

International Standard om Revision

**ISA 570 Fortsat drift (Going
concern)**



**International Federation
of Accountants**



**Foreningen af Statsautoriserede
Revisorer**

International Auditing and Assurance Standards Board
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

Denne Internationale Standard om Revision (ISA 570), *Fortsat drift (Going concern)* er udarbejdet af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), en uafhængig standard udstedende organisation, der indgår i International Federation of Accountants (IFAC). IAASB har til formål at udstede standarder af høj kvalitet om revision og andre erklæringer med sikkerhed samt bidrage til en større tilnærmelse af internationale og nationale standarder for på den måde at styrke kvaliteten og ensartetheden af praksis på verdensplan og styrke offentlighedens tillid til den globale revisions- og erklæringsprofession.

Den originale engelsksprogede publikation kan downloades gratis fra IFAC's website: <http://www.ifac.org>. Den godkendte tekst er den engelsksprogede udgave.

IFAC's mål er at tjene offentlighedens interesser, styrke regnskabsprofessionen på globalt plan og bidrage til udviklingen af en stærk international økonomi ved at etablere og fremme efterlevelsen af faglige standarder af høj kvalitet og den internationale ensretning af sådanne standarder samt udtale sig om forhold af interesse for offentligheden på områder, hvor professionens ekspertise er relevant.

© April 2009, International Federation of Accountants (IFAC). Alle rettigheder forbeholdes. Kopiering er tilladt forudsat, at sådanne kopier skal anvendes ved undervisning eller privat og hverken sælges eller formidles, og forudsat, at hver kopi bibeholder teksten: "© April 2009, International Federation of Accountants (IFAC). Alle rettigheder forbeholdes. Anvendes med tilladelse af IFAC. Kontakt permissions@ifac.org, dersom der ønskes tilladelse til at gengive, sælge eller videresende dette dokument." I andre situationer kræves IFAC's skriftlige tilladelse for at gengive, sælge, videresende eller gøre anden tilsvarende brug af dette dokument ud over, hvad loven tillader. Kontakt permissions@ifac.org

Denne Internationale Standard om Revision (ISA 570), *Fortsat drift (Going concern)* er udgivet på engelsk af International Auditing and Assurance Standard Board i International Federation for Accountants (IFAC) i april 2009 og oversat til dansk af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og genudgivet med tilladelse fra IFAC. IFAC har overvejet processen for oversættelsen af International Standard on Auditing oversættelsen er udført i overensstemmelse med "Policy Statement – Policy for Translation and Reproducing Standards Issued by IFAC". Den godkendte tekst i samtlige Internationale Standarder om Revision, der udgives af IFAC, er den originale engelske tekst.

Engelsk udgave af International Standard om Revision (ISA 570), *Fortsat drift (Going concern)* © 2009, International Federation of Accountants (IFAC). Alle rettigheder forbeholdes.

Dansk udgave af International Standard om Revision (ISA 570), *Fortsat drift (Going concern)* © 2011, International Federation of Accountants (IFAC). Alle rettigheder forbeholdes.

Originaltitel: International Standard on Auditing (ISA 570), "*Going Concern*."

ISBN: 978-1-934779-97-2

ISA 570
FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

(Træder i kraft for revision af regnskaber for perioder, der begynder den 15. december
2009 eller senere*)

INDHOLDSFORTEGNELSE

	Afsnit
Indledning	
Omfanget af denne ISA	1
Forudsætning om fortsat drift	2
Ansvar for vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften	3-7
Ikrafttrædelsesdato.....	8
Mål	9
Krav	
Risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter	10-11
Stillingtagen til den daglige ledelses vurdering.....	12-14
Perioden efter den daglige ledelses vurdering	15
Yderligere revisionshandlinger, når begivenheder eller forhold er konstateret.	16
Revisionskonklusioner og afgivelse af erklæring.....	17
Anvendelse af forudsætning om fortsat drift er passende, men der er væsentlig usikkerhed	18-20
Anvendelse af forudsætning om fortsat drift er ikke passende	21
Den daglige ledelse er ikke villig til at udføre eller udvide sin vurdering	22
Kommunikation med den øverste ledelse.....	23
Betydelig udsættelse af regnskabets godkendelse	24
Vejledning og andet forklarende materiale	
Forudsætning om fortsat drift.....	A1
Risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter	A2-A6
Stillingtagen til den daglige ledelses vurdering.....	A7-A12
Perioden efter den daglige ledelses vurdering.....	A13-A14
Yderligere revisionshandlinger, når begivenheder eller forhold er konstateret.....	A15-A18
Revisionskonklusioner og afgivelse af erklæring.....	A19
Anvendelse af forudsætning om fortsat drift er passende, men der er en væsentlig usikkerhed	A20-A24

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

Anvendelse af forudsætning om fortsat drift er ikke passendeA25-A26

Den daglige ledelse er ikke villig til at udføre eller udvide sin vurderingA27

* Ikrafttrædelse i Danmark udskudt med 12 måneder.

ISA 570, Fortsat drift (Going concern) bør læses i sammenhæng med ISA 200, Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision.

Indledning

Omfanget af denne ISA

1. Denne ISA omhandler revisors ansvar ved revision af regnskaber med hensyn til den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet.

Forudsætning om fortsat drift

2. Ved forudsætningen om fortsat drift anses en virksomhed for at kunne fortsætte driften i en overskuelig fremtid. Et regnskab med generelt formål udarbejdes på grundlag af en forudsætning om fortsat drift, medmindre den daglige ledelse har til hensigt at likvidere virksomheden eller indstille driften, eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette. Regnskaber med særligt formål kan, men skal ikke nødvendigvis være udarbejdet i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme, hvor forudsætningen om fortsat drift er relevant (f.eks. er forudsætningen om fortsat drift ikke relevant for visse regnskaber, der udarbejdes efter skattemæssige regler i bestemte jurisdiktioner). Når det er passende at anvende forudsætningen om fortsat drift, indregnes aktiver og forpligtelser på det grundlag, at virksomheden vil være i stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift (jf. afsnit A1).

Ansvar for vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften

3. Nogle regnskabsmæssige begrebsrammer indeholder et udtrykkeligt krav til den daglige ledelse om at foretage en specifik vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften samt standarder vedrørende forhold, der skal overvejes, og oplysninger, der skal afgives i forbindelse med fortsat drift. F.eks. kræver IAS 1, at den daglige ledelse foretager en vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften¹. De detaljerede krav, der stilles til den daglige ledelses ansvar for at vurdere virksomhedens evne til at fortsætte driften, og de dermed forbundne oplysninger i regnskabet kan også være fastlagt i lov eller øvrig regulering.
4. I andre regnskabsmæssige begrebsrammer er der måske intet udtrykkeligt krav til den daglige ledelse om at foretage en specifik vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften. Da forudsætningen om fortsat drift, som omtalt i afsnit 2, er en grundlæggende forudsætning ved udarbejdelsen af et regnskab, kræver udarbejdelsen af regnskabet ikke desto mindre, at den daglige ledelse vurderer virksomhedens evne til at fortsætte driften, selv om den regnskabsmæssige begrebsramme ikke indeholder et udtrykkeligt krav herom.
5. Den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften omfatter en vurdering på et bestemt tidspunkt af fremtidige og i sagens natur usikre udfald af begivenheder eller forhold. Følgende faktorer er relevante for denne vurdering:
 - graden af usikkerhed i forbindelse med udfaldet af en begivenhed eller et forhold stiger betydeligt, jo længere i fremtiden en begivenhed, et forhold eller udfaldet finder sted. De fleste regnskabsmæssige begrebsrammer, der kræver en eksplicit vurdering fra den daglige ledelses side, angiver derfor den periode, for hvilken den daglige ledelse skal tage al til rådighed værende information i betragtning

¹ IAS 1, Præsentation af årsregnskabet, 1. januar 2007, afsnit 25-26.

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

- virksomhedens størrelse og kompleksitet, arten af og forholdene for virksomhedens drift, samt i hvilken grad den er påvirket af eksterne faktorer, påvirker vurderingen af udfaldet af begivenheder eller forhold
- enhver vurdering om fremtiden er baseret på oplysninger, der er til rådighed på det tidspunkt, vurderingen foretages. Efterfølgende begivenheder kan resultere i udfald, der ikke er konsistente med vurderinger, som var rimelige på det tidspunkt, de blev foretaget.

Revisors ansvar

6. Revisors ansvar er at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift ved udarbejdelsen og aflæggelsen af regnskabet er passende, samt at konkludere, hvorvidt virksomhedens evne til at fortsætte driften er forbundet med væsentlig usikkerhed. Dette ansvar gælder, selv om den regnskabsmæssige begrebsramme, der er anvendt ved udarbejdelsen af regnskabet, ikke omfatter et udtrykkeligt krav til den daglige ledelse om at foretage en specifik vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften.
7. Som beskrevet i ISA 200² er de potentielle virkninger af iboende begrænsninger af revisors mulighed for at opdage væsentlige fejlinformationer imidlertid større, når det gælder fremtidige begivenheder eller forhold, der kan bevirke, at en virksomhed må ophøre med at fortsætte driften. Revisor kan ikke forudse sådanne fremtidige begivenheder eller forhold. Følgelig kan en manglende henvisning i revisors erklæring til usikkerhed om fortsat drift ikke betragtes som en garanti for virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Ikrafttrædelsesdato

8. Denne ISA træder i kraft for revisioner af regnskaber for perioder, der begynder den 15. december 2009 eller senere.

Mål

9. Det er revisors mål:
 - (a) at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for, at ledelsens anvendelse af forudsætningen om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet er passende
 - (b) på grundlag af det opnåede revisionsbevis at konkludere, hvorvidt der eksisterer en væsentlig usikkerhed i relation til begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og
 - (c) at fastslå konsekvenserne for revisors erklæring.

Krav

Risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter

10. Når revisor udfører risikovurderingshandlinger som krævet i ISA 315³, skal revisor overveje, om der er begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Revisor skal derved fastslå, om den daglige ledelse allerede har foretaget en foreløbig vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, og (jf. afsnit A2-A5)

² ISA 200, Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision.

³ ISA 315, Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser, afsnit 5.

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

- (a) hvis en sådan vurdering er foretaget, skal revisor drøfte den med den daglige ledelse og fastslå, om den daglige ledelse har identificeret begivenheder eller forhold, der hver for sig eller sammen kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og i givet fald den daglige ledelses planer for at håndtere disse forhold, eller
- (b) hvis en sådan vurdering endnu ikke er foretaget, skal revisor drøfte grundlaget for den påtænkte anvendelse af forudsætningen om fortsat drift med den daglige ledelse og forespørge denne, om der foreligger begivenheder eller forhold, der hver for sig eller sammen kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.

11. Revisor skal under hele revisionen være opmærksom på revisionsbevis for begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften (jf. afsnit A6).

Stillingtagen til den daglige ledelses vurdering

12. Revisor skal tage stilling til den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften (jf. afsnit A7-A9, A11-A12).
13. Ved stillingtagen til den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften skal revisor dække den samme periode, som den daglige ledelse har anvendt ved udførelsen af sin vurdering som krævet i den relevante regnskabsmæssige begrebsramme eller i henhold til lov eller øvrig regulering, hvis disse foreskriver en længere periode. Hvis den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften dækker en periode på mindre end 12 måneder efter balancedagen, som denne er defineret i ISA 560⁴, skal revisor anmode den daglige ledelse om at forlænge vurderingsperioden til mindst 12 måneder efter balancedagen (jf. afsnit A10-A12).
14. Ved stillingtagen til den daglige ledelses vurdering skal revisor overveje, om den daglige ledelses vurdering omfatter al relevant information, som revisor er bekendt med som følge af revisionen.

Perioden efter den daglige ledelses vurdering

15. Revisor skal forespørge den daglige ledelse om dens kendskab til begivenheder eller forhold, der ligger efter den daglige ledelses vurderingsperiode, og som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften (jf. afsnit A13-A14).

Yderligere revisionshandlinger, når begivenheder eller forhold er konstateret

16. Hvis der konstateres begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at fastslå, om der er væsentlig usikkerhed derom eller ej ved at udføre yderligere revisionshandlinger, herunder overvejelse af afbødende faktorer. Disse handlinger skal inkludere (jf. afsnit A15):
- (a) hvis den daglige ledelse endnu ikke har foretaget en vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, skal revisor anmode den daglige ledelse om at foretage vurderingen
 - (b) stillingtagen til den daglige ledelses planer for fremtidige handlinger i relation til dens vurdering af fortsat drift, om det er sandsynligt, at udfaldet af disse

⁴ ISA 560, Efterfølgende begivenheder, afsnit 5(a).

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

planer vil kunne forbedre situationen, og om den daglige ledelses planer efter omstændighederne er gennemførlige (jf. afsnit A16)

- (c) hvor virksomheden har udarbejdet budgetterede pengestrømme, og analyser heraf er en betydelig faktor i overvejelsen af det fremtidige resultat af begivenheder eller forhold ved stillingtagen til den daglige ledelses planer for fremtidige handlinger (jf. afsnit A17-A18):
 - i) stillingtagen til pålideligheden af de underliggende data, der er genereret for at udarbejde budgettet, og
 - ii) fastslåelse af, om de forudsætninger, der ligger til grund for budgettet, er fyldestgørende underbygget
- (d) overvejelse af, om eventuelle yderligere fakta eller informationer er blevet tilgængelige siden det tidspunkt, hvor på den daglige ledelse foretog sin vurdering,
- (e) anmodning om skriftlige udtalelser fra den daglige ledelse og, hvor det er passende, den øverste ledelse vedrørende dens planer for fremtidige handlinger og disse planers gennemførlighed.

Revisionskonklusioner og afgivelse af erklæring

17. På basis af det opnåede revisionsbevis skal revisor konkludere, om der efter revisors vurdering er en væsentlig usikkerhed i relation til begivenheder eller forhold, der hver for sig eller sammen kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. En væsentlig usikkerhed er til stede, når omfanget af den potentielle indvirkning af usikkerheden og sandsynligheden for dens opståen er sådan, at det efter revisors vurdering er nødvendigt at give passende oplysning om arten og indvirkningerne af usikkerheden, for at:
- (a) regnskabet, når det aflægges efter en regnskabsmæssig begrebsramme, der kræver et retvisende billede, giver et retvisende billede, eller
 - (b) regnskabet ikke er vildledende, når det aflægges efter en begrebsramme, der ikke kan fraviges (jf. afsnit A19).

Anvendelse af forudsætning om fortsat drift er passende, men der er en væsentlig usikkerhed

18. Hvis revisor konkluderer, at det efter omstændighederne er passende at anvende forudsætningen om fortsat drift, men at der er en væsentlig usikkerhed, skal revisor fastslå, om regnskabet:
- (a) på fyldestgørende måde beskriver de vigtigste begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften samt den daglige ledelses planer for at håndtere disse begivenheder eller forhold, og
 - (b) klart oplyser, at der er en væsentlig usikkerhed knyttet til begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og at virksomheden derfor muligvis vil være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift (jf. afsnit A20).
19. Hvis der er fyldestgørende oplysninger i regnskabet, skal revisor udtrykke en konklusion uden forbehold og medtage en supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet i revisors erklæring for at:

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

- (a) fremhæve tilstedeværelsen af en væsentlig usikkerhed vedrørende den begivenhed eller det forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og
 - (b) henlede opmærksomheden på den note i regnskabet, der giver oplysning om de forhold, som er anført i afsnit 18 (se ISA 706)⁵ (jf. afsnit A21-A22).
20. Hvis der ikke gives fyldestgørende oplysning i regnskabet, skal revisor udtrykke en konklusion med forbehold eller en afkræftende konklusion, alt efter hvad der er passende i overensstemmelse med ISA 705⁶. Revisor skal i erklæringen anføre, at der er en væsentlig usikkerhed, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften (jf. afsnit A23-A24).

Anvendelse af forudsætning om fortsat drift er ikke passende

21. Hvis regnskabet er udarbejdet under forudsætning om fortsat drift, men den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift efter revisors vurdering ikke er passende, skal revisor udtrykke en afkræftende konklusion (jf. afsnit A25-A26).

Den daglige ledelse er ikke villig til at udføre eller udvide sin vurdering

22. Hvis den daglige ledelse ikke er villig til på revisors anmodning at udføre eller udvide sin vurdering, skal revisor overveje konsekvenserne heraf for revisors erklæring (jf. afsnit A27).

Kommunikation med den øverste ledelse

23. Medmindre hele den øverste ledelse er involveret i den daglige ledelse af virksomheden⁷, skal revisor underrette den øverste ledelse om konstaterede begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. En sådan kommunikation med den øverste ledelse skal inkludere følgende:
- (a) hvorvidt begivenhederne eller forholdene udgør en væsentlig usikkerhed
 - (b) hvorvidt anvendelsen af forudsætningen om fortsat drift er passende ved udarbejdelsen og aflæggelsen af regnskabet, og
 - (c) hvorvidt de tilknyttede oplysninger i regnskabet er fyldestgørende.

Betydelig udsættelse af regnskabets godkendelse

24. Hvis der efter balancedagen er en betydelig udsættelse af den daglige eller den øverste ledelses godkendelse af regnskabet, skal revisor forespørge om grunden til denne udsættelse. Hvis revisor anser, at udsættelsen kunne være relateret til begivenheder eller forhold, der vedrører vurderingen af fortsat drift, skal revisor udføre de nødvendige yderligere revisionshandlinger som beskrevet i afsnit 16 samt overveje indvirkningen på revisors konklusion, hvad angår tilstedeværelsen af en væsentlig usikkerhed som beskrevet i afsnit 17.

Vejledning og andet forklarende materiale

Forudsætning om fortsat drift (jf. afsnit 2)

⁵ ISA 706, Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet og supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen i den uafhængige revisors erklæring.

⁶ ISA 705, Modifikationer til konklusionen i den uafhængige revisors erklæring.

⁷ ISA 260, Kommunikation med den øverste ledelse, afsnit 13.

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

Særlige overvejelser vedrørende offentlige virksomheder

A1. Den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift er også relevant for offentlige virksomheder. Eksempelvis behandler IPSAS 1 (International Public Sector Accounting Standard) offentlige virksomheders evne til at fortsætte driften⁸. Risici for fortsat drift kan opstå i, men er ikke begrænset til, situationer, hvor offentlige virksomheder driver virksomhed med henblik på overskud, hvor den offentlige støtte kan blive nedsat eller inddraget, eller i tilfælde af privatisering. Begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om en virksomheds evne til at fortsætte driften i den offentlige sektor, kan omfatte situationer, hvor den offentlige virksomhed mangler finansiering til sin fortsatte eksistens, eller hvor der træffes politiske beslutninger, der påvirker de ydelser, som den offentlige virksomhed leverer.

Risikovurderingshandlinger og tilknyttede aktiviteter

Begivenheder eller forhold, der kan rejse tvivl om forudsætning for fortsat drift (jf. afsnit 10)

A2. Nedenfor følger en række eksempler på begivenheder eller forhold, der hver for sig eller sammen kan rejse betydelig tvivl om forudsætningen om fortsat drift. Eksemplerne er ikke udtømmende, ligesom tilstedeværelsen af et eller flere af de nævnte forhold ikke altid betyder, at der er en væsentlig usikkerhed.

Økonomiske forhold

- negativ egenkapital eller negativ arbejdskapital
- lån med faste vilkår, der nærmer sig forfald uden realistisk udsigt til fornyelse eller indfrielse, eller usædvanlig stor afhængighed af kortfristede lån til finansiering af anlægsaktiver
- indikationer på tilbagekaldelse af finansiel støtte fra kreditorer
- 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
- restancer med eller ophør af udbyttebetalinger
- manglende evne til at betale kreditorer ved forfald
- manglende evne til at overholde betingelserne i låneaftaler
- ændring fra kredit til betaling pr. efterkrav hos leverandører
- manglende evne til at opnå finansiering af afgørende ny produktudvikling eller andre vigtige investeringer

Driftsforhold

- den daglige ledelse påtænker at likvidere virksomheden eller at indstille driften
- tab af nøglepersoner i den daglige ledelse uden gensættelse

⁸ IPSAS 1, "Presentation of Financial Statements" as at 1 January 2007, afsnit 38-41

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

- tab af et større marked, nøglekunde(r), franchise, licens eller hovedleverandør(er)
- arbejdskonflikter
- mangler på vigtige leverancer
- en ny yderst succesfuld konkurrent

Andre forhold

- manglende overholdelse af kapitalkrav eller andre lovpligtige krav
- verserende retssager eller reguleringsmæssige 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 regerings politik, der forventes at påvirke virksomheden negativt
- katastrofer, der, når de indtræffer, ikke er forsikrede eller er underforsikrede.

Betydningen af sådanne begivenheder eller forhold kan ofte dæmpes af andre faktorer. F.eks. kan indvirkningen af en virksomheds manglende evne til at foretage normal gældsafvikling opvejes af den daglige ledelses planer om at opretholde tilstrækkelige pengestrømme fra alternative kilder, såsom salg af aktiver, ændring af ydelsesprofil på lån eller tilførsel af yderligere kapital. Ligeledes kan tab af en hovedleverandør muligvis opvejes af en passende alternativ leveringsmulighed.

- A3. Risikovurderingshandlinger som krævet i afsnit 10 hjælper revisor med at fastslå, om det er sandsynligt, at den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift vil blive et vigtigt forhold, og indvirkningen heraf på planlægningen af revisionen. Disse handlinger giver også mulighed for mere rettidige drøftelser med den daglige ledelse herunder en drøftelse af den daglige ledelses planer for og løsning af eventuelle identificerede problemer vedrørende fortsat drift.

Særlige overvejelser vedrørende mindre virksomheder

- A4. En virksomheds størrelse kan påvirke dens evne til at modstå ugunstige forhold. Små virksomheder kan være i stand til at reagere hurtigt med henblik på at udnytte muligheder, men kan mangle reserver til at opretholde driften.
- A5. Af forhold, der særligt er relevante for små virksomheder, skal nævnes risikoen for, at banker og andre långivere kan indstille deres støtte til virksomheden, såvel som et eventuelt tab af en hovedleverandør, storkunde, nøglemedarbejder eller retten til at drive virksomhed i henhold til en licens- eller franchisekontrakt eller anden juridisk aftale.

Fortsat opmærksomhed om revisionsbevis for begivenheder eller forhold under revisionen (jf. afsnit 11)

- A6. Når revisor under revisionen opnår yderligere revisionsbevis, som påvirker revisors risikovurdering, kræver ISA 315, at revisor genovervejer sin risikovurdering og tilpasser yderligere planlagte revisionshandlinger i overensstemmelse hermed⁹. Hvis begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, konstateres, efter at revisors risikovurderinger er foretaget, kan

⁹ ISA 315, Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser, afsnit 31.

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

det ud over at foretage handlinger som angivet i afsnit 16 være nødvendigt, at revisors vurdering af risiciene for væsentlig fejlinformation opdateres. Tilstedeværelsen af sådanne begivenheder eller forhold kan også påvirke arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisors yderligere handlinger som reaktion på vurderede risici. ISA 330¹⁰ fastlægger krav og giver vejledning på dette område.

Stillingtagen til den daglige ledelses vurdering

Den daglige ledelses vurdering og underliggende analyse og revisors stillingtagen (jf. afsnit 12)

- A7. Den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften indgår som en vigtig del af revisors overvejelse om den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift.
- A8. Det er ikke revisors ansvar at afhjælpe den daglige ledelses manglende analyser. I nogle tilfælde kan manglen på detaljerede analyser, som den daglige ledelse udarbejder til understøttelse af sin vurdering, dog ikke forhindre revisor i at konkludere, om den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift efter omstændighederne er passende. Når virksomheder f.eks. historisk set har overskudsgivende aktiviteter og let adgang til finansieringskilder, kan den daglige ledelse foretage sin vurdering uden detaljerede analyser. I dette tilfælde kan revisor tage stilling til, om den daglige ledelses vurdering er passende, uden at udføre detaljerede vurderingshandling, hvis revisors øvrige revisionshandling er tilstrækkelige til at sætte revisor i stand til at konkludere, om den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift ved udarbejdelsen af regnskabet er passende efter omstændighederne.
- A9. Under andre omstændigheder kan stillingtagen til den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, som krævet i afsnit 12, omfatte en stillingtagen til den procedure, som den daglige ledelse har fulgt for at foretage sin vurdering, de forudsætninger, som vurderingen hviler på, og den daglige ledelses planer for fremtidige handlinger, samt om den daglige ledelses planer efter omstændighederne er gennemførlige.

Den periode, der er omfattet af den daglige ledelses vurdering (jf. afsnit 13)

- A10. De fleste regnskabsmæssige begrebsrammer, som kræver en eksplicit vurdering fra den daglige ledelses side, angiver den periode, for hvilken den daglige ledelse skal tage alle tilgængelige informationer i betragtning¹¹.

Særlige overvejelser vedrørende mindre virksomheder (jf. afsnit 12-13)

- A11. I mange tilfælde har den daglige ledelse i mindre virksomheder muligvis ikke udarbejdet en detaljeret vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften, men kan i stedet stole på indgående viden om forretningen og fremtidsforventningerne. Uanset dette kan det være nødvendigt for revisor at tage stilling til den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften i overensstemmelse med kravene i denne ISA. For mindre virksomheder kan det være passende at drøfte den mellemlange og langsigtede finansiering af virksomheden med den daglige ledelse, forudsat at den daglige ledelses påstande kan underbygges af tilstrækkelig dokumentation og ikke er inkonsistent med revisors forståelse af virksomheden.

¹⁰ ISA 330, Revisors reaktion på vurderede risici.

¹¹ F.eks. definerer IAS 1 denne som en periode, der mindst bør være på, men ikke er begrænset til, 12 måneder fra balancedagen.

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

Derfor kan kravet i afsnit 13 til revisor om at anmode den daglige ledelse om at udvide sin vurdering f.eks. opfyldes ved drøftelser, forespørgsler og inspektion af underliggende dokumentation, f.eks. ordrer modtaget til fremtidig levering, der er vurderet med hensyn til gennemførlighed eller underbygget på anden måde.

A12. Fortsat støtte fra ejerledere er ofte vigtig for mindre virksomheders evne til at fortsætte driften. Hvor en mindre virksomhed i overvejende grad er finansieret ved et lån fra ejerlederen, kan det være vigtigt, at denne finansiering ikke trækkes tilbage. Videreførelsen af en lille virksomhed, der befinder sig i økonomiske vanskeligheder, kan f.eks. være afhængig af, at ejerlederen efterstiller et lån til virksomheden til fordel for banker eller andre kreditorer, eller at ejerlederen understøtter et lån til virksomheden ved at stille garanti med sine personlige aktiver som sikkerhed. Revisor kan under sådanne omstændigheder opnå passende bevis for efterstillingen af ejerlederens lån eller garanti. Hvor en virksomhed er afhængig af yderligere støtte fra ejerlederen, kan revisor tage stilling til ejerlederens evne til at opfylde sin forpligtelse ifølge støtteaftalen. Derudover kan revisor bede om skriftlig bekræftelse på de vilkår og betingelser, der knytter sig til en sådan støtte, og ejerlederens hensigt og forståelse af ordningen.

Perioden efter den daglige ledelses vurdering (jf. afsnit 15)

A13. Som krævet i afsnit 11 skal revisor til enhver tid være opmærksom på, at der kan være kendte – planlagte eller uforudsete – begivenheder eller forhold, der vil opstå efter den periode, som den daglige ledelse har anvendt i vurderingen, og som kan sætte spørgsmålstegn ved, om den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift ved regnskabsudarbejdelsen er passende. Eftersom graden af usikkerhed, der er forbundet med udfaldet af en begivenhed eller et forhold, stiger, jo længere ud i fremtiden begivenheden eller forholdet ligger, skal der nødvendigvis være betydelige indikationer på problemer med fortsat drift, før revisor behøver at overveje at foretage yderligere handlinger. Hvis sådanne begivenheder eller forhold konstateres, kan revisor være nødsaget til at anmode den daglige ledelse om at bedømme begivenhedens eller forholdets mulige betydning for den daglige ledelses vurdering af virksomhedens evne til at fortsætte driften. Under disse omstændigheder anvendes handlingerne i afsnit 16.

A14. Ud over at forespørge den daglige ledelse er det ikke revisors ansvar at udføre andre revisionshandling til at identificere begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften ud over den periode, som den daglige ledelses vurdering dækker, og som omtalt i afsnit 13 skal være på mindst 12 måneder fra balancedagen.

Yderligere revisionshandling, når begivenheder eller forhold er konstateret (jf. afsnit 16)

A15. Revisionshandling, der er relevante for kravet i afsnit 16, kan omfatte følgende:

- analyse af og drøftelse med den daglige ledelse om pengestrømme, overskud og andre relevante prognoser
- analyse og drøftelse af de seneste tilgængelige periode regnskaber for virksomheden
- læsning af vilkårene for gældsbreve og låneaftaler og fastlæggelse af om, vilkårene er overtrådt

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

- læsning af referater fra generalforsamlinger, møder i den øverste ledelse og relevante udvalg for omtale af finansielle problemer
- forespørgsel til virksomhedens juridiske rådgiver om tilstedeværelsen af retssager og krav og rimeligheden i den daglige ledelses vurderinger af sagernes udfald samt et skøn over deres økonomiske følger
- bekræftelse af tilstedeværelsen, lovligheden og håndhævelsesmuligheden for aftaler med nærtstående parter og tredjeparter om at yde eller opretholde finansiell støtte og vurdering af sådanne parters økonomiske evne til at tilføre yderligere midler
- stillingtagen til virksomhedens planer for at håndtere uopfyldte ordrer
- udførelse af revisionshandlinger vedrørende efterfølgende begivenheder for at identificere de begivenheder, der enten mindsker eller på anden måde påvirker virksomhedens evne til at fortsætte driften
- bekræftelse på tilstedeværelsen af, vilkårene for og hensigtsmæssigheden af lånefaciliteter
- opnåelse og gennemgang af rapporter om reguleringsmæssige indgreb
- fastlæggelse af, om der er hensigtsmæssigt belæg for en eventuel planlagt afhændelse af aktiver.

Stillingtagen til den daglige ledelses planer for fremtidige handlinger (jf. afsnit 16(b))

A16. Stillingtagen til den daglige ledelses planer for fremtidige handlinger kan omfatte forespørgsler til den daglige ledelse om dens planer for fremtidige handlinger, eksempelvis dens planer om at realisere aktiver, optage lån eller omlægge gæld eller mindske eller udskyde udgifter eller tilføre kapital.

Den periode, der er omfattet af den daglige ledelses vurdering (jf. afsnit 16(c))

A17. Ud over de handlinger, der er krævet efter afsnit 16(c), kan revisor sammenligne:

- fremadrettede finansielle oplysninger for de seneste forudgående perioder med realiserede resultater, og
- fremadrettede finansielle oplysninger for den indeværende periode med opnåede resultater.

A18. Hvor den daglige ledelses forudsætninger omfatter fortsat støtte fra tredjeparter, hvad enten det er gennem efterstillelse af lån, tilsagn om at opretholde eller yde yderligere finansiering eller garantier, og en sådan støtte er vigtig for virksomhedens evne til at fortsætte driften, kan det være nødvendigt, at revisor overvejer at anmode om skriftlig bekræftelse (herunder om vilkår og betingelser) fra disse tredjeparter og at opnå bevis for deres evne til at yde en sådan støtte.

Revisionskonklusioner og afgivelse af erklæring (jf. afsnit 17)

A19. Udtrykket "væsentlig usikkerhed" anvendes i IAS 1 ved drøftelsen af de usikkerheder, der vedrører begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften, og som bør oplyses i regnskabet. I visse andre regnskabsmæssige begrebsrammer benyttes "betydelig usikkerhed" i lignende tilfælde.

Anvendelse af forudsætning om fortsat drift er passende, men der er en væsentlig usikkerhed

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

Tilstrækkelig oplysning om væsentlig usikkerhed (jf. afsnit 18)

A20. Fastlæggelsen af, om regnskabets oplysninger er fyldestgørende, kan omfatte fastsættelse af, om oplysningerne tydeligt gør læseren opmærksom på muligheden for, at virksomheden ikke er i stand til at fortsætte med at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser under normal drift.

Revisors afgivelse af erklæring ved tilstrækkelig oplysning om væsentlig usikkerhed (jf. afsnit 19)

A21. Nedenfor følger et eksempel på supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet når revisor finder, at noteoplysningerne er tilstrækkelige:

Supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet

Uden at tage forbehold for vores konklusion henleder vi opmærksomheden på note X i regnskabet, hvoraf det fremgår, at selskabet har haft et tab på ZZZZ i regnskabsåret, der sluttede 31. december 200x, og at selskabets forpligtelser pr. denne dato overstiger selskabets aktiver med YYY. Disse forhold sammen med de i note X øvrige nævnte forhold indikerer, at der er en væsentlig usikkerhed, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets mulighed for at fortsætte driften.

A22. I situationer, der involverer talrige væsentlige usikkerhedsfaktorer, som er betydelige for regnskabet som helhed, kan revisor i yderst sjældne tilfælde anse det for passende ikke at afgive en konklusion i stedet for at medtage supplerende oplysninger. ISA 705 giver vejledning om dette forhold.

Revisors afgivelse af erklæring ved utilstrækkelig oplysning om væsentlig usikkerhed (jf. afsnit 20)

A23. Nedenfor følger et eksempel på de relevante afsnit, når der skal udtrykkes en konklusion med forbehold:

Grundlag for konklusion med forbehold

Selskabets aftaler om finansiering udløber, og restgælden forfalder den 19. marts 20X1. Selskabet har ikke været i stand til at genforhandle eller opnå ny finansiering. Denne situation tyder på, at der er en væsentlig usikkerhed, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets mulighed for at fortsætte driften, hvorfor selskabet kan være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift. Regnskabet og noterne hertil giver ikke fyldestgørende oplysning om dette forhold.

Konklusion med forbehold

Bortset fra den ufuldstændige oplysning, der henvises til i afsnittet "Grundlag for konklusion med forbehold", er det vores opfattelse, at regnskabet i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede (eller "giver et retvisende billede") af selskabets finansielle stilling pr. 31. december 20XI og af resultatet af dets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret i overensstemmelse med....

A24. Nedenfor følger et eksempel på de relevante afsnit, når der skal udtrykkes en afkræftende konklusion.

Grundlag for afkræftende konklusion

Selskabets aftaler om finansiering udløb, og restgælden forfaldt den 31. december 20X0. Selskabet har ikke været i stand til at genforhandle og opnå ny

FORTSAT DRIFT (GOING CONCERN)

finansiering og overvejer anmeldelse af konkurs. Disse begivenheder tyder på en væsentlig usikkerhed, der kan rejse betydelig tvivl om selskabets mulighed for at fortsætte driften, hvorfor selskabet kan være ude af stand til at realisere sine aktiver og indfri sine forpligtelser som led i den normale drift. Regnskabet og noterne hertil indeholder ikke oplysninger om dette forhold.

Afkræftende konklusion

Som følge af manglende oplysninger som nævnt i afsnittet "Grundlag for afkræftende konklusion" er det vores opfattelse, at regnskabet ikke giver et retvisende billede (eller "giver et retvisende billede") af selskabets finansielle stilling pr. 31. december 20X0 og af resultatet af dets aktiviteter og pengestrømme for regnskabsåret i overensstemmelse med....

Anvendelse af forudsætning om fortsat drift er ikke passende (jf. afsnit 21)

- A25. Hvis regnskabet er udarbejdet ud fra forudsætningen om fortsat drift, men revisor vurderer, at den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift i regnskabet ikke er passende, gælder kravet i afsnit 21 til revisor om at udtrykke en afkræftende konklusion, uanset om regnskabet indeholder oplysning om, at den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift er passende eller ej.
- A26. Hvis virksomhedens daglige ledelse skal eller vælger at udarbejde et regnskab, når anvendelse af forudsætningen om fortsat drift ikke er passende efter omstændighederne, udarbejdes regnskabet på et alternativt grundlag (f.eks. likvidationsgrundlag). Revisor vil muligvis være i stand til at revidere dette regnskab, såfremt revisor fastslår, at det alternative grundlag er en anerkendt regnskabsmæssig begrebsramme efter omstændighederne. Såfremt regnskabet indeholder fyldestgørende oplysninger, vil revisor muligvis være i stand til at udtrykke en konklusion uden modifikationer på dette regnskab, men kan anse det for passende eller nødvendigt at medtage en supplerende oplysning i erklæringen for at gøre regnskabslæseren opmærksom på det alternative grundlag og begrundelsen for at anvende det.

Den daglige ledelse er ikke villig til at udføre eller udvide sin vurdering (jf. afsnit 22)

- A27. I visse tilfælde kan revisor finde det nødvendigt at anmode den daglige ledelse om at udføre eller udvide sin vurdering. Hvis den daglige ledelse ikke er villig til at gøre dette, vil en konklusion med forbehold eller en manglende konklusion kunne være passende, da det kan være umuligt for revisor at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende anvendelsen af forudsætningen om fortsat drift ved regnskabsudarbejdelsen, såsom revisionsbevis for tilstedeværelsen af de planer, den daglige ledelse har udarbejdet, eller tilstedeværelsen af andre afbødende faktorer.