sig i forbindelse med revisionspåtegninger relateret til going concern. Der kan hertil være flere scenarier omkring den potentielle indvirkning af COVID-19 på virksomheder, som revisor skal være opmærksom på. Der kan derfor foretages en scenarieanalyse, hvor disse scenarier analyseres nærmere. Disse er oplistet herunder:



Figur 13: Opstillede scenarier for COVID-19's påvirkning på revisionen. Egen tilvirkning.

#### **Scenarie 1: Going concern med væsentlige usikkerheder**

De aktuelle usikre økonomiske, driftsmæssige og andre forhold, der opstår som følge af COVID-19-pandemien, vil sandsynligvis medføre øget risiko. Ergo kan der være behov for mere overbevisende og tilstrækkeligt revisionsbevis i relation til ledelsens vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte som en going concern og de relaterede oplysninger, hvor det er relevant, i årsregnskabet. Revisors konklusioner vedrørende going concern, i lyset af virksomhedens faktiske omstændigheder, bestemmer den mulige indvirkning på revisionspåtegningen (IAASB, Staff Audit Practice Alert, 2020). Revisor skal beskrive de omstændigheder og den omverden, som virksomhedens står over for, og som kan skabe væsentlig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte som en igangværende virksomhed som følge af COVID-19 – i betragtning af foranstaltningerne og planer udstedt af de respektive regeringer.

Derudover skal revisor oplyse konsekvenserne af den aktuelle situation både operationelt og økonomisk. Dog bør oplysningen ikke begrænses til COVID-19, hvis der er andre begivenheder og betingelser, der bidrager til usikkerheden omkring going concern.

Der kan, i tilfælde af at der er væsentlig usikkerhed forbundet med going concern, henføres til, at revisor har forskellige muligheder for valget af udformningen af revisionspåtegningen. Dette afhænger dog af ledelsens behandling af usikkerhed i regnskabet. Dvs. revisors vurdering af, hvorvidt virksomheden og derved ledelsen har afdækket usikkerheden tilstrækkeligt relateret til opfyldelse af forudsætningen for going concern i regnskabet. Afhængig af den specifikke situation kan revisor vælge at foretage følgende to former for rapportering i sin påtegning. Disse er detaljeret beskrevet i henhold til COVID-19 nedenfor.

Blank påtegning + et separat afsnit med overskriften ”Væsentlig usikkerhed i forbindelse med going concern”, jf. ISA 570.22:

I det tilfælde, hvor revisor vurderer, at COVID-19 har medført en usikkerhed forbundet med going concern, men hvor ledelsen har foretaget de nødvendige handlinger til at afdække usikkerheden, skal revisor alene foretage sin påtegning på almindelig vis (blank påtegning), dog skal der inkluderes et separat afsnit med titlen ”Væsentlig usikkerhed i forbindelse med going concern”. Dette skal være med til at oplyse regnskabsbrugeren om, hvorvidt der foreligger en usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften på baggrund af COVID-19, men at virksomheden har foretaget de nødvendige foranstaltninger. Dvs. i tilfælde af at regnskabet indeholder tilfredsstillende oplysninger om væsentlig usikkerhed forbundet med going concern, og forudsætningen ifølge ledelsen er til stede til trods for den væsentlige usikkerhed, skal revisor, såfremt han/hun er enig, ikke ændre og modificere sin konklusion i revisionspåtegningen. Der skal alene i revisionspåtegningen være et separat afsnit om den væsentlige usikkerhed vedrørende fortsat drift. I dette afsnit gør revisor regnskabsbrugeren opmærksom på den note i regnskabet, der indeholder oplysninger om denne væsentlige usikkerhed.

Oplysningen skal være klar og tydelig, i forhold til at der er en væsentlig usikkerhed relateret til begivenheder eller forhold, der kan skabe væsentlig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte som en igangværende virksomhed – ergo at virksomheden muligvis ikke er i stand til at realisere sine aktiver samt dække sine forpligtelser under udøvelse af en normal forretning. Ud over specifikke oplysninger om, hvordan virksomhedens evne til at fortsætte som en igangværende virksomhed påvirkes af konsekvenserne af COVID-19 og regeringstiltag, der i øjeblikket er stiftet bekendtskab med, skal revisor oplyse, at der er en usikkerhed om, hvordan ting kan ændre sig, og hvordan det vil påvirke enheden.

Dette bliver også understreget af MS, der beskriver revisors handlemåde i forbindelse med COVID-19 og dens indvirkninger på revisionspåtegningen:

*”Det er lige meget, om det er COVID-19, der er årsagen, eller andre forhold, der er årsagen. Der er den mulighed, at vi inddrager et særskilt afsnit i revisionspåtegningen, hvor det er, vi gør opmærksom på, at der er usikkerhed om going concern/fortsat drift” (linje 86-89, bilag 7).*

Det er ledelsen, som har ansvaret for, at regnskabet er retvisende og herunder opfylder forudsætningen for going concern. Derved er det også ledelsens ansvar, at COVID-19 er behandlet korrekt i regnskabet i henhold til vurderingen af going concern som regnskabsprincip. Det er derimod alene revisors rolle og ansvar jævnfør ISA 570 at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis for at konkludere, hvorvidt virksomhedens anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet er passende.

#### Modificeret påtegning med forbehold:

Hvis der er tale om et tilfælde, hvor COVID-19 har medført væsentlig usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og revisor har vurderet, at ledelsens afdækning af usikkerheden ikke er tilstrækkeligt behandlet i regnskabet, skal revisor afgive en modificeret påtegning enten med forbehold eller en afkræftende konklusion. Hvis regnskabet ikke indeholder fyldestgørende oplysninger om de væsentlige usikkerheder, der er forbundet med COVID-19, skal revisor (IAASB, Staff Audit Practice Alert, 2020, s. 4-5):

- udtrykke en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion efter behov i overensstemmelse med ISA 705 (revideret) og
- oplyse i afsnittet ”Grundlag for konklusion med forbehold” eller ”Grundlag for afkræftende konklusion” i revisionspåtegningen, at der foreligger en væsentlig usikkerhed, der kan skabe væsentlig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte som en igangværende virksomhed, samt at regnskabet ikke giver fyldestgørende oplysninger om forholdet.

HTK udtaler i den forbindelse om situationen, hvor going concern udgør en væsentlig usikkerhed, og hvor ledelsen ikke har foretaget de nødvendige risikohandlinger for at afdække risikoen vedrørende forudsætningen for going concern:

*”Hvis ledelsen siger, jamen jeg vil ikke aflægge regnskabet, og jeg vil ikke skrive noget om det her med mit likviditetsberedskab, jamen så skal vi skrive et forbehold. Men igen så ender det typisk ud med, at vi taler med ledelsen om, at de selvfølgelig skriver noget, så vi ikke tager et forbehold” (linje 104-107, bilag 9).*

Som det også nævnes af ovenstående citat, er forbehold angående COVID-19 og usikkerhed vedrørende going concern en sjældenhed, idet revisor ofte vil gå i dialog med ledelsen og opfordre virksomheden til at foretage de nødvendige handlinger og give de nødvendige oplysninger for derved at undgå en modificeret konklusion, hvilket ikke vil være i ledelsens interesse. Derfor kan det vurderes, at en revisionspåtegning med forbehold på baggrund af COVID-19 og dens indvirkning på usikkerheden vedrørende going concern vil være usædvanligt i dette scenarie, idet ledelsen vil have et incitament til at undgå en revisionspåtegning med forbehold og i værste fald en afkræftende konklusion.

### **Scenarie 2: Uenighed med ledelsen om going concern**

I det tilfælde, at revisor er uenig med ledelsen omkring, hvorvidt regnskabet er udarbejdet under forudsætningen for going concern, skal revisor foretage en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen. Hvis det anses, at revisor er uenig i, at ledelsen har vurderet COVID-19 som et forhold, der ikke udgør en væsentlig usikkerhed, og derved ikke har foretaget de nødvendige handlinger til at afdække usikkerheden, er revisor nødsaget til at afgive en afkræftende konklusion. Dette skyldes i bund og grund, at hvis revisor vurderer, at regnskabet indeholder væsentlig fejlinformation, og det samtidig er et gennemgribende forhold, skal revisor altid foretage en afkræftende konklusion. I sagens natur vil usikkerhed om going concern være et gennemgribende forhold i de tilfælde, hvor going concern er valgt som regnskabsprincip. En uenighed om denne vurdering mellem ledelsen og revisor vil derfor medføre en væsentlig fejl i regnskabet og derved ikke give et retvisende billede af virksomhedens finansielle og økonomiske situation.

Hvis det i det konkrete scenarie med COVID-19 vurderes af ledelsen, at COVID-19 og herunder usikkerheden om going concern er tilstrækkeligt oplyst og behandlet i regnskabet, men revisor er uenig i dette, vil det betyde en væsentlig og gennemgribende fejl i regnskabet. I dette scenarie vil det ikke være nok at foretage et forbehold, men revisor er nødsaget til at udtrykke klart og tydeligt i revisionspåtegningen, at revisor er uenig med ledelsen om dette.

Det vurderes, at denne form for modifikation af revisionspåtegningen er meget sjælden i praksis, idet ledelsen af virksomheden ofte gerne vil undgå dette scenarie og derfor foretager de nødvendige handlinger for at afhjælpe usikkerheden forbundet med going concern. Med andre ord vil det være i ledelsens interesse at undgå denne form for revisionspåtegning, idet det vil indikere, at regnskabet er forkert eller mangelfuldt, hvor revisor konkluderer, at regnskabet som helhed ikke er retvisende.

### **Scenarie 3: Going concern uden væsentlig usikkerhed**

I det tilfælde, hvor COVID-19 ikke har skabt væsentlig usikkerhed, men stadigvæk har haft en påvirkning på den enkelte virksomhed, har revisor mulighed for at afgive en blank påtegning. Dvs. en påtegning uden ændringer, idet revisor har vurderet, at ledelsen har foretaget de nødvendige handlinger, og revisor er enige i ledelsens vurdering om, at der ikke er væsentlig usikkerhed forbundet med going concern. Virksomheden kan i forlængelse heraf og fra opfordring fra revisor vælge at oplyse om COVID-19 i regnskabet. Det kan eksempelvis ske under en supplerende oplysning i en note med eksempelvis titlen ”COVID-19’s indvirkning på vores forretning”. Der kan også vælges at beskrive COVID-19 og dens påvirkning på virksomheden som en efterfølgende begivenhed, hvilket har været tilfældet for mange virksomheder for 2019-regnskaberne (som er detaljeret behandlet i afsnit 6.4). Det vigtigste er dog, at oplysningen er fremtrædende og let tilgængelige for regnskabsbrugeren.

I dette scenarie, hvor det er vurderet, at der ikke er væsentlig usikkerhed forbundet med going concern, kan det stadigvæk være i interessenternes og omverdens interesse, hvordan COVID-19 har påvirket virksomheden. Det kan vurderes, at det vil udgøre relevant information for interessenterne i vurdering af virksomhedens nuværende og fremtidige finansielle situation. Selvom COVID-19 ikke har skabt væsentlig usikkerhed forbundet med forudsætningen for going concern, kan det stadig vurderes af revisor, at det er et forhold, som bør komme til regnskabsbrugers kendskab. Det vil alt andet lige skabe mere gennemsigtighed for omverden omkring virksomhedens situation.

I denne henseende kan der refereres til HTK, som netop udtaler sig om dette, og hvad der gøres i praksis ved udarbejdelsen af revisionspåtegning:

*”Så kan der være, hvor vi siger, jamen der er ikke væsentlig usikkerhed, men revisorerne vil forvente, eller læseren af regnskabet vil jo forvente, at der er en omtale af usikkerhed, hvis man nu har haft underskud eller meget faldende resultat. Så forventer man det, vi kalder en note 1-oplysning, i*



*regnskabet, hvor man beskriver lidt om, hvorvidt der har været et stort fald i omsætningen på grund af COVID-19, men ledelsen har vurderet, at der ikke er usikkerhed om going concern, fordi vi har undersøgt likviditeten og tilførsel af ny kapital fra ejerne” (linje 84-89, bilag 9).*

I henhold til revisorlovens § 16, stk. 1 er revisors rolle nemlig at være offentlighedens tillidsrepræsentant, og derfor vil det også kræve, at revisor kommenterer og oplyser om COVID-19's indvirkninger på virksomheden, selvom det ikke udgør en væsentlig usikkerhed. Det er derfor et grundlæggende element i revisors arbejde og funktion i samfundet at kunne oplyse omverden om forhold, der kan påvirke virksomheden, herunder COVID-19's indvirkninger.

Det er dog vigtigt fortsat at pointere, at revisors vurdering af COVID-19 i dette scenarie som et forhold, der ikke er forbundet med væsentlig usikkerhed om going concern, naturligvis ikke vil påvirke revisors konklusion i påtegningen, og revisor kan derfor stadig foretage en blank påtegning.

### **6.5.3 COVID-19-udfordringer med revisionspåtegningen**

Det kan antages, at en begivenhed som COVID-19 vil have stor påvirkning på revisors arbejde og særdeleshed udarbejdelsen af revisionspåtegningen, idet COVID-19 fandt sted i Danmark i foråret 2020, hvilket samtidig var tidspunktet for mange virksomheders offentliggørelse af årsrapporten eller slutningen af revisionen. Derfor kan det ud fra dette antages, at COVID-19 har medført en begrænsning i omfanget af revisionen (scope). Dvs. begrænsninger i revisors mulighed for at opnå egnet og tilstrækkeligt bevis til at konkludere, hvorvidt usikkerheden vedrørende going concern er passende behandlet af ledelsen. Hvis revisor ikke har mulighed for at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis, er revisor nødsaget til at foretage en modificeret revisionspåtegning. Der kan her være tale om en begrænsning fremsat af ledelsen eller en samfundsmæssig begrænsning pga. COVID-19, der vil gøre det svært at indsamle revisionsbevis.

Dog kan det vurderes, at Statens tiltag om udskydelse af fristen for indsendelse af årsregnskabet med 3 måneder har betydet, at revisor har haft længere tid til sin revision af virksomheden og bedre forståelse af indvirkningerne af COVID-19, hvorfor revisor har haft mulighed for at indsamle yderligere revisionsbevis, der har været nødvendigt på baggrund af COVID-19. Derfor kan det formodes, at der ikke er sket en særlig stor begrænsning i omfanget (scope) af revisionen på baggrund af COVID-19. Derfor vil dette heller ikke have den store indflydelse på udarbejdelsen af revisionspåtegningen.

#### **6.5.4 Tiltag, som kan indføres i henhold til udarbejdelsen af regnskabet**

I de tilfælde, hvor COVID-19 anses for at skabe tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, er det essentielt, at virksomhedens ledelse foretager de nødvendige tiltag og handlinger for at afdække usikkerheden. Hvis ledelsen konkluderer, at going concern-forudsætningen er til stede, men er opmærksom på, at usikkerhed forbundet med COVID-19 kan skabe signifikant tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, bør ledelsen afdække disse usikkerheder, hvilket blandt andet kan opnås ved at afdække ledelsens planer og strategi i henhold til behandlingen af COVID-19 og dens påvirkning i regnskabet.

Det kan vurderes ud fra ovenstående analyse og ud fra vejledninger fra IFAC og IAASB, at virksomhedens ledelse bør overveje at foretage følgende tiltag, hvis der opstår væsentlig usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften:

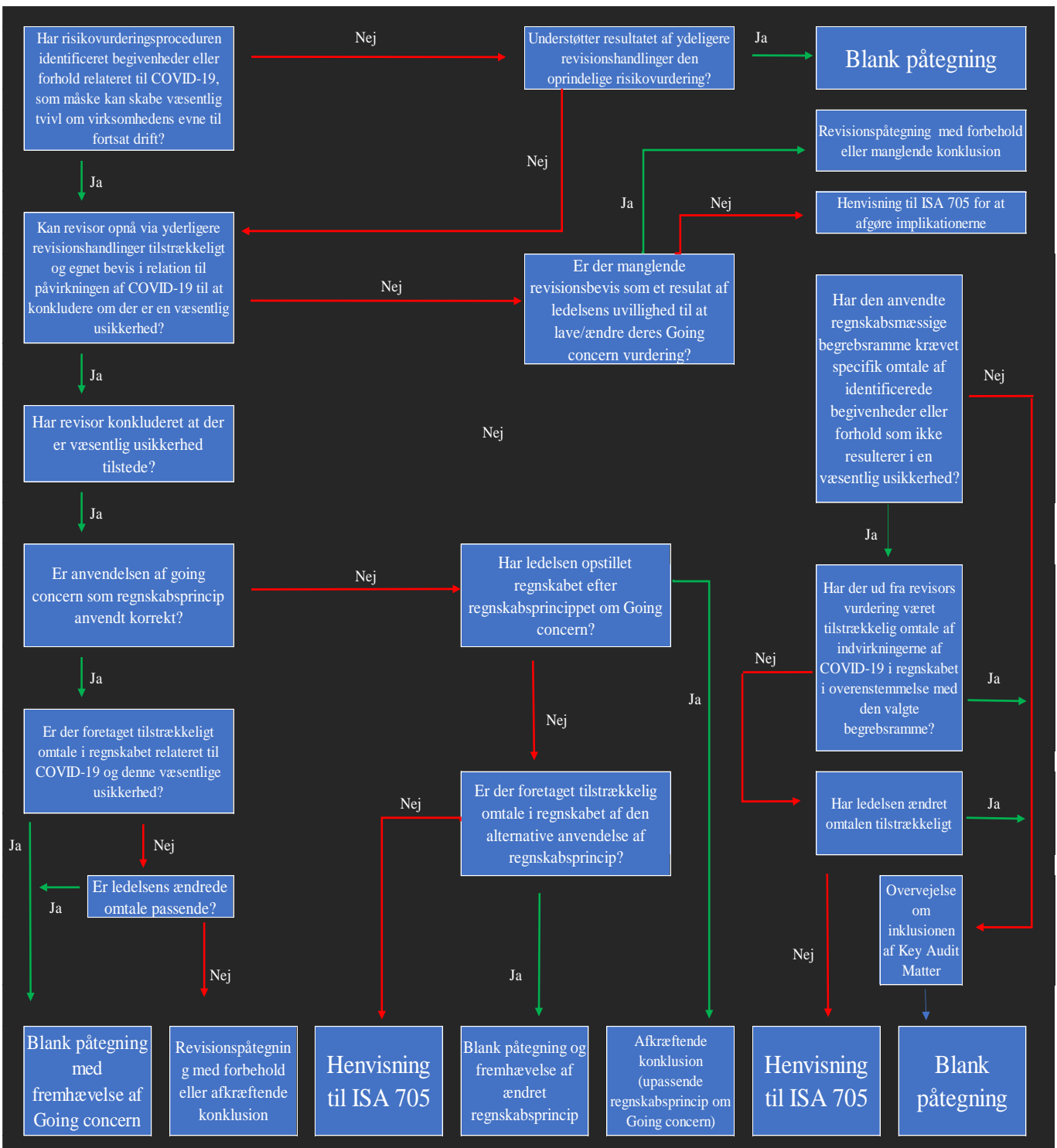
- Ledelsen bør være så specifik som muligt, i forhold til hvordan virksomheden er blevet påvirket af COVID-19.
- Ledelsen bør være omfattende i sit arbejde og opmærksom på andre faktorer, der kan have påvirkning på regnskabet i sammenhæng med COVID-19.
- Ledelsen bør forvente det uventede, idet COVID-19 er en meget speciel begivenhed, og der hurtigt kan ske forandringer.
- Ledelsen bør nøje beskrive sine risikohandlinger, som de har valgt at foretage.

Der er altså en række handlinger, som ledelsen kan foretage for at minimere usikkerheden forbundet med going concern pga. COVID-19 og derved risikoen for, at revisor vil tage en modifikation i sin revisionspåtegning.

Det kan vurderes, at COVID-19 vil spille en central rolle i revisors revidering af regnskaberne. Dette vil også være tilfældet, selvom en virksomhed måske ikke har været hårdt ramt af COVID-19, og der derfor ikke er skabt væsentlig usikkerhed om going concern, men der vil være en forventning fra regnskabsbrugeren og omverden om, at der oplyses om COVID-19 i regnskabet.

### 6.5.5 Sammenfatning af going concern-overvejelser med typer af konklusioner på revisionspåtegning i et COVID-19-perspektiv

Nedenstående diagram illustrerer revisors fremgangsmåde angående going concern-overvejelser med henblik på valget af konklusion på revisionspåtegningen. Dette er udarbejdet på baggrund af den ovenstående analyse i henhold til den beskrevne teori og gældende regulering (ISA 570, 700, 701, 705 & 706).



Figur 14: Sammenfatning. Egen tilvirkning.

### 6.5.6 Delkonklusion

Ud fra de opstillede scenarier om, hvorvidt COVID-19 vil påvirke revisors arbejde i henhold til udarbejdelsen af revisionspåtegningen, har revisor forskellige valgmuligheder, alt efter hvilken specifik situation revisor står i. Hvis der er væsentlig usikkerhed forbundet med going concern, kan revisor enten afgive en blank påtegning med et separat afsnit om fremhævelse af forholdet eller afgive en modificeret revisionspåtegning med forbehold. Hvis revisor er uenig i ledelsens vurdering af going concern-forudsætningen, skal revisor afgive en afkræftende konklusion, hvor der udtrykkes klart og tydeligt, at revisor er uenig med ledelsen. I tilfælde, hvor der ikke er usikkerhed om going concern, skal revisor afgive en blank påtegning, hvor revisor opfordrer ledelsen til at inkludere et afsnit om going concern i forlængelse af COVID-19.

## 7 Analyседel 2

I dette afsnit analyseres regnskaber for 2019 med henblik på at vurdere, hvilken effekt COVID-19 har haft på forudsætningen for going concern, og om dette derved har haft påvirkning på udarbejdelsen af konklusionen i revisionspåtegningen. Analysen vil basere sig på regnskaber for 2018 og 2019, som vil give et tidsmæssigt grundlag. Regnskaberne for 2018 er medtaget for at give et indblik i, hvordan revisionspåtegningerne i et "normalt" regnskabsår er udarbejdet. Herved opstilles et basisår, som kan sammenlignes med regnskaberne for 2019, som jo er forbundet med COVID-19. Regnskaberne for 2018 er medtaget alene for at give et sammenligningsgrundlag for, hvordan regnskaberne for 2019 har ændret sig. Dvs. udgangspunktet i analysen har været regnskaberne for 2019, hvor der herefter er valgt at sammenligne med de samme virksomheders regnskab for 2018. På denne måde kan der skabes en undersøgende analyse af COVID-19's reelle indvirkninger på revisors arbejde i henhold til udarbejdelsen af revisionspåtegningen. Det vil derfor i analysen kunne være muligt at vurdere COVID-19's påvirkning ud fra kvantitativt data. Efter denne analyse vil der udvælges specifikke revisionspåtegninger, som vil blive analyseret nærmere detaljeret, hvilket vil give et bedre indblik i, hvordan revisionen af regnskaberne foretages i praksis i denne specielle situation med COVID-19. Dette vil yderligere blive analyseret i forhold til den gældende lovgivning og regulering som beskrevet i teoriafsnittet.

Før analyse af det indsamlede data kan foretages, kræver det nogle afgrænsninger samt filtreringer, hvad angår virksomhedernes branche, selskabsform, regnskabsafslutningsdato, balancesum, antal heltidsbeskæftigede og omsætning. Denne filtrering er foretaget for at anskueliggøre dataindsamlingen for at gøre databehandlingsprocessen mere håndterbar, som i sidste ende vil betyde, at resultatet af dataene vil blive præsenteret på en simpel, men effektiv måde, hvorpå der kan drages eksemplificerede konklusioner. Analysen har nemlig til formål at komme frem til, hvilken påvirkning COVID-19 har haft for revisionspåtegningen og herunder forudsætningen for going concern med udgangspunkt i hotelbranchen i Danmark.

## 7.1 Dataindsamling

Til analysen af regnskaberne er der først og fremmest afgrænset til virksomheder i Danmark, der i udgangspunkt har offentliggjort et regnskab i 2019 (og 2018). Datagrundlag er indsamlet via databasen Navne & Numre Erhverv (bilag 10 og 11). Databasen giver brugerne mulighed for at søge efter specifikke data ud fra nogle udvalgte filtreringer. Hvad angår dataindsamlingen til analysen, er der gjort brug af selektiv udvælgelse, som er baseret på følgende filtreringer:

- Branche
- Virksomhedsform
- Regnskabsafslutningsdato
- Virksomheder med revisionspligt (balancesum, antal heltidsbeskæftigede, omsætning)

### 7.1.1 Branche

Den første filtrering, der er udvalgt, er branchetypen, virksomheder befinder sig i. Her er der valgt at have fokus på hotelbranchen, da det er en branche, som kan vurderes til at være hårdt ramt af COVID-19-krisen. Det udtales i en rapport udarbejdet af PwC i samarbejde med AxcelFuture, at 36 % af virksomhederne i hotelbranchen forventeligt vil være udfordret på likviditet, især de mindre hotelvirksomheder (PwC & AxcelFuture, 2020). Der kan herved ikke herskes tvivl om, at hotelbranchen er en af de brancher, der er hårdest ramt af udbruddet af COVID-19 i Danmark. Der er her nærmere specifikt valgt hoteller med branchekoden ”551010”.

### 7.1.2 Virksomhedsform

Der er blot blevet valgt at beskæftige sig med aktie- samt anpartsselskaber. Dette er netop valgt, eftersom at begge selskabsformer er underlagt de internationale regnskabsreguleringer som den

danske årsregnskabslov. Desuden er deres årsregnskab i udgangspunktet underlagt revision. Det er ligeledes disse to virksomhedsformer, hvor revisionen har en mere omfattende karakter, idet der er tale om kapitalselskaber.

### 7.1.3 Regnskabsafslutningsdato

Mange danske virksomheder har i disse måneder i 2021 travlt med at få de sidste tal samt punktummer sat i årsrapporterne for kalenderåret 2020, da de som udgangspunkt inden den 31. maj 2021 skal indsendes til Erhvervsstyrelsen. Samtidig venter slutafregningen for corona-kompensationsordningerne lige om hjørnet. Derfor har erhvervsminister, Simon Kollerup, den 14. april 2021 fremsat et hastelovforslag, der skal gøre det muligt for virksomhederne at skubbe fristen for indlevering af årsrapporterne en måned til den 30. juni 2021 (Erhvervsministeriet, 2021). Den 11. maj 2021 er dette blevet vedtaget af Folketinget (Erhvervsministeriet, 2021a). Dette rummer over 200.000 danske virksomheder, der nu skal indsende årsrapporten i slutningen af juni.

Ud fra ovenstående må det antages, at der fortsat er mange virksomheder, som ikke har indleveret årsrapporterne endnu, hvorfor et kig på 2020-regnskaber ikke vil give et retvisende billede af den samlede population til analysen.

### 7.1.4 Revisionspligt (balancesum, antal heltidsbeskæftigede, omsætning)

Udover afgrænsningen til hovedsageligt at fokusere på 2019-regnskaberne og 2018-regnskaberne som sammenligningsgrundlag afgrænses der til virksomheder, som har revisionspligt. De virksomheder, der både har en balancesum på mindst 4 mio. kr., en omsætning på mindst 8 mio. kr. samt heltidsbeskæftigede på mindst 12, kan ikke fravælge revision af årsregnskabet (Erhvervsstyrelsen, 2020). Derfor er der opstillet et kriterium om, at virksomheder minimum skal besidde en balancesum på 4 mio. kr. Derudover er der valgt at opstille et loft med en størsteværdi på balancesummen på 70 mio. kr. Dette er blot med hensyn til størrelsen af virksomheden, da det er valgt at afgrænse til mindre virksomheder, hvor det netop antages, at disse er blevet hårdest ramt af pandemien. Dvs. der er opstillet kriterie med et interval fra 4 mio. til 70 mio. kr. for balancesummen i virksomhederne. Der er ligeledes blevet filtreret på antallet af heltidsbeskæftigede på mindst 12, som igen skal ses med hensyn til de virksomheder, som kan fravælge revision. Omsætningsbegrænsningen på mindst 8 mio. kr. er ikke valgt som kriterie og filtreringspunkt, idet mange af virksomhederne i branchen alene har opgjort en bruttofortjeneste og derved ikke oplyst omsætningen i regnskabet. Derfor vil en filtrering på

omsætningen frasortere størstedelen af virksomhederne, hvorfor dette er fravalgt i databehandlingsprocessen.

#### 7.1.5 Definitioner af opstillede grupperinger af data

Det indsamlede data er delt op i 5 reelle kategorier. Der er medtaget en ekstra kategori for regnskaberne i 2018, idet enkelte regnskaber ikke var tilgængelige for regnskaberne i 2018. Kategoriseringen er foretaget ved at give alle regnskaber et tal mellem 1 og 6, alt efter hvordan regnskaberne er udarbejdet, og hvilken grad af fokus der har været på going concern i regnskaberne. Kategoriseringerne er følgende:

1. Afkræftende konklusion på baggrund af going concern
2. Konklusion med going concern forbehold
3. Fremhævelse af going concern
4. Noteoplysning om going concern
5. Ingen omtale af going concern
6. N/A = intet regnskab tilgængeligt for 2018

Den første kategori, afkræftende konklusion, omhandler de tilfælde, hvor revisor har foretaget en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen i relation til going concern. Konklusion med forbehold er den næste kategori, som omhandler de tilfælde, hvor revisor har taget forbehold for going concern. Dernæst er grupperingen fremhævelse af going concern, som omhandler de tilfælde, hvor revisor fremhæver forhold om going concern i revisionspåtegningen og henviser til den relevante note i regnskabet, hvor forholdet uddybes yderligere. Kategorien noteoplysning er defineret som de tilfælde, hvor regnskabet indeholder en omtale af going concern i større eller mindre grad. Det kan være i en note omhandlende going concern eller en note, som omhandler efterfølgende begivenheder, hvor COVID-19 er benævnt, herunder omhandlende going concern. Dvs. der både medtages noteoplysninger, hvor going concern direkte er oplyst, men også indirekte gennem andre forhold. Slutteligt er der kategorien N/A for de regnskaber, der ikke har offentliggjort et regnskab i 2018, idet de ikke var oprettet her.

## 7.2 Gennemgang af resultatet af dataindsamling

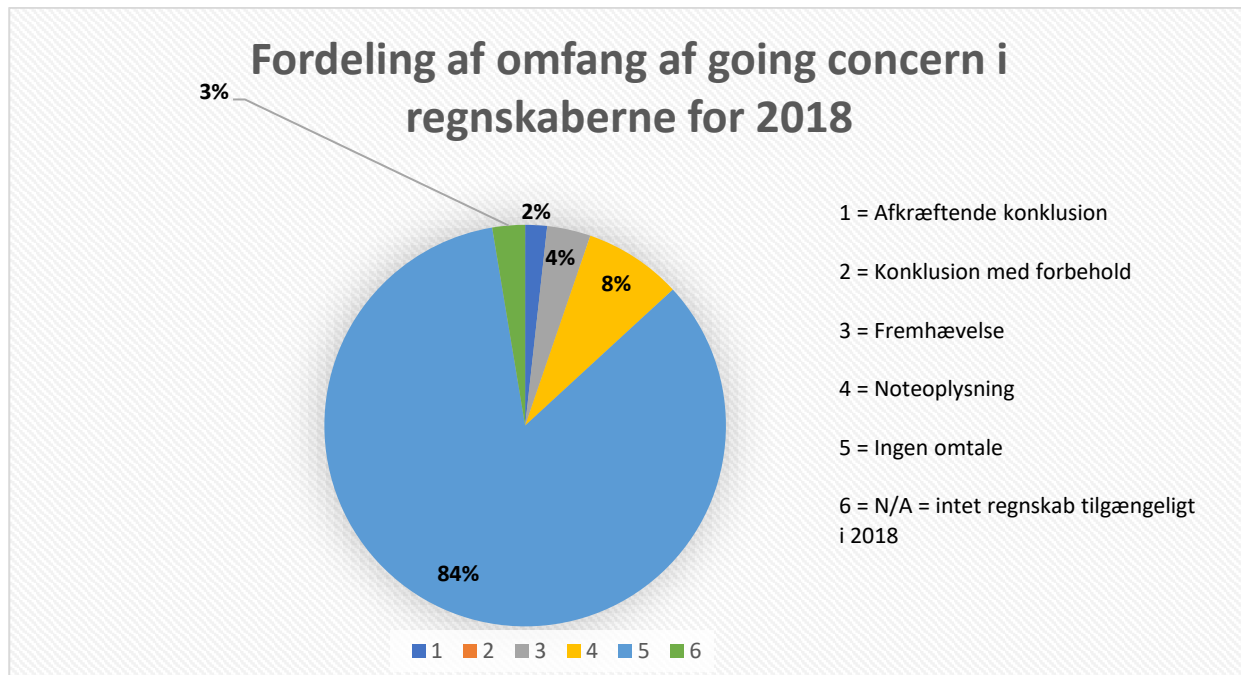
Gennemgangen af analysen for fordelingen omkring omfanget af going concern i regnskaberne for hoteller vil tage udgangspunkt i regnskaberne for 2018, som vil være basisåret, der vil blive sammenlignet med. Der vil her startes med en gennemgang af situationen i henhold til valget af konklusion i revisionspåtegningen lige så vel som udarbejdelsen af påtegningerne. Gennemgangen tager afsæt i 2018-regnskaberne, fordi 2018 kan defineres som et ”almindeligt” regnskabsår, som ikke direkte var påvirket af eksterne forhold eller begivenheder, som COVID-19 var for 2019-regnskaberne. Herefter vil der foretages en nærmere gennemgang af resultaterne i fordelingen i regnskaberne for 2019. Afslutningsvis vil der blive foretaget en sammenligning af de to regnskabsår for at analysere, hvilken påvirkning COVID-19 har haft på going concern-forudsætningen og derved på virksomhedsregnskaberne og revisionspåtegningen. Denne metode for analysen vil gøre det muligt at sammenligne og analysere de to regnskabsår med hinanden for at komme frem til en konklusion om, hvilken påvirkning COVID-19 har haft på regnskaberne i henhold til forudsætningen for going concern.

### 2018:

Analysen af regnskabsåret 2018 viser, at størstedelen af regnskaberne ikke havde nogen omtale af going concern i regnskabet. Dvs. revisionspåtegningen var uden ændring og derfor en blank påtegning. Der har i de tilfælde ikke været fokus på going concern, eftersom det kan antages, at både ledelsen og revisor ikke har vurderet usikkerhed forbundet med going concern i regnskabet. Der kan i nedenstående diagram ses, at antallet af påtegninger med ingen omtale af going concern udgør 84 % af det indsamlede data. Dvs. ud fra nedenstående analyse og illustration af diagrammet kan det konkluderes, at der hovedsageligt ikke er omtale af going concern i regnskaberne for 2018.

Den næst hyppigste form for revisionspåtegning er, hvor der er afgivet en blank påtegning, hvor der dog i ledelsesberetningen er oplyst om going concern og eventuelt i en noteoplysning, hvor ledelsen har inkluderet oplysninger om forudsætning for going concern. Denne udgør dog ”kun” 8 % af den samlede population. Herudover er der 3 % af populationen, som ikke har afgivet et regnskab i 2018, idet virksomheden ikke var etableret her, men først blev etableret i 2019. Som det kan ses i diagrammet forneden, udgør regnskaber med fremhævelse af going concern 4 %. Der har i datapopulationen ikke været nogen former for forbehold angående going concern, som også kan ses ud fra nedenstående diagram. Det kan hermed konkluderes, at 2018-regnskaberne hovedsageligt ikke har haft omtale af going concern, og revisor har i størstedelen af tilfældene afgivet en blank påtegning.



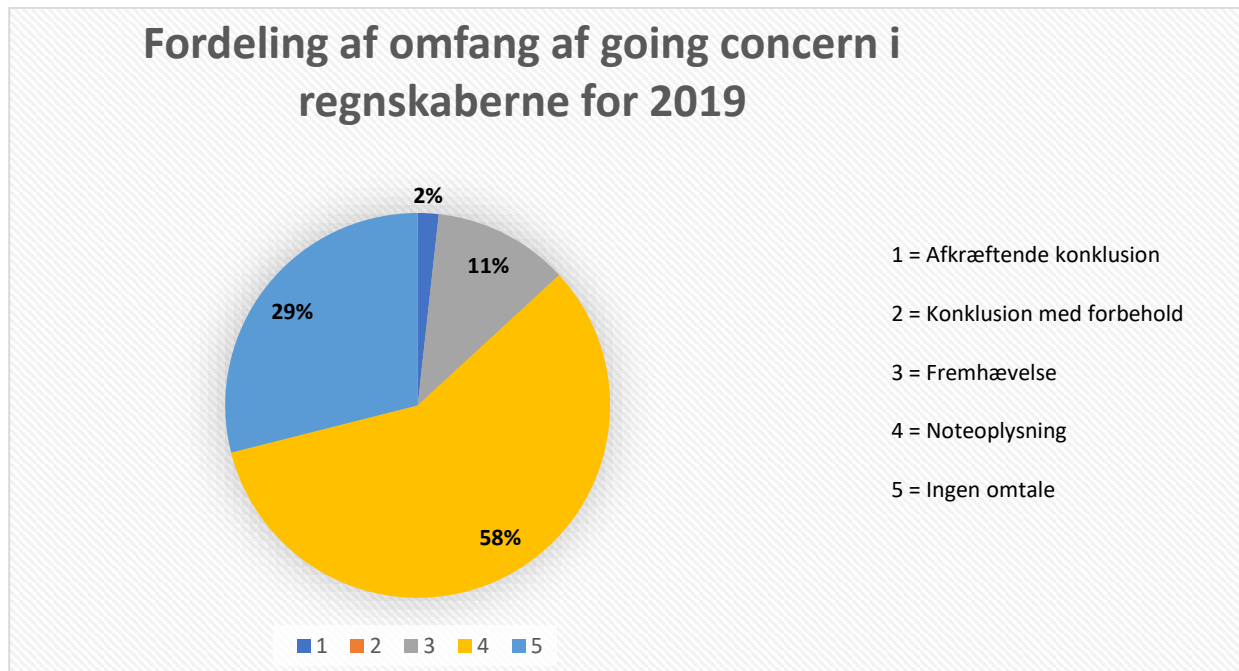


Figur 15: Fordeling af omfang af going concern i regnskaberne for 2018. Egen tilvirkning.

## 2019:

I nedenstående diagram ses fordelingen af konklusionstype i revisionspåtegningen i 2019. Her kan det ses, at en procentdel på 58 % ud af populationen omhandler regnskaber, hvor going concern er oplyst i en note til ledelsesberetningen som en efterfølgende begivenhed og/eller en noteoplysning om going concern. Der er tale om en blank påtegning, hvor revisors konklusion ikke bliver påvirket. Der kan derudover i diagrammet forneden ses, at regnskaber uden nogen form for omtale af going concern udgør 29 % af den samlede population.

Derefter er den tredje mest hyppige form for revisionspåtegning en konklusion med fremhævelse af going concern. Denne gruppering udgør 11 % af den samlede population for 2019-regnskaberne. Her er der oplyst til regnskabsbrugeren om usikkerhed om going concern i revisionspåtegningen, hvor der henvises til den relevante noteoplysning, hvor dette uddybes af ledelsen. Her har revisor altså tilpasset sin revisionspåtegning på baggrund af COVID-19's påvirkning på virksomhedens økonomiske situation og i den forlængelse usikkerhed om virksomhedens evne til fortsat drift. Som det kan ses i diagrammet, udgør revisionspåtegninger, hvor der er afgivet en afkræftende konklusion, 2 %. Der er her tale om en modifikation af konklusionen i revisionspåtegningen. Der har i regnskaberne for 2019 ikke været afgivet en konklusion med forbehold med henblik på going concern.



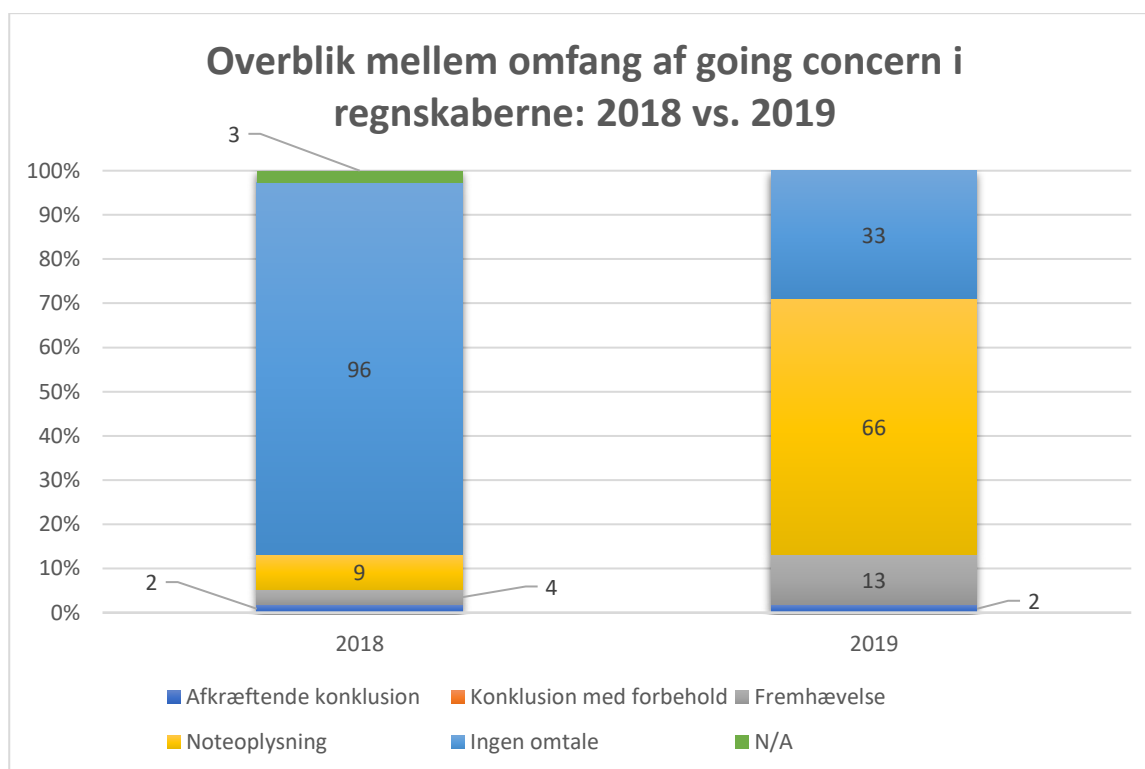
Figur 16: Fordeling af omfang af going concern i regnskaberne for 2019. Egen tilvirkning.

#### Sammenligning af regnskabsår 2018 vs. 2019

I nedenstående diagram er fordelingen af omfanget af going concern i regnskaberne for 2018 og 2019 indsat under samme diagram for at illustrere og give et bedre overblik over udviklingen i tallene i de to regnskabsår.

Som det kan ses af nedenstående diagram, er der en stor forskel i fordelingen af konklusioner i revisionspåtegningen mellem regnskaberne for 2018 og 2019. I 2018 var den største gruppe af regnskaber dem uden en omtale af going concern. Dette har været tilfældet i 96 ud af de i alt 114 regnskaber. Derimod udgør denne gruppe i regnskaberne for 2019 29 % svarende til 33 regnskaber. Den største gruppe for regnskaberne i 2019 udgøres af regnskaber, hvor der er en noteoplysning om going concern, enten særskilt eller i relation til en efterfølgende begivenhed (COVID-19). For 2019 indeholdt 58 % af regnskaberne informationer om going concern i større eller mindre grad. Sammenlignet med regnskaberne for 2018 var dette kun tilfældet i 8 % af regnskaberne. Dvs. kun i 9 regnskaber i 2018 var der en noteoplysning om going concern, hvorimod i regnskaberne for 2019 var dette tal på 66. Dvs. en stigning på 633 %. COVID-19 har altså direkte betydet, at der er indarbejdet mere omtale om going concern i regnskaberne. Dvs. at ledelsen enten selv har vurderet det som et væsentligt forhold eller i samarbejde og med opfordring fra revisor inkluderet omtale af COVID-19 i regnskabet og herunder påvirkningen af forudsætningen for fortsat drift.

Derudover er det også værd at lægge mærke til, at i 2019 var der 13 regnskaber, hvor der har været en fremhævelse i forhold til going concern, hvorimod i regnskaberne for 2018 var dette alene tilfældet i 4 af regnskaberne. Dvs. en stigning på cirka 225 %. I forhold til udviklingen i antallet af modifikationer har der ikke været nogen ændring. Som tidligere nævnt har der ikke været nogen forbehold i regnskaberne i begge regnskabsår i relation til going concern. Desuden har antallet af revisionspåtegninger med en afkræftende konklusion begge år været på 2 regnskaber. Derfor har der ikke været nogen ændring i relation til revisionspåtegninger med modificerede konklusioner i sammenligningsperioden. Dvs. i et "normalt regnskabsår" som 2018 var antallet af regnskaber med en modificeret revisionspåtegning det samme som i regnskabsåret 2019, hvor virksomhederne blev påvirket af COVID-19 som en efterfølgende begivenhed.



Figur 17: Overblik mellem omfang af going concern i regnskaberne: 2018 vs. 2019. Egen tilvirkning.

Det kan ses, at antallet af revisionspåtegninger, hvor revisor har modificeret sin påtegning, udgør en meget lille del af tilfældene i den samlede population. Som sagt er den i begge år på 2 % svarende til 2 ud af i alt 114 regnskaber. COVID-19 har altså ikke medført, at revisor har afgivet flere modificerede påtegninger i relation til revisionen af going concern. Dette kan antages at skyldes, at COVID-

19 har været en ikke-regulerende efterfølgende begivenhed og derfor ikke har haft en direkte påvirkning på regnskabet. Det har derfor været vurderet tilstrækkeligt alene at have en omtale af going concern i regnskabet. Going concern kan ud fra de opstillede diagrammer ses som ikke værende et fokuspunkt fra virksomhedernes side i deres regnskab for 2018, idet der ikke har været nogen usikkerhed forbundet hertil og derfor heller ingen omtale af going concern i regnskabet. Ligeledes har revisor været enig i denne vurdering.

### **7.2.1 Delkonklusion**

Det kan ud fra ovenstående analyse konkluderes, at COVID-19 har medført, et stigende fokus på going concern. Dette kan blandt andet ses ud fra, at omtalen af going concern er steget kraftigt for regnskaberne for 2019 sammenlignet med 2018-regnskaberne. Det kan dog samtidig vurderes, at COVID-19 ikke har medført tilfælde, hvor revisor har været nødsaget til at modificere sin konklusion. Det har altså ikke haft en gennemgribende påvirkning på forudsætningen af going concern for regnskaberne i 2019, ligeledes har revisor erklæret sig enig i ledelsens vurdering af virksomhedens evne til fortsat drift.

## **7.3 Gennemgang af specifikke revisionspåtegninger**

Til dette afsnit vil udvalgte revisionspåtegninger med forskellige konklusioner for 2019-regnskaberne analyseres. Dette giver et bedre indblik i, hvordan COVID-19 har haft af indvirkninger for revisors udformning af revisionspåtegning samt den daglige ledelses ansvar på den anden side. Selve reglerne for revisors revisionspåtegninger fremgår af erklæringsbekendtgørelsen. Ydermere kan bekendtgørelsen hertil udfyldes af revisionsstandarder- og vejledninger, som er indeholdt ISA 700+-standarderne. Dog skal revisor være særlig opmærksom på forudsætningen om going concern, som netop eksemplificeres i ISA 570, hvordan revisor fremhæver going concern i revisionspåtegningen. Disse standarder og vejledninger skal have til hensigt at blive inkorporeret i de forskellige konklusioner.

### **7.3.1 Afkræftende konklusion**

Comwell Storebælt A/S blev etableret tilbage i 1983. Selskabets væsentligste aktiviteter består i konference-, hotel- og restaurationsdrift på Comwell Klarskovgaard og Comwell Korsør. Derudover ejer selskabet ejendommen Klarskovgaard. Virksomheden følger kalenderåret som regnskabsår og revisionen blev udarbejdet af Deloitte Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Regnskabet for 2019 blev

godkendt den 8. juli 2020. Hvad angår udviklingen i virksomhedens aktiviteter og økonomiske forhold opleves den økonomiske fremgang og stagnerende på Vestsjælland. Dette afspejles i den faldende efterspørgsel på kursus- og conferenceområder, medens efterspørgslen fra privatmarkedet har været stagnerende. Udover dette er COVID-19 blevet nævnt i ledelsesberetningen som en begivenhed efter balancedagen, note 1 om going concern og note 2 om begivenheder efter balancedagen.

Hvad angår going concern udtaler Comwell Storebælt A/S følgende:

*”Der er på tidspunktet for regnskabsaflæggelsen ikke indgået bindende aftaler omkring udvidelse af de eksisterende kreditfaciliteter, som anses for nødvendige for at sikre driften indtil udgangen af regnskabsåret 2020” (bilag 12).*

Dernæst udtaler virksomheden følgende omkring forventningerne til fremtiden og årsagen til den afkræftende konklusion i revisionspåtegningen:

*”Ledelsen forventer, at det vil være muligt at udvide kreditfaciliteterne i takt med det forventede finansieringsbehov og på denne baggrund aflægges årsregnskabet under forudsætning af fortsat drift (...). Ledelsen har ikke i forbindelse med revisionen kunne fremlægge konkrete beviser herfor, hvorfor der er en afkræftende konklusion i revisionspåtegningen” (bilag 12).*

Virksomheden har i marts 2020 gennemført en kapitalforhøjelse på 4 mio. kr. for at styrke selskabets kapitalberedskab, men dette er blot blevet anvendt til at servicere selskabets kortfristede forpligter.

På den anden side udtaler den uafhængige revisor følgende om grundlaget for den afkræftende konklusion:

*”Som anført i note 1 er det en forudsætning for selskabets fortsatte drift, at nuværende kreditfaciliteter kan udvides i takt med det forventede finansieringsbehov frem mod udgangen af 2020. Der er på tidspunktet for regnskabsaflæggelsen ikke indgået aftaler, som sikrer den nødvendige udvidelse af finansieringen og vi har ikke bevis for, at dette med høj grad af sandsynlighed vil ske. Vi tager forbehold for, at årsregnskaber er aflagt under forudsætning af fortsat drift” (bilag 12).*

Som det kan ses af ovenstående, udarbejder virksomheden regnskabet på grundlag af regnskabsprincippet om fortsat drift. Hvis der skal være tale om fortsat drift, skal virksomheden kunne fortsætte

driften i minimum 12 måneder frem. Revisor har ikke modtaget noget bevis for at virksomheden kan rejse sig fra den fatale situation, den står i. Beviset angår netop aftaler eller andre former for støtte i form af likviditetsboost, som kan få virksomheden ud af den vanskelige situation. Der er tale om en situation, hvor revisors uenighed med ledelsen er så væsentlig og gennemgribende for revisors konklusion på årsregnskabet. Ydermere giver regnskabet ikke et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme. Ergo har revisor sin ret til at afgive en afkræftende konklusion på årsregnskabet, jævnfør erklæringsbekendtgørelsen § 6, stk. 7.

### **7.3.2 Konklusion med forbehold**

Der er ikke stødt på regnskaber i 2019, hvor revisor har givet en bortset fra-konklusion. Det er meget sjældent at revisor tager forbehold for going concern, eftersom det til stadighed vil ende ud i en om-tale.

Til dette nævner HTK følgende:

*”Det er meget sjældent vi ender i et forbehold for going concern. Det er mere, når man har aflagt et forkert regnskab vi tager forbehold”* (linje 119-120, bilag 9).

Der er en god konsensus mellem antallet af identificerede regnskaber med bortset fra-konklusioner på 0 samt udtalelsen fra interviewpersonerne. Going concern har, som tidligere beskrevet, en gennemgribende indvirkning på revisors konklusion i revisionspåtegningen, eftersom samtlige regnskaber aflægges efter forudsætningen om fortsat drift. Når der foretages bortset fra-konklusioner, har uenigheden med ledelsen ikke en gennemgribende indvirkning. Ergo ses det meget sjældent, at der foretages konklusioner med forbehold, når der er tale om going concern. Dette vil typisk ende ud i en afkræftende eller manglende konklusion. Dog anses situationen for manglende konklusion for meget sjældent forekommende i praksis og vil derfor ikke blive behandlet yderligere.

### **7.3.3 Fremhævelse af going concern**

Copenhagen Star ApS driver hotelforretning i København. Selskabet blev etableret tilbage i 2011. På nuværende tidspunkt opererer virksomheden med 13 heltidsansatte. Virksomhedens hovedaktivitet består i hotel- og restaurationsdrift. Virksomheden følger kalenderåret som regnskabsår og revisionen er udarbejdet af BUUS JENSEN Statsautoriserede Revisorer. Copenhagen Star ApS er en del af

moderkoncernen Markgraf ApS. Regnskabet for 2019 blev godkendt på generalforsamlingen den 26. juni 2020.

I revisionspåtegningen har revisor tilføjet et separat afsnit om væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift. Hertil skriver revisor:

*”Vi gør opmærksom på usikkerhed for selskabets fortsatte drift, der er opstået for selskabet som følge af coronakrisen og afledte politiske restriktioner som beskrevet i note 1 til årsregnskabet. Selskabets fremadrettede aktivitet og løbende finansiering ad selskabets forpligtelser er afhængig af forbedring af de generelle vilkår for Rejse- og hotelbranchen i Danmark samt nødvendig udskydelse af selskabets betalingsaftaler. Årsregnskabet er baseret herpå aflagt med fortsat drift for øje. Vores konklusion er ikke modificeret som følge af dette forhold” (bilag 13).*

Jævn ført ISA706,8 skal revisor gøre regnskabsbrugeren opmærksom på forhold, der kan have afgørende betydning for brugerens forståelse af regnskabet. Revisor har derfor i det konkrete tilfælde med Copenhagen Star ApS vurderet, at COVID-19 har påvirket virksomheden i sådan en grad, at revisor har valgt at fremhæve forholdet i relation til usikkerhed om going concern. Som det kan ses udtryk i citatet foroven, har revisor valgt at henvise om COVID-19 og usikkerhed forbundet med going concern i note 1 med overskriften ”efterfølgende begivenheder”.

På den anden side beretter virksomheden følgende om den forventede udvikling:

*”Ledelsen forventer, at både udvikling i omsætning og resultat vil blive væsentligt negativt påvirket. Ledelsen forventer dog, at selskabets forretningsgrundlag ikke er forringet og betragter effekterne af coronakrisen som enkeltstående, således at selskabet på sigt forventer en langsigtet positiv udvikling” (bilag 13).*

Først og fremmest skal revisor i revisionspåtegningen oplyse, hvis der er væsentlige usikkerheder vedrørende begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Med andre ord, oplysning om usikkerhed forbundet med going concern. Her skal oplysningerne gives i et særskilt afsnit med overskriften: *”Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift”*, jævnfør ISA 700.29.

Virksomhedens årsregnskab indeholder fyldestgørende oplysninger om væsentlig usikkerhed ved fortsat drift, herunder at going concern-forudsætningen ifølge virksomhedens ledelse er til stede trods den væsentlige usikkerhed vedrørende COVID-19. Det munder ud i, at revisor ikke skal modificere sin konklusion, forudsat at revisor netop er enig i forudsætningerne og oplysningerne. I stedet skal revisionspåtegningen netop indeholde et separat afsnit med overskriften ”*Væsentlig usikkerhed vedrørende fortsat drift*”, jævnfør ISA 570.22 (jævnfør ISA 700.29).

Her følger revisor nemlig ISA 570.22, hvor han henleder opmærksomheden på note 1 til årsregnskabet, der indeholder oplysninger om den væsentlige usikkerhed, der er forbundet med COVID-19. Ydermere anfører revisor, at begivenheden som COVID-19 indikerer, at der er tale om en væsentlig usikkerhed, som kan skabe betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, samt revisors konklusion ikke er modificeret angående dette forhold.

#### **7.3.4 Noteoplysning**

##### **Virksomhed har beskrevet om going concern i noten for efterfølgende begivenhed:**

Odder Parkhotel ApS driver hotelforretning i Østjylland. Virksomheden blev etableret tilbage i 1998 og har en registreret selskabskapital på 1.000.000 kr. Odder Parkhotel ApS er en del af moderkoncernen Montra Hotel A/S. Virksomheden følger kalenderåret som regnskabsår og revisionen er udarbejdet af Kvist og Jensen Statsautoriseret Revisionspartnerskab. Regnskabet for 2019 blev godkendt på generalforsamlingen den 18. maj 2020.

Virksomheden har alene valgt at beskrive om going concern i relation til efterfølgende begivenhed. Dvs. i note 2 i regnskabet og ikke medtaget en separat note om going concern. Der kan i nedenstående uddrag ses hvordan ledelsen har udformet en introduktionen til forholdet i regnskabet.

*”Efter regnskabsårets udgang er Danmark ramt af COVID-19 virus, hvilket har medført, at folketinget midlertidigt har indskrænket virksomheders mulighed for at drive sin virksomhed. Som følge heraf er Odder ParkHotel ApS lukket indtil 8. juni 2020”* (bilag 14).

Dernæst oplyser Odder ParkHotel ApS følgende i noten:



*”det er pt. Ikke muligt at opgøre den samlede økonomiske indvirkning af lukningen, men det vil utvivlsomt have en væsentlig negativ indvirkning på selskabets indtjening for 2020” (bilag 14).*

Som det udtrykkes i ovenstående citat, har ledelsen ikke haft mulighed for at opgøre den påvirkning, COVID-19 og nedlukningen af samfundet vil have på den økonomiske situation i virksomheden. Ud fra den gældende lovgivning og teori, som der er redegjort for tidligere, er det korrekt at beskrive begrænsningerne af COVID-19 som en efterfølgende begivenhed, idet der er tale om en ikke-regulerende begivenhed, hvor der ikke skal foretages ændringer i selve regnskabet for 2019. Ligeledes skal virksomheden ikke afgive et estimat for COVID-19's økonomiske og finansielle indvirkninger på regnskabet, hvis det ikke er muligt. Dette er netop tilfældet ud fra ovenstående citat, hvor ledelsen oplyser, at det ikke er muligt at opgøre den økonomiske påvirkning af COVID-19.

Afslutningsvis oplyser virksomheden, at det er ledelsens forventning, at selskabet kommer igennem krisen og kan fortsætte driften af hotellet efterfølgende, hvorfor årsregnskabet er aflagt under forudsætning om fortsat drift. Det må antages ud fra ovenstående, at revisor har været enig i denne vurdering og har indsamlet tilstrækkeligt og egnet bevis til at kunne vurdere, at der ikke er nogen form for væsentlig usikkerhed forbundet med going concern, og derved har kunnet afgive en blank påtegning uden nogen form for fremhævelse af forhold af usikkerhed om going concern. Her har revisor ligesom ledelsen vurderet, at virksomheden kan fortsætte driften i minimum 12 måneder frem.

### **Virksomhed har beskrevet om going concern i separat note:**

NCH South A/S driver hotelforretning i København. Virksomheden blev etableret i 2013 og har en registreret selskabskapital på 600.000 kr. Virksomheden har 34 ansatte og følger kalenderåret som regnskabsår. Virksomheden er en del af moderkoncernen Nordic Choice Hospitality Group AS, og revisionen blev foretaget af Deloitte Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Regnskabet for 2019 er godkendt på generalforsamling den 09.09.2020.

I ledelsesberetningen har ledelsen kort beskrevet udviklingen i virksomheden og den forventede fremtidige udvikling. Her nævnes kort om COVID-19 og virksomhedens økonomiske situation. Ledelsen beskriver det nærmere detaljeret i note 1 med overskriften ”Going concern”. Her udtaler ledelsen sig om, at selskabet har tabt sin egenkapital og derfor har været afhængig af likviditet fra moderselskabet til at fortsætte driften.

*”Koncernens moderselskab, Nordic Choice Hospitality Group A/S, har for at understøtte selskabet bekræftet, at NCHG vil sørge for fortsat drift i selskabet. Dette indebærer, men er ikke afgrænset til, at NCHG vil sørge for nødvendig likviditet til selskabet i form af lån og/eller egenkapitaltilskud for at kunne finansiere fortsat drift i selskabet” (bilag 15).*

Som det kan ses udtrykt af ovenstående citat, har virksomhedens evne til at fortsætte driften været et grundlæggende forhold for virksomheden for regnskabet 2019, idet NCH South A/S både har tabt sin egenkapital og ligeledes ikke har haft en tilstrækkelig likviditet.

Ledelsen oplyser endvidere følgende om sin vurdering af, om forudsætningen for going concern er til stede i regnskabet:

*”Det er vurderingen, at moderselskabet har det nødvendige finansielle beredskab til at honorere støtteerklæringen. Baseret på dette er det ledelsens vurdering, at der ikke er usikkerhed om selskabets evne til at fortsætte driften, og regnskabet er aflagt med fortsat drift for øje” (bilag 15).*

Ud fra ovenstående kan det antages, at revisor har vurderet ud fra det indsamlede revisionsbevis, at virksomheden kan fortsætte driften. Som der også står beskrevet i citatet, har ledelsen fået udarbejdet en støtteerklæring fra moderkoncernen om finansiell støtte. Dette må vurderes at være et stærkt bevis for virksomhedens evne til at fortsætte driften mindst 12 måneder fra balancedagen. Revisor har afgivet en blank påtegning, og derfor har revisor været enig i ledelsens vurdering om, at regnskabet er retvisende og aflagt med forudsætningen for going concern.

I en note 2 under overskriften ”Efterfølgende begivenheder” nævner ledelsen kort COVID-19-påvirkning på virksomheden. Herunder også kort om udviklingen i foråret 2020 og en faldende omsætning. Her har ledelsen kort valgt at beskrive COVID-19’s påvirkning på virksomheden som en efterfølgende begivenhed, da regnskabet for 2019 først blev godkendt i september 2020. Ledelsen har derfor frem til september 2020 haft mulighed for at tilrettelægge og tilpasse regnskabet i forhold til COVID-19 og dens påvirkning på virksomheden.

Ledelsen har dog ikke opgjort et klart estimat over de økonomiske påvirkninger, det vil have på virksomheden, idet ledelsen har vurderet, at der stadig er klare usikkerheder forbundet med COVID-19, såsom hvor længe pandemien vil vare. Derfor har ledelsen afslutningsvist udtalt følgende:

*”Det er usikkert, hvor længe COVID-19-pandemien vil vare, og hvordan denne vil påvirke selskabet”*  
(bilag 15).

Ligesom med det tidligere eksempel har ledelsen her valgt at oplyse, at det ikke er muligt at opgøre COVID-19-påvirkning på virksomhedens regnskab, hvilket stemmer overens med den gældende regulering og lovgivning.

### **7.3.5 Ingen omtale**

I de regnskaber, hvor der ikke har været nogen form for omtale af going concern eller COVID-19 som en efterfølgende begivenhed, og revisor har afgivet en blank påtegning uden nogen form for ændringer, må det antages, at COVID-19 ikke har en indflydelse på den enkelte virksomheds regnskab. Dvs. ledelsen har vurderet, at COVID-19, som en efterfølgende begivenhed, ikke har haft påvirkning på regnskabet for 2019. Ligeledes har revisor vurderet sig enig i dette, idet revisor ikke har lavet nogen ændringer i sin påtegning eller opfordret ledelsen til at oplyse om COVID-19 i regnskabet. Ud fra den gældende lovgivning må det antages, at revisor har vurderet, at der ikke har været behov for at inkludere omtale af COVID-19 i regnskabet for 2019, og det derved ikke har skabt usikkerhed forbundet med virksomhedens evne til at fortsætte driften.

# KAPITEL 4 – VURDERING & DISKUSSION

**FORMÅLET MED KAPITLET ER AT FORETAGE EN VURDERING OG DISKUSSION AF, HVORDAN FREMTIDEN VIL SE UD, OG HVORDAN REVISOR PÅVIRKES HERAF. DETTE VIL TAGE AFSÆT I ANALYSERNE I KAPITEL 3. DETTE KAPITEL HAR TIL FORMÅL AT BESVARE PROBLEMSTILLING 5.**

## 8 Fremtidsudsigter

### 8.1 Hvordan vil fremtiden se ud?

Ud fra analysen kan det ses, at COVID-19 har haft signifikante indvirkninger på revisors arbejde og herunder behandlingen af going concern. Dog er COVID-19 på nuværende tidspunkt et forhold, som stadigvæk på mange måder er forbundet med usikkerhed og har medført en meget unik situation for danske virksomheder, og derfor er det interessevækkende at se på, hvordan fremtiden vil se ud.

#### 8.1.1 Fremtidige revisionsmæssige overvejelser

##### **Efterfølgende indvirkninger af COVID-19:**

En af de grundlæggende udfordringer, som har fundet sted på baggrund af COVID-19, er hele usikkerheden forbundet med, hvornår samfundet igen kan åbnes op, og hvornår virksomhederne kan genetablere deres forretning på et nogenlunde stabilt aktivitetsniveau som før COVID-19. Næsten alle virksomheder vil nemlig i den nærmeste fremtid stadig være underlagt en vis form for usikkerhed (i større eller mindre grad) på baggrund af COVID-19. Dette vil være en væsentlig revisionsmæssig udfordring for revisor i forhold til fremtiden og herunder de efterfølgende indvirkninger af COVID-19. Der vil derfor alt andet lige stadig være en form for usikkerhed forbundet med COVID-19, idet vi ikke før har stået i sådan en situation og derfor ikke kender til de samtlige konsekvenser og efterfølgende indvirkninger.

Eksempelvis kan det antages, at COVID-19 vil have efterfølgende indvirkninger på købs- og forbrugsadfærden og derved have en psykologisk effekt på samfundet i fremtiden. Hvis der tages udgangspunkt i hotelbranchen, vil dette muligvis betyde, at der ikke vil ankomme lige så mange udenlandske turister, selvom samfundet er åbnet op igen. Derfor vil det skabe revisionsmæssige udfordringer for revisor, særligt i henhold til vurderingen af going concern, da revisors behandling af going concern er et af de mest centrale og gennemgribende forhold i revision, og samtidig er det en meget svær disciplin, idet revisionen af going concern i det væsentligste er baseret på en skønsmæssig vurdering af, hvad fremtiden bringer. Derfor vil going concern ofte være en af de mere udfordrende revisionsdiscipliner, og det vil det også være i fremtiden. COVID-19 har ændret samfundet på mange måder, og virksomhedernes forretningsmodel vil muligvis også være ændret, hvorfor revisor er nødsaget til at tilpasse sig omstændighederne.

Dog kan det på den anden side vurderes, at pandemien nu har stået på i over et år, og revisor derfor er blevet mere fortrolig med usikkerheden forbundet med COVID-19, og hvad det betyder for den enkelte revisionskundes forretning, herunder hvorvidt virksomheden opfylder forudsætningen for going concern. Derudover er det også vigtigt at pointere, at COVID-19 på nuværende tidspunkt kan antages at være i slutningen af dens livsfase som en trussel for samfundet, idet vaccinationsprogrammer både i Danmark og resten af verden er iværksat, og befolkningen er i fuld gang med at blive immune over for coronavirussen. Derfor kan det vurderes, at COVID-19 måske allerede har haft sin største påvirkning på virksomhederne og derfor vil få mindre betydning for virksomhedernes vurdering af forudsætningen af going concern i fremtiden.

### **En mere effektiv omstillingsparathed:**

Virksomhederne er qua COVID-19 blevet tvunget til at operere ”eksternt”. Med andre ord er virksomhederne blevet tvunget til at arbejde hjemmefra og ikke på kontoret som vanligt – hvad enten de var klar eller ej. Mens revisionsprocessen allerede bliver udviklet med fremkomsten af nye teknologier sideløbende med stigende investorforventninger, fremskynder COVID-19 betydeligt udviklingen mod en ”virtuel” revision. Dette handler ikke blot om en gennemførelse af en revision via videochat, hvor en traditionel proces flyttes online. Man kan nu dele computerskærme, men der kræves dokumenterede, egnede og tilstrækkelige beviser; ellers er en revision ikke en revision, det er en samtale. Ovenstående vidner om, at man både som virksomhedsejer og revisor er blevet mere fortrolige i delingen af dokumenter i nye omgivelser i revisionen af going concern qua COVID-19.

Det handler om den digital transformation, som moderniserer revisionsprocessen til noget helt nyt – en ny forestillet revisionsoplevelse. Revisorer havde allerede eksperimenteret med nye teknologier samt arbejdet med big data for at udføre mere effektive og fokuserede revisioner af højere kvalitet. Dog har COVID-19 sat betydelig fart i forandringsprocessen, hvilket netop er i en fortsat udvikling. Usikkerhed, som er kombineret med det hurtige økonomiske skift til at operere digitalt, har tilskyndet innovation og tænkning uden for boksen. Hvis nye katastrofer som COVID-19 opstår på lang sigt, vurderes det på baggrund af ovenstående, at revisorerne – qua COVID-19 – er mere omstillingsparate, hvor de med både udnyttelsen af nuværende som nye teknologier kan foretage revision af going concern, der overholder de internationale standarder og dansk regulering, som giver sikkerhed for interessenterne og værdi for kunden.

### 8.1.2 Flere modificerede revisionspåtegninger?

#### Enighed i flere modificerede revisionspåtegninger i fremtiden

COVID-19 og dens indvirkninger på revisors behandling af going concern er ikke et emne, man har beskæftiget sig med før eller har forsket i på nuværende tidspunkt. Ergo er der et stort spænd i revisorernes vurdering af, om der potentielt vil ses flere going concern-modifikationer i revisionspåtegningerne, både på kort og langt sigt.

I forhold til 2020-regnskaber forudser HBO, at man kommer til at se flere going concern-forbehold end tidligere. Hvor sikkert udsagnet er, må tiden vise. Det kan have noget at gøre med, at mange virksomheder ikke har den likviditet, der skal til for at fungere samt få en break-even i deres resultater. På den anden side kan det ligeledes have noget at gøre med Danmarks globaliserede økonomi, som trækker på eksport og handel med andre lande. Hvis disse lande ikke følger i samme bane, hvad angår vaccination og genåbning af samfundet som i Danmark, rejser der sig en stor udfordring i forbindelse med økonomien, især for de brancher, som er hårdt ramt såsom hotelbranchen.

HBO nævner følgende:

*"(...) going concern-vurderingerne bliver vanskeligere i år, og vi kommer også til – tror jeg – at se flere going concern-forbehold, end vi gjorde sidste år"* (linje 167-168, bilag 5).

I forlængelse af det ovenstående er MS ligeledes ret overbevist om, at man kommer til at se flere going concern-forbehold i fremtiden, men understreger, at det på nuværende tidspunkt er rigtig svært at give et bud på. For mange af de virksomheder, som i forvejen er i økonomiske vanskeligheder som følge af COVID-19, selvom disse modtager hjælpepakker fra Staten, er spørgsmålet, om indvirkningen får en betydning på den afgivne erklæring. Hvis ledelsen ikke omtaler going concern tilstrækkeligt i regnskabet, giver det anledning til et forbehold for going concern og derved en modifikation af revisionspåtegningen.

MS nævner følgende:

*"Det kan man godt formode at forvente, men det er svært at give et bud på. Det er klart, at der er en lang række virksomheder, der er nødlidende som følge af COVID-19"* (linje 93-94, bilag 7).

Med et teoretisk perspektiv på den indvirkning, som COVID-19 alt andet lige vil få på going concern-forbehold i fremtiden, nævner KKJ:

*”Det giver større usikkerhed, og derfor vil jeg alt andet lige tro, der vil komme det, men jeg tror nu også, at meget afhænger af, hvordan virksomhederne vælger at behandle det her regnskabsmæssigt”* (linje 124-126, bilag 6).

Ovenstående adresserer med andre ord, at hvis virksomhedens ledelse er up to date samt beskriver COVID-19, og hvordan det påvirker virksomheden, vil revisor alt andet lige foretage en blank påtegning med dertilhørende afsnit omkring den væsentlige usikkerhed, der er forbundet hertil. Det hele munder derfor ud i det omfang, ledelserne laver gode ledelsesberetninger. Her skal der ses en direkte sammenhæng mellem ledelsesberetningerne og behandling af going concern i revisionspåtegningen.

### **Uenighed i flere modificerede revisionspåtegninger i fremtiden**

Der er flere af personerne fra de udførte interviews, som udtrykker, at de ikke mener, at der i fremtiden vil komme flere anmærkninger i regnskabet angående going concern. Dvs. at antallet af modificerede revisionspåtegninger ikke ud fra deres vurdering vil stige på baggrund af COVID-19-indvirkninger på virksomhederne. I 2019-regnskaberne kan det vurderes ud fra analysen, at COVID-19 som en efterfølgende begivenhed ikke har forårsaget flere modificerede revisionspåtegninger end normalt. Der har været mere fokus og omtale af going concern i regnskaberne fra ledelsens side og naturligvis også fra revisors side ved udførelsen af revisionen, men altså ikke flere påtegninger med forbehold eller afkræftende konklusioner.

Der argumenteres derimod for, at vi vil komme til at se flere revisionspåtegninger med en fremhævelse af usikkerhed forbundet med going concern, men ikke en udvikling, hvor vi vil se flere modificerede påtegninger. Som det også kan ses ud fra analysen, har der været en stigning i antallet af tilfælde med fremhævelse af going concern forhold i regnskaberne for 2019. Der deles altså et synspunkt af nogle af interviewpersonerne om, at denne udvikling vil fortsætte for regnskaberne for 2020.

En af interviewpersonerne nævner blandt andet, at det er sjældent, revisor tager forbehold for going concern, hvilket kan skyldes, at revisors vurdering af opfyldelse af forudsætningen for going concern bliver foretaget i dialog med ledelsen. En virksomhed vil naturligvis gerne undgå en modifikation i



deres regnskab og vil derfor indarbejde opfordringer fra revisors side. Dette har COVID-19 ikke ændret på, og derfor kan det antages, at der ud fra dette synspunkt ikke vil afgives flere modificerede revisionspåtegninger, hverken på kort eller lang sigt.

Her nævner HTK følgende om, at der i fremtiden ikke vil blive foretaget flere modificeret revisionspåtegninger på baggrund af COVID-19:

*”altså hvis man nu siger, at man ikke er going concern og man (som revisor) kommer frem til det. Jamen så er man inde i måske en konkursbegæring eller går i betalingsstandsning eller et eller andet. Så skal der ikke aflægges et regnskab nødvendigvis” (linje 112-114, bilag 9)*

Ud fra overstående citat kan det ses udtrykt, at i de tilfælde hvor COVID-19 medføre, at en virksomhed ikke kan opfylde forudsætningen for going concern, skal virksomheden ikke aflægge regnskabet på normalvis, men ved at nedskrive regnskabet til realisationsværdier. Derved skal revisor naturligvis ikke foretage en modifikation af sin revisionspåtegning i relation til going concern.

Et andet argument for, at der måske ikke vil komme flere modifikationer af revisionspåtegningen i relation til going concern i fremtiden, er den store opmærksomhed, der er kommet på going concern på baggrund af COVID-19. Denne stigende opmærksomhed på behandlingen af going concern i en krisetid skyldes netop opfordring og anbefaling fra institutioner og organisationer såsom Erhvervsstyrelsen på nationalt plan og IFAC og CEAOB (Comitee of European Auditing Oversight Bodies) på internationalt plan i forhold til at være opmærksom på going concern-forudsætningen. På den baggrund kan det antages, at der intuitivt både fra ledelsen og fra revisors side har været et centralt fokus, hvorfor going concern behandles passende og tilstrækkeligt, så revisor ikke foretager nogen former for modifikationer i sin revisionspåtegning. Det vurderes altså, at denne udvikling vil fortsætte i regnskaberne for 2020, men også længere ud i fremtiden, da det vurderes, at der stadigvæk i fremtiden vil være fokus på going concern på baggrund af de efterfølgende påvirkninger, COVID-19 vil have på virksomhedernes evne til at fortsætte driften.

### **8.1.3 Sammenfatning**

Som det kan ses af ovenstående afsnit, er der blandede forventninger til, hvad fremtiden vil bringe, i henhold til om der vil afgives flere modificerede revisionspåtegninger på baggrund af going concern-forudsætningen. På den ene side har COVID-19 medført usikkerhed for den enkelte virksomhed,

hvilket naturligvis har skabt usikkerhed om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og derved kan det antages, at der vil komme en stigning i antallet af going concern-forbehold i fremtiden. På den anden side kan der argumenteres for, at COVID-19 er et forhold, som der per automatik har været fokus på, og derved har ledelsen i den enkelte virksomhed opmærksomhed på behandlingen af going concern på en passende og tilstrækkelig måde, hvorpå revisor vurderer sin enighed heri via dialog med ledelsen om going concern. Derfor kan det antages, at revisor ikke vil afgive flere revisionspåtegninger med modifikationer i fremtiden.

Baseret på ovenstående udtalelser og analyser er det afhandlingens forfatteres vurdering, som har en konservativ karakter, at man i fremtiden vil se flere fremhævelser af going concern i revisionspåtegningen. Dette vurderes netop, på baggrund af at mange virksomheder i forvejen er klar over de væsentlige usikkerheder forbundet med COVID-19 samt dens indvirkninger på going concern-forudsætningen. Ergo vil modifikationer være sjældne, eftersom revisor i størstedelen af tilfældene går i dialog med den daglige ledelse, hvilket er stigende qua COVID-19.

### **8.1.5 Forventningskløften**

Inden for revisionsbranchen anses og defineres forventningskløften som forskellen mellem omverdens forventning til revisors arbejde og hvad revisors arbejde rent faktisk indbefatter (ACCA, 2019). Hvad angår forventningskløften, bør der ikke være tvivl om, at revisors opgave er det, der er affattet i revisionsstandarderne. Revisors overordnede opgave er at afsløre væsentlige fejl og mangler i en virksomheds rapportering. Dog har offentligheden helt andre forventninger til, hvad revisors rolle samt arbejde omfatter. For eksempel at en påtegning af et regnskab er en konkret garanti for, at virksomheden fortsætter sin drift næste år. I forhold til COVID-19 er ovenstående ligeledes tilfældet, hvor der herunder vil diskuteres og vurderes, om der er sket en øget forventningskløft. Med andre ord om der er sket en øget forventningskløft mellem regnskabsbrugeren og revisors arbejde.

#### **Enighed i øget forventningskløft:**

COVID-19 har blandt andet øget mediernes og regnskabsbrugers fokus på virksomhedernes going concern-muligheder, samt hvem der hertil har ansvaret for going concern-vurderingen. Med andre ord har dette øgede fokus fra medierne synliggjort den generelle forventningskløft, der er mellem regnskabsbruger og revisor. Offentligheden forventer, at når revisor har revideret en virksomhed samt afgivet en påtegning uden en modifikation, så kan virksomheden fortsætte som en igangværende

virksomhed i den næste fremtid. Hvis det dog viser sig, at virksomheden kort efter afgivelsen af påtegningen ikke kan anses som en igangværende virksomhed, stiger forventningskløften per automatik. I forhold til 2019-regnskaberne har dette ikke været tilfældet, men dette er ikke ensbetydende med, at det samme gælder for 2020-regnskaberne, som bliver offentliggjort inden for den nærmeste fremtid.

Revisors involvering af hjælpepakkerne har ligeledes skabt en vis attention i visse områder, hvor der er nogle interessegrupper, der har haft stærke holdninger til dette. Det angår revisors handlemåde i forbindelse med hjælpepakker og erklæringen herpå. Eksempelvis har kompensationen for de faste omkostninger krævet en godkendt revisor. Det er den eneste af de kompensationsordninger, revisor har skullet afgive erklæring på. Hvad angår de andre kompensationsordninger, har det været virksomheden selv, som skulle søge om og stå for ansvaret og bevisbyrden for, at de har søgt på det korrekte grundlag. I forhold til netop kompensationen for de faste omkostninger var denne en todelt erklæring (efter ISA 800-standarderne og i ISAE 3000-standarder). Her skulle revisor udtrykke sig med høj grad af sikkerhed omkring omkostningerne i sammenligningsperioden, hvilket vil sige 3 måneders omkostninger i et år, som i forvejen var revideret og lukket.

I forlængelse skulle revisor afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed for, at de var korrekte, og skrive under på, at den bogførte omsætning i sammenligningsperioden stemte overens med den omsætning, der blev indberettet. Dette angår ikke en revidering af den omsætning, men blot at den var korrekt og overført fra bogføringssystemet. Dette har skabt en øget forventningskløft, med hensyn til hvad revisors rolle samt arbejde omfatter. COVID-19 er nemlig som flere gange nævnt en speciel situation for revisor, hvilket har medført anderledes og nye arbejdsopgaver, som muligvis har skabt en kløft mellem revisors tilpassede arbejde på baggrund af COVID-19 og regnskabsbrugeren traditionelle forventninger til revisors arbejde, hvor der ikke er taget højde for COVID-19's påvirkning på revisors arbejde og herunder behandlingen af going concern.

### **Uenighed i øget forventningskløft**

På den anden side kan der også argumenteres for, at COVID-19 ikke har medført en øget forventningskløft, idet offentligheden har den samme idé til revisors arbejde som tidligere, og dette har COVID-19 ikke ændret på. Selvfølgelig er regnskabsbrugere såsom bankerne og andre finansielle institutioner blevet mere skeptiske og opmærksomme på revisors arbejde i en krisetid som nu. Men

samtidig har offentligheden og regnskabsbrugerne i dag en god idé om, hvad revisors arbejde indebærer, og hvad der egentlig er revisors ansvar. Dette skyldes hovedsageligt, at der allerede på baggrund af tidligere begivenheder som finanskrisen er kommet stigende fokus på revisors arbejde.

Det er ligeledes reguleret i ISA 700, at der skal henvises til revisionspåtegningen, hvor der i et separat afsnit skal stå klart beskrevet om ledelsens ansvar for regnskabet og revisors ansvar for revisionen af regnskabet. På denne måde er det muligt at formindske forventningskløften, så der ikke opstår en tvetydig opfattelse af, hvad revisors ansvar egentlig er. Der skal være et særligt punkt i revisionspåtegningen, som omhandler ledelsens og revisors ansvar for grundlaget for anvendelse af regnskabsprincippet going concern, jævnfør ISA 700. Derfor kan det vurderes, at der meget sjældent vil fremkomme en forøget forventningskløft baseret på revisors behandling af going concern.

Der kan dog i visse tilfælde opstå en forventningskløft mellem offentligheden og revisors arbejde. Hvis en virksomhed går konkurs, vil revisor ofte være den første, der rettes opmærksomhed på. Særligt i de tilfælde, hvor revisor har afgivet en blank påtegning, hvor der ingen omtale af usikkerhed er forbundet med going concern. Det udtrykkes dog af personerne i de foretagne interviews, at det er meget sjældent, at de har oplevet, at revisor har afgivet en forkert going concern-vurdering, og derfor kan det ud fra dette vurderes, at det vil medføre en minimal effekt på forventningskløften.

Ligeledes er et argument, at da COVID-19 hårdest har ramt de mindre virksomheder og brancher såsom restaurations- og hotelbranchen, vil regnskabsbrugeren her alene være banker og andre finansielle institutioner og ikke almindelige private investorer, som det er tilfældet for børsnoterede selskaber, der er i offentlighedens interesse. For børsnoterede selskaber vil der muligvis kunne opstå en øget forventningskløft på baggrund af COVID-19, men i eksempelvis hotelbranchen vil regnskabsbrugeren som sagt være bankerne, som netop vil have en meget god idé om, hvad revisors arbejde indebærer, hvilket derfor ikke skaber en forventningskløft på baggrund af COVID-19.

I den forbindelse udtaler MA følgende om dette:

*”I Middle Market-segmentet eller i de mindre virksomheder, hvor der er relativ få interessenter, der er mit indtryk, at der ikke er den store forventningskløft. Hvis du går lidt op, hvor der er endnu flere interessenter og måske også hvor nogle af dem ikke har kompetencerne til det og vide, hvad det egentlig går ud på, så er det klart, at det sagtens kan være et issue” (linje 221-224, bilag 4).*

# KAPITEL 5 – KONKLUSION & PERSPEKTIVERING

FORMÅLET MED KAPITLET ER AT BESVARE AFHANDLINGENS OPSTILLEDE PROBLEMFORMULERING, HVILKET AFSPEJLES I ET KONKLUSIONSASF-  
SNIT. DESFORUDEN PERSPEKTIVERES DER TIL EN  
ALTERNATIV DATAINDSAMLINGSMETODE, REVISI-  
ONSOMRÅDET BESVIGELSER, SAMT BEGRÆNS-  
NINGER FOR AFHANDLINGENS UNDERSØGELSE  
PÅ NUVÆRENDE TIDSPUNKT.

## 9 Konklusion

Formålet med denne afhandling var at undersøge, hvordan opståen af COVID-19 indvirker på revisors arbejde, primært i forbindelse med revision af going concern. Hertil var det ikke blot en undersøgelse af effekten på revisors arbejde, hvad angår revision af going concern, men tillige andre områder inden for revisorfaget, der har en direkte tilknytning hertil. Med udgangspunkt i undersøgelsen besvares den introducerede problemformulering i afsnit 1.1:

***”Hvilke indvirkninger har COVID-19 haft på revisors behandling af going concern?”***

Going concern defineres som ”fortsættende virksomhed” eller i daglig tale ”fortsat drift”. Virksomhederne udarbejder regnskaberne under forudsætningen om, at disse vil fortsætte sine aktiviteter i en overskuelig fremtid, hvad angår regnskabsprincippet om fortsat drift. Med hensyn til begrebet ”overskuelig fremtid” definerer standarden det som værende en 12-måneders periode målt fra statusdagen, jævnfør ISA 570.13. Revisor skal opnå en høj grad af sikkerhed for, at going concern-forudsætningen imødekommes, som ved de øvrige elementer i årsregnskabet. Det skal revisor opnå, eftersom going concern-forudsætningen er en del af de grundlæggende forudsætninger i framework, der sigter mod et retvisende billede af årsregnskabet. Hertil er revisors overordnede rolle at vurdere ledelsens anvendelse af forudsætningen om going concern. Med andre ord skal revisor agere og foretage beslutninger på baggrund af de forudsætninger, som ledelsen lægger til grund og anvender, jævnfør ISA 570.6-7.

På baggrund af ISA 560 er det et krav, at revisor forespørger ledelsen om deres kendskab til begivenheder eller forhold der rejser betydelig usikkerhed om fortsat drift, der indtræder efter ledelsens vurderingsperiode. Med hensyn til ISA 700+ standarderne skal revisor forholde sig til usikkerhed om going concern i sin påtegning, eftersom det kan have en direkte indvirkning på revisionspåtegningen og konklusionen herpå, hvorfor der er en tæt kobling mellem resultatet af revisionen af going concern og revisionspåtegningen.

Baseret på analysen af revisors ansvar kan det konkluderes, at revisor er blevet mere opmærksom på og skeptisk over for ledelsens vurdering af going concern. Som revisor er man stillet over for yderligere krav samt tillagt et større ansvar i denne krisetid, da man skal gøre mere for at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Dette vil specifikt i denne tid inkludere en vurdering af ledelsens omfang af tilstrækkelig omtale af COVID-19 og dens påvirkning på virksomheden, og hvilken betydning det vil få for vurderingen af virksomhedens evne til fortsat drift.

Ud fra analysen af revisionshandlinger i forbindelse med COVID-19 kan det konkluderes, at revisor både benytter en standardprocedure med checklister og sin professionelle faglighed. Det er derfor oftest en blanding af de to metoder og kommer an på den specifikke situation, revisor befinder sig i. I relation til revisionshandlinger er der på baggrund af COVID-19 indført konsultationskrav fra revisionsfirmaerne for at rådgive medarbejderne og højne validiteten af revisionen. Det er særligt i de brancher, som er hårdest ramt, såsom hotelbranchen. Derudover er der indført interne kvalitetsgange for at sikre kvaliteten af revisionen. Revisorerne fra interviewene udtrykker, at COVID-19 har medført stor usikkerhed for revisor, som har givet anledning til en række revisionsmæssige overvejelser. Her har der på baggrund af COVID-19 været ekstra stort fokus på at indhente revisionsbevis, for at virksomheden har det tilstrækkelige kapitalberedskab. Dette er opnået ved at udføre revisionshandlinger såsom analyser af budgetter og scenarieanalyse, gennemgang af låneaftaler og vurdering af metoder til værdiansættelse af aktiver.

Ud fra analysen af Statens tiltag kan det konkluderes, at udskydelsen af fristen med 3 måneder både har nogle fordele og ulemper. Den altoverskyggende fordel er, at revisor får mere tid til at kommunikere med den øverste ledelse, hvad angår deres vurderinger af virksomhedens evne til at fortsætte driften. På den anden side har denne udskydelse haft en eksplicit indvirkning på revisors tid, da sæsonen er blevet forlænget og derved medfører en mental udfordring for revisor. Gennem svarene fra interviewpersonerne udtrykkes det, at hjælpepakkerne har holdt mange virksomheder kunstigt i live og skubbet virksomhedernes problemer ud i fremtiden. Derfor frygter revisorerne, at der vil ske en forøgelse af konkurser ved udfasningen af hjælpepakkerne, eftersom de fra virksomhedernes side skal tilbagebetales til Staten.

Gennem analysen af COVID-19 som en efterfølgende begivenhed kan det konkluderes, at COVID-19 var forbundet med en række usikkerheder for revisor, idet revisor på dette tidspunkt ikke havde nok viden til at forudsige, hvad der ville ske i 2020. Derfor var der i revisionen stort fokus på efterfølgende begivenheder og deres påvirkning på forudsætningen for going concern. Det har været udfordrende for revisor allerede på daværende tidspunkt at vurdere effekterne af COVID-19 for 2019-regnskaberne. COVID-19 er i de fleste tilfælde blevet behandlet som en ikke-regulerende efterfølgende begivenhed, hvor der ingen ændringer foretages i regnskabet, men hvor forholdet fremhæves, hvis det anses for værende af signifikant karakter. Dog kan der i visse specielle tilfælde være tale om en regulerende efterfølgende begivenhed, hvor det kan vurderes, at virksomheden ikke har det fornødne kapitalberedskab samt likviditet til betaling af gældsforpligtelser inden for 12 måneder.

Baseret på analysen af COVID-19's påvirkning på revisionspåtegningen kan det konkluderes, at revisor har forskellige valgmuligheder for udarbejdelsen af revisionspåtegningen, alt efter hvilken specifik situation revisor befinder sig i. Hvis der er væsentlig usikkerhed forbundet med going concern, kan revisor enten afgive en blank påtegning med et separat afsnit om fremhævelse af forholdet eller afgive en modificeret revisionspåtegning med forbehold. Hvis revisor er uenig i ledelsens vurdering af going concern-forudsætningen, skal revisor afgive en afkræftende konklusion, hvor der klart og tydeligt udtrykkes, at revisor er uenig med ledelsen. I tilfælde, hvor der ikke er usikkerhed om going concern, skal revisor afgive en blank påtegning, hvor revisor opfordrer ledelsen til at inkludere et afsnit om going concern i forlængelse af COVID-19.

Det kan ud fra det indhentede og bearbejdede data omkring omtalen af going concern i revisionspåtegninger i hotelbranchen konkluderes, at COVID-19 har bevirket et stigende fokus på going concern. Dette kan blandt andet ses ud fra, at omtalen af going concern er steget kraftigt for regnskaberne for 2019 sammenlignet med 2018-regnskaberne. Det kan dog samtidig vurderes, at COVID-19 ikke har medført tilfælde, hvor revisor har været nødsaget til at modificere sin konklusion. Det har altså ikke haft en gennemgribende påvirkning på forudsætningen af going concern for regnskaberne i 2019, ligeledes har revisor erklæret sig enig i ledelsens vurdering af virksomhedens evne til fortsat drift.

Ovenstående analyse giver anledning til vurdering og diskussion omkring, hvad fremtiden bringer, og om der vil afgives flere revisionspåtegninger med modifikationer eller ikke. Der kan ud fra revisorerne fra interviewene konkluderes, at der er blandede holdninger til dette. Der er nogle, som er enige i, at vi vil se flere modificerede påtegninger, mens der er andre, der vurderer, at der ikke vil ske en stigning. Det er forfatterne af denne afhandlings holdning, at der vil ske flere fremhævelser af going concern-forhold, men ikke decideret flere modificerede revisionspåtegninger, på baggrund af at mange virksomheder i forvejen har et stort fokus på going concern og er klar over de væsentlige usikkerheder forbundet med COVID-19 samt dens indvirkninger på going concern-forudsætningen. Ligeledes vil revisor ofte gå i dialog med den daglige ledelse omkring usikkerheden forbundet med going concern, så det behandles på passende vis. Derfor kan det vurderes, at der sjældent vil fremkomme modificerede revisionspåtegninger i fremtiden på baggrund af COVID-19.



## 10 Perspektivering

Ved udarbejdelsen af denne kandidatafhandling er der opstået yderligere områder, der kunne være relevante at undersøge. Da forfatterne af afhandlingen har valgt at begrænse sig til et hovedfokus på going concern, kan nedenstående elementer inddrages, som ligeledes findes væsentlige for kandidatafhandlingen.

Først og fremmest kan det nævnes, at man i denne kandidatafhandling kunne have fremført og gjort brug af en anden metode til indhentning af empiri. Udover de foretagne kvalitative forskningsinterviews kunne man have udarbejdet nogle spørgeskemaer til en større andel af revisorer mod at få flere respondenter til analysen. Det ville nødvendigvis ikke højne validiteten eller reliabiliteten, men det ville helt klart give et bedre overblik over revisors behandling af going concern i et COVID-19-perspektiv.

Afhandlingens fokus har været, hvilken indvirkning opståen af COVID-19 har haft på revisors arbejde, hvad angår revision af going concern, hvilket blev bekræftet gennem analysen. Det skal nævnes, at COVID-19 ikke blot har haft stor påvirkning på revisionen af going concern, men tillige andre revisionsmæssige problemstillinger. Hertil kan nævnes et revisionsmæssigt område som besvigelser, som fortsat er rodfæstet i mediernes og offentlighedens øgede fokus på revisors arbejde i en tid præget af COVID-19. Størstedelen af alle virksomheder opererer eller har opereret under væsentligt andre forhold under COVID-19 qua de nødvendige ændringer, der har været påkrævet. Dette indebærer, at virksomhedens kontrolsystemer muligvis har været ændret, hvilket alt andet lige øger sårbarhed over for besvigelser. Det er nemlig et forhold, revisor skal være særlig opmærksom på.

Da afhandlingen omhandler en ekstern begivenhed, som på nuværende tidspunkt stadig har sin indvirkning på revisors arbejde, er det vigtigt at pointere, at der ikke er udarbejdet særlig meget litteratur om dette felt endnu. Der har derfor været begrænset brug af sekundært data til støtte for besvarelsen af de opstillede problemstillinger. Det antages, at der i den nærmeste fremtid vil blive publiceret mere litteratur og videnskabelige artikler, da man her vil have bedre mulighed for at måle de reelle indvirkninger, COVID-19 har haft på revisors arbejde, herunder revisionen af going concern.

## 11 Litteraturliste

### 11.1 Bøger

- Andersen, I. (2005). *Den skinbarlige virkelighed: Om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne*. Frederiksberg: Samfundslitteratur.
- Andersen, I. (2008). *Den skinbarlige virkelighed: om vidensproduktion inden for samfundsvidenskaberne*. Frederiksberg: Samfundslitteratur.
- Andrea, F., & Frey, J. (1994). Interviewing - The Art of Science . *The Handbook of Qualitative Research*, s. 361-76.
- Boolsen, M. W. (2015). Grounded Theory. I S. Brinkmann, & L. Tanggaard, *Kvalitative metoder: En grundbog*. (2 udg.) (s. 241-271). København K: Hans Reitzels Forlag.
- Füchsel, K., Gath, P., Langsted, L. B., Olsen, P. K., & Skovby, J. (2017). *Revisor - regulering & rapportering*. København K : Karnov Group.
- Gillham, B. (2005). *Research Interviewing: The Range of Techniques*. Maidenhead, Berkshire: Open University Press.
- Guba, E. G. (1990). *The paradigm dialog*. Californien: Sage Publications, Inc.
- Holm, A. B. (2018). *Videnskab i virkeligheden - en grundbog i videnskabsteori*. Frederiksberg C: Samfundslitteratur.
- Justesen, L., & Mik-Meyer, N. (2010). *Kvalitative metoder i organisations- og ledelsesstudier*. København K: Hans Reitzels Forlag.
- Kiertzner, L. (juni 2010). Clarity standarderne. *Revision & Regnskabsvæsen*, s. 12-23.
- Kvale, S. (1997). *Interview - En introduktion til det kvalitative forskningsinterview*. København K: Hans Reitzels Forlag.
- Kvale, S. (2003). *Interview - En introduktion til det kvalitative forskningsinterview*. København K: Hans Reitzels Forlag.
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2015). *Interview - det kvalitative forskningsinterview som håndværk*. København K: Hans Reitzels Forlag.
- Nygaard, C. (2012). *Samfundsvidenskabelige analysemetoder*. Frederiksberg: Samfundslitteratur.
- Olsen, P. B., & Pedersen, K. (2018). *Problemorienteret projektarbejde*. Frederiksberg: Samfundslitteratur.
- Pervin, L. A., & John, O. P. (1999). *Handbook of Personality, second edition: Theory and Research*. New York City: Guilford Publications.

Samuelsen, M., Davidsen, C., Sudan, S., & Parker, H. (2019). *Revision i praksis: Planlægning, Udførelse, Konklusion*. København K: Karnov Group.

Voxted, S. (2018). *Valg der skaber viden: om samfundsvidenskabelige metoder*. København K: Hans Reitzels Forlag.

## 11.2 Lovgivning og standarder

Erklæringsbekendtgørelsen. (2017). *Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer (BEK nr. 1468 af 12/12/2017)*. Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/ta/2017/1468>

Europa-Parlamentets og Rådets Direktiv. (2013). *Europa-Parlamentets og Rådets Direktiv 2013/34/EU af 26. juni 2013*. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/da/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>

Europa-Parlamentets og Rådets forordning. (16. april 2014). *Europa-Parlamentets og rådets forordning (EU) Nr. 537/2014 af 16. april 2014*. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537>

Fedder, J., Steffensen, H., & Lassen, K. T. (2017). *Årsrapport efter internationale regnskabsstandarder - fra dansk praksis til IFRS*. København K: Karnov Group.

IAASB, Karnov. (15. december 2009). *ISA 200 - Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision*.

IAASB, Karnov. (15. december 2009). *ISA 560 - Efterfølgende begivenheder*.

IAASB, Karnov. (15. december 2013). *ISA 315 - Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og den omgivelser*.

IAASB, Karnov. (22. november 2016). *IAS 10 - Begivenheder efter regnskabsårets afslutning*.

IAASB, Karnov. (15. december 2016). *ISA 260 - Kommunikation med den øverste ledelse*.

IAASB, Karnov. (15. december 2016). *ISA 570 - Fortsat drift (going concern)*.

IAASB, Karnov. (15. december 2016). *ISA 700 - Udformning af en konklusion og afgivelse af erklæring om et regnskab*.

IAASB, Karnov. (15. december 2016). *ISA 701 - Kommunikation af centrale forhold ved revisionen i den uafhængige revisors erklæring*.

IAASB, Karnov. (15. december 2016). *ISA 705 - Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring*.

IAASB, Karnov. (15. december 2016). *ISA 706 - Fremhævelse af forhold i regnskabet og fremhævelse af forhold vedrørende forståelse af revisionen i den uafhængige revisors erklæring.*

IAASB, Karnov. (23. oktober 2018). *IFRS 1 - Førstegangsanvendelse af IFRS.*

Midlertidig kompensationslov. (2021). *Bekendtgørelse om midlertidig og målrettet kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 i perioden juli 2020 til oktober 2020 (BEK nr. 26 af 11/01/2021).* Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2021/26>

Revisorloven. (2018). *Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (LOV nr. 503 af 23/05/2018).* Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2018/1287>

Årsregnskabsloven. (2019). *Bekendtgørelse af årsregnskabsloven (LBK nr. 838 af 8. august 2019).* Hentet fra <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/838>

### 11.3 Hjemmesider

ACCA. (9. maj 2019). *What is the expectation gap in audit?* Hentet fra <https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/global-profession/expectation-gap.html>

Erhvervsministeriet. (14. april 2021). *Regeringen vil udskyde fristen for virksomhedernes årsrapporter.* Hentet fra <https://em.dk/nyhedsarkiv/2021/april/regeringen-vil-udskyde-fristen-for-virksomhedernes-aarsrapporter/>

Erhvervsministeriet. (11. maj 2021a). *Folketinget udskyder fristen for virksomheders årsrapporter.* Hentet fra [https://via.ritzau.dk/pressemeddelelse/folketinget-udskyder-fristen-for-virksomheders-aarsrapporter?publisherId=5540552&releaseId=13621833&fbclid=IwAR249VeE1scizGjQtXyq1D0Sb7khDhak\\_3beA4BdrQb-g7KOURSJcjF5clY](https://via.ritzau.dk/pressemeddelelse/folketinget-udskyder-fristen-for-virksomheders-aarsrapporter?publisherId=5540552&releaseId=13621833&fbclid=IwAR249VeE1scizGjQtXyq1D0Sb7khDhak_3beA4BdrQb-g7KOURSJcjF5clY)

Erhvervsstyrelsen. (15. oktober 2020). *Fravalg af revision.* Hentet fra <https://erhvervsstyrelsen.dk/fravalg-af-revision>

FSR - Danske revisorer. (u.d.). *Om FSR: Strategi og organisation.* Hentet fra <https://www.fsr.dk/om-fsr/strategi-og-organisation/organisation/internationale-medlemsskaber/ifac>

- FSR. (7. maj 2020). *Ny vejledning og nyt om bekendtgørelsen for kompensation for faste omkostninger*. Hentet fra <https://www.fsr.dk/ny-vejledning-og-nyt-om-bekendtgørelsen-for-kompensation-for-faste-omkostninger>
- FSR - danske revisorer. (2021). *Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder*. Hentet fra <https://www.fsr.dk/vaerktoejer/fagboeger-og-publikationer/fagboeger/regnskabsvejledningen>
- IFAC. (3. juni 2020). *Summary of Covid-19 Audit Considerations*. Hentet fra <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>
- Virksomhedsguiden. (20. april 2021). *Kompensation for faste omkostninger – med revisorerklæring*. Hentet fra [https://virksomhedsguiden.dk/erhvervsfremme/content/temaer/coronavirus\\_og\\_din\\_virksomhed/ydelser/kompensation-for-faste-omkostninger-%E2%80%93-med-revisorerklaering/a41467f5-5b6a-4494-add8-4d2eb6f6adb3/](https://virksomhedsguiden.dk/erhvervsfremme/content/temaer/coronavirus_og_din_virksomhed/ydelser/kompensation-for-faste-omkostninger-%E2%80%93-med-revisorerklaering/a41467f5-5b6a-4494-add8-4d2eb6f6adb3/)

## 11.4 Rapporter

- FSR og eStatistik. (2021). *Konkursanalyse 2020*. FSR.
- IAASB. (2008). *IAASB Clarity Project Update*. New York: IAASB.
- IFRS. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. London: IFRS - Publications Department.
- IAASB, Staff Audit Practice Alert. (2020). *Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19*.
- Nielsen, P. B., & Møller, F. S. (2021). *COVID-19: Hvem har fået kompensation for faste omkostninger?* København Ø: Danmarks Statistik.
- PwC & AxcelFuture . (2020). *COVID-19: Økonomiske konsekvenser for dansk erhvervsliv*. Maj 2020.
- PwC, CMAAS. (2019). *Examples for reporting the impact of COVID-19 on going concern and subsequent events in financial statements*.
- WHO/PAHO. (11. marts 2020). *PAHO Director's remarks on COVID-19 pandemic*. Washington, D.C. Hentet fra <https://www.paho.org/en/documents/paho-directors-remarks-covid-19-pandemic-11-march-2020>

## **12 Bilagsoversigt**

Bilag 1: Interviewguide 1

Bilag 2: Interviewguide 2

Bilag 3: Transskriberet interview med Rune Nedergaard

Bilag 4: Transskriberet interview med Mads Albrechtsen

Bilag 5: Transskriberet interview med Heidi Brink-Olsen

Bilag 6: Transskriberet interview med Kim Klarskov Jeppesen

Bilag 7: Transskriberet interview med Martin Samuelsen

Bilag 8: Transskriberet interview med Lars Leopold Larsen

Bilag 9: Transskriberet interview med Henrik Trangeled Kristensen

Bilag 10: Dataindsamling fra Navne og Numre Erhverv (2018)

Bilag 11: Dataindsamling fra Navne og Numre Erhverv (2019)

Bilag 12: Comwell Storebælt A/S regnskab 2019

Bilag 13: Copenhagen Star ApS regnskab 2019

Bilag 14: Odder Parkhotel ApS regnskab 2019

Bilag 15: NCH South A/S regnskab 2019