

Hovedopgave HD i regnskab og økonomistyring

# Revisors ansvar ved going concern

Forfatter: Joakim Eschricht Frandsen

Vejleder: Peter Kyhnav

Copenhagen Business School

11-05-2015

## Contents

1. Indledning .....	3
2. Problemformulering.....	4
2.1 Opgavens problemformulering.....	4
2.2 Undersøgelsesspørgsmål .....	5
2.3 Afgrænsning .....	5
2.3.1 Revisionsstandarder.....	5
2.3.2 Regnskabsprincipper .....	6
2.3.3 Kommentarer angående ansvar til revisor .....	6
2.3.4 Øvrigt.....	6
3. Metodevalg, anvendt teori og struktur .....	7
3.1 Opgavens struktur.....	7
3.2 Opgavens metode .....	7
3.3 Dataindsamling og datakilder .....	8
3.4 Kildekritik .....	9
4. Going concern og ISA 570 .....	10
4.1 Introduktion til ISA 570 .....	11
4.2 Den daglige ledelses ansvar .....	12
4.3 Revisors ansvar .....	13
4.3.1 Revisors generelle ansvar ved fremtidige begivenheder.....	14
4.3.2 Ansvar i forbindelse med udarbejdelse af analyser og vurderinger .....	14
4.3.3 Stillingtagen til den daglige ledelses vurdering .....	15
4.4 Revisors rapportering.....	17
4.4.1 Revisors erklæring.....	17
4.4.2 Erklæringskrav ved usikkerhed om going concern .....	19
4.5 Delkonklusion 1.....	21
5. Problemstillinger i forbindelse med going concern .....	22
5.1 Kvalitetskontrol af revisors arbejde .....	22
5.2 Sager ført for revisornævnet.....	24
5.2.1 Gennemgang af sag 167/2013 .....	25
5.2.2 Gennemgang af sag 22/2013 .....	26
5.2.3 Opsummering af sager ført for revisornævnet.....	27
5.4 Omfanget af ISA 570 .....	28

5.4.1 Opbygning af ISA 570 .....	29
5.4.2 Indhold i ISA 570 .....	30
5.4.3 Konklusion på omfanget af ISA 570 .....	31
5.5 Delkonklusion 2.....	32
6. Tiltag vedrørende revision af going concern .....	32
6.1 Standarder og lovgivning .....	33
6.2 Dobbeltrevisor og mindre revisionsvirksomheder .....	34
6.3 Revisors dobbeltrolle og ledelsens ansvar .....	36
6.4 Delkonklusion 3.....	36
7. Konklusion.....	37
8. Perspektivering .....	39
9. Kildeliste.....	39
9.1 Lovgivning og standarder .....	39
9.2 FSR – Forenede Statsautoriserede Revisorer.....	40
9.3 Sager og kendelser .....	40
9.4 Redegørelser .....	40
10. Bilag.....	40
10.1 Bilag 1 – Transkribering af interview med Claus Andersen .....	40

## 1. Indledning

Opgaven handler om going concern – eller på dansk 'fortsat drift' - som er et evigt tilbagevendende emne, der ikke er blevet mindre aktuelt efter finanskrisen, der startede i 2008.

Selvom antallet af konkurser er stødt faldende<sup>1</sup>, viser opsigtsvækkende konkurser, som den hos O.W. Bunkers, at emnet going concern stadig er meget relevant. Det er især relevant at kigge på revisors ansvar i forbindelse med afgivelse af en erklæring med fortsat drift for øje.

Selvom den finansielle krise snart ligger 7 år tilbage, mærker nogle virksomheder stadig efterdønningerne. Det kan være i forhold til lavere efterspørgsel, manglende indfrielse af tilgodehavender eller lignende faktorer, der gør, at virksomhederne er nødlidende. Nogle selskaber kan have svært ved at tilkendegive dette over for omverdenen i forbindelse med årsrapporten. Derfor er det revisors ansvar at sikre, at regnskabsaflæggelsen er retvisende.

Som den offentlige tillidsrepræsentant skal revisor tage forholdsregler for at sikre, at de tal, som bliver aflagt i årsrapporten, er retvisende. De største problemstillinger, angående sikringen af dette, er regnskabsmæssige skøn og ledelsens vurdering, som der er kommet større og større fokus på – både internt i revisionsvirksomhederne, men i lige så høj grad i det offentlige søgelys.

Efter de store konkurser i Roskilde Bank, Amagerbanken og IT Factory er der kommet større fokus på revisors påtegning af regnskaber, og det er derfor relevant at kigge på de krav, der stilles til revisor. Det er samtidigt relevant at kigge på, hvad der kan gøres for at sikre en stadig større kvalitet i den påtegning, som revisor afgiver på regnskabet.

Denne opgave vil behandle revisors ansvar i forbindelse med afgivelsen af going concern påtegning samt undersøgelse af disse krav. Opgaven vil til slut undersøge relevansen af disse krav og perspektivere dem i forhold til de store sager, der i de seneste år har været i offentlighedens søgelys.

---

<sup>1</sup> <http://politiken.dk/oekonomi/virksomheder/ECE2471472/20-danske-virksomheder-gik-konkurs-om-dagen-i-november/>

## 2. Problemformulering

Jeg vil i denne opgave forsøge at besvare, hvilke krav der er til revisor, når denne påtegner et regnskab med going concern for øje. Opgaven vil gå i dybden med ISA 570, som er de internationale krav til revisor. Standarden er indirekte en del af lovgivningen, da det er et krav i revisors påtegning, at denne erklærer sig om at have fulgt ISA'erne. Jeg vil herefter undersøge hvilke væsentlige problemstillinger, der besværliggør revisors arbejde i forbindelse med dennes gennemgang af going concern.

Problemformuleringen har taget udgangspunkt i, at der skal være mulighed for at komme i dybden med de krav, der bliver stillet til revisor for, at jeg afslutningsvis kan forholde mig til de problemstillinger, revisor kommer ud for. Formålet har samtidigt været, at problemformuleringen er åben nok til, at nye vinkler kan opdages under opgaven, men samtidigt har jeg foretaget mine afgrænsninger jf. afsnit 2.3, så der stadig er mulighed for at komme med en konkret konklusion uden at spænde for vidt.

Problemformuleringen ligger samtidigt op til, at jeg i de første afsnit vil redegøre for ISA 570, hvorefter jeg i de efterfølgende afsnit vil undersøge de problemstillinger, der er, ved revisors gennemgang af going concern. Afslutningsvis vil jeg vurdere problemstillingerne set i forhold til den relevante lovgivning samt de relevante sager, der er blevet undersøgt. Til sidst vil jeg endvidere perspektivere opgaven i forhold til den relevante situation med store konkurser som f.eks. den hos O.W. Bunkers.

### 2.1 Opgavens problemformulering

Med udgangspunkt i ISA 570 samt anden relevant lovgivning diskuteres revisors ansvar i forbindelse med aflæggelsen af en revisorerklæring med going concern. Det diskuteres herefter, om de krav, der stilles til revisor, er aktuelle og relevante, samt om der kan tages tiltag for at forbedre revisionen af going concern.

## 2.2 Undersøgelsesspørgsmål

For at besvare problemformuleringen er det valgt at strukturere opgaven ud fra undersøgelsesspørgsmål. Jeg er i forbindelse med udarbejdelsen af problemformuleringen kommet frem til følgende undersøgelsesspørgsmål, der efter min vurdering sikrer, at jeg kommer hele vejen rundt om emnet:

- Hvad omhandler begrebet going concern, og hvad er de internationale krav til revisor i forbindelse med aflæggelsen af en revisionspåtegning med going concern (ISA 570)?
- Hvilke forhold udgør de største problemstillinger for revisor i forbindelse med aflæggelsen af regnskaber med going concern?
- Er de aktuelle krav til revisor i forbindelse med aflæggelsen af revisionspåtegninger med going concern relevante, eller er der yderligere tiltag, der kan tages?

## 2.3 Afgrænsning

Denne opgave har til formål at besvare ovenstående problemformulering, og der vil derfor ske en afgrænsning i forhold til problemstillinger, som det ikke findes relevant at behandle i forhold til ovenstående problemformulering. Dette er gjort for at sikre, at der ved hjælp af undersøgelsesspørgsmålene kommer en konkret konklusion på opgaven, og at der ikke bliver inddraget forhold, der ikke er relevante. De væsentligste afgrænsninger er benævnt nedenfor.

### 2.3.1 Revisionsstandarder

Opgaven tager kun udgangspunkt i revisionsstandarder og lovgivning, der er gældende for Danmark. Der vil derfor i opgaven tages udgangspunkt i ISA 570, der afløste Revisionsstandarderne tilbage i 2010<sup>2</sup>. ISA 570 vil i opgaven blive beskrevet og gennemgået dybdegående. Grundet opgavens begrænsede længde er det ikke muligt, at årsregnskabsloven

---

<sup>2</sup>

[http://www.fsr.dk/Faglige\\_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Internationale%20Standarder%20om%20Kvalitetsstyring%20og%20Revision%20samt%20yderligere%20krav%20i%20følge%20danske/Oversigt%20over%20ISAer%20udsendt%20siden%202009%20-%20i%20DK%20april%202011](http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Internationale%20Standarder%20om%20Kvalitetsstyring%20og%20Revision%20samt%20yderligere%20krav%20i%20følge%20danske/Oversigt%20over%20ISAer%20udsendt%20siden%202009%20-%20i%20DK%20april%202011)

eller anden relevant regulering gennemgås, og det er samtidigt vurderet, at begrebsrammen i ISA 570 er omfangsrig nok til besvarelsen af opgaven.

ISA 540, som vedrører regnskabsmæssige skøn, er ikke gennemgået, selvom dette er et relevant emne, når det kommer til behandlingen af going concern. ISA 540 er ikke gennemgået, da opgavens problemstilling ligger op til revisors ansvar i forbindelse med going concern, hvilket vurderes beskrevet tilstrækkeligt i ISA 570.

### 2.3.2 Regnskabsprincipper

Opgaven vil ikke gennemgå de regnskabsmæssige konsekvenser i forbindelse med aflæggelsen af en årsrapport uden going concern for øje. Det vil sige, at opgaven ikke vil gennemgå principperne for værdiansættelsen af virksomhedens aktiver og passiver i forbindelse med aflæggelsen af en årsrapport uden en going concern påtegning.

### 2.3.3 Kommentarer angående ansvar til revisor

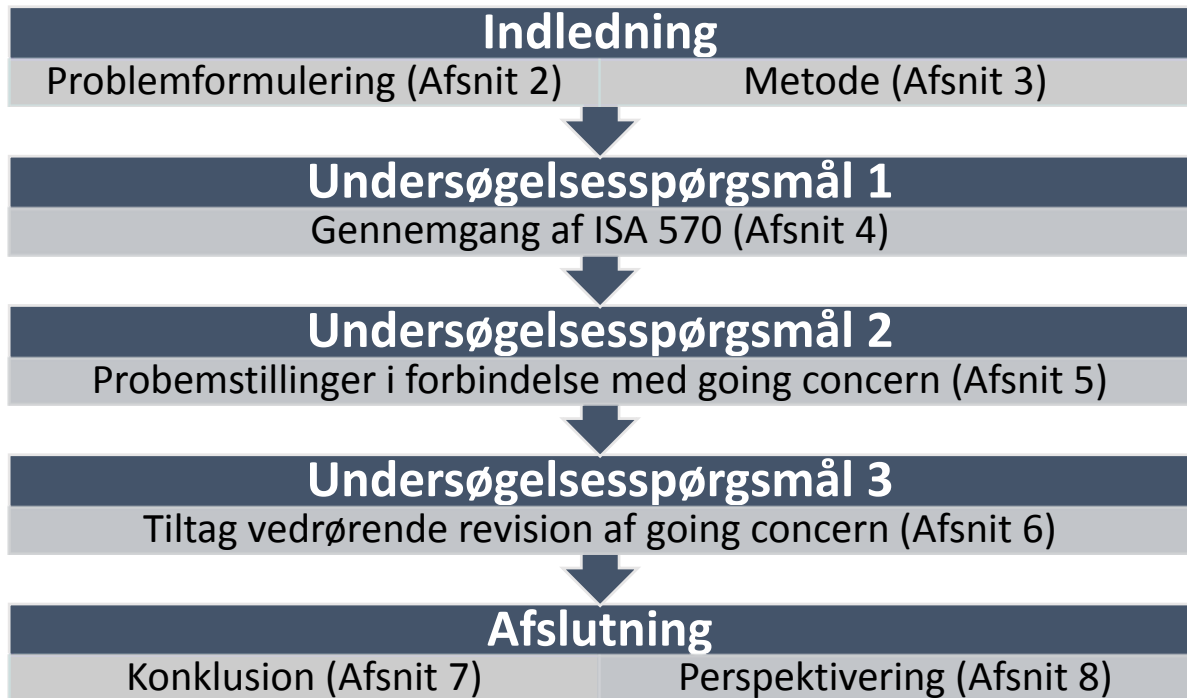
Udgangspunktet for afsnittene om problemstillingerne for revisors arbejde, interview samt artikler og udgivelser fra kilder som FSR. Der er taget udgangspunkt i det seneste tilgængelige materiale, og der vil blive fokuseret på dette. Der skal dog tages forbehold for, at nogle analyser og lignende ikke laves årligt og noget af materialet derfor godt kan være et par år gammelt. Det vurderes ikke, at dette har indflydelse på analysen og vurderingen i afsnittene.

### 2.3.4 Øvrigt

Opgaven tager udgangspunkt i problemformuleringen, og der vil derfor altid tages udgangspunkt i empiri, der understøtter besvarelsen af denne. I forbindelse med konklusionen vil der blive taget udgangspunkt i relevant lovgivning som undersøgt under afsnittet om ISA 570 samt problemstillingerne og kommentarer af kravene til revisor. Andre forhold kan være aktuelle at undersøge i forbindelse med besvarelsen af problemformuleringen. Det er dog disse to faktorer, der vil blive fokuseret på i opgaven og andre faktorer, vil der afgrænses for.

### 3. Metodevalg, anvendt teori og struktur

#### 3.1 Opgavens struktur



#### 3.2 Opgavens metode

Ovenstående figur er en oversigt over opbygningen af opgaven. Jeg vil kort i indeværende afsnit beskrive strukturen af opgaven.

I afsnit 2 og 3 er det overordnede formål med opgaven, problemformuleringen samt metoden for besvarelsen af problemformuleringen gennemgået. Her er en introduktion til opgaven som helhed og derfor en basis for gennemgangen i den resterende besvarelse.

I afsnit 4 bliver undersøgelsesspørgsmål 1 søgt besvaret. Det er opgavens teoretiske del, og her vil der blive givet en overordnet introduktion til going concern samt en gennemgang af ISA 570. Afsnittet har fokus på revisors ansvar, revisors rapportering samt andet relevant indhold i ISA 570.



I afsnit 5 vil undersøgelsesspørgsmål 2 blive besvaret. Her vil der blive undersøgt, hvad de største problemstillinger er i forbindelse med revisors gennemgang af going concern. Afsnittet vil tage udgangspunkt i diverse sager, publikationer samt interview med relevante interessenter. Her vil der søges at analysere de største problemstillinger i forbindelse med revisors gennemgang af going concern.

I afsnit 6 vil undersøgelsesspørgsmål 3 blive besvaret. Her vil relevansen af de nuværende krav blive diskuteret, og der vil samtidig blive diskuteret, om der er andre tiltag, der kunne være relevante i forbindelse med revisors gennemgang af going concern. Diskussionen i dette afsnit vil blive understøttet af afsnit 4 og afsnit 5. Diskussionen og vurderingen i dette afsnit afhænger derfor af den teoretiske gennemgang samt analysen.

I afsnit 7 vil der blive samlet op på opgaven med en konklusion på problemformuleringen med udgangspunkt i delkonklusionerne under hvert undersøgelsesspørgsmål.

I afsnit 8 vil der ske en perspektivering af problemformuleringen samt konklusionen til relevante problemstillinger.

### 3.3 Dataindsamling og datakilder

Den primære datakilde til besvarelse af opgavens undersøgelsesspørgsmål 1 er kvantitative data i form af relevant lovgivning og ISA 570.

Datakilderne til besvarelse af undersøgelsesspørgsmål 2 er primært kvalitative data. Der vil her blive benyttet interview samt artikler om emnet. Artiklerne er udgivet af interesseorganisationer som FSR eller lign. Der vil ligeledes blive taget udgangspunkt i sager, der har været indbragt for revisornævnet samt rapporter fra revisortilsynet.

Der benyttes ikke eksterne datakilder i forbindelse med besvarelsen af undersøgelsesspørgsmål 3, da vurderingen i dette afsnit baserer sig på data samt konklusioner i de to andre undersøgelsesspørgsmål.

I forbindelse med interviews er der valgt nogle spørgsmål. Disse spørgsmål er grundlaget for interviewet. Findes det relevant, bliver alle spørgsmål ikke stillet under interviewet. Samtidigt

kan der stilles yderligere spørgsmål under interviewet, hvis dette er relevant. De grundlæggende spørgsmål er:

- Hvad mener du om de sager, der har været oppe, hvor revisor ikke har været god nok til at give den korrekte erklæring i forbindelse med going concern problematikker? Kunne noget af skylden ligge på revisorerne værktøjer (lovgivning, vejledninger mm.)?
- Hvilke forhold besværliggør revisionen af going concern?
- Bliver der krævet for meget/for lidt af revisor fra regnskabsbruger/revisortilsynet i forbindelse med revisors gennemgang af going concern?
- Hvilke tiltag kan tages, for at revisors gennemgang af going concern bliver bedre? Hvad kan der i den forbindelse gøres, for at tilliden bliver større til revisors erklæring?
- Er lovgivningen tilstrækkelig? Benyttes den nok i praksis eller er der behov for flere guidelines?

### 3.4 Kildekritik

Den primære litteratur, der er anvendt i opgaven, er lovgivning samt regnskabsstandarder. Der er kun taget udgangspunkt i de nedskrevne standarder og ikke fortolkninger. Det er derfor vurderet, at denne litteratur er pålidelig, og der tages ikke særlige forholdsregler ved gennemgangen af denne. Der er taget udgangspunkt i den danske oversættelse af ISA 570, hvor det er den engelske udgave, der er den officielle og godkendte tekst<sup>3</sup>. Dette vurderes dog ikke at have indflydelse på opgaven.

Som den sekundære litteratur anvendes udgivelser fra interesseorganisationer mv., hvor der kan forekomme subjektive holdninger. De primære udgivelser er fra FSR, hvor det er anerkendte fagfolk, der står bag udgivelsen. Det er her vurderet, at udgivelserne er troværdige. Jeg har dog ved gennemgangen forholdt mig kritisk til, om udgivelser, artikler mm. peger i en anden retning, end det indtryk andet litteratur giver. Samtidigt tages der udgangspunkt i sager

---

<sup>3</sup> ISA 570, forord, afsnit 2

fra revisornævnet samt de årlige udgivelser fra revisortilsynet. Disse vurderes også troværdige, siden de kommer fra en uafhængig enhed under Erhvervs- og selskabsstyrelsen.

Der er i langt de fleste tilfælde anvendt litteratur i form af udtalelser fra revisorer og revisionsagkyndige. Siden der er valgt kilder, som er uafhængige i forhold til deres konklusion, er dette vurderet stadig at give et retvisende billede i forhold til opgavens konklusion.

Ved interview er den interviewede persons holdning samt kompetencer vurderet. Hele interviewet er valgt at blive transkriberet for dokumentation af dette. Denne transkribering er vedlagt opgaven i bilag 1. Den interviewedes holdninger og udtalelser betragtes hverken som sande eller falske, men de bruges derimod som grundlag for en diskussion af problemformuleringen. Der er samtidigt foretaget en vurdering af den interviewedes kompetencer inden for området, der bliver diskuteret.

Den interviewede i indeværende opgave er Claus Andersen, statsautoriseret revisor og partner hos Deloitte Danmark. Jeg har valgt at interviewe Claus Andersen, da han har stor faglig viden, og han tidligere har arbejdet meget med going concern – både fagligt og på kundeopgaver. Samtidigt er jeg overbevist om, at han kan bidrage positivt til opgaven med faglig og praktisk indsigt.

#### 4. Going concern og ISA 570

Dette afsnit vil give en generel introduktion til going concern som forudsætning for regnskabsaflæggelsen. Afsnittet vil blive struktureret omkring ISA 570, og der vil blive foretaget en gennemgang af, hvad der kan konkluderes på baggrund af denne. Kapitlet udgør det teoretiske grundlag for opgaven og søger at besvare undersøgelsesspørgsmål 1. Kapitlet vil blive afsluttet med en delkonklusion.

Going concern er en grundlæggende forudsætning for regnskabsbrugers tillid til regnskabet, og det er derfor essentielt at beskæftige sig med. Derfor er denne teoretiske gennemgang vigtig for besvarelsen af problemformuleringen.

#### 4.1 Introduktion til ISA 570

Ved forudsætningen om going concern – eller i daglig tale fortsat drift – er der tale om en virksomhed, der forventes at kunne fortsætte sin drift i en overskuelig fremtid. Et regnskab udarbejdes altid på grundlag af forudsætningen om fortsat drift, medmindre ledelsen har til hensigt at likvidere virksomheden, indstille driften eller ikke har andet realistisk alternativ end at gøre dette.<sup>4</sup>

Det er altid ledelsen, der skal vurdere going concern forudsætningen. I dette afsnit vil jeg diskutere det ansvar, som hhv. ledelsen og revisor har i forbindelse med aflæggelsen af regnskaber med going concern forudsætningen.

Den Internationale Standard om Revision, Fortsat drift (Going concern) – eller i daglig tale ISA 570 - er denne opgaves teoretiske fundament. ISA 570 er udarbejdet af International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), som er en uafhængig organisation, der indgår i International Federation of Accountants (IFAC)<sup>5</sup>. 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”.<sup>6</sup>

Det er vigtigt at understrege, at ISA’erne generelt ikke er en specifik del af lovgivningen. Dog erklærer revisor i revisionspåtegningen, at revisionen er foretaget i overensstemmelse med internationale standarder.

ISA 570 beskriver ikke en specifik periode, for hvilken going concern forudsætningen gælder, men udtaler bl.a., at ”en virksomhed skal kunne fortsætte driften i en overskuelig fremtid”<sup>7</sup>. Den overskuelige fremtid er ifølge FSR 12 måneder<sup>8</sup>, efter regnskabet er aflagt. Det er for denne tidsperiode, ledelsen skal vurdere, om virksomheden kan fortsætte dens drift. Bliver revisor

---

<sup>4</sup> ISA 570, going concern.

<sup>5</sup> ISA 570, going concern

<sup>6</sup> ISA 570, going concern

<sup>7</sup> ISA 570, going concern

<sup>8</sup> <http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/%20Publikationer/FSR-Revisionsfolder.ashx>

opmærksom på andre forhold, der ligger udover de 12 måneder, skal revisor selvfølgelig tage disse ind i vurderingen af going concern forudsætningen. Dette vil blive gennemgået mere i dybden i afsnit 4.3.

#### 4.2 Den daglige ledelses ansvar

Det er som nævnt oven for den daglige ledelses ansvar at vurdere virksomhedens evne til at fortsætte driften. Ledelsen skal selv finde og kunne dokumentere, at den fremtidige drift er sikret. Denne dokumentation skal også indbefatte en vurdering af fremtidige begivenheder, der kan have indflydelse på virksomhedens fortsatte drift og ændre på going concern forudsætningen. Disse begivenheder er per definition behæftet med en vis usikkerhed, siden der er tale om fremtidige begivenheder. Derfor skal ledelsen dokumentere, at de har forholdt sig til disse. ISA 570 nævner eksplicit tre faktorer, der relevante for virksomhedens vurdering af fremtidige forhold, der kan påvirke going concern forudsætningen:

1. "Graden af usikkerhed i forbindelse med udfaldet af en begivenhed eller et andet forhold stiger betydelig, 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."<sup>9</sup>
2. "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".<sup>10</sup>
3. "Enhver vurdering om fremtiden er baseret på oplysninger, der er til rådighed på det tidspunkt. Efterfølgende begivenheder kan resultere i udfald, der ikke er konsistente med vurderinger, som var rimelige på det tidspunkt, de blev foretaget".<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> ISA 570, going concern

<sup>10</sup> ISA 570, going concern

<sup>11</sup> ISA 570, going concern

Ad 1. Punktet omhandler, at ledelsen skal tage højde for, at jo længere ude i fremtiden en begivenhed kan ske, desto større usikkerhed er der forbundet med denne. Derfor, når ledelsen vurderer fremtidige begivenheder, som er inden for en periode på 12 måneder jf. afsnit 4.1, skal der i risikovurderingen tages højde for, hvornår disse forskellige begivenheder kan forekomme.

Ad 2. Punktet omhandler, at der skal tages højde i risikovurderingen for virksomhedens størrelse/kompleksitet, arten af dennes drift samt hvorledes denne påvirkes af eksterne forhold. Dette skyldes, at der i større og mere komplekse virksomheder er mange flere tandhjul, der arbejder sammen og mange flere ting, der kan have indflydelse på virksomhedens drift fremadrettet. Det samme gælder i virksomheder, der let påvirkes af eksterne faktorer, som f.eks. investeringstunge virksomheder. Det er dog vigtigt at pointere, at der selv i meget små og simple virksomheder kan være en høj risiko for, at going concern forudsætningen ikke er opfyldt grundet f.eks. deres mindre evne til at modstå ugunstige forhold.

Ad 3. Punktet omhandler, at ledelsens vurdering er begrænset af, at den kun kan basere vurderingen på nuværende tilgængelige oplysninger. Efterfølgende begivenheder som f.eks. finanskrisen i 2008 kan derfor resultere i andre udfald, end den vurdering der oprindeligt blev lavet af ledelsen. Disse vurderinger kan have været rimelige på det tidspunkt, som de blev foretaget på.

Det er relevant at kigge på ledelsens ansvar, siden det er denne, der udarbejder going concern vurderingen. Ledelsen har altså ansvaret for at indsamle den information, der er tilgængelig på aflæggelsestidspunktet og samle dette i en vurdering af fremtidens drift.

I dette afsnit har jeg kort gennemgået ledelsens ansvar i forbindelse med going concern vurderingen. I det følgende afsnit vil jeg behandle revisors ansvar.

#### 4.3 Revisors ansvar

Revisors ansvar er som udgangspunkt at tage stilling til den vurdering af virksomhedens fremtidige drift, som ledelsen har udarbejdet. Revisor skal derved opnå tilstrækkeligt og egnet

revisionsbevis for, at den daglige ledelses anvendelse af forudsætningen om fortsat drift er passende samt vurdere, hvorvidt virksomhedens evne til at fortsætte driften er forbundet med væsentlig usikkerhed.<sup>12</sup> I denne overordnede vurdering ligger der flere delelementer, som vil blive behandlet herunder.

#### 4.3.1 Revisors generelle ansvar ved fremtidige begivenheder

Som det også blev nævnt i afsnit 4.2 om ledelsens ansvar, kan revisor heller ikke forudsige fremtidige begivenheder eller forhold. Det er derfor vigtigt at understrege, at når det handler om fremtidige forhold, er disse forbundet med markant større risiko. En erklæring om, at going concern forudsætningerne er opfyldt, kan derfor ikke betragtes som en garanti for, at virksomheden kan fortsætte driften.

#### 4.3.2 Ansvar i forbindelse med udarbejdelse af analyser og vurderinger

Ledelsen skal som nævnt ovenfor forholde sig til virksomhedens evne til at fortsætte driften. Der er to scenarier: Det ene, hvor der foreligger en vurdering af virksomhedens fremtidige drift og det andet, hvor ledelsen ikke har foretaget vurderingen.

I begge tilfælde skal revisor spørge ledelsen, om der er begivenheder eller forhold, der hver for sig eller sammen kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. I scenarie 1, hvor selskabet har udarbejdet en vurdering, fremgår disse overvejelser af denne. I det andet scenarie, hvor vurderingen ikke er foretaget, skal revisor drøfte grundlaget med ledelsen for den påtænkte anvendelse af forudsætningen om fortsat drift.

Det er samtidigt vigtigt at pointere, at det ikke er revisors ansvar at afhjælpe den daglige ledelses manglende analyser og vurderinger.<sup>13</sup> Det er derfor *altid* ledelsen, der skal udarbejde analyser mv.. Selvom der ikke foreligger en analyse og vurdering fra virksomhedens side, er dette ikke nødvendigvis sammenhængende med, at selskabet har going concern problemer. Det forhindrer ikke revisor i at konkludere, at going concern forudsætningen er passende. Dette

---

<sup>12</sup> ISA 570, going concern

<sup>13</sup> ISA 570, going concern

kan understøttes af forhold fundet andetsteds i revision som f.eks. stærk likviditet, positive resultater, støtteerklæringer mv.

#### 4.3.3 Stillingtagen til den daglige ledelses vurdering

Revisor skal jf. ovenstående tage stilling til ledelsens vurdering, og derved skal der tages højde for, hvor lang periode denne vurdering dækker. Som nævnt i afsnit 4.1, skal vurderingen dække mindst 12 måneder. Hvis vurderingen og analysen ikke dækker 12 måneder, skal revisor bede den daglige ledelse om at forlænge vurderingsperioden til mindst 12 måneder. Revisor skal samtidig spørge, om der er forhold, som ledelsen er bekendt med både før og efter vurderingsperioden, som kan have indflydelse på vurderingen. Er revisor selv blevet opmærksom på forhold under revisionen, skal disse også medtages i gennemgangen af vurderingen.

Observerer revisor forhold under revisionen, der kan have indflydelse på going concern forudsætningen, skal revisor bede ledelsen om at forholde sig til disse forhold. Er der tale om forhold ude i fremtiden, er der stor sandsynlighed for, at disse er behæftet med stor usikkerhed.

Konstateres forhold der behæftet med væsentlig usikkerhed, skal revisor her forholde sig til denne større usikkerhed. ISA 570 benævner i dette tilfælde følgende yderligere handlinger, som revisor skal udføre:

- (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 planer vil kunne forbedre situationen, og om den daglige ledelses planer efter omstændighederne er gennemførlige



- (c) Hvor virksomheden har udarbejdet budgetterede pengestrømme, og analyser heraf er en betydelig faktor i overvejsen af det fremtidige resultat af begivenheder eller forhold ved stillingtagen til den daglige ledelses planer for fremtidige handlinger:
- a. Stillingtagen til pålideligheden af de underliggende data, der er genereret for at udarbejde budgettet, og
  - b. 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.”<sup>14</sup>

Ovenstående er handlinger, der bør udføres, hvis der under revisionen konstateres begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften. Jeg vil herunder kort gennemgå punkterne:

Ad (a). Som nævnt tidligere under afsnit 4.3.2 skal revisor bede ledelsen foretage denne vurdering, især når der er konstateret forhold, der kan rejse tvivl om den fortsatte drift.

Ad (b). Revisor skal forholde sig til de planer, som ledelsen har lagt i vurderingen.

Ad (c). Indgår der i vurderingen finansielle analyser, skal revisor gennemgå de underliggende forudsætninger og data samt overveje, om disse er fyldestgørende og pålidelige.

Ad (d). Er der et tidsinterval mellem ledelsens vurdering og revisors gennemgang, skal der ved revisionen overvejes, om der er yderligere informationer tilgængeligt, som kan have indflydelse på vurderingen.

---

<sup>14</sup> Alle punkter er fra ISA 570, going concern

Ad (e). Hvor det er relevant, skal revisor bede om skriftlig dokumentation for ledelsens vurdering.

Alle ovenstående punkter er især relevante at udføre, når der er konstateret forhold, som kan rejse tvivl om virksomhedens fortsatte drift. Dog er det i alle tilfælde vigtigt at have ovenstående forhold for øje ved gennemgangen af ledelsens vurdering samt ved den øvrige revision.

#### 4.4 Revisors rapportering

I tidligere afsnit er det blevet gennemgået, hvad ISA 570 fortæller om ledelsens og revisors ansvar i forbindelse med going concern. I dette afsnit vil jeg kigge på, hvordan revisor skal rapportere going concern forudsætningen i forskellige tilfælde som beskrevet i ISA 570.

##### 4.4.1 Revisors erklæring

Før jeg gennemgår, hvordan revisor skal rapportere de forskellige forhold, vil jeg først gennemgå de rapporteringsmuligheder, som revisor har i dennes påtegning. Jeg vil i dette afsnit kun gennemgå de erklæringsmuligheder, der er relevante i forhold til going concern.

###### 4.4.1.1 Supplerende oplysning

Supplerende oplysninger benyttes, når revisor ikke har forhold, der vil gavne regnskabsbrugers forståelse af regnskabet, men i stedet skal påpege forhold krævet i lovgivningen. Supplerende oplysninger kan ikke erstatte et forbehold og må ikke indgå som en del af begrundelsen for et forbehold eller have indflydelse på revisors konklusion. Der er to former for supplerende oplysninger:

1. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet.
2. Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold.

Ad 1. Supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet vedrører ikke nye oplysninger, men disse henleder i stedet opmærksomheden på særlige forhold i regnskabet.

Ad 2. Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold vedrører, som navnet hentyder til, andre forhold. Dette kan eksempelvis være manglende overholdelse af Bogføringsloven eller, hvis der er forhold der gør, at ledelsen kan ifalde ansvar.<sup>15</sup>

#### 4.4.1.2 Forbehold

De to situationer, hvor der gives forbehold, kan overordnet inddeles i de to følgende kategorier:

1. "Når revisor på baggrund af det opnåede revisionsbevis konkluderer, at regnskabet indeholder væsentlige fejl eller mangler.<sup>16</sup>
2. Når revisor ikke er i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis til at konkludere, at regnskabet er uden væsentlige fejl."<sup>17</sup>

Ad 1. Punktet omhandler, at der skal gives forbehold, når revisor er uenig med ledelsen i den regnskabsmæssige behandling af et eller flere forhold i regnskabet. Det kan eksempelvis være indregning og måling eller, som vi skal kigge på i forbindelse med going concern, om angivne oplysninger er tilstrækkelige.

Ad 2. Der skal gives forbehold, når revisor ikke kan opnå tilstrækkelig revisionsbevis. Dette kan eksempelvis være, at der ikke kan opnås overbevisning om værdiansættelsen af en debitor enten pga. forhold uden for virksomhedens kontrol eller i de tilfælde, hvor ledelsen tilbageholder oplysninger for revisor.<sup>18</sup>

#### 4.4.1.3 Afkræftende konklusion

Der gives en afkræftende konklusion i de tilfælde, hvor den eventuelle uenighed, der er med ledelsen, er så væsentlig og gennemgribende for regnskabet, at revisor konkluderer, at et

---

<sup>15</sup> Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)

<sup>16</sup> Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)

<sup>17</sup> Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)

<sup>18</sup> Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)

forbehold ikke er tilstrækkeligt. Gives der en afkræftende konklusion, skal revisor i dennes påtegning skrive, at ”.. regnskabet som følge af det i forbeholdet anførte, ikke giver et retvisende billede.”<sup>19</sup>

#### 4.4.2 Erklæringskrav ved usikkerhed om going concern

I dette afsnit vil jeg gennemgå de krav, der er til revisors erklæring i forskellige situationer. Disse krav vil tage udgangspunkt i følgende oversigt, der vil blive gennemgået boks for boks:

<i>Going concern valgt som regnskabsprincip</i>	<i>Relevant valg</i>	<i>Omtale af usikkerhed</i>	
		<i>Tilstrækkelig</i>	<i>Utilstrækkelig</i>
		<b>Supplerende oplysning 1</b>	<b>Forbehold 2</b>
	<i>Ikke relevant valg</i>	<b>Afkræftende konklusion 3</b>	
<i>Going concern ikke valgt som regnskabsprincip</i>	<i>Relevant valg</i>	<b>Supplerende oplysning 4</b>	
	<i>Ikke relevant valg</i>	<b>Afkræftende konklusion 5</b>	

20

Figuren skal læses på den måde, at første kolonne omhandler ledelsens vurdering af going concern, hvor den efterfølgende kolonne er revisors vurdering, om valget er relevant eller ej. Når valget er relevant og going concern forudsætningen er valgt, kan der både være tilstrækkelig og utilstrækkelig omtale af usikkerheder. I disse to tilfælde skal revisor give to forskellige erklæringer.

Ad 1. Konkluderer revisor, at det er et relevant valg, at årsrapporten aflægges på going concern basis, men denne konstaterer, at der foreligger en væsentlig usikkerhed, skal revisor vurdere, om forholdet er fyldestgørende omtalt i regnskabet. ”Beskrivelsen skal gennemgå de vigtigste begivenheder eller forhold, der kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte

<sup>19</sup> Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)

<sup>20</sup> Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorers erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen) med egen tilvirkning

driften samt den daglige ledelses planer for håndtering af disse. Samtidigt skal den klart oplyse, at der er væsentlig usikkerhed knyttet til begivenheder eller forhold, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.”<sup>21</sup> Indeholder årsrapporten sådan en beskrivelse, skal revisor afgive en supplerende oplysning vedrørende forståelse af regnskabet. Dette skal revisor jf. ISA 570 grundet følgende:

- a) ”For at 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<sup>22</sup>
- b) henlede opmærksomheden på den note i regnskabet, der giver oplysning om de forhold, som er anført ovenfor (under ad 1 i dette afsnit).”<sup>23</sup>

Ad 2. Dette omhandler samme tilfælde som ad 1, dog hvor årsrapporten ikke indeholder en beskrivelse af de væsentlige usikkerheder. Når årsrapporten ikke indeholder sådan en beskrivelse, skal revisor tage forbehold for denne del af regnskabet. Revisor skal i forbeholdet anføre, at der er en væsentlig usikkerhed, som kan rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.<sup>24</sup>

Ad 3. Konkluderer revisor ikke, at det er et relevant valg, at årsrapporten aflægges på going concern basis, fordi revisor ikke har opnået tilstrækkelig revisionsbevis for, at virksomheden kan fortsætte driften, skal revisor afgive en afkræftende konklusion på regnskabet. Dette kan ske i tilfælde, hvor revisor er uenig i ledelsens anvendelse af going concern forudsætningen.

Ad 4. Vælger ledelsen at udarbejde et regnskab, hvor der ikke anvendes forudsætningen om going concern, skal dette regnskab udarbejdes på et alternativt grundlag, som f.eks. kan være et likvidationsregnskab. I disse tilfælde skal revisor give supplerende oplysning i samme omfang som ad 1, hvis revisor er enig heri.

---

<sup>21</sup> ISA 570, going concern.

<sup>22</sup> ISA 570, going concern

<sup>23</sup> ISA 570, going concern

<sup>24</sup> ISA 570, going concern.

Ad 5. Vælger ledelsen at udarbejde et regnskab, hvor der ikke anvendes forudsætningen om going concern, skal dette regnskab udarbejdes på et alternativt grundlag, som f.eks. kan være et likvidationsregnskab. I dette tilfælde skal revisor give en afkræftende konklusion i lighed med ad 3, hvis revisor ikke er enig heri.

Det er vigtigt i forbindelse med ovenstående at nævne, at spørger revisor ledelsen om at udvide eller udføre dennes vurdering, og ledelsen ikke er villig til at gøre dette, skal der enten gives en supplerende oplysning eller en afkræftende konklusion alt efter, hvor gennemgribende dette vil være for regnskabet. Dette skal der gives, da revisor ikke er i stand til at opnå den nødvendige overbevisning og revisionsbevis for, at forudsætningen for fortsat drift kan anvendes.

#### 4.5 Delkonklusion 1

I dette afsnit er gennemgået ISA 570 og hhv. ledelsens ansvar, revisor ansvar samt revisors rapporteringsmuligheder i forbindelse med aflæggelse af regnskaber både med og uden fortsat drift for øje. I dette afsnit blev der søgt svar på undersøgelsesspørgsmål 1, som lød: "Hvad omhandler begrebet going concern, og hvad er de internationale krav til revisor i forbindelse med aflæggelsen af en revisionspåtegning med going concern (ISA 570)?"

Ledelsen har ansvar for at foretage vurderingen om, at virksomheden kan fortsætte driften i de efterfølgende 12 måneder. Ledelsen skal i vurderingen tage højde for en række forhold som kompleksitet og størrelse af virksomheden, fremtidige forhold mv. Det er revisors ansvar at gennemgå denne vurdering og forholde sig kritisk til denne. Ved væsentlig usikkerhed om begivenheder eller andre forhold kan revisor spørge ledelsen om at udvide vurderingen. Den største usikkerhed ved revisionen af going concern er fremtidige begivenheder, da hverken virksomheden eller revisor kan se ud i fremtiden. Revisor skal, på baggrund af ledelsens vurdering og den opnåede revision, afgive en erklæring, som enten kan indeholde en supplerende oplysning, et forbehold eller en afkræftende konklusion alt afhængig af konklusionen på revisionen.

## 5. Problemstillinger i forbindelse med going concern

Dette afsnit er det analyserende afsnit. Her vil jeg søge svar på undersøgelsesspørgsmål 2, som lyder: "Hvilke forhold udgør de største problemstillinger for revisor i forbindelse med aflæggelsen af regnskaber med going concern?"

Afsnittet vil blive bygget på den måde, at der vil blive gennemgået forskellige artikler, sager og undersøgelser samt det gennemførte interview med statsautoriseret Claus Andersen. Samtidigt vil der i dette afsnit blive diskuteret omfanget af ISA 570.

### 5.1 Kvalitetskontrol af revisors arbejde

I en artikel fra den 14.02.2012 udgivet af FSR<sup>25</sup>, er der gennemgået resultatet af revisortilsynets gennemgang af revisors arbejde i forbindelse med going concern. Ifølge artiklen førte 46 % af sagerne, der var til gennemgang, til sanktioner mod revisor og i 22 % af tilfældene blev sagerne sendt til revisornævnet. Ikke alle disse sager vedrører dog going concern, men det er ifølge artiklen det sted, hvor der oftest konstateres fejl.

Mange af sagerne var mangelfulde i dokumentationen af going concern både i planlægningsfasen, revisionsprocessen samt afslutningsfasen. Dette selvom der var tydelige indikationer på forhold, der kunne rejse betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.

Udover ovenstående arbejde har revisortilsynet yderligere bedt revisor om sager, hvor et selskab er gået konkurs eller i betalingsstandsning op til 18 måneder efter, at der var afgivet en erklæring. Disse erklæringsopgaver er efterfølgende taget ud til enkeltkontrol, hvor revisortilsynet har gennemgået dokumentation i disse sager. Samtidigt har revisortilsynet i både 2010 og 2011 haft stor fokus på going concern.

---

<sup>25</sup> [http://www.fsr.dk/Faglige\\_informationer/Om\\_revisor/Kvalitetssikring/Kvalitetskontrol/Kvalitetskontrol-manglende-overvejelser-om-going-concern](http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Kvalitetssikring/Kvalitetskontrol/Kvalitetskontrol-manglende-overvejelser-om-going-concern)

Ifølge revisortilsynets redegørelse for 2013 er going concern stadig et stort fokusområde.<sup>26</sup> Nedenfor er vist en oversigt over antallet af sager indbragt for revisornævnet i forbindelse med kvalitetskontrollen i 2013. Tallene i parentes er fra 2012.<sup>27</sup>

*Tabel 5. Forhold som revisorer er indbragt for Revisornævnet for<sup>13</sup>*

	Revisions- virksomheder med 1 revisor	Revisions- virksomheder med 2-10 revisorer	Revisions- virksomheder med 11-30 revisorer	Revisions- virksomheder med +30 revisorer samt PIE-revisions- virksomheder	I alt
Forkert eller mangelfuld erklæring	19 (26)	14 (4)	0 (9)	8 (3)	41 (42)
Utilstrækkelig dokumentation for udførelsen	15 (25)	8 (2)	0 (5)	9 (3)	32 (35)
Forhold vedr. going concern	6 (7)	5 (1)	0 (5)	6 (1)	17 (14)
Utilstrækkelig planlægning	10 (15)	4 (2)	0 (3)	2 (0)	16 (20)
Manglende uafhængighed/ dokumentation herfor	0 (4)	3 (0)	0 (0)	3 <sup>14</sup> (0)	6 (4)
Andre forhold	1 (14)	0 (1)	0 (0)	1 (0)	2 (15)
<b>I alt</b>	<b>51 (91)</b>	<b>34 (10)</b>	<b>0 (22)</b>	<b>29 (7)</b>	<b>114 (130)</b>

Der er for forhold vedrørende going concern indbragt 17 sager mod 14 sager i 2012. Ved tilsynets gennemgang har der været fokus primært på revisors dokumentation, revisionsplanlægning samt oplysninger i årsrapporten. Rapporten nævner også i dennes afsnit 6, at 8 sager er indbragt vedrørende forkert erklæring i forbindelse med going concern. Det vil sige, at 25 sager som vedrører going concern i alt er blevet indbragt for revisornævnet i 2013 ved kvalitetskontrollen. Ifølge rapporten har 433 revisorer været kontrolleret. Det er en stigning i antallet af sager i forhold til 2011, hvor samme rapport blev udarbejdet<sup>28</sup>. Her blev 17 sager indbragt for revisornævnet. Dog blev kun 309 revisorer kontrolleret her. Der er altså et relativt fald i antallet af sager, der bliver indbragt for revisornævnet for sager vedrørende going concern.

<sup>26</sup> <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/revisortilsynet-redegoerelse-2013.pdf>

<sup>27</sup> <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/revisortilsynet-redegoerelse-2013.pdf> tabel 5

<sup>28</sup> <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/revisortilsynet-redegoerelse-2011.pdf>



Her er det også interessant at kigge på størrelsen af de revisionsvirksomheder, hvor der er indbragt forhold vedrørende going concern. Ifølge ovenstående er der indbragt 11 sager for virksomheder med under 10 revisorer, hvor de resterende 6 sager er for virksomheder med over 10 revisorer. Dette er selvom, der er cirka lige mange revisorer, der blevet kontrolleret i de to kategorier. Det samme billede viste sig i 2011 kontrollen, hvor 14 ud af 16 sager var hos virksomheder med under 10 revisorer.<sup>29</sup> Her skal det dog bemærkes, at 67 % af de testede revisorer var fra virksomheder med over 10 revisorer.

Ovenstående gennemgang af kvalitetskontrollen fra revisortilsynets side viser, at andelen af going concern sager er faldende set i forhold til antallet af kontroller. Samtidigt kan man ud fra gennemgangen se, at de fleste sager finder sted i revisionsvirksomheder med under 10 revisorer.

Dette understøttes af interview med Claus Andersen, statsautoriseret partner hos Deloitte Danmark. Han udtaler, at der hos Deloitte, som er en af Danmarks største revisionsvirksomheder, ved tvivlsspørgsmål om going concern altid skal en anden statsautoriseret revisor ind over vurderingen. Dette gøres for at sikre højere kvalitet af arbejdet samt, at den korrekte erklæring bliver givet. Dette besværliggøres markant i mindre revisionsvirksomheder og især i revisionsvirksomheder med kun én revisor, da samme sparring ikke kan ske. Samtidigt mener Claus Andersen, at kvaliteten i going concern vurderingen fra revisors side er stærkt stigende. Dette skyldes, ifølge ham, at kompetence niveauet og revisors kendskab til de forhold, der besværliggør revisionen af going concern, bliver større og større.

## 5.2 Sager ført for revisornævnet

I foregående afsnit kom jeg ind på revisortilsynets kontrol over for revisor og deres konklusion på gennemgangen. I dette afsnit vil jeg kigge på to specifikke sager, hvor going concern problemstillingen har været ført for revisornævnet, samt de forhold der bliver taget op i disse

---

<sup>29</sup> <https://erhvervsstyrelsen.dk/sites/default/files/revisortilsynet-redegoerelse-2011.pdf>

sager. Selvom sagerne indeholder andre forhold end going concern, vil der i sagerne kun blive taget udgangspunkt i going concern problemstillingen.

### 5.2.1 Gennemgang af sag 167/2013

I sag 167/2013<sup>30</sup> blev revisor indbragt for revisornævnet grundet manglende dokumentation og oplysninger angående going concern. Sagen blev indbragt på baggrund af revisortilsynets kvalitetssikringsgennemgang. Selskabet havde tabt hele selskabskapitalen og aktivsiden bestod kun af en ejendom, hvor hele gældssiden var bundet op på realkreditgæld og gæld til holdingselskab. Selskabet havde ikke haft nogen omsætning i året. Revisor havde afgivet en blank påtegning uden forbehold og supplerende oplysning, og vurderingen af going concern var kun baseret på ledelsesberetningen, hvor der stod "selskabet har tabt hele sin egenkapital, men fortsætter med hjælp fra Holdingselskabet".

Revisors forsvar var, at han var både revisor for moder- og datterselskabet samt, at han havde haft samtaler med ledelsen, og at hans professionelle vurdering var, at der ikke var going concern problemer. Revisortilsynets vurdering var, at going concern forudsætningen skal vurderes ud fra den enkelte virksomhed og altså ikke kan ses samlet for to virksomheder. Revisortilsynets vurdering var ligeledes, at revisor burde have indhentet dokumentation fra ledelsen angående likviditetsbehov, at revisor burde have foretaget dokumentation af økonomien i virksomheden, samt at der burde være indhentet støtteerklæring fra moderselskabet. Samtidigt vurderer revisortilsynet, at siden der er usikkerhed om den fremtidige drift, burde dette være omtalt i regnskabet, og revisor burde have henvist til denne omtale i revisors påtegning. I det tilfælde, hvor ledelsen ikke havde omtalt forholdet i årsrapporten, skulle revisor have taget et forbehold. Revisornævnet var enig i revisortilsynets afgørelse.

I dette tilfælde var der store indikationer på, at der var væsentlige usikkerheder forbundet med den fremtidige drift. Revisor havde ikke dokumenteret dennes gennemgang af going concern,

---

<sup>30</sup>

[http://www.fsr.dk/Faglige\\_informationer/Om\\_revisor/Kvalitetssikring/Revisornaevnet/Overtraedelse%20af%20underskriftsreglerne%20erklaeringsbekendtgørelsen%20mv](http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Kvalitetssikring/Revisornaevnet/Overtraedelse%20af%20underskriftsreglerne%20erklaeringsbekendtgørelsen%20mv)

og der var ikke oplyst i en note i årsrapporten, at der var usikkerheder forbundet med den fremtidige drift. Revisor havde samtidigt afgivet en blank erklæring.

### 5.2.2 Gennemgang af sag 22/2013

I sag 22/2013<sup>31</sup>, hvor der blev foretaget kendelse den 13. marts 2014, blev revisor indbragt for revisornævnet grundet et selskab, hvor revisor havde givet påtegning, var gået konkurs den 15. november 2011, efter at revisor havde underskrevet årsrapporten for 2010 den 14. april 2011. Da sagen er anonymiseret, ved vi i dette tilfælde ikke, hvem anklager er, og hvem revisor er.

Selskabet havde modtaget en betinget støtteerklæring fra moderselskabet i marts 2011, der var betinget af opfyldelse af budgettal. Selskabet havde i ledelsesberetningen oplyst om, at der var modtaget støtteerklæring, og revisor havde henvist hertil i dennes påtegning.

Anklager fremfører, at revisor burde have taget forbehold for going concern forhold i årsrapporten, da forholdene i støtteerklæringen allerede ved afgivelsen af revisorpåtegningen ikke kunne overholdes. Revisor skulle derved have oplyst regnskabslæser om, at der var væsentlig usikkerhed om den fortsatte drift af selskabet. Samtidig angiver anklager, at revisor burde have forholdt sig til budgettallene tættere på balancedagen.

Revisor mener i denne sag, at have afgivet den korrekte erklæring, da ledelsen havde oplyst om usikkerheden, og revisor havde henvist hertil i dennes supplerende oplysning. Samtidigt havde revisor gennemgået budgetter for januar og februar samt diskuteret udviklingen med ledelsen og bestyrelsen i løbet af marts. Selvom der var budgetoverskridelser de første måneder af året, der lå udover, hvad støtteerklæringen godtog, havde bestyrelsen bekræftet over for revisor, at dette blev godkendt, hvilket var dokumenteret ved deres underskrift på revisionsprotokolatet, hvor dette var specificeret. Ledelsen havde yderligere skrevet under på en ledelseserklæring, hvor der stod: "at ledelsesberetningen og årsregnskabet indeholder de nødvendige oplysninger om eventuelle usædvanlige eller usikre forhold, herunder en tilstrækkelig beskrivelse af de usikkerheder der er knyttet til overholdelse af going concern forudsætningen, som følge af at

---

<sup>31</sup> Sag 22/2013, kendelse den 13. marts 2014, revisornævnet

støtteerklæringen modtaget fra H A/S (moderselskabet) er afgivet under betingelse af, at det konsoliderede resultat i E A/S (selskabet) for 2011 ikke afviger væsentligt negativt fra det godkendte budget.” Revisor mener dermed, at denne har fulgt tallene helt op til underskriftsdato. Yderligere havde moderselskabet tilført yderligere likviditet til selskabet efter underskriftsdato. Revisor mener derfor, at set i bagklogskabens lys var det den korrekte påtegning der blev givet.

Revisornævnet var i dette tilfælde enig med revisor, der blev frifundet. Revisornævnet benævnte i afgørelsen, at denne mente, at uanset de negative regnskabstal for januar og februar 2011 var der en klar forventning hos ledelsen om, at selskabet kunne leve op til budgettet, samt at de var bekendt med den økonomiske situation og støtteerklæringens betingelser. Revisornævnet mener dermed, at revisor havde dokumenteret overvejelserne i tilstrækkelig grad, samt at de havde foretaget de nødvendige undersøgelser i forbindelse med going concern overvejelserne.

Ovenstående sag er et eksempel på, at revisor har udført dennes arbejde og dokumenteret going concern overvejelserne ved budgetter mv., men hvor fremtidige begivenheder har gjort, at virksomheden ikke efter underskriftsdato har kunne fortsætte. Det har dog på underskriftstidspunktet været den korrekte påtegning, der er givet.

### 5.2.3 Opsummering af sager ført for revisornævnet

Som vi kan se, står de to ovenstående sager meget i kontrast til hinanden. Sag 167/2013 (herefter kaldet sag 1) omhandler, at revisor ikke har dokumenteret gennemgangen af going concern og hvor der dermed også, jævnfør revisornævnet, burde have været afgivet enten et forbehold eller en supplerende oplysning. Sag 22/2013 (herefter omtalt sag 2) er, hvor selskabet er gået konkurs, men hvor revisor har foretaget de nødvendige foranstaltninger i forbindelse med revisionen og grundlaget for konkursen dermed har været fremtidige begivenheder, som hverken ledelsen eller revisor har kunnet forudse i den respektive situation.

Ovenstående eksemplificerer, hvordan man bliver nødt til at lave en opdeling, når man taler om going concern sager. I de fleste tilfælde hvor selskabet går konkurs indenfor et år, har revisor

faktisk afgivet en erklæring med enten supplerende oplysning eller forbehold, hvilket understøttes af FSR<sup>32</sup>. Ifølge artiklen fra FSR udtaler Anders Bisgaard, at op imod 80 % af alle selskaber, der gik konkurs i 2011, havde en supplerende oplysning eller et forbehold. Dette understreger, at revisor forholder sig til going concern. Det som sag 2 viser er, at det er de fremtidige begivenheder, som er de sværeste at forholde sig til. Selvom dokumentation er på plads på underskriftsdagen og going concern forudsætningen på det tidspunkt vurderes opfyldt, kan der nå at ske meget – selv inden for et år.

Man kan dog aldrig se sig fri for, at der i nogle revisionssager ikke bliver overholdt de krav, der er stillet bl.a. i ISA 570. Disse sager, som sag 1, hvor revisor argumenterer for, at going concern forudsætningen er overholdt, men hvor revisornævnet dømmer, at der ikke er den nødvendige dokumentation for dette, vil altid være der, lige meget hvad lovgivningen siger.

Ovenstående understøttes af interview med Claus Andersen, som udtaler, at han er overbevist om, at revisor bliver bedre og bedre til revisionen af going concern, men at det absolut sværeste – og i nogle tilfælde umulige – er at forudsige fremtidige begivenheder. Derfor kan revisor kun gå ud fra den dokumentation, der ligger ved underskriftstidspunktet. Som det også står beskrevet i ISA 570, skal revisor ikke kunne forudse fremtiden.

#### 5.4 Omfanget af ISA 570

I de forrige to afsnit er der beskrevet den kvalitetssikringsgennemgang, der har været af revisors arbejde samt eksempler på sager, der har været ved revisornævnet. Jeg vurderer derfor også på baggrund af afsnit 4, at det er relevant at gennemgå omfanget af ISA 570 for at kigge på, om ISA 570 kan modificeres for at forbedre revisors vurdering af going concern, samt om standarden har noget at sige i forhold til de problemstillinger, der kan være i forbindelse med revisionen af going concern.

---

32

#### 5.4.1 Opbygning af ISA 570

Til at starte med vil opbygningen af ISA 570 blive gennemgået. Formålet er at kigge på, hvordan tilgangen i ISA'en er og om der kunne forekomme tvivlsspørgsmål på grund af opbygningen af standarden. Standarden er bygget op om tre dele, der vil blive gennemgået herunder.

Standarden starter med at beskrive forudsætningen for fortsat drift. Heri bliver der beskrevet ret præcist, hvad going concern forudsætningen indebærer. Her beskrives, hvornår det er relevant at kigge på going concern forudsætningen. Efterfølgende beskrives, hvis ansvar det er at foretage vurderingen af going concern. Som det er blevet beskrevet i afsnit 4, er det ledelsens ansvar. Standarden giver her en beskrivelse af det ansvar, som ledelsen har. Herefter bliver der beskrevet, hvad revisors overordnede ansvar ved going concern gennemgangen er. Efter det indledende afsnit, hvor de overordnede rammer bliver skitseret, kommer de overordnede mål for gennemgangen af going concern. Det er en lille oversigt over, hvad der bliver specificeret i de efterfølgende kapitler. Denne første del af standarden danner dermed rammerne for going concern gennemgangen og ansvarsfordelingen mellem revisor og ledelsen og giver en god oversigt, inden der bliver gået i dybden med de specifikke krav til bl.a. erklæring mv.

Den næste del af standarden opsummerer revisors arbejde og de handlinger, som revisor skal foretage. Den starter med kravene for risikovurderingshandling og kravene til revisors handlinger i forhold til den dokumentation, som ledelsen har forelagt. Samtidigt specificerer den, at revisor under hele revisionen skal være opmærksom på forhold, der kan have indflydelse på going concern vurderingen. Herefter går standarden i dybden med selve stillingtagen til den vurdering, som ledelsen fremlægger og hvilke handlinger, der skal foretages ved tvivlsspørgsmål om going concern. Denne del hænger godt sammen med den arbejdsgang, som revisor har under revisionen. Her stiller standarden meget specifikke krav til, hvad revisor skal foretage og den dækker også ind i de tilfælde, hvor ledelsen og dokumentation ikke lever op til kravene.

Den sidste del af standarden kommer ind på erklæringstypen, som revisor skal afgive og i hvilke tilfælde, der skal afgives hvilke erklæringer. Som det blev specificeret i afsnit 4, er standarden

meget klar på, i hvilke tilfælde der skal gives hvilke erklæringer. Til sidst i standarden bliver der beskrevet, hvordan revisor skal kommunikere med den øverste ledelse.

Overordnet set er standarden meget struktureret opbygget. Den følger revisors arbejdsgang meget grundigt, og den er ikke vanskelig at forstå. Det er derfor min vurdering, at opbygningen af standarden understøtter revisors arbejde godt, og at opbygningen ikke kan give anledning til tvivlsspørgsmål.

#### 5.4.2 Indhold i ISA 570

I foregående afsnit blev det vurderet, at strukturen af ISA 570 ikke vil give anledning til de store tvivlsspørgsmål, siden denne er meget pædagogisk og struktureret opbygget og meget godt følger den arbejdsgang, som revisor har. I dette afsnit vil jeg gå i dybden med selve de formuleringer og det indhold, der er i standarden og kigge på, om der er nogle formuleringer, der kunne forbedres, eller som vil give anledning til tvivlsspørgsmål hos revisor angående tilgangen til going concern.

Indholdet i revisionsstandarden giver i sig selv ikke anledning til tvivlsspørgsmål, da denne er opbygget på en måde, der gør det ret klart for revisor, hvad arbejdsgangen skal være. Den omhandler både revisors planlægning, udførelse og konklusion. Den giver samtidig en god indgangsvinkel til, hvordan revisor skal forholde sig i forskellige tilfælde. Dette er både i forbindelse med, hvis ledelsen ikke har foretaget en vurdering eller ikke ønsker at foretage en vurdering, samt i hvilke tilfælde forskellige erklæringer skal gives.

Der bliver samtidigt i standarden fokuseret en del på, hvad de forskellige problemstillinger kan være både for store samt for små virksomheder. Især i vejledning og andet forklarende materiale bliver der givet meget specifikke eksempler på, hvad revisor blandt andet skal være opmærksom på og hvilke problemstillinger, der kan føre til usikkerhed ved den fremtidige drift af virksomheden.

Going concern generelt handler meget om en subjektiv vurdering fra revisors side, og det handler om, hvilket også står i standarden, at revisor skal give sit bedste bud på, hvad

konklusionen er på underskriftsdagen ud fra de oplysninger, som revisor har. Standarden gør det også meget klart, at revisor kun kan forholde sig til de oplysninger, som foreligger på underskriftsdagen og altså ikke kan udtale sig om fremtidige begivenheder.

Dette understøttes samtidigt af interview med Claus Andersen, som udtaler, at man måske kunne lave mindre tilføjelser til standarden, men at dette kun ville være formalia, siden standarden som den står i dag er meget omfangsrig. Dette understøttes samtidigt af de tidligere nævnte sager, der er indbragt for revisornævnet. Især i sag 2 hvor revisor havde foretaget alle de nødvendige handlinger, men at selvom disse handlinger blev foretaget, gik selskabet konkurs. Dette kan der desværre ikke lovgives ud af, da det handler om fremtidige begivenheder, som ingen kan forudsige.

#### 5.4.3 Konklusion på omfanget af ISA 570

Jævnfør de to tidligere afsnit, er det min vurdering, at ISA 570 er dækkende for det arbejde, som revisor måtte foretage i forbindelse med going concern. Den primære problemstilling er fremtidige begivenheder, som ingen kan forudsige, hvilket standarden også beskriver som den største usikkerhedsfaktor. Det er derfor som udgangspunkt ikke muligt at tilføje yderligere handlinger til standarden, som vil give revisor flere værktøjer til at kunne udføre en bedre revision af going concern. I kapital 6 kommer jeg dog ind på tiltag, som man ville kunne tage for at højne kvaliteten generelt af revisors arbejde i forbindelse med going concern.

Dette er som tidligere nævnt understøttet af Claus Andersens' erfaring, samt den gennemgang der er blevet foretaget vedrørende førnævnte to sager. Samtidigt understøtter revisionstilsynets kvalitetskontrol, at revisor generelt er god til at benytte de værktøjer, som standarden giver og de tilfælde, hvor der er problematik med revisors erklæring, der handler det om, at revisor ikke har udført sit arbejde i forhold til dokumentationen. Dette kan man desværre ikke lovgive sig imod.



## 5.5 Delkonklusion 2

I indeværende afsnit har jeg analyseret og gennemgået sager samt udgivelser for at søge svar på undersøgelsesspørgsmål 2, som lyder: "Hvilke forhold udgør de største problemstillinger for revisor i forbindelse med aflæggelsen af regnskaber med going concern?".

Generelt er revisor blevet bedre til at revidere going concern, men som det fremgår af revisortilsynets rapporter, er det stadig en problematik, der er meget fokus på. Revisor er god til at benytte de værktøjer, der er givet, og ISA 570 er generelt dækkende for det arbejde, som revisor udfører. Den største problemstilling er, at det er umuligt at forudsige fremtiden, og dette udgør klart den største risikofaktor i revisors arbejde. Som revisor får mere erfaring, bliver denne dog bedre til at forholde sig til de data, der bliver forelagt og dette hjælpes især af, at der i de fleste større revisionsvirksomheder er en anden ikke-underskrivende revisor inde over going concern overvejelser. Der ses dog stadig, at der er mange problemer med going concern sager hos især de mindre revisionshuse, hvor der måske ikke er mulighed for denne dobbelte gennemgang af forudsætningerne.

Der findes endvidere revisorer, som vi så i gennemgangen af de to sager fra revisortilsynet, der ikke følger de internationale standarder og krav, hvilket det er umuligt at gøre noget ved. Der er dog et stort kvalitetssikringsapparat, der hjælper til at sikre sig mod sådanne sager.

## 6. Tiltag vedrørende revision af going concern

I de tidligere afsnit har jeg gennemgået det teoretiske grundlag samt analysen af problemstillingerne, som revisor kommer ud for ved gennemgangen af going concern. I dette afsnit vil jeg komme med min holdning til de tiltag, der er relevante i forhold til forbedringen af revisors gennemgang af going concern. Gennemgangen er baseret på tidligere afsnit.

Revisors ansvar i forbindelse med going concern bliver generelt taget op som en problemstilling i forbindelse med blandt andet konkurser, som vi har set ved blandt andet Amagerbanken og O.W. Bunkers. Gennemgangen af revisionstilsynets rapporter viser også, at det stadig er en af de største problemstillinger ved revisionen af årsrapporten generelt.

Jeg mener dog, at man også skal se på de forhold, der gør sig gældende for revisor. Going concern er selvfølgelig et svært område at revidere jævnfør tidligere gennemgang, men det er samtidigt også det sted, hvor revisionen bliver mest synlig, da det omtales i forbindelse med konkurser, hvor kreditorer og investorer mister penge. Det er derfor nemmest at gå efter den person, der har sat dennes påtegning på årsrapporten – nemlig revisor. Det er ikke altid, som vi også har set af tidligere gennemgåede sager, at revisor bærer skylden, men derfor kræver det ikke meget at gå efter revisor i sådan en sag.

Dette understøttes af, at det kun koster 500 kroner at indbringe en sag for revisornævnet. Siden en revisor er dækket af dennes forsikring, er det et sted, hvor kreditorer og investorer i forbindelse med konkurser eventuelt kan få en del af deres tab dækket. Samtidigt udtaler Claus Andersen, at det er hans oplevelse, at nogle gange bliver der gået efter revisor, kun fordi han har en ansvarsforsikring, og ikke fordi han måske har medansvar.

Her skal det selvfølgelig understreges, at fejl aldrig er godt nok, og at disse sker jævnfør tidligere gennemgåede sager. Revisionen af going concern er dog et ret problemfyldt område og er et af de mest – hvis ikke det mest – problemfyldte område i forbindelse med revisionen, hvor selskaber har going concern problemer. Det skyldes usikkerheden om fremtiden, og denne kan, som nævnt tidligere i opgaven, ikke forudsiges af hverken revisor eller ledelsen.

### 6.1 Standarder og lovgivning

Skal man sikre, at revisionen af et bestemt område bliver bedre, er et af de første steder, man altid kan kigge: lovgivningen. Lovgivningen udgøres i dette tilfælde indirekte af revisionsstandarden.

Efter min mening er revisionsstandarden meget omfangsrig, og det vil være meget svært at tilføje flere handlinger, der vil give værdi for revisionen. Dette skyldes, at revisionen af going concern varierer meget fra virksomhed til virksomhed, og det er derfor en umulighed at dække alle ender af. Samtidigt skal man huske på, at det område med størst usikkerhed, og der hvor der er sandsynlighed for de største fejl, er fremtidige begivenheder. Dette område bliver afdækket meget grundigt i selve ISA'en, og der bliver gennemgået de forholdsregler, som

revisor skal foretage. Der står samtidigt direkte i ISA 570, at ”Revisor kan ikke forudse sådanne fremtidige begivenheder eller forhold.”<sup>33</sup> Det står derfor klart, at revisor kun skal forholde sig til ledelsens vurdering.

Selvfølgelig skal det nævnes, at der er revisorer, der ikke følger standarden, men det er efter min vurdering ikke grundet, at standarden ikke er klar nok i kravene til revisor. Gennemgangen i afsnit 4 og konklusionen i afsnit 5 angående ISA'en understreger også, at standarden er pædagogisk nok opbygget til, at man kan følge den i revisionen. Det kan derfor være revisors adfærd og eventuelle manglende kompetencer, der gør, at standarden ikke bliver fulgt, og der opstår fejl i forbindelse med revisionen.

Ovenstående understøttes af Claus Andersen, som understreger, at det er meget svært at tilføje yderligere handlinger til standarden, der vil give yderligere værdi. Han udtaler også, at standarden er så omfangsrig, at yderligere handlinger vil have svært ved at give mening.

Det eneste punkt, hvor det kan give mening at udvide standarden, er ved at tilføje et afsnit om dobbeltrevisors gennemgang ved going concern problemstilling. Dette ser jeg ikke som en decideret handling, som revisor skal udføre ved revisionen men mere som en udvidelse af standarden. Det ændrer ikke på min overbevisning om, at standarden som den står nu, stadig er så omfangsrig, at den sagtens kan stå alene. Denne konklusion skyldes også, at der er nogle åbenlyse problemstillinger ved indførsel af dobbeltrevisorgennemgang ved going concern problemstillinger. Dette vil jeg komme ind på i det kommende afsnit.

## 6.2 Dobbeltrevisor og mindre revisionsvirkomheder

Som det blev nævnt i tidligere afsnit, er erfaring en betydelig faktor i forbindelse med revisionen af going concern. Dette skyldes, at revisionen heraf meget tit bygges på en ’mavefornemmelse’ om den vurdering, som ledelsen kommer med. Dette understøttes af Claus Andersen, som udtaler, at revisionen af going concern bliver bedre og bedre. Ikke kun på grund af lovgivningen men også på grund af, at revisor bliver bedre og bedre til revisionen heraf.

---

<sup>33</sup> ISA 570, going concern.

Efter min vurdering er det derfor relevant at kigge på, hvordan denne erfaring kan komme revisionen af going concern til gode. Derfor kan det efter min overbevisning give mening at kræve at ved væsentlig usikkerhed vedrørende going concern, at en anden ikke-underskrivende statsautoriseret eller registreret revisor skal gennemgå going concern forudsætningerne. Denne gennemgang skal selvfølgelig dokumenteres ligesom resten af revisionen. Dette vil give den underskrivende revisor et andet sæt øjne, som kan sikre, at der gives den korrekte påtegning.

Dobbeltrevisors gennemgangen ved going concern problemstillinger eksisterer allerede i de store revisionshuse som blandt andet Deloitte, udtaler Claus Andersen. Dette betyder også, at sandsynligheden for at der gives en forkert påtegning mindskes, siden en anden revisor måske vil forholde sig til andre punkter, end den underskrivende revisor vil. Dette hænger godt i tråd med gennemgangen af revisortilsynets rapporter i afsnit 5. Her så vi, at mindre revisionshuse fik indbragt relativt flere sager for revisornævnet end de store virksomheder. Dette kan blandt andet skyldes, at de ikke har ressourcerne til denne dobbeltrevisor gennemgang.

Dette er samtidigt et af de største problemer ved tiltaget. Der er en del mindre revisionshuse rundt om i landet, som ikke har ressourcerne til denne kvalitetsgennemgang ved going concern problemstillinger. Dermed er det ikke sagt, at mindre revisionshuse bør dreje nøglen om, fordi det ikke kan lade sig gøre for dem.

En mulighed for at imødegå denne problemstilling kunne være, at der blev oprettet fokusgrupper, hvor mindre revisionshuse kan komme og få en anden revisor fra et andet revisionshus til at kigge på going concern forudsætningerne og komme med deres vurdering. Der kan med dette selvfølgelig komme nogle problemstillinger i forhold til kundebase mv., men der kunne eventuelt blive oprettet en erklæring, som begge revisorer underskrev, hvor de erklærede, at de ikke vil have eller tage kontakt med modpartens kunder.

Alt i alt vil jeg mene, at dette forslag kunne imødegå nogle af de problemstillinger, som foreligger ved gennemgangen af going concern. Dette ville uden tvivl forhøje kvaliteten af revisors gennemgang.

### 6.3 Revisors dobbeltrolle og ledelsens ansvar

Revisor skal ifølge ISA 570 kun forholde sig til ledelsens vurdering. Dette giver dog nogle problemstillinger i mindre virksomheder, hvis ledelsen egentlig ikke er klar over, hvad deres ansvar i forhold til going concern er. Dette understøttes af FSR, som jævnligt får forespørgsler om going concern i relation til revisionspåtegninger<sup>34</sup>. Derfor får revisor en dobbeltrolle, hvor de skal rådgive ledelsen om, hvordan de skal udarbejde deres going concern vurdering samtidigt med, at de skal revidere denne vurdering.

Det er derfor også relevant at kigge på, om det i lige så høj grad skal kræves, at ledelsen i de danske virksomheder bliver bedre informeret om, hvad de reelle krav til dem er. Der er sandsynligvis ikke mange virksomhedsledere, som er godt hjemme i ISA 570. Det kunne derfor være en mulighed, at FSR eller en lignende interesseorganisation holdt diverse seminarer eller gå-hjem møder om, hvad ledelsens ansvar er i forhold til going concern. Dette ville ikke kun højne kvaliteten af de vurderinger, som revisor får forelagt, men det vil i lige så høj grad gøre, at revisor ikke havde denne dobbeltrolle, der nogle gange kan udmønte sig i selvrevision.

### 6.4 Delkonklusion 3

Indeværende afsnit har til hensigt at svare på undersøgelsesspørgsmål 3, som lyder: "Er de aktuelle krav til revisor i forbindelse med aflæggelsen af revisionspåtegninger med going concern relevante, eller er der yderligere tiltag, der kan tages?".

Efter min mening er de nuværende krav til revisor meget relevante og den nuværende standard og forholdsregler støtter godt op om revisors arbejde. Efter min mening er der to tiltag, man kunne tage for at sikre en højere kvalitet.

Det ene er, at der bliver indsat et krav om, at en anden ikke-underskrivende revisor skal gennemgå vurderingen ved væsentlige usikkerheder om going concern forudsætningen. Dette giver selvfølgelig nogle problemstillinger i forbindelse med mindre revisionshuse, der ikke har

---

<sup>34</sup>

[http://www.fsr.dk/Faglige\\_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/Going%20concern%20i%20revisionspaategningen](http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklæringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/Going%20concern%20i%20revisionspaategningen)

ressourcer hertil, men dette kan imødegås med blandt andet fokusgrupper, hvor disse mødes og kan diskutere problemstillingerne.

Det andet forslag er, at ledelsen bliver bedre uddannet i, hvad der reelt set er kravene til dem ved aflæggelsen af ledelsens vurdering. Dette skyldes, at revisor i nogle tilfælde skal rådgive ledelsen om, hvad ledelsens vurdering af going concern skal indeholde, samtidigt med at de skal revidere denne vurdering. Dette giver revisor en uheldig dobbeltrolle.

## 7. Konklusion

Indeværende opgave er skrevet med udgangspunkt i problemformulering, som lyder: "Med udgangspunkt i ISA 570 samt anden relevant lovgivning diskuteres revisors ansvar i forbindelse med aflæggelsen af en revisorerklæring med going concern. Det diskuteres herefter, om de krav, der stilles til revisor, er aktuelle og relevante, samt om der kan tages tiltag for at forbedre revisionen af going concern."

ISA 570 beskriver de krav, der stilles til både ledelsen samt revisor i forbindelse med going concern overvejelser. Den beskriver samtidigt, hvordan revisor skal udarbejde dennes erklæring i forhold til going concern.

ISA 570 er derfor det regelsæt, der definerer de krav, som bestemmer, at ledelsen har krav til at udarbejde en vurdering i forhold til going concern, og at revisor har krav til at forholde sig til denne. Det indebærer blandt andet, at revisor skal indhente relevant og tilstrækkelig revisionsdokumentation for at opnå overbevisning om den fremtidige drift af virksomheden.

Samtidigt angiver ISA 570, at revisor skal afgive en konklusion med forbehold, en afkræftende konklusion eller en supplerende oplysning. Dette afhænger af den dokumentation, som ledelsen har givet samt de oplysninger, der er givet i regnskabet. Samtidigt afhænger det af, på hvilket grundlag at ledelsen aflægger regnskabet.

I analysen af opgaven blev der gennemgået de største problemstillinger, som revisor kommer ud for i forbindelse med revisionen af going concern. Den største problemstilling, som revisor kommer ud for er, når denne skal forholde sig til fremtidige begivenheder, da der her er

væsentlig usikkerheder. Det er jævnfør ISA 570 heller ikke et krav, at revisor skal kunne 'se ud i fremtiden', og revisor skal derfor kun forholde sig til den vurdering ledelsen fremlægger.

Konklusionen på afsnittet er, at generelt bliver revisor bedre og bedre til gennemgangen af going concern. Revisor er god til at benytte de værktøjer, der bliver givet, og som revisor får mere erfaring bliver denne bedre til at forholde sig til de forskellige forhold omkring going concern. Samtidigt benytter flere af de større revisionsvirksomheder dobbeltrevisor gennemgang ved væsentlige usikkerheder om going concern. Det er sværere for mindre revisionshuse, hvorfor dette kan være en af årsagerne til, at i dette segment er relativt flere sager, der bliver indbragt for revisornævnet.

Dette bringer os til konklusionen på, om de krav, der stilles til revisor, er relevante og aktuelle, samt hvilke tiltag der kan tages for at forbedre revisionen af going concern. Det er her min overbevisning, at standarden i sig selv er omfangsrig, og revisor har rigtig mange værktøjer, som denne kan arbejde med i forbindelse med going concern gennemgangen.

Det er derfor min holdning, at der kun er to tiltag, der kan tages for at højne kvaliteten af revisors arbejde med going concern. Det ene er, at der bliver stillet krav om, at en ikke-underskrivende revisor på opgaven skal gennemgå revisionsdokumentation og vurderingen. Den anden er, at ledelsen skal uddannes bedre til at vide, hvad deres ansvar er i forbindelse med aflæggelsen af regnskabet i forhold til going concern, så revisor ikke får en dobbeltrolle.

Der er nogle problemstillinger i forbindelse med dobbeltrevisorgennemgangen, siden mindre revisionshuse i nogle tilfælde ikke har de ressourcer, der skal til, for at foretage denne dobbeltrevisorgennemgang. Dette kan imødegås med fokusgrupper eller lign., hvor mindre revisionshuse mødes, og hvor disse underskriver en erklæring for at sikre deres kunder.

Til slut skal det nævnes, at der altid vil være revisorer, der ikke følger de internationale standarder og krav, hvilket det er umuligt at gøre noget ved. Der er dog et stort kvalitetssikringsapparat, der hjælper til at sikre sig mod sådanne sager.

## 8. Perspektivering

I indledningen kom jeg ind på, at going concern var mere relevant end nogensinde før grundet de store opsigtsvækkende konkurser, der har været. Grunden til dette er nok mere end noget andet, at revisor står først for, når der skal uddeles ansvar, siden denne har skrevet under på regnskabet.

Lige meget om de tiltag, der blev beskrevet i konklusionen, bliver indført eller ej, vil revisor altid kunne modtage kritik. Dette skyldes nok mere end noget andet, at den generelle befolkning – og journalister mere end noget andet – mangler en form for indsigt i, hvad de reelle krav til revisor er.

Derfor er det relevant, at perspektivere konklusionen til, at lige så meget som ledelsen og revisor kan blive bedre, så kunne man også kigge på, om især journalister generelt kunne få en bedre forståelse for, hvad det egentlig indebærer, når revisor aflægger et regnskab på going concern basis. Dette kunne være i form af bedre uddannede erhvervsjournalister eller artikler fra interesseorganisationer.

Dette kunne samtidigt gå hånd i hånd med, at der blev oprettet erfaringsudvekslingsgrupper, hvor journalister også kunne få et indblik i de overvejelser, som revisor har i forbindelse med erklæringen. Dette vil samtidigt også åbne op for en bedre to-vejs dialog mellem revisor og journalister, som er den direkte kanal til befolkninge.

Det skal dog ikke mindske revisortilsynets fokus på going concern, siden det er et så svært område at revidere. Derfor mener jeg stadig, at de forslag, der blev foreslået i konklusionen, er relevante for at højne kvaliteten.

## 9. Kildeliste

### 9.1 Lovgivning og standarder

ISA 570 fortsat drift (Going concern) – dansk oversættelse

Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorerers erklæringer  
(erklæringsbekendtgørelsen)



## 9.2 FSR – Forenede Statsautoriserede Revisorer

[http://www.fsr.dk/Faglige\\_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/Going%20concern%20i%20revisionspaategningen](http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Revision%20og%20andre%20erklaeringsopgaver/Faglige%20notater%20og%20artikler/Going%20concern%20i%20revisionspaategningen)

<http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Pressemeddelelser/Pressemeddelelser%202012/Going%20concern>

[http://www.fsr.dk/Faglige\\_informationer/Om\\_revisor/Kvalitetssikring/Revisornaevnet/Overtraedelse%20af%20underskriftsreglerne%20erklaeringsbekendtgoerelesn%20mv](http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Kvalitetssikring/Revisornaevnet/Overtraedelse%20af%20underskriftsreglerne%20erklaeringsbekendtgoerelesn%20mv)

[http://www.fsr.dk/Faglige\\_informationer/Om\\_revisor/Kvalitetssikring/Kvalitetskontrol/Kvalitetsskontrol-manglende-overvejelser-om-going-concern](http://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Om_revisor/Kvalitetssikring/Kvalitetskontrol/Kvalitetsskontrol-manglende-overvejelser-om-going-concern)

<http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/%20Publikationer/FSR-Revisionsfolder.ashx>

## 9.3 Sager og kendelser

Sag 22/2013, revisornævnet

Sag 167/2013, revisornævnet

## 9.4 Redegørelser

Revisortilsynets redegørelse for 2011

Revisortilsynets redegørelse for 2013

# 10. Bilag

## 10.1 Bilag 1 – Transkribering af interview med Claus Andersen

**Claus Andersen:** Generelt, når du har going concern. Nogle af dem, de er helt simple, de fortsætter ikke. Der tror jeg også, at revisor får taget sit forbehold og supplerende oplysning. Det er 10%-20% af sagerne, der ligger der. Resten er jo fordi, det er bare kompleks. Det er nogle svære problemstillinger både for ledelsen, revisor og interessenter fordi vi skal kigge frem. Vi er rigtig gode til at kigge tilbage for at se, om banken stemmer, men det er bare svært at spå om fremtiden. Jeg tror ikke, der findes et svar på det – jeg tror det er en kombination af flere ting. Jeg tror også, at inden for de seneste år, der er revisor blevet bedre til det i forhold til inden finanskrisen. Der må helt sikkert også være noget kompetence i det. Du kan samtidigt ikke

undgå, der kommer sager, for du står på et tidspunkt i februar og marts måned, og så skal du kigge frem. Og der kan ske alverdens ting og sager.

**Interviewer:** Hvad mener du om de sager, der har været oppe, hvor revisor ikke har været god nok til at give den korrekte erklæring i forbindelse med going concern problematikker? Kunne noget af skylden ligge på revisorernes værktøjer (lovgivning, vejledninger mm.)?

**Claus Andersen:** Jeg tror ikke der er noget galt med værktøjer eller vejledningen. Du kan skrive ISA 570 to sider længere, men det vil ikke ændre noget. Det er, når du står på det tidspunkt, hvor du skal lave din påtegning, der skal du lave en vurdering af det grundlag, der ligger. Der er virkelig mange skøn i det, da man skal kigge frem. Det tror jeg ikke, man kan lovgive sig ud af. Man kan få nogle lidt dygtigere revisorer, så når man har kigget på det her tiende gang, så kan de se, hvor det gik galt sidste gang. Men du vil altid ende med, det var svært.

**Interviewer:** Hvilke forhold besværliggør revisionen af going concern?

**Claus Andersen:** Det er det der med, at du skal kigge frem. Det er bare svært. Der sidder en ledelse, der lavet et budget, og tingene hænger sammen. Og så skulle vi have en anden holdning til det? Selvfølgelig, hvis ledelsen tegner et budget, der er helt urealistisk, det kan vi sagtens fange. Som revisorer kan vi ikke kigge igennem og sige 'det tror vi ikke på'. Medmindre det er helt åbentlyst. De er jo bedre til at spå om, hvad de har af afsætningskanaler, og hvad de har af initiativer igang, og så kan vi se på det skematisk og likviditetseffekten gør, at de kan komme igennem osv.

**Interviewer:** Bliver der krævet for meget/for lidt af revisor fra regnskabsbruger/revisortilsynet i forbindelse med revisors gennemgang af going concern?

**Claus Andersen:** Jeg synes nogle af de sager, man ser, der virker det som om, at man går efter revisor, fordi han har en ansvarsforsikring. Det synes jeg ikke er helt fair. Vi er jo sat i verden for at være offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisors er den erfarne i dette spil, og derfor kan man godt fra offentlighedens side have en forventning, om at det skal han finde ud af. Nogle sager går man for hårdt til revisor, og nogle gange er det berettiget nok. Han skal have et reaktionsmønster, der gør, at han reagerer korrekt i forhold til going concern. Hvor lige de to

møder hinanden, det er et svært spørgsmål. Det synes jeg ikke, at man kan give sort/hvidt svar på.

**Interviewer:** Hvilke tiltag kan tages, for at revisors gennemgang af going concern bliver bedre? Hvad kan der i den forbindelse gøres, for at tilliden bliver større til revisors erklæring?

**Claus Andersen:** Jeg synes mange gange, at så er det ikke sagt klart nok, hvad der er ledelsens ansvar, og hvad der er revisors ansvar. Og det er de færreste, der kan kigge igennem det. Noget forventingsafstemning kunne derfor være en god ide. Det kunne eventuelt være en del af årsrapporten.

**Claus Andersen:** Det vi har gjort hos Deloitte, det er en måde at gøre det på. Hvis der er et selskab, hvor der er going concern problemstillinger, så er der kvalitetssikringsgennemgang på. Det vil sige, at du ikke kan påtegne det, uden der har været en af dine gode kollegarer inde og kigge på den og lave en 'second-opinion'. Det kunne man tænke ind i lovgivningen. Altså, hvis du har en modificeret påtegning angående going concern, så skal der ske en kvalitetssikring på din erklæring.

**Claus Andersen:** Til slutligt vil jeg sige, at det der kendetegner going concern er, at der ikke er to situationer, der ligner hinanden. Når du kommer i en going concern situation, så er der noget unikt. Det er ikke ligesom revision af tilgodehavender, hvor hvis du kigger på værdiansættelsen, og pengene ikke kommer, så nedskriver. Men når du sider og skal kigge 9 eller 12 måneder frem, så er der altid specielle forhold som ikke er generiske, og prøve at lave nogle guidelindes for det, det er svært.