

Kandidatspeciale af Per Lind Jepsen

Vejleder: Palle L. Nielsen

GOD REVISORSKIK VED REVISION AF EFTERFØL- GENDE BEGIVENHEDER

31. maj 2021

Cand. Merc. Aud. 4. semester

Antal anslag: 208.539

Antal normalsider: 87



AALBORG
UNIVERSITY

STUDENT REPORT

Tro- og loveerklæring

Navn: Per Lind Jepsen

Studienummer: 2014-7563

Gruppe nr.: 40

Titel: God revisorskik ved revision af efterfølgende begivenheder

Studium: Cand. Merc. Aud. 4. semester

Fagområde: Revision

ECTS: 30

Vejleder: Palle L. Nielsen

Antal anslag / normalsider: 208.539 anslag / 87 normalsider

Det erklæres herved på tro og love, at undertegnet selvstændigt og egenhændigt har udarbejdet dette kandidatspeciale. Kandidatspecialet eller væsentlige dele heraf har ikke tidligere været anvendt i anden bedømmelsessammenhæng.



Per Lind Jepsen

Forord

Indledningsvist, ønsker jeg at takke vejleder på kandidatspecialet, Palle L. Nielsen, for løbende at være en god sparringspartner både teoretisk og med indsigt i sin praktiske erfaring som selvstændig rådgiver og medlem af flere bestyrelser. Dette har medført gode spørgsmål og dialoger omkring det metodiske og teoretiske ståsted i kandidatspecialet, hvorved jeg er blevet klogere på mit eget videnskabsteoretiske ståsted.

Hertil skal der også lyde en stor tak til min arbejdsplads, RTX A/S, for at stille ressourcer til rådighed under udarbejdelsen af kandidatspecialet. Herimellem muligheden for lån af mødelokaler ved udførslen af interviewene, samt at give tid og sparring ved udførslen af undersøgelserne.

I den forbindelse takkes de interviewede respondenter, for deres medvirken i processen med kandidatspecialet. De er anonymiserede i kandidatspecialet af etiske årsager, men har brugt tid og ressourcer på at medvirke.

Det har været en lærerig rejse for mig som undersøger, at udforske et emne i et år og få lov til at gå i dybden med området. Jeg har de sidste syv år studeret fuldtids på universitetet ved siden af mit fuldtidsarbejde, hvorfor jeg er vant til at anvende det, jeg teoretisk har lært, i praksis. Jeg har selv været udførende revisor i seks år, men har de sidste to år ageret som Financial Controller i RTX A/S. I og med jeg ikke selv er udførende revisor længere, fandt jeg det spændende at undersøge et emne, jeg ikke selv havde været en del af, hvorfor valget faldt på, hvordan revisorer kan leve op til sit ansvar og revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når en uforudset hændelse som COVID-19 opstår. Det var en undren der opstod da COVID-19 indtraf i Danmark i marts 2020, og jeg besluttede mig derfor for, at dette emne ville jeg investere min tid på, med revisorer som modtager af fremkomne anbefalinger.

I tidligere universitetsprojekter har jeg ikke haft mulighed for selv at indsamle empiri, grundet projekternes tids- og ressourcemæssige begrænsninger. Det er derfor første gang jeg har foretaget interviews, hvoraf jeg har lært hvor berigende det har været for specialet, at få konkrete udsagn fra revisorerne som praktikere og udfører. Hertil er jeg klar over at min egen erfaring som udførende revisor i seks år også har spillet ind, og har haft en positiv indvirkning på specialet

Jeg håber at kandidatspecialet findes relevant og de angivne anbefalinger findes anvendelige.

God læselyst!



Per Lind Jepsen

Abstract

The purpose of this master thesis "The concept of good accounting standards of auditing subsequent events" is to examine how auditor is able to audit subsequent events in compliance with the concept of good accounting standards, when unforeseen occurrences happen, like COVID-19.

In relation to how auditor in the prevailing contexts must respond to the audit of subsequent events in practice, it is assessed that theories and contributions to research regarding the concept of good accounting standards and subsequent events are inadequate. Consequently, the area examined with the contribution of relevant legal basis and definitions. The focus of this master thesis is auditor, and how auditor is able to audit subsequent events in compliance with the concept of good accounting standards. Thus, the master thesis is practically founded and does not have the purpose to devise a new theory. Instead, the purpose is to produce recommendations, which auditor can apply in practice as a tool in the prevailing association with regard to the audit of subsequent events.

To be able to answer the master thesis' statement of intent, two analyses are prepared. The first analysis attempts to create an understanding of how auditor has worked with subsequent events, regarding the audit of annual accounts for 2019, to comply with the concept of good accounting standards. For this purpose, secondary empirical knowledge is used, consisting of five selected businesses' annual reports for 2019. The second analysis attempts to create an understanding of the reflections auditor is having, in relation to the audit of subsequent events in compliance with the concept of good accounting standards. Primary empirical knowledge is used, as interviews of three auditors, who all perform audits of subsequent events, is been performed. Finally, it is discussed which parameters auditor can work with, in order to create better conditions to secure the concept of good accounting standards of the audit of subsequent events. Here, the two analyses are discussed against each other, in which cases of The Danish Disciplinary Board on Auditors are included to devise specific recommendations to auditor.

To analyse and evaluate the above-mentioned focus points, this paper uses the critical realism view defined by Thomas S. Kuhn, through the relevant empirical research, by means of the scientific method.

The study shows that auditor partly is capable to audit subsequent events in compliance with the concept of good accounting standards. However, COVID-19 has had an impact on the annual reports of 2019, of which many subsequent events have happened as a consequence. This has made it more difficult for auditor to navigate the audit of the subsequent events, and also be in compliance with the concept of good accounting standards. Auditor do have some parameters to work with though, for which reason this master thesis contains four recommendations. The first recommendations to auditor revolves around the planning of the audit. Here, auditor must relate and respond to the planning throughout the audit, in order to secure the

planning is corresponding to the risk, etc. The next recommendation concerns the fact, that auditor must have good cooperation with the business management about the audit of the subsequent events. However, the cooperation between auditors and the business management must not result in issues of independence for auditor. Furthermore, it is important that auditor challenges the management regarding their estimates, etc. to achieve suitable documentation of audit, and hereby comply with the concept of good accounting standards. Auditor has great trust in the internal tools and working papers, for which reason the third recommendation revolves around the importance that the audit companies must ensure internal tools and working papers always are updated, as well as auditor is educated in the material. Auditor must here be critical towards the material, which must inform what the concept of good accounting standards is at the present moment. Furthermore, standardised material must be modified by auditor in relation to the context and the individual business. The last recommendation to auditor concerns the completion of the audit and when this should be performed. It is essential that auditor relates and responds to subsequent events entirely until the date of the auditor's report, thus subsequent events that auditor has not addressed do not occur.

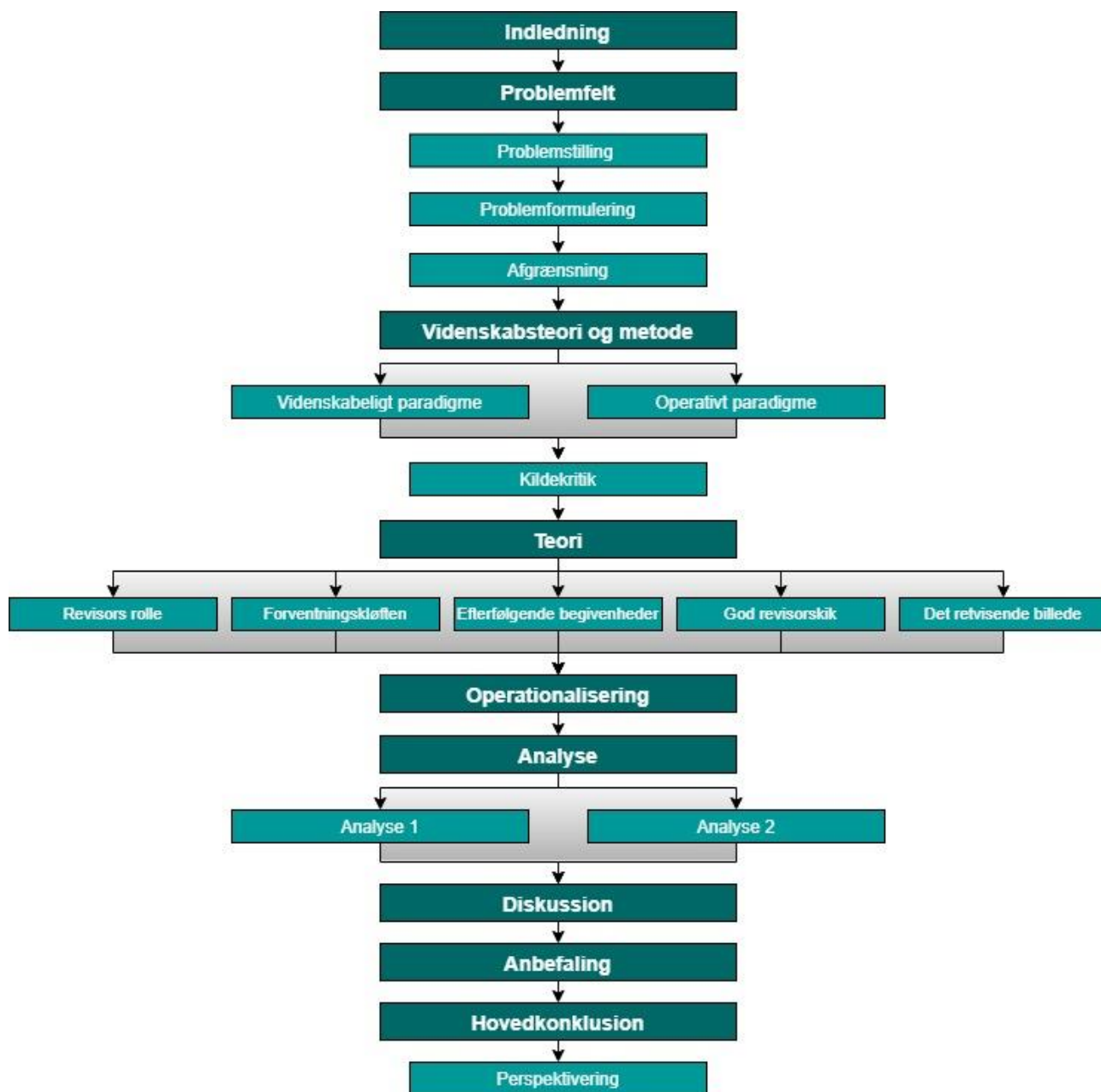
Indholdsfortegnelse

0.0	Specialedesign	6
1.0	Indledning	9
1.1	Problemfelt	12
1.2	Problemstilling	14
1.3	Problemformulering	14
1.4	Afgrænsning	16
2.0	Videnskabsteori og metode	19
2.1	Videnskabsteoretisk paradigme	21
2.2	Operativt paradigme	23
2.3	Kildekritik	27
3.0	Teori	29
3.1	Revisors rolle	30
3.1.1	Principal-agent-teori	31
3.1.2	Uafhængighed	33
3.2	Forventningskløften	35
3.3	Efterfølgende begivenheder	37
3.4	God revisorskik	42
3.5	Det retvisende billede	45
3.6	Delkonklusion	46
4.0	Operationalisering	47
5.0	Analyse	51
5.1	Analyse 1	51
5.1.1	Brøndbyernes I.F. Fodbold A/S	51
5.1.2	Georg Jensen A/S	55
5.1.3	Arnold Busck A/S	57
5.1.4	Jesn Holding ApS	59
5.1.5	Scandic Hotels Group AB	61
5.1.6	Delkonklusion	64
5.2	Analyse 2	66
5.2.1	Delkonklusion	71
6.0	Diskussion	72
7.0	Anbefaling	79
8.0	Hovedkonklusion	81
8.1	Perspektivering	85
9.0	Bibliografi	88

Bilagshæfte er vedlagt særskilt.

0.0 Specialedesign

Specialedesignet er udarbejdet for at skabe overblik for læseren og en klar retning gennem specialet. Figur 0.1 har herved til formål at tilsikre den røde tråd og samtidig præsentere den struktur, som specialet er udarbejdet efter.



Figur 0.1: *Specialedesign*, egen tilvirkning

Specialets indledning har til formål at skabe rammen for det valgte emne, og dermed introducere læseren for den praktiske undren, der ligger til grund for udarbejdelsen af specialet. Hertil supplerer problemfeltet, der indeholder problemstilling, problemformulering og afgrænsning, hvilke der tilsammen tydeliggør hvorfor det er relevant at behandle emnet, samt formålet med specialet. Problemformuleringen præsenteres

sammen med tilhørende underspørgsmål, hvortil det angives hvordan underspørgsmålene skal være med til at tilsikre at problemstillingen besvares. Det undersøgte emne afgrænses og beslutningerne heri fremgår af afgrænsningen.

Videnskabsteorien og metoden for specialet klarificeres herefter for læseren, hvilket indbefatter det videnskabelige paradigme og det operative paradigme, der sideløbende vil angives. Fundamentet for udarbejdelsen af specialet er på baggrund af de videnskabsteoretiske overvejelser, læseren præsenteres for i det videnskabelige paradigme. Det operative paradigme belyser derimod de konkrete valg, der er taget i forhold til de metodiske procedurer og angiver hvordan det empiriske grundlag for specialet er konstrueret. Hertil tilføjer kildekritikken hvordan jeg som undersøger har forholdt mig til det empiriske grundlag og de anvendte kilder. Herefter præsenteres relevante teorier, definitioner og lovtekster for specialets emne. Dette indbefatter revisors rolle, forventningskløften, efterfølgende begivenheder, god revisorskik og det retvisende billede. Videnskabsteori og metode samt teori munder ud i specialets operationalisering, der er opstillet for at sikre læseren forståelse for hvordan den indsamlede empiri, og teori tilsammen efterfølgende analyseres og diskuteres.

Hertil udarbejdes to analyser, der tilsammen danner fundamentet for diskussionen. Analyse 1 belyser hvordan revisor har arbejdet med efterfølgende begivenheder, ved revisionen af årsregnskaber for 2019, for at overholde god revisorskik. I analyse 2 analyseres sideløbende, hvilke overvejelser revisor gør sig i forbindelse med revisionen af efterfølgende begivenheder. Efterfølgende diskuteres, hvilke parametre revisor kan arbejde med, for derigennem at skabe bedre forudsætninger, for at sikre god revisorskik ved revisionen af efterfølgende begivenheder. Dette munder ud i konkrete anbefalinger, som revisor kan anvende i praksis. Specialet afslutter med en konklusion på besvarelsen af problemformuleringen, samt en perspektivering, der angiver refleksioner over besvarelsen af problemformuleringen.



GOD REVISORSKIK VED REVISION AF EFTERFØL- GENDE BEGIVENHEDER

1.0 Indledning	9
1.1 Problemfelt	12
1.2 Problemstilling	14
1.3 Problemformulering	14
1.4 Afgrænsning	16

1.0 Indledning

Omverdenen er i en konstant udvikling, og da årsregnskaber udarbejdes efter statusdagen, kan der således opstå efterfølgende begivenheder, der kan påvirke virksomheders årsregnskab helt indtil årsregnskabet er aflagt, hvilket COVID-19 er et eksempel på. Den Europæiske Værdipapir- og Markedstilsynsmyndighed, ESMA, udtaler at det især er vigtigt ved årsregnskaberne for 2019, at virksomhederne får forholdt sig til efterfølgende begivenheder, da mange virksomheder har været berørt af begivenheder efter statusdagen grundet COVID-19 (ESMA). I Danmark er der registreret 600.000 virksomheder, der skal udarbejde et årsregnskab, der efterlever Årsregnskabsloven § 98 d, hvormed virksomhederne også skal tage stilling til efterfølgende begivenheder (DST, Årsregnskabsloven § 98). Det er derfor vigtigt at de efterfølgende begivenheder, der opstår efter statusdagen og inden årsregnskabet er godkendt, bliver behandlet i årsregnskabet (BDO). Hvis dette ikke behandles korrekt i årsregnskabet, er årsregnskabet ikke retvisende og derved kan årsregnskabsbrugeren i værste tilfælde træffe en forkert beslutning ud fra årsregnskabet.

Ved udarbejdelsen af årsregnskabet er det, jf. Årsregnskabsloven § 8, ledelsen, der har ansvaret og revisor skal afgive revisionspåtegning på årsregnskabet (Årsregnskabsloven § 8). Idet årsregnskabsbrugeren ikke selv har mulighed for at vurdere, om oplysningerne i årsregnskabet er troværdige og afspejler virkeligheden, er revisor ansvarlig for at revidere årsregnskabet. Hertil skal revisor agere objektiv, være uafhængig og kompetent inden for regnskabs- og revisionsområdet for at revidere årsregnskabet. Ellers vil revisor ikke tilføje værdi for årsregnskabsbrugeren. Revisor forsyner dermed regnskabet med sin påtegning, hvilken tilføjer yderligere informationsværdi til årsregnskabet, samt skaber troværdighed for årsregnskabsbrugeren. Revisionen af årsregnskabet giver årsregnskabsbruger en sikkerhed for, at årsregnskabet er retvisende ved revisionspåtegningen. Både revisorer og ledelsen afgiver derved påtegning omkring årsregnskabet, hvorved årsregnskabsbrugeren har to påtegninger at agere ud fra (Füchsel et al. 2017:40). Dermed er både ledelsen og revisor også ansvarlige, for hvordan de efterfølgende begivenheder bliver præsenteret i årsregnskabet. Det er dog ikke alle virksomheder, der får foretaget revision af deres årsregnskaber. Ud af de 600.000 virksomheder i Danmark, er der foretaget revision af 90.615 virksomheder i 2019 (FSR (1)). Det er dermed næsten 1/6 del af virksomhederne, hvor revisor er medansvarlig for hvordan de efterfølgende begivenheder er præsenteret.

Ved udførelsen af revision, hvor revisor afgiver påtegning med sikkerhed, skal revisor, jf. Revisorloven § 16, efterleve god revisorskik og dermed sikre at revisionen efterlever gældende krav for revision (Revisorloven § 16). God revisorskik danner udgangspunkt for, hvad revisor minimum skal foretage i udførelsen af sit arbejde (Füchsel et al. 2018:239). Det er dog ikke defineret i Revisorloven hvad god revisorskik helt præcist er, da det er retsstandard, hvor lovgivningen ikke ønsker at fastlægge det præcist, grundet det ændrer sig i overensstemmelse med udviklingen af samfundet (Füchsel et al. 2017:50, Füchsel et al. 2018:242). God revisorskik

er et relativt begreb, som ikke nødvendigvis har samme indhold i alle sammenhænge hvor det anvendes (Lentz et al. 2021:323). Det er dermed ikke et statisk begreb, da det ikke er angivet ved præcise normer, men i stedet er afhængigt af samfundsforholdene. Samtidig rummer begrebet dog en kerne af faste normer, der til enhver tid vil være gældende for revisor (Füchsel et al. 2017:51, Füchsel et al. 2018:244). Kravet til god revisorskik indebærer derved at revisor skal handle inden for visse normsæt, og hertil bør være opmærksom på hvad, der skal til for at efterleve god revisorskik (Füchsel et al. 2017:51).

Hensigten med revisionen af efterfølgende begivenheder er at sikre sig at begivenhederne, der er indtruffet indtil revisionspåtegningens dato, er oplyst i årsregnskabet (Samuelsen et al. 2019 (1):402). Da der kan være usikkerhed i forbindelse med behandlingen af efterfølgende begivenheder, skal revisor i revisionen have fokus herpå (Samuelsen et al. 2019 (2):318). Hvis revisor ikke reviderer efterfølgende begivenheder efter gældende god revisorskik, vil det kunne medføre at årsregnskabets revisionspåtegning ikke er retvisende. Ved en sådan situation, vil revisor være ansvarlig og kan derved ifaldes et erstatningsansvar og bødeansvar, for ikke at have efterlevet god revisorskik. Det er derfor vigtigt at revisor forholder sig korrekt til efterfølgende begivenheder, og får revideret det efter god revisorskik. Dette kan dog være svært for revisor at efterleve, da det er ledelsen der aflægger årsregnskabet, og ved hvilken betydning efterfølgende begivenheder har for virksomheden. Især den finansielle påvirkning af de efterfølgende begivenheder har ledelsen, hvor revisor ikke har samme kendskab til virksomheden (BDO). Derfor er det vigtigt at revisoren udfordrer ledelsen omkring efterfølgende begivenheder, og deres påvirkning af årsregnskabet, så revisor kan få så god en forståelse herfor, som muligt (Samuelsen et al. 2019 (2):319-320).

Det kan derved være udfordrende for revisor at leve op til sit ansvar og revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. Samtidig kan der indtræffe uforudsete hændelser, som revisor ikke har haft mulighed for at forholde sig til, hvilket COVID-19 er eksempel på. COVID-19 er en virus, der kan medføre milde forkølelser, men også alvorlige infektioner i luftvejene. Mange mennesker er blevet smittet af virussen verden over, og situationen eskalerede i Danmark i marts måned år 2020, da COVID-19 pandemien indtraf i Danmark. Som pointeret indledningsvist, har ESMA udtalt, at det især var vigtigt, at virksomheder fik forholdt sig til efterfølgende begivenheder for årsregnskaber 2019, idet COVID-19 havde konsekvenser for mange virksomheder efter statusdagen (ESMA). Da COVID-19 pandemien indtrådte i Danmark i marts 2020, oplevede virksomheder og revisor pludselig en uventet situation, som de ikke havde kunne forudsige, eller kunne se konsekvenserne af for årsregnskaberne for 2019. For årsregnskaber med årsregnskabsafslutning 31. december 2019, var der ikke COVID-19 smittetilfælde i Danmark forinden statusdagen, og det andet COVID-19 smittetilfælde i Danmark, blev først registreret den 28. februar (Statens Serum Institut). Siden den 11. marts 2020, har de danske myndigheder offentliggjort anbefalinger og retningslinjer for at mindske og forsinke smittespredningen af COVID-19 i Danmark (Regeringen (1)). Det danske samfund er påvirket heraf, og det har haft konsekvenser for samfundsøkonomien og de enkelte virksomheder. COVID-19 kom

derfor som en uforudset hændelse, for de virksomheder, der ikke havde indleveret årsregnskab inden disse begivenheder. Af den grund valgte Erhvervsstyrelsen at udskyde indsendelsesfristen for årsregnskaberne 2019 med tre måneder. På den måde fik virksomhederne mulighed for at få større overblik over konsekvenserne af COVID-19 (Erhvervsstyrelsen (1)). Det gav hertil revisor bedre tid til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, til at kunne dokumentere grundlaget for revisionspåtegningen. Erhvervsstyrelsen meddelte samtidig at de forventede at alle virksomheder, aktivt forholdte sig til betydningen af COVID-19 for deres virksomhed (Erhvervsstyrelsen (2)). Dette medførte således at årsregnskabsbruger har en forventning om at de virksomheder, som ikke havde afsluttet deres årsregnskaber forinden 12. marts 2020, har taget stilling til COVID-19, som efterfølgende begivenheder (FSR (2)). Samtidig medfører det også at årsregnskaber med årsregnskabsafslutning forinden denne dato, har fået mere fokus fra årsregnskabsbrugeren, da der hviler en usikkerhed mht. revisionen af efterfølgende begivenheder herfor og dermed hvilken betydning COVID-19 har haft for disse virksomheder efter statusdagen. Som følge af COVID-19 konsekvenserne, skulle revisor således have mere fokus på sin revision af efterfølgende begivenheder i årsregnskaberne 2019 (Erhvervsstyrelsen (2), FSR (3)). Det kan dog være svært for virksomhederne og revisorerne at afgøre, hvilken betydning COVID-19 konsekvenserne har for virksomheden (IFRS in Focus). Dette har ledt til en undren omkring hvordan revisor kan leve op til sit ansvar, og revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når en uforudset hændelse som COVID-19 opstår.

1.1 Problemfelt

Formålet for specialet er funderet i en indledende undren om, hvordan revisor kan tilsikre sig at efterleve god revisorskik ved revisionen af efterfølgende begivenheder, når god revisorskik er et relativt begreb, der ændrer sig i overensstemmelse med udviklingen af samfundet, og dermed ikke er præcist defineret (Füchsel et al. 2017:50, Füchsel et al. 2018:242). Samtidig er det ledelsen af virksomheden, der er ansvarlig for at aflægge årsregnskabet, og ved hvilken betydning efterfølgende begivenheder har for virksomheden. Det kræver derved at revisor samarbejder med ledelsen, og danner en forståelse og et kendskab til virksomheden og de efterfølgende begivenheder, for at revisor kan revidere dem (BDO). Det kan således være udfordrende for revisor at leve op til sit ansvar og revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik.

Dertil kan der opstå uforudsete hændelser, som revisor ikke har haft mulighed for at forholde sig til, hvilket COVID-19 er eksempel på. Som følge af COVID-19 konsekvenserne, opfordrede Erhvervsstyrelsen revisor til at have mere fokus på sin revision af efterfølgende begivenheder i årsregnskaberne 2019 (Erhvervsstyrelsen (2), FSR (3)). Revisor står således overfor en udfordring, hvor det er svært at afgøre, hvilken betydning COVID-19 konsekvenserne har for virksomhederne (IFRS in Focus). Det vil derfor have afgørende betydning at revisor fokuserer på revisionen af efterfølgende begivenheder, og samtidig er opdateret på de faste normer, god revisorskik indbefatter, der til enhver tid er gældende for revisor. Ellers vil revisor ikke leve op til sit ansvar, og det vil kunne medføre at årsregnskabets konklusion ikke er retvisende, hvorved årsregnskabsbruger i værste tilfælde vil kunne træffe forkerte beslutninger som konsekvens heraf. Hertil vil revisor også kunne idømmes erstatnings- og bødeansvar. Samtidig angiver et notat fra Erhvervsstyrelsen at COVID-19 er den største krise siden 2. verdenskrig, og at den både nationalt og globalt har betydelig indvirkning på virksomheder og deres revisorer (Erhvervsstyrelsen (2)). Notatet pointerer hertil vigtigheden af revisors arbejde og revisionen af efterfølgende begivenheder ved årsregnskaberne 2019. Revisor står herved overfor udfordringen med hensyn til, at skulle tilsikre at der er opnået den fornødne revisionsdokumentation, og sikre at ledelsen har forholdt sig til de efterfølgende begivenheder i forbindelse med COVID-19. Virksomheden og revisor skal desuden være opmærksom på nye tiltag, såsom restriktioner fra regeringen mv., der kan have betydning for virksomheden, og som revisor dermed bør tage højde for (Erhvervsstyrelsen (2)). Den samme udfordring præsenteres også i FSR's notat, omkring regnskabs- og revisionsmæssige overvejelser om COVID-19, hvor der er fokuseret på hvorledes revisor skal forholde sig til revisionen af efterfølgende begivenheder (FSR (3)). FSR specificer dog at selvom COVID-19 opstod i Kina i 2019, var den efterfølgende smittespredning og de deraf afledte konsekvenser og regeringsinitiativer ikke kendt på statusdagen 31. december 2019. Derfor er COVID-19 som udgangspunkt en ikke-regulerende efterfølgende begivenhed for årsregnskabet, frem for en regulerende. (FSR (3)). Erhvervsstyrelsen udskød desuden indsendelsesfristen for årsregnskaberne 2019 med tre

måneder (Erhvervsstyrelsen (1)). På den måde strækker perioden for de efterfølgende begivenheder sig således også over længere tid en normalt, hvilket revisor skal være opmærksom på. Heri ligger en risiko for at revisor ikke fokuserer nok på dette, og derved ikke lever op til sit ansvar.

Efterfølgende begivenheder er således et højaktuelt emne for årsregnskaberne 2019, hvor der grundet COVID-19 er opstået mange begivenheder efter årsregnskabsafslutningen. Specielt årsregnskaber med årsregnskabsafslutning 31. december 2019 er berørt heraf. Ingen havde forudset på statusdagen, at der skulle nævnes COVID-19 i årsregnskaberne i det omfang, som er gjort i årsregnskaberne for 2019. Derfor har der samtidig været øget fokus på, hvordan virksomhederne og revisorerne forholder sig til efterfølgende begivenheder (FSR (2)). Dette har ledt til en yderligere undren omkring, hvordan revisor kan leve op til sit ansvar og revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når en uforudset hændelse som COVID-19 opstår. Omdrejningspunktet i specialet vil således være revisorer, der udfører revision af efterfølgende begivenheder.

1.2 Problemstilling

I forhold til hvordan revisor i den aktuelle kontekst bør forholde sig til revisionen af efterfølgende begivenheder i praksis, vurderes teorier og forskningsbidrag vedrørende *god revisorskik* og *efterfølgende begivenheder*, for værende mangelfuld. Derfor ønskes det at undersøge området og bidrage med anvendelse af relaterede lovtekster og definitioner. Fokusset i specialet vil være revisor, og hvorledes revisor kan revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. Specialet vil derfor være praktisk funderet, og vil ikke have til formål at udarbejde ny teori. I stedet vil formålet være at komme frem til anbefalinger, som revisor kan anvende i praksis som redskab i den aktuelle sammenhæng mht. revisionen af efterfølgende begivenheder. Der er derfor en praktisk vinkel på problemstillingen, hvor ambitionen er at udarbejde konkrete løsningsforslag til revisor.

1.3 Problemformulering

Ud fra ovenstående problemfelt og problemstilling, er specialets problemformulering udarbejdet, hvilken er følgende:

Hvorledes kan revisor revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelser, som COVID-19, opstår?

Formålet med specialet er at skabe forståelse for, hvad revisor skal være opmærksom på, og hvorledes revisor kan arbejde med og revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelser opstår. Der gøres brug af følgende centrale underspørgsmål, for at kunne besvare problemformuleringen:

- 1) *Hvordan har revisor arbejdet med efterfølgende begivenheder, ved revisionen af årsregnskaber for 2019, for at overholde god revisorskik? Herunder analyseres udvalgte virksomheders årsregnskaber for 2019.*
- 2) *Hvilke overvejelser gør revisor sig i forbindelse med at skulle revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik?*
- 3) *Hvilke parametre kan revisor arbejde med, for derigennem at skabe bedre forudsætninger for at sikre god revisorskik, ved revisionen af efterfølgende begivenheder?*

For at danne sammenhæng og skabe en rød tråd for specialet, anvendes underspørgsmålene. De er derved med til at lede specialet i den ønskede retning, som problemformulering forventes besvaret. Hertil er underspørgsmålene udarbejdet på baggrund af refleksioner om, at nogle bestemte områder skal undersøges, analyseres og diskuteres for at få mere viden her indenfor, og dermed for at kunne besvare problemformuleringen. Specialet starter i det kendte og arbejder sig til det mere ukendte og komplekse. Underspørgsmålene er med til at sikre, at specialet bevæger sig op i de forskellige taksonomiske niveauer, således teorien redegør og undersøger, underspørgsmål 1 og 2 analyserer, hvor der diskuteres i underspørgsmål 3.

For at kunne besvare hvorledes revisor kan revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelser, som COVID-19 opstår, søger specialet at skabe forståelse for, hvordan forskellige udvalgte virksomheders revisorer har arbejdet med efterfølgende begivenheder ved årsregnskaber for 2019. Analyse 1 vil derved, på baggrund af sekundær empiri, analysere, hvordan revisorer og virksomheder har taklet situationen med COVID-19, som uforudset hændelse, i deres arbejde med revisionen af efterfølgende begivenheder, og om de har efterlevet god revisorskik heraf. Begrundelsen for at analysere hvordan forskellige udvalgte virksomheders revisorer har ageret i situationen, er at det ønskes at skabe forståelse for, hvilke parametre revisorerne heraf har gjort godt ved revisionen af efterfølgende begivenheder, og hvad der kan læres af, eller hvad der skal forbedres. De udvalgte årsregnskaber for 2019 kan således give et billede af hvordan forskellige revisorer har revideret efterfølgende begivenheder, og heraf hvad de har gjort godt og skidt i forhold til god revisorskik i revisionen af efterfølgende begivenheder. I modsætning til analyse 1, der fokuserer på årsregnskaber for 2019, vil analyse 2 søge at kortlægge hvilke overvejelser revisor gør sig, i forbindelse med at skulle revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. Hertil vil besvarelsen tage afsæt i specialets primære empiri, i form af interviews med udførende revisorer. Ved at kortlægge dette herigennem, kan der på baggrund af deres egne udsagn, skabes forståelse for, hvad revisorernes oplevelse har været ved revisionen af efterfølgende begivenheder ved årsregnskaberne for 2019, og hvordan de forholder sig til at skulle revidere det i overensstemmelse med god revisorskik. Ydermere skaber denne kortlægning fundament for en diskussion om, hvilke parametre, der er vigtige at revisor arbejder med ved revisionen af efterfølgende begivenheder, for på den måde at kunne efterleve god revisorskik, hvilket specielt har været aktuelt for revisor ved COVID-19. Ud fra resultaterne af de tre underspørgsmål, opstilles der afslutningsvist konkrete anbefalinger til, hvorledes revisor kan revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelser, som COVID-19, opstår.

1.4 Afgrænsning

Specialets formål er at besvare hvorledes revisor kan revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelser opstår. Heraf er specialet afgrænset til at omhandle hovedområderne *revision af efterfølgende begivenheder* og *god revisorskik*, hvorfor der afgrænses fra andre revisionsområder. Samtidig er fokuset i specialet afgrænset til at være på revisor, og hvorledes revisor kan revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. Specialets tids- og ressourcemæssige begrænsninger har derfor afgrænset fra at analysere på virksomhedsledelsens ansvar og der afgrænses heraf også fra, hvad virksomheden kan bibringe med ved revisionen af efterfølgende begivenheder. Dette skyldes det i sidste ende er revisor som agerer offentlighedens tillidsrepræsentant, og dermed er den ansvarlig for at årsregnskabet og de efterfølgende begivenheder er revideret retvisende, for årsregnskabsbruger. Med "uforudsete hændelser" i problemformuleringen menes genelle uforudsete hændelser, men der analyseres konkret i specialet på den uforudsete hændelse, COVID-19. Der vil således ikke tages udgangspunkt i andre uforudsete hændelser, men i stedet vil der konkluderes på generelle uforudsete hændelser og ikke kun COVID-19. Teoriafsnittet i specialet belyser de danske definitioner og den danske lovgivning indenfor emnet. Specialets anbefaling er dermed også afgrænset til at have revisorer, der agerer under den danske lovgivning, som modtagere.

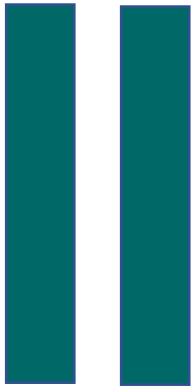
Analyse 1 søger at skabe forståelse for, hvordan forskellige revisorer har arbejdet med efterfølgende begivenheder ved årsregnskaber for 2019. Analysen afgrænser sig til udelukkende at analysere og behandle årsregnskaber fra året 2019, da forskellige revisorers arbejde heri kan ses, samt det er for denne tidsperiode COVID-19 finder sted og dermed disse årsregnskaber, der kan være berørte af den uforudsete hændelse.

Helt konkret er der afgrænset til at anvende koncernårsregnskaber for de udvalgte virksomheder, der har sådanne, for at behandle alle underliggende virksomheder også. Dattervirksomhedernes årsregnskaber inddrages samtidig for at validere koncernårsregnskabet og underbygge, hvordan koncernårsregnskabet har rapporteret efterfølgende begivenheder. For de virksomheder, der ikke er koncernvirksomheder, anvendes i stedet årsregnskabet. Hertil anvendes generalforsamlingsreferaterne for alle virksomhederne også, for at få kendskab til hvad, disse angiver i forhold til revisors udførte arbejde. De udvalgte årsregnskaber/koncerns årsregnskaber for 2019 kan således give et billede af hvordan forskellige revisorer har revideret efterfølgende begivenheder, og heraf hvad de har gjort godt og skidt i forhold til god revisorskik i revisionen af efterfølgende begivenheder. Analysen er samtidig afgrænset til at tage udgangspunkt i årsregnskaber fra virksomheder, der findes revisionspåtegning på, for netop at analysere på det arbejde revisorer har udført. Derudover er de forskellige virksomheder udvalgt ud fra kriterier om, at de skulle være indenfor forskellige brancher, have forskellige størrelser og hermed være inden for forskellige regnskabsklasser. Kriterierne til virksomhederne, der analyseres årsregnskaber på, er opsat, for at belyse hvorledes forskellige brancher og størrelser

virksomheder forholder sig til efterfølgende begivenheder. Samtidig er det valgt, da der er kendskab til at COVID-19 har haft forskellige konsekvenser på brancherne og dermed antages det også, at det vil være forskelligt hvorledes revisor skal forholde sig hertil ved revisionen af de efterfølgende begivenheder. Specialets størrelse samt tids- og ressourcemæssige begrænsninger har samtidig afgrænset analysen til at belyse årsregnskaber for fem virksomheder. Alle fem virksomheder agerer på markedet i Danmark, hvoraf fire af virksomhederne har hovedsæde i Danmark og dermed er underlagt de danske regnskabsstandards og revisionsstandards. En af virksomhederne har hovedsæde i Sverige, og benytter derfor svenske regnskabsstandards og revisionsstandards. Denne virksomheds årsregnskab er dog i specialet behandlet efter danske regnskabsstandards og revisionsstandards, for at kunne forholde virksomhederne med hinanden på det samme grundlag. Virksomheden er tilvalgt på trods af den har hovedsæde i Sverige, da den agerer på det danske marked og de danske årsregnskabsbrugere derved også er modtagere af virksomhedens årsregnskab, og derfor har haft forventninger hertil i forbindelse med COVID-19. Idet jeg som undersøger kun har adgang til revisorernes færdige arbejde, nemlig årsregnskaberne, er specialet afgrænset af at jeg som undersøger ikke har adgang til revisionsmaterialet, revisors arbejdsoplysninger og revisors oplevelse. Jeg har som undersøger dog adgang til det samme materiale som offentlige personer og dermed årsregnskabsbrugeren har.

For at imødekomme manglen på kendskab til revisors arbejdsoplysninger og oplevelse, indsamles der til analyse 2, primær empiri i form af interviews med tre udførende revisorer. Interviewene har omhandlet hvilke overvejelser de som revisor gør sig, i forbindelse med at skulle revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. De tre udførende revisorer, der er interviewet, er afgrænset til og udvalgt ud fra kriterierne, at de skal udføre revision af danske virksomheder, og de skal revidere virksomheder af forskellige størrelser og dermed inden for forskellige regnskabsklasser. Kriterierne er opstillet for at sikre at respondenterne har revideret relevante virksomheder inden for den danske lovgivning, og dermed har udført revision af efterfølgende begivenheder for årsregnskaberne 2019.

Udarbejdelsen af specialet er sket i perioden 1. september 2020 til 31. maj 2021, hvorved der ikke sket behandling af ny viden og information, der er opstået efter denne periode.



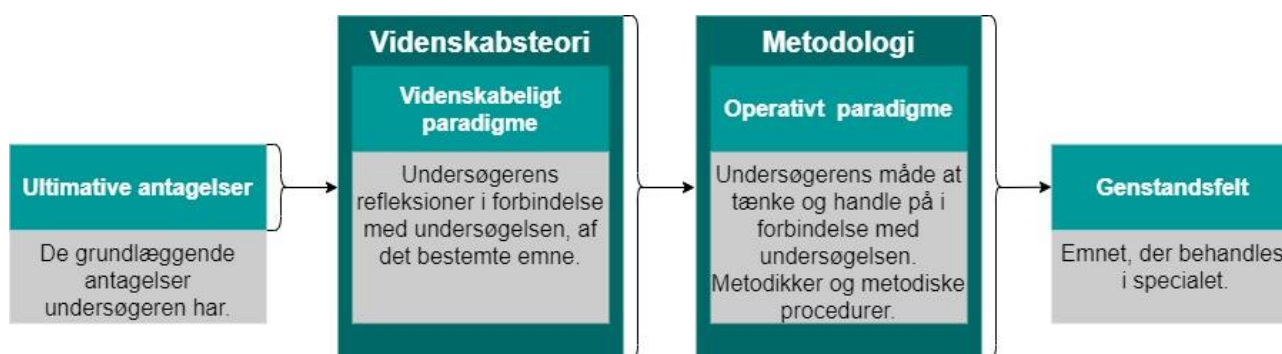
GOD REVISORSKIK VED REVISION AF EFTERFØL- GENDE BEGIVENHEDER

2.0	Videnskabsteori og metode	19
2.1	Videnskabskabsteortisk paradigme	21
2.2	Operativt paradigme	23
2.3	Kildekritik	27
3.0	Teori	29
3.1	Revisors rolle	30
3.2	Forventningskløften	35
3.3	Efterfølgende begivenheder	37
3.4	God revisorskik	42
3.5	Det retvisende billede	45
3.6	Delkonklusion	46
4.0	Operationalisering	47

2.0 Videnskabsteori og metode

Specialet tager afsæt i en række metodiske overvejelser og beslutninger, hvilke vil gennemgås for læseren her. Videnskabsteori og metode afsnittet er placeret i dette kapitel i specialet, da det tilsammen med teori-afsnittet danner grundlaget for operationaliseringen.

Med afsæt i Arbnor og Bjerkes angivelse af relationen mellem videnskabsteori og metodologi, er Figur 2.1 opstillet, for at illustrere for læseren hvorledes opbygningen for videnskabsteori og metode afsnittet er i specialet (Arbnor & Bjerke 2009:17). De grundlæggende videnskabsteoretiske principper ligger til grund for specialet. Der ligger heri en forståelse for paradigmebegrebet, hvoraf specialets forståelse herfor beskrives, hvorefter det videnskabelige paradigme og det operative paradigme angives. Det er vigtigt at pointere, at de enkelte dele i Figur 2.1 ikke skal anses for værende isolerede dele, men i stedet skal anskues som helhed, der danner en samlet ramme for sammenhængen mellem specialets videnskabsteori og metodologi.



Figur 2.1: *Sammenhæng mellem videnskabsteori og metodologi*, egen tilvirkning inspireret af Arbnor & Bjerke 2009.

Som Figur 2.1 påviser, så omhandler videnskabsteorien i forbindelse med undersøgelse af et bestemt emne, den personlige udvikling og forandring, samt undersøgerens refleksioner. Herunder er det videnskabelige paradigme, der beskriver de videnskabsteoretiske overvejelser, samt består af ontologi og epistemologi. Metodologi indbefatter i stedet for undersøgerens måde at tænke og agere på, i forbindelse med undersøgelse af et bestemt emne. Hertil er det operative paradigme, der indeholder de metodiske procedurer for specialet og angiver hvordan forskellige teknikker og modeller er sammensat, for at skabe viden om specialets problemstilling. Det er ifølge Burrell og Morgan essentielt at forstå, at for at opnå en disciplineret og videnskabelig undersøgelse, skal ontologi, epistemologi og metodologi fremgå og fungere sammenhængende, hvilket er forsøgt her i specialet (Darmer et al. 2010:43-45). I forhold til definitionen af paradigmebegrebet, anvendes Thomas S. Kuhns definition, hvorfor det anskues for værende et sæt af værdier, metode og principper, der tilsammen danner fundamentet for undersøgeren (Darmer et al. 2010:44).

Jeg er klar over at jeg som undersøger besidder ultimative antagelser, der omhandler hvorledes jeg opfatter virkeligheden. Der er således taget forbehold for de ultimative antagelser i specialet, idet de betinger hvordan

jeg som undersøger forstår den eksisterende viden og hertil træffer valg af værktøjer i forbindelse med den nye viden, der genereres. Den valgte problemstilling og de ultimative antagelser udgør tilsammen grundlaget for det videnskabelige paradigme (Arbnor & Bjerke, 2009: 4-10). Genstandsfeltet er derimod emnet, speciallets problemstilling drejer sig om, hvilket er udvalgt på baggrund af en undren (Arbnor & Bjerke 2009:17-18).

2.1 Videnskabsteoretisk paradigme

I forhold til hvordan jeg som undersøger forstår og forklarer virkeligheden i relationen til god revisorskik ved revisionen af efterfølgende begivenheder, er mit videnskabsteoretiske standpunkt afgørende. Specialet tager udgangspunkt i Ram Roy Bhaskars kritisk realistiske paradigme, da det ønsker at besvare: *"Hvorledes kan revisor revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelse, som COVID-19, opstår?"*, som problemformulering. Ønsket er derfor at anvende metode til at etablere ny kvalificeret viden omkring virkeligheden. Hertil er afsættet for kritisk realisme, at det er et samfundsmæssigt genstandsfelt, der eksisterer uafhængigt af undersøgeren. Dertil vil de samfundsmæssige relationer kunne ændre sig, som resultat af den gennemførte undersøgelse. Den nye viden, specialet forsøger at opnå, dækker dermed ikke en evigt gældende struktur, men i stedet afdækkes tendenser mellem mennesker og samfundsskabte strukturer, der er under konstant forandring, hvilket COVID-19 i specialets problemstilling er tegn på (Fuglsang et al. 2014:172).

Kritisk realisme anses for værende et bidrag til den videnskabsteoretiske debat, da det gør op med, at den korrekte videnskabelige metode enten skal være en social konstruktion eller inden for realismen (Bhaskar, 2008:Forord & Fuglsang et al. 2014:171). Det kritisk realistiske paradigme minder om det realistiske paradigme i forhold til ontologien. Her findes der ontologisk en erkendelse af, at der findes en objektiv virkelighed, der er uafhængig af menneskers og dermed også undersøgerens aktiviteter (Fuglsang et al. 2014:173). Dog adskiller det kritisk realistiske paradigme sig dog ved at erkende, at det undersøgte og konklusionerne heraf ikke angiver et perfekt spejlbillede af virkeligheden. Epistemologien for kritisk realisme anses at være socialt konstrueret og heraf er det ikke muligt at afdække det perfekte spejlbillede af virkeligheden (Fuglsang et al. 2014: 173).

Ved kritisk realisme er det derfor centralt, at den viden, der produceres, efterfølgende kan reproducere. Det er af den grund afgørende, at den metode, der anvendes til at producere ny kvalificeret viden, kan gøres rede for på en måde, så det kan reproducere af andre undersøgere. For at den skabte viden i specialet er berettiget at benytte, skal fremgangsmåden for det videnskabelige arbejde derfor gennemgås, hvilket finder sted her og i det operative paradigme. Hertil anvendes en tredeling af genstandsfeltet, som ofte anvendes inden for kritisk realisme. Tredelingen er angivet i Figur 2.2.

Tredeling af genstandsfeltet	
<u>Det empiriske niveau:</u>	Data, der kan observeres og registreres.
<u>Det faktuelle niveau:</u>	Tendenser & hændelser. Der gennemføres beregninger af bestemte regulariteter.
<u>Det transcendent niveau:</u>	Det dybe niveau. Består af ikke erkendelige fænomener.

Figur 2.2: *Tredeling af genstandsfeltet*, egen tilvirkning inspireret af Fuglsang et al. 2014.

Desto mere af genstandsfeltet, der kan undersøges på de to første niveauer, desto mere empirisk viden opnås der heraf (Fuglsang et al. 2014:173). Samtidig erkendes det dog, i den kritiske realisme, at viden ikke kan reproducere totalt, da erkendelsen af virkeligheden er socialt konstrueret (Fuglsang et al. 2014:172). De tre erkendelsesmæssige niveauer, der er angivet i Figur 2.2, skal hænge sammen, for at finde og forstå de kausale sammenhænge.

2.2 Operativt paradigme

Her angiver det operative paradigme, hvordan udvalgte metodikker og metodiske procedurer er sammensat, med formålet at besvare specialets problemformulering (Arbnor & Bjarke 2009: 12-19). Her er de metodiske overvejelser og procedurer detaljeret beskrevet, for at det er muligt at reproducere undersøgelsen, og læser dermed kan vurdere kvaliteten af undersøgelsen. Metodologien binder den kritiske realisme sammen med de valgte metoder til undersøgelsen (Saunders et al. 2016:177). Slutningsformen (erkendelsesformen) for specialet er abduktion, hvilket ofte gør sig gældende ved kritisk realisme. Det vil sige, at specialets teoretiske og empiriske forhold, veksles mellem, hvoraf der foretages kvalificerede gæt i forhold til hvordan virkeligheden ser ud (Darmer et al. 2010:47-48). Dette harmonerer med specialets formål, som er at udarbejde konkrete anbefalinger til hvilke parametre revisor skal arbejde med, for at skabe bedre forudsætninger for, at sikre god revisorskik ved revisionen af efterfølgende begivenheder. Det er essentielt for mig at gøre specialet til noget konkretiseret, der kan anvendes. Den abduktive metode kan ses ved at der både i analyserne og diskussionen veksles mellem empirien og teorierne (Bryman 2004:9-10).

Med udgangspunkt i den kritiske realisme, arbejdes der ud fra et synspunkt om at der ikke kun findes en rigtig fremgangsmåde til at opnå ny viden, men at der i stedet findes mange metodikker hertil. Som epistemologien angav, er erkendelsen, at det ikke er muligt af afdække virkeligheden fuldkomment (Fuglsang et al. 2014:171). Formålet med specialet er dog at komme så tæt på virkeligheden som det er muligt, hvorfor virkeligheden ansues fra flere sider, nemlig årsregnskaberne, revisor, revisornævnsager, teorier, lovtekster osv.

Der anvendes derfor flere forskellige metoder, for at komme så tæt på den objektive virkelighed, som det er muligt. Der er heraf anvendt både primær og sekundær empiri i specialet, hvilket det kritisk realistiske paradigme tillader. Den sekundære empiri består af årsregnskaber for 2019 samt generalforsamlingsreferater fra udvalgte virksomheder, der anvendes til specialets første analyse. Det anvendes derved på sin vis som et casestudie, hvilket har til fordel, at kunne undersøge et bestemt fænomen i en konkret situation, hvori fænomenet foregår (Darmer et al. 2010:158-159). I diskussionen anvendes samtidig også sekundær empiri ved anvendelsen af revisornævnsager. Den primære empiri, der er indsamlet i specialet, består derimod af interviews med udførende revisorer. Heraf ønskes det er afdække den virkelighed, der eksisterer for revisorerne.

Specialets analyse 2, tager afsæt i tre indsamlede interviews med udførende revisorer. Forudsætningen for interviewene har været, interessen for hvilke overvejelser de gør sig i forbindelse med at skulle revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. Interviewene har derved forsøgt at belyse fænomenet i den kontekst, det udspringer fra. Antallet af interviewene anses dog ikke for værende repræsentativt i forhold til at kunne generalisere ud fra dem. Derfor er det godt sammenkoblingen mellem

den sekundære empiri, primære empiri og det teoretiske grundlag finder sted, for heraf at nærme sig virkeligheden.

Det primære empiri i specialet er udvalgt, indsamlet og analyseret ud fra åbenhed og nysgerrighed, og det forsøges at finde frem til anbefalinger for revisor til revision af efterfølgende begivenheder (Saunders et al. 2016:175). Interview anvendes derfor som redskab til at få indsigt i subjekterne. Det er ikke en ufejlbar metode, hvilket mange andre forskningsmetoder dog heller ikke er. Fordelen ved at anvende interview som metode er at respondentens livshistorie konstrueres og formidles, hvorved den levede verden afdækkes (Kvale & Brinkmann 2015:19-22). Interview er dog kontekstafhængig, hvorfor det kun kan forsøges at opnå så repræsentativ en fortolkning af respondenternes livsverdner, som muligt (Kvale & Brinkmann 2015:31). De indsamlede interviews, er foretaget med udførende revisorer, der har erfaring med at revidere efterfølgende begivenheder og heraf har revideret efterfølgende begivenheder ved årsregnskaberne for 2019, hvor COVID-19 indtraf. Respondenterne anses der for at have en viden inden for feltet, og har heraf gjort sig overvejelser omkring revision af efterfølgende begivenheder.

Et godt interview kræver god forberedelse af interviewer, hvorfor der er udarbejdet en interviewguide (Bilag 1.0). Hertil er Kvale og Brinkmanns syv faser, som består af: *tematisering, design, interview, transskribering, analyse, verifikation og rapportering*, anvendt ved udarbejdelsen af interviewguiden (Kvale & Brinkmann 2015:151-155). Ved interviewene er der indledningsvist forklaret, hvad de praktiske forhold til interviewet var for respondenterne. Hertil er respondenterne lovet anonymitet, for at skabe tryghed for dem. Ifølge Brinkmann og Tanggaard, bør man som interviewer angive formålet for respondenterne, hvorfor dette er gjort indledende i interviewene (Brinkmann & Tanggaard 2015:31-32). Herefter er selve interviewspørgsmålene stillet til respondenterne, hvorefter der er sluttet af med debriefing, hvor respondenterne havde mulighed for komme med spørgsmål og yderligere kommentarer (Kvale & Brinkmann 2015:183-184). Der var estimeret 30 minutter for hvert interview, hvilket blev overholdt.

Spørgsmålene i interviewguiden tager udgangspunkt i det teoretiske afsnit i specialet og rækkefølgen på tematiseringerne i interviewene, er den samme som analyserne er udarbejdet efter. Undersøgelsesdesignet tager således udgangspunkt i specialets teori: *revisors rolle, forventningskløft, efterfølgende begivenheder, god revisorskik og det retvisende billede*. Interviewguiden er opdelt i forsknings- og interviewspørgsmål, hvorved det indeholder tematiske og dynamiske dimensioner, for at tilsikre interviewene kommer omkring teorierne. Hvor forskningsspørgsmålene er ud fra teorierne, som ikke er konkrete, er interviewspørgsmålene derimod konkrete og udarbejdet ud fra respondenternes dagligdag (Kvale & Brinkmann 2015:187-189). I og med interviewguiden tager udgangspunkt i teorien, har interviewene haft en deduktiv tilgang.

Jeg havde som interviewer en forforståelse forinden udarbejdelsen af interviewene, grundet mit tidligere virke som revisor, samt jeg havde udarbejdet specialets teoriafsnit. Der er herved mulighed for at dette har

påvirket objektiviteten og neutraliteten i interviewene. Dog angiver Brinkmann og Tanggaard at det er svært at være neutralt når interviewer har et formål og en dagsorden med interviewene (Brinkmann & Tanggaard 2015:37-38). For at imødekomme forforståelsen, er interviewene udarbejdet som værende semistrukturerede interviews, for at møde respondenterne åbne i deres livsverden. Derved kan intervieweren få afdækket spørgsmål, og respondenterne kan svare frit, som er kendetegnet ved et semistruktureret interview. Interviewene er ikke udarbejdet som værende et lukket spørgeskema eller en hverdagssamtale, derimod er skabt grundlag for interaktion mellem interviewerens spørgsmål og respondentens svar. Interviewguiden er fulgt meget slavisk, hvortil der dog er tilfælde, hvor der er undladt spørgsmål, grundet det var besvaret, eller der til tider stilles yderligere opfølgende spørgsmål. Interviewene må kvalificeres som værende i den strukturerede ende inden for det semistrukturerede interview (Kvale & Brinkmann 2015:49-50).

I og med formålet med interviewene var, at få respondenternes viden uden at påvirke dem, har jeg som interviewer ageret som minearbejder i interviewene. Herved er respondenterne set som indeholdende en viden, der skal afdækkes af intervieweren (Kvale & Brinkmann 2015:77-79). For at indfange respondenternes viden så objektivt som muligt, er der i bestræbt efter at spørgsmålene skulle være korte og svarerne fra respondenterne, lange. Idet interviewene ikke havde til formål at udfordre respondenterne, men derimod at indsamle respondenternes meninger og holdninger, er interviewpositionen opinionsinterviewer anvendt (Kvale & Brinkmann 2015:133-137).

Interviewene er udarbejdet på interviewerens arbejdsplads, hvor respondenterne er mødt ansigt-til-ansigt, for at give den mest betydningsfulde og trygge oplevelse for respondenterne. I en tid med COVID-19 er alle respondenter dog blevet tilbudt at et online interview. Respondenterne ønskede dog at møde op fysisk, hvorfor der i stedet er taget forbehold for COVID-19 i denne interaktion, via at holde afstand, spritte af osv. Forinden interviewene er der sikret at respondenterne har kendskab til hvad interviewet indebærer, og der er opnået samtykke fra respondenterne om deltagelse. Respondenterne er lovet anonymitet grundet etiske årsager. Derudover er respondenterne forespurgt omkring interviewene måtte lydoptages, som var accepteret af alle respondenterne. Det har været vigtigt at interviewene ikke gik over respondenterne personlige grænse, hvorfor der i interviewguiden er forholdt til, hvad der er etisk korrekt at spørge om.

Idet interviewene er lydoptaget, transskriberes de efterfølgende, for at den skrevne tekst kan anvendes som fundament til analysearbejdet (Kvale & Brinkmann 2015:49-51). Transskriberingerne medfører samtidig at materialet er let tilgængeligt til analysearbejdet i forhold til lydoptagelsen. Ved transskribering oversættes talesprog til skriftsprog, hvorved der er foretaget fortolkning af interviewene, og det indledende analysearbejde er derved startet. Der er valgt at transskribere interviewene i fuld længde, hvor der er valgt den ordrette metode, og derfor er interaktionen i interviewene gengivet efter bedste evne. Samtidig anvendes den simple transskriberingsform, hvoraf der således er fokus på indholdet og meningen med det sagte

(Brinkmann & Tanggaard 2015:43). Dermed er der skabt indsigt for læseren i respondenternes svar og sammenhængen heri (Kvale & Brinkmann 2015:238-240). Interviewene kan ikke gengives nøjagtigt, men ved at der anvendes den ordrette og simple metode, anses som værende brugbart til analyse. I forarbejdet til analyse 2, er respondenternes udsagn dekonstruerede, for heraf at skabe en forståelse for respondenternes overvejelser, og behandle dem ud fra teorien. Der er hertil opsat temaer i analysen, hvilke er angivet af specialets teoriafsnit. Der foretages kategorisering, for at opdele og få kontekst af kategorierne til hinanden, og afslutningsvis ende med at sætte konteksten sammen med teorien (Halkier 2016:74-76). Analysen er konstrueret abduktivt, idet interviewene sættes op imod teorien, og der heraf er vekslet mellem teori og empiri.

Der er anvendt en kildekritisk tilgang til både indsamlingen og analysen af empiri samt teori, hvorfor reliabiliteten og validiteten styrkes. Reliabilitet omhandler, nøjagtigheden i indsamlingen, hvor validitet angiver fyldeigheden af undersøgelsens konklusioner. Specialets empiriindsamling er bygget op omkring den kvalitative tilgang i og med, der indsamles interviews. En kvantitativ tilgang ville have været relevant at have foretaget, hvis det havde været muligt at måle på god revisorskik og konkretisere efterfølgende begivenheder. Idet god revisorskik er et relativt begreb, der ændrer sig med samfundet, er det dog vanskeligt at kvantificere. I stedet anvendes teoriafsnittet og revisornævnssagerne løbende, for at underbygge validiteten af de foretagne analyser. Det har en negativ indflydelse på reliabiliteten, at specialet kun analyserer en lille mængde årsregnskaber samt interviewer en lille mængde revisorer. Specialet har dog samtidig en tids- og ressourcemæssig begrænsning, hvorfor jeg har været nødsaget til at afgrænse mig hertil. Analysernes opbygning og interviewenes forløb, har dog været med til at sikre at proceduren for analyserne har været den samme og forløbet for interviewene har været efter samme procedure. Dette øger således reliabiliteten, hvortil det også er den samme undersøger, der har foretaget alle analyserne. Samtidig er der undervejs i hele specialet underbygget påstande med teori og i diskussionen anvendes ligeledes revisornævnssager. Dette er med til at højne reliabiliteten af undersøgelsen, da der således er sager, der er kommet frem til samme resultat.

Specialet er ikke fortroligt, da der ikke er angivet intern viden eller noget, der af etiske årsager ikke bør fremstilles. Til gengæld er formålet med specialet at komme med anbefalinger til revisor, i forhold til hvad de skal være opmærksomme på for at overholde god revisorskik i revisionen af efterfølgende begivenheder, hvorfor specialet skal anvendes som et værktøj af modtageren, og det derved er offentligt.

2.3 Kildekritik

I specialet er der både anvendt primær og sekundær empiri. Den sekundære empiri består af bøger, videnskabelige artikler, lovtekster, bekendtgørelser, hjemmesider, årsregnskaber og generalforsamlingsreferater. Hvorimod den primære empiri er indsamlet gennem foretagne interviews.

Til teoriafsnittet er den sekundære empiri, i form af bøger, videnskabelige artikler, lovtekster, bekendtgørelser og hjemmesider, anvendt. Der har været anvendt en kritisk tilgang til udvælgelsen af denne sekundære empiri. Hertil har der været bestemte kriterier for kvaliteten og troværdigheden, hvorved afsenderen af empirien samt budskabet herfor også er blevet undersøgt. Der er anvendt artikler fra FSR, IAS og ISA, som alle er anerkendte kilder inden for revision og regnskab, hvorfor de anses som værende pålidelige. Derudover består teoriafsnittet primært af data fra lovtekster og bekendtgørelser, mere specifikt Årsregnskabsloven, Revisorloven og Uafhængighedsbekendtgørelse. Bøger, videnskabelige artikler og hjemmesider anvendes derved blot som supplement hertil, for at angive hvad teoretikere og praktikere herom også har benævnt.

I forbindelse med analyse 1, som besvarer underspørgsmål 1, anvendes dokumentanalyse, hvor der benyttes primær empiri i form af årsregnskaber, koncernårsregnskaber samt generalforsamlingsreferater for 2019 fra udvalgte virksomheder. Denne sekundære empiri er offentligt tilgængelig, og det er herved ikke fortrolige dokumenter. Empirien eksisterede dermed også allerede uafhængigt af dette speciale, og anses derfor for værnede "dødt" materiale, der er udarbejdet med årsregnskabsbruger som modtager. Årsregnskaberne er centrale dokumenter for virksomhederne, og de er alle opbygget efter standardiseret model alt afhængigt af virksomhedstypen og virksomhedens størrelse (Darmer et al. 2010:287-288). Referaterne fra generalforsamlingerne er derimod angivet, i henhold til virksomhedernes forskellige vedtægter om hvordan generalforsamlingerne skal behandles, hvorved der er en mere kritisk tilgang hertil.

Analyse 2 er derimod baseret på primær empiri i form af kvalitative interviews, hvoraf tre revisorer er interviewet. De interviewede respondenter er udvalgt ud fra kriterier som at de er udførende revisorer, der har udført revision på virksomheders årsregnskaber i 2019, der har været berørt af COVID-19. Hertil arbejder de for anerkendte revisionshuse, for netop at interviewe revisorer, der anses for værende "eksperter" på deres område. Respondenterne er anonymiseret af etiske årsager, hvorfor der ikke kan benævnes mere om hvilke revisionshuse de er ansat ved. I forhold til udvælgelsen af respondenterne, er dette samtidig angivet i metode afsnittet, hvorfor der refereres hertil.

Til diskussionen i specialet, anvendes udvalgte revisornævnssager som empiri. Revisornævnssagerne anses for værende pålidelig empiri, idet de er udarbejdet af Revisornævnet, der er en uafhængig administrativ klageinstans, som domstolen anvender i deres afgørelser (Revisornævnet). I udvælgelsen af revisornævnssagerne, har kriterierne været at de omhandler god revisorskik i forbindelse med revision af efterfølgende

begivenheder og at sagerne er af forskellig art. På den måde anses de for værende troværdige som værktøj i diskussionen, til at angive hvad god revisorskik er, i revisionen af efterfølgende begivenheder. Revisornævnssagerne inddrages således, da de angiver konkrete afgørelser i forhold til hvad, der er god revisorskik, som ellers er et relativt begreb, der ændrer sig i overensstemmelse med udviklingen af samfundet, og dermed ikke er præcist defineret.

Den forskellige empiri er valgt ud fra specialets problemstilling samt de metodiske og teoretiske valg, der er taget ved udarbejdelsen af specialet. Som undersøger, er jeg klar over at jeg forinden udarbejdelsen af specialet allerede havde nogle antagelser, hvilke også vil være gældende under udformningen af specialet. Disse antagelser er med til at afgøre valget af empirien samt hvordan empirien forstås (Arbnor & Bjerke 2019:4-5, 10). Empirien og de anvendte forskellige kilder, anvendes derfor med en kritisk tilgang, i forhold til konteksten, men de anses for værende faglige og pålidelige.

3.0 Teori

For at kunne besvare problemformuleringen, findes det relevant at gennemgå specialets teoretiske ståsted. Idet det er et praktisk funderet speciale, hvor det ønskes at analysere hvorledes revisor kan udføre revision af efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, skitseres feltet omkring god revisorskik og efterfølgende begivenheder. Dette er netop kernen af specialet og derfor ønskes det at sikre en fælles forståelse for hvad det indbefatter. Der findes ikke konkrete teorier og forskningsbidrag omhandlende god revisorskik og revision af efterfølgende begivenheder, da det i stedet angives via lovtekster og definitioner. Der er igennem tiden udviklet en række regler, for hvordan regnskaber skal udarbejdes og præsenteres af revisor, hvilke indbefatter: lovgivning, bekendtgørelser, standarder og vejledninger og hertil også udskrevne regler og sædvaner. Reglerne defineres derved bredt af flere forskellige ting, men tilsammen er de med til at sikre at virksomheders årsregnskaber er relevante, troværdige og retvisende (Christensen & Nielsen 2014:60). Teoriafsnittet skal derfor rammesætte de relevante lovtekster og definitioner, der er på området, og de vil i sin helhed tilsammen blive anvendt i analysen og diskussionen i specialet.

Indledningsvist vil *revisors rolle* blive introduceret, da det er revisors arbejde, der er centralt i specialet. Derudover er essensen af specialet at give revisor et redskab og nogle anbefalinger, til netop at kunne agere i overensstemmelse med sit ansvar og sin rolle ved revisionen af efterfølgende begivenheder. Det vurderes derfor værende essentielt at have kendskab til revisors rolle, for at kunne arbejde med god revisorskik i forbindelse med revisionen af efterfølgende begivenheder. I forlængelse heraf vil årsregnskabsbrugerens forventninger til revisors rolle inddrages og derved vil *forventningskløften* tydeliggøre, hvordan revisors rolle og årsregnskabsbrugerens rolle er relevant i arbejdet med god revisorskik i revisionen af efterfølgende begivenheder. Revisors rolle og forventningskløften angiver dog ikke noget konkret om hvad efterfølgende begivenheder er, eller hvad god revisorskik konkret indbefatter, hvorfor dette angives efterfølgende defineret ud fra lovteksterne. Som supplement hertil afrundes det teoretiske ståsted med at angive hvad *retvisende billede* defineres som. Teoriafsnittet vil derfor indeholde *Revisors rolle*, *Forventningskløften*, *Efterfølgende begivenheder*, *God revisorskik* og *Retvisende billede*, hvilke udgør de centrale teoretiske baggrunde i specialet.

3.1 Revisors rolle

For at skabe forståelse for hvad revisor bidrager med i et årsregnskab, samt er ansvarlig for ved revisionen af efterfølgende begivenheder, vil *Revisors rolle* blive introduceret. Revisor skal jf. Revisorloven § 16 stk. 1, være *offentlighedens tillidsrepræsentant*, og udføre revisionen i overensstemmelse med god revisorskik:

”Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne” (Revisorloven § 16).

Idet det angives at revisors rolle er at være ”offentlighedens tillidsrepræsentant”, understreger det at revisor har ansvaret for at skabe tillid mellem virksomheden og årsregnskabsbrugeren. Den Store Danske beskriver *Revision* således: ”det arbejde, som en revisor udfører med det formål at kunne udtale sig om, hvorvidt et årsregnskab eller et andet regnskabsmateriale opfylder lovkrav eller andre kvalitetskrav” (Den Store Danske). Revisor efterser dermed at ledelsen har aflagt årsregnskabet efter et retvisende billede i henhold til lovgivningen. Ledelsen har derimod, jf. Årsregnskabsloven § 8, ansvaret for at aflægge årsregnskabet og sørge for at det er udarbejdet efter gældende lovgivning mv. (Årsregnskabsloven § 8). Det er derved virksomhedsledelsens ansvar at aflægge årsregnskabet, hvorimod revisor bidrager med at skabe tryk for kunden og samfundet, ved at revidere årsregnskabet med høj professionel kvalitet.

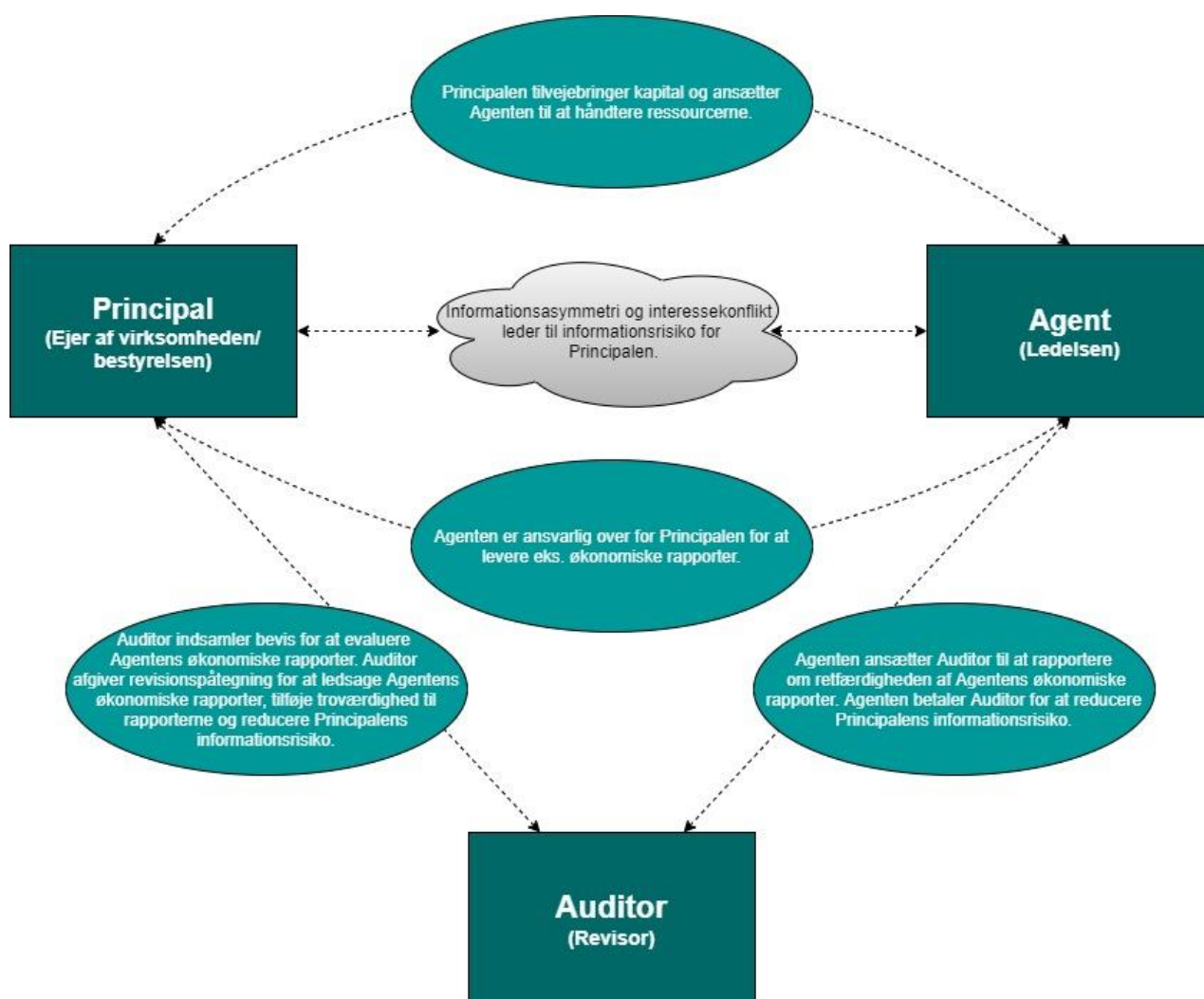
Som angivet i problemfeltet, påvirker en efterfølgende begivenhed, som COVID-19, revisors arbejde og revision heraf. Det kræver derved at revisor er klar over sin rolle og ved hvilke parametre, der er essentielle at have kendskab til, samt vide hvad lovgivningen angiver. Revisors kerneydelse (revision og erklæring) reguleres af revisorlovgivningen, og der er krav til de kompetencer og den adfærd revisor har. Hertil reguleres revisors adfærd mere detaljeret af RS, som er udarbejdet af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) (Bøg & Kiertzner 2007:14). Efter det reviderede 8. direktiv er indført ved ændringen af Revisorloven i 2008, er der samtidig kommet flere krav fra EU til revisors rolle. Dette indeholder blandt andet krav til revisor mht. etik, uafhængighed, efteruddannelse, tavshedspligt, kvalitetskontrol og tilsyn. Formålet hermed er at øge kvaliteten af revisors arbejde og heraf styrke årsregnskabsbrugers tillid. Loven bliver af samme grund løbende opdateret, hvorfor revisors rolle også kan ændre sig med tiden (Füchsel et al. 2017:38-39).

For at revisor kan tilføje troværdighed og agere som offentlighedens tillidsrepræsentant, skal revisor være uafhængig af den virksomhed, revisoren afgiver sin revisionspåtegning for. Revisors grundlæggende opgave angives af Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner som værende ”at tilføje troværdighed til information og

beslutninger på et uafhængigt grundlag” (Bøg & Kiertzner 2007:13). Hertil er det således vigtigt at forstå *Principal-agent-teorien* og *Uafhængighed*, for at kunne forstå revisors rolle.

3.1.1 Principal-agent-teori

For at kunne angive revisors rolle, er det essentielt at forstå *Principal-agent-teorien*, idet teorien er en af grundstenene for revisors rolle. Overordnet angiver *Principal-agent-teorien* forholdet mellem *Principalen*, *Agenten* og *Auditor*. Den belyser dermed hvem, der har hvilke ansvarsområder mht. årsregnskabet og den anvendes i revisorens revisionspåtegning af årsregnskabet (Christensen et al. 2000:14). Teorien anvendes ikke kun af revisorer, men også i mange andre forskellige brancher, idet den generelt omhandler delegation og ansvarlighed mellem parter, der udfører og uddelegerer opgaver. Den angiver dermed ikke kun forholdet mellem revisor, ledelse og ejere/bestyrelse ved angivelse af årsregnskab, men kan bruges i alle forhold med parter, der har ansvar i blandt sig, de udfører og uddelegere (Eilifsen et al. 2014:7-9).



Figur 3.1: *Principal-Agent forholdet*, egen tilvirkning inspireret af Eilifsen et al. 2014

Ved Principal-agent-teorien agerer Principalen (virksomhedsrejer), som har ansat Agenten (ledelse i virksomheden) til at håndtere ressourcerne, altså udføre en service eller et arbejde på Principalens vegne. Der opstår derved en *informationsasymmetri* mellem Principalen og Agenten, idet Agenten har ansvaret for den daglige drift, og dermed har en større information omkring virksomhedens daglige beslutninger og ledelsesvalg end Principalen besidder. Det skaber heraf en ubalance, at der er forskel på den information som Principalen og Agenten besidder. Samtidigt kan der opstå en *interessekonflikt* mht. informationen blandt Agenten og Principalen, hvor Principalen ikke har mulighed for at kontrollere Agentens ageren. Agenten kan eksempelvis tilbageholde information, til Principalen, for egen vindings skyld. Idet Agenten ikke bærer den fulde risiko og omkostningerne forbundet med den, kan dette medføre at Agenten har incitament for at ville løbe en større risiko i sine ledelsesbeslutninger. Informationsasymmetrien og interessekonflikten skaber heraf tilsammen en *informationsrisiko* mellem Agenten og Principalen. For at forsøge at mindske denne informationsrisiko, kan Agenten ansætte en Auditor (revisor), til at rapportere om retfærdigheden af Agentens rapporter til Principalen. Det vil sige at Auditoren skal udføre revision af årsregnskabet for virksomheden, og på den måde mindskes Principalens informationsrisiko. Auditoren er en ekstern partner til virksomheden, som afgiver sin revisionspåtegning omkring årsregnskabet, hvilket giver årsregnskabet en troværdighed. Desuden reviderer Auditoren også Agentens daglige arbejde, og dermed får Principalen også en vurdering af hvordan Agenten klarer sig (Eilifsen et al. 2014:5-7).

Fordelen ved forholdet mellem Principalen, Agenten og Auditor i Principal-agent-teorien, er at Auditoren er offentlighedens tillidsrepræsentant, og derved skal efterleve love og regler for at kunne afgive revisionspåtegning. Idet Auditoren er offentlighedens tillidsrepræsentant, stilles der krav til vedkommende i forhold til at udføre revisionspåtegningen med professionalisme og fokus på hvad offentlighedens tillidsrepræsentant indebærer. Derved har Auditoren en forpligtelse til at revisionspåtegningen på årsregnskabet, afspejler det retvisende billede i årsregnskabet. Dette medfører at revisionspåtegningen øger årsregnskabets troværdighed og sikkerheden i forhold til det retvisende billede af virksomheden. Auditorens arbejde danner på den måde en uvildig vurdering, som årsregnskabsbrugeren kan anvende. Derved er Auditorens rolle, som offentlighedens tillidsrepræsentant, vigtig for samfundet for at sikre sig at årsregnskabsbrugerne har et bedre beslutningsgrundlag (Revisorloven § 16 & Christensen et al. 2000:13).

Ulempen ved forholdet mellem parterne i Principal-agent-teorien, er at det kan være svært for Auditoren at udføre sin opgave, om at afgive revisionspåtegning på årsregnskabet, idet Auditoren er hyret af Agenten. Der er herved en risiko for at Auditoren ikke får den nødvendige information, til at kunne udføre sit arbejde, eller at der opstår uoverensstemmelse i årsregnskabet. Auditoren kan eksempelvis stille spørgsmålstejn ved om årsregnskabet er retvisende, hvilket Auditoren derved bør have med i sin revisionspåtegning, men hvis Agenten ikke mener det skal med i revisionspåtegningen kan det være en svær situation for Auditoren, idet vedkommende er ansat af Agenten. På den måde eksisterer der på sin vis også en informationsasymmetri og

interessekonflikt mellem Agenten og Auditoren, hvilket kan gøre det svært for Auditoren at efterleve sin rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant mv. (Eilifsen et al. 2014:5-7).

3.1.2 Uafhængighed

For at revisoren kan udføre sin rolle, er det vigtigt at vedkommende er *uafhængig* af den virksomhed, revisoren afgiver sin revisionspåtegning for jf. Uafhængighedsbekendtgørelsen § 1 og Revisorloven kapitel 4 (Uafhængighedsbekendtgørelsen § 1 & Revisorloven kapitel 4). Når der afgives revisionspåtegninger på årsregnskaber, har revisoren pligt til at være offentlighedens tillidsrepræsentant, og overholde god revisorskik. Dertil skal revisoren efterleve de gældende love og regler, hvilket indbefatter at revisoren skal være uafhængig af virksomheden, der afgives revisionspåtegning på. Dette gælder både i opgaveperioden og regnskabsperioden. Forudsætningen for revisorens uafhængighed, er at revisoren agerer troværdig og objektiv, samt at revisorens fremtoning er objektiv for årsregnskabsbruger. Hvis revisoren ikke er uafhængig af virksomheden, vil revisoren således ikke kunne afgive sin revisionspåtegning på årsregnskabet. Det samme er gældende hvis revisorens uafhængighed trues i løbet af revisionen og ændres til værende afhængig, hvormed revisoren bliver nødsaget til at fratræde opgaven, idet der kan sættes tvivl ved revisorens troværdighed, og om revisoren lader sig lede af uvedkommende interesser. Der er dog forskel på de trusler, der kan være i henhold til revisorens uafhængighed. Nogle af truslerne er af sådan en art, at de ikke kan afhjælpes og derved skal revisor afstå fra at påtage sig opgaven eller lade sig fratræde. Andre trusler kan derimod være uden betydning for selve opgaven, og på den måde kan truslen evt. afhjælpes eller minimeres til et acceptabelt niveau (Revisorloven § 24 & Uafhængighedsbekendtgørelsen).

Afhængigt af hvilken virksomhed, det er, der skal revideres, er der forskellige krav til revisorens uafhængighed. Kravene omhandler netop hvornår en revisor helt skal afstå fra at udføre en opgave, og hvornår der foreligger trusler mod revisors uafhængighed, som evt. kan afhjælpes. Da den danske revisorlovgivning bygger på den principbaserede tilgang i forhold til uafhængighed, er der stort set ikke opstillet en facitliste over, hvad der for revisor er forbudt, og hvad, der er tilladt. Det er således revisoren selv, der er ansvarlig for at foretage en vurdering af om vedkommende kan påtage sig en erklæringsopgave og identificerer alle de trusler, der kan eksistere mod uafhængigheden. Derudover er der krav til revisor om at dokumentere alle væsentlige trusler mod uafhængigheden i sine arbejds papirer. Uafhængighedsbekendtgørelsen er suppleret af uafhængighedsvejledningen, hvor der oplistet en række fortolkningsbidrag revisoren kan anvende i sin vurdering af den konkrete opgave (Uafhængighedsbekendtgørelsen). Derudover kan revisor anvende afgørelser i revisornævnsager mht. uafhængighed. Jf. Revisorlovens § 24, stk. 6 har revisionsvirksomheden dog også et ansvar for at opstille retningslinjer, der sikrer at revisor tager stilling til om der foreligger omstændigheder, der gør vedkommende afhængig af opgaven, inden vedkommende påtager sig en erklæringsopgave med

sikkerhed (Revisorloven § 24). I vurderingen af uafhængigheden til opgaven og kunden, gælder, at revisors uafhængighed er truet, hvis en velinformeret tredje mand, kan være i tvivl om revisors uafhængighed og derved objektivitet.

Uafhængighedsbekendtgørelsen § 2 opstiller en række eksempler, hvoraf truslerne mod revisorens uafhængighed er af sådan karakter, at de ikke kan afhjælpes ved sikkerhedsforanstaltninger, og derfor skal revisor altid afstå fra at påtage sig erklæringsopgaven med sikkerhed. Ved større virksomheder, der har offentligheds interesse, er der yderligere krav mht. revisorens uafhængighed og Uafhængighedsbekendtgørelsen § 5 er her gældende, hvilken er en forbudsbestemmelse (Seehausen 2014:274-275 & Uafhængighedsbekendtgørelsen §§ 2 og 5).

Forinden revisoren kan påtage sig en opgave, skal vedkommende have forholdt sig til opgaveaccept for virksomheden, der skal revideres. Opgaveaccepten indeholder retningslinjer og regler revisoren skal sikre sig at kunne overholde, heriblandt uafhængighed. Revisoren har pligt til at forholde sig til opgaveaccepten og sin uafhængighed til kunden, hver gang en revisor påtager sig, eller udfører erklæringsopgaver med sikkerhed, hvilket indbefatter hver gang revisor afgiver revisionspåtegninger. Det er dermed ikke kun ved nye kunder, at revisoren skal forholde sig til opgaveaccepten (Revisorloven § 24). Jf. Revisorlovens § 1, stk. 3, stiller loven dog ikke krav til revisor om uafhængighed ved erklæringer, der anvendes til kundens eget brug eller andre erklæringer, der ikke er med sikkerhed. Revisor skal dog oplyse, hvis vedkommende ikke er uafhængig ved afgivelsen af sådan en erklæring (Revisorloven § 1).

3.2 Forventningskløften

Offentligheden skal have viden om revisors arbejde, for at revisor kan agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Derfor er det naturligt, at årsregnskabsbrugeren har en vis forventning til revisors revisionspåtegning ved offentliggørelsen af årsregnskabet. Forventningerne til det revisor udfører indbefatter ofte en antagelse om at revisor har revideret alle dele af virksomheden samt fremtiden for virksomheden. Antagelserne er dog fejlagtige i forhold til det ansvar revisor har, og derved opstår der en *forventningskløft* mellem årsregnskabsbruger, årsregnskabsaflægger og revisor, som påvirker revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant (Bøg & Kiertzner 2007:14-15). Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner beskriver forventningskløften således:

"Forventningskløften opstår på grund af uoverensstemmelser mellem det, offentligheden forventer, revisor udfører, og det, revisor skal udføre for at leve op til god tidssvarende skik. Hvis de forventninger, der er til revisors arbejde, er urimelige eller uberettigede, vil det undergrave revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, selvom revisor leverer en professionel ydelse" (Bøg & Kiertzner 2007:14).

Det vil sige at selvom revisor udfører sit arbejde og leverer en professionel ydelse, så vil forventningskløften påvirke revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Hertil er det således vigtigt at revisor forklarer det udførte arbejde og betydningen heraf, hvilket kan ske ved en dialog med årsregnskabsbruger eller offentligheden. Revisor skal således konkretisere for offentligheden, hvad revisor står for og hvad revisor ikke har ansvar for. Hertil er det ofte foreninger af revisorer (FSR, FRR), der har denne dialog med offentligheden. Foreningerne forsøger herved at skabe den rette betydning og viden for offentligheden i forhold til revisionspåtegningen i årsregnskabet (Bøg & Kiertzner 2007:15 & Christensen et al. 2000:645).

Jf. Revisorloven § 16, har revisor pligt til at udføre sin revision, så omkostningseffektiv som det er muligt (Revisorloven § 16). For at omkostningseffektivisere revisionen, gennemgår revisor typisk ikke alle transaktioner for revisionspåtegningens virksomhed. I stedet prioriterer revisor hvad der er væsentligt at gennemgå i sin revision, og har hertil et væsentlighedsniveau for at kunne udføre sin revision. På den måde opdager revisor ikke alle fejl i årsregnskabet, men i stedet for kun de væsentligste fejl. Forventningskløften opstår ofte på baggrund heraf. Offentligheden har en opfattelse af at revisor burde have revideret hele virksomheden, og derved opstår der en forventningskløft, når der findes forhold, som revisor ikke har afsløret, grundet der er revideret ved stikprøver. Derudover kan offentligheden have en opfattelse af at revision giver en absolut sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige fejl. Revision giver dog ikke en absolut sikkerhed, men en høj grad af sikkerhed, hvorfor der kan forekomme fejl. Offentlighedens opfattelser er i disse tilfælde urimelige, idet revisor har revideret i overensstemmelse med gældende standarder og lovgivningen (Bøg & Kiertzner 2007:15).

Ifølge Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner omfatter forventningskløften *rimelighedskløften* og *præstationskløften*. Rimelighedskløften er som angivet i de to ovenstående eksempler, en uoverensstemmelse mellem offentlighedens forventninger til revisors arbejde, og det, der er rimeligt at forvente af revisor. Her er det muligt for revisor at mindske kløften via åben kommunikation omhandlende hvad revisionspåtegningen indebærer. Præstationskløften drejer sig derimod om den opfattelse offentligheden har af det arbejde, der rent faktisk er udført af revisor i forbindelse med revisionspåtegningen. Der findes to komponenter af præstationskløften, nemlig *utilstrækkelig regulering* og *utilstrækkelig præstation*. Der er tale om utilstrækkelig præstation hvis revisor ikke har udført sin revision efter gældende krav, som revisionspåtegningen kræver. Her kan revisor blive stillet til ansvar, idet revisionen ikke har efterlevet gældende krav, regler og arbejdet derfor er mangelfuldt. Hvorimod ved utilstrækkelig regulering er revisors arbejde udført efter gældende krav, som revisionen kræver, og alligevel vurderer offentligheden revisors arbejde som værende utilfredsstillende. Her kan revisor ikke holdes ansvarlig (Bøg & Kiertzner 2007:15).

3.3 Efterfølgende begivenheder

Efterfølgende begivenheder defineres som værende begivenheder, der indtræffer i perioden mellem statusdagen for årsregnskabet og datoen, hvor regnskabet godkendes til offentliggørelse (IAS10). Måden hvorpå de efterfølgende begivenheder skal behandles i årsregnskabet, er angivet i Internationale Accounting Standards 10, hvilket i daglig tale benævnes IAS 10. International Accounting Standards Board udarbejder løbende forskellige IAS'er, som er internationale regnskabsstandards for hvad, der kræves behandlet i årsregnskabet. IAS 10 beskriver hvornår virksomheders årsregnskab skal reguleres som følge af efterfølgende begivenheder, der er sket efter statusdagen. Hertil angiver den også hvilke oplysninger, der skal gives om begivenhederne efter statusdagen. De efterfølgende begivenheder efter statusdagen, kan være negative og positive, og kan opdeles i *regulerende-* og *ikke-regulerende begivenheder*. IAS10 definerer regulerende begivenheder som følgende:

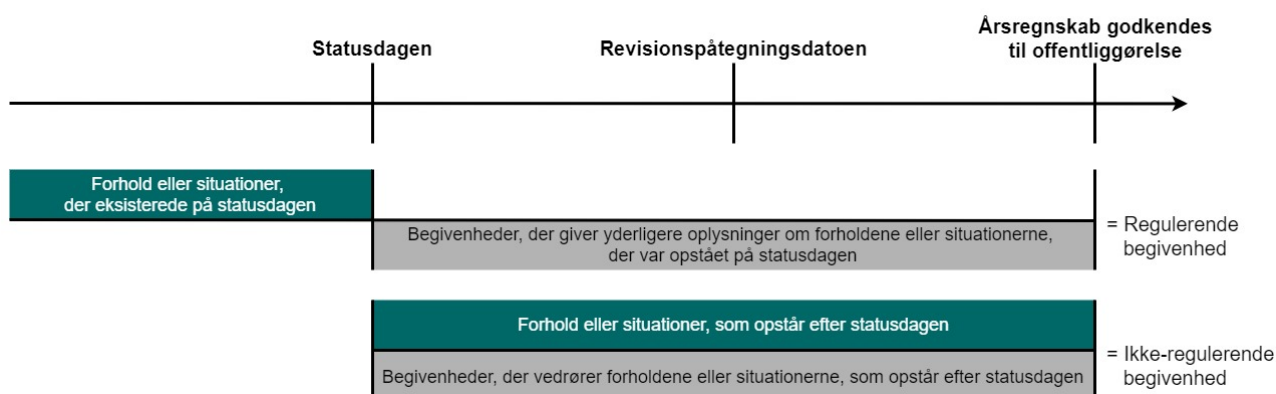
"(...) begivenheder, der giver yderligere oplysninger om forhold eller situationer, der eksisterede på balancedagen, og som derfor skal indarbejdes i regnskabet" (IAS10).

Et eksempel på en regulerende begivenhed kan være at der er kommet afgørelse på en retssag efter statusdagen, der bekræfter at virksomheden har et tilgodehavende eller en forpligtelse der var aktuel på statusdagen. Ikke-regulerende begivenheder defineres samtidig af IAS10 som værende:

"(...) begivenheder, der vedrører forhold eller situation, som opstår efter balancedagen, og som ikke indarbejdes, selvom de måtte være væsentlige, men som skal oplyses i regnskabet, hvis de er af væsentlig betydning" (IAS10).

En ikke-regulerende begivenhed kan eksempelvis være nedskrivning, af aktiver, såsom fald i dagsværdien af investeringsaktiver eller ændring af valutakurser, der skyldes begivenheder, der er indtruffet efter statusdagen. Det kunne eksempelvis være varelageret der brander, opkøb af virksomhed mv. (IAS 10). Angivelsen af hvornår der er tale om en regulerende begivenhed og en ikke-regulerende begivenhed er forsøgt visualiseret med tidslinjen i nedenstående figur.

Efterfølgende begivenheder: Regulerende/Ikke-regulerende begivenheder

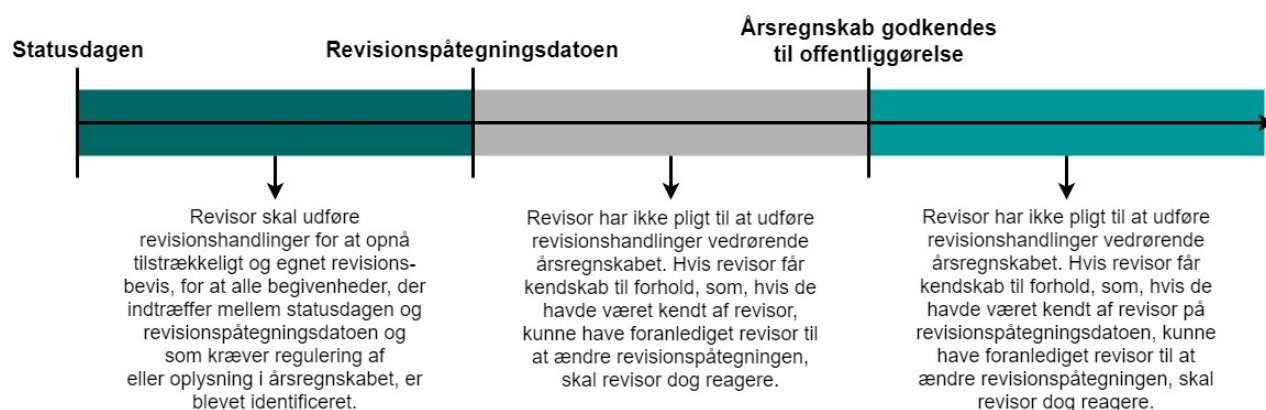


Figur 3.2: Efterfølgende begivenheder: Regulerende/Ikke-regulerende begivenheder, egen tilvirkning

Der gælder både for regulerende og ikke-regulerende begivenheder, at regnskabets oplysninger skal opdateres, hvis der efter statusdagen og til datoen for regnskabets godkendelse, skulle fremkomme nye oplysninger herom. Ved ikke-regulerende begivenheder, som indtræffer efter statusdagen, skal oplysninger angives om arten af begivenheden samt et skøn mht. den økonomiske virkning af begivenheden. Hvis sådan et skøn ikke er muligt at foretage, skal dette angives (IAS10).

Samtidig udarbejder International Federation of Accountants løbende vejledninger og opdateringer, på hvad der forventes udført i en revision. International Standard on Auditing, i daglig tale ISA, angiver hvordan revisor skal forholde sig til efterfølgende begivenheder. Angivelsen af hvad, der forventes af revisor på de forskellige tidspunkter, er forsøgt visualiseret ved tidslinjen i nedenstående figur.

Efterfølgende begivenheder: Tidslinje - Revisors ansvar



Figur 3.3: Efterfølgende begivenheder: Tidslinje – Revisors ansvar, egen tilvirkning

I forhold til den første periode, der er angivet på Figur 3.3s tidslinje, netop perioden mellem statusdagen og revisionspåtegningen, gælder følgende. ISA 315 tager stilling til revisors forståelse af virksomheden samt

risiko for den fejlinformation revisor har i sin revision. Forinden revisionen af efterfølgende begivenheder, er det et krav at revisor har taget stilling til ISA 315 i sin revision, og derved har forholdt sig til risikovurderingen og betydningen af efterfølgende begivenheder for virksomheden (ISA 315). For at revisor kan tilrettelægge sin revision af efterfølgende begivenheder, er ISA 315 dermed en central del. Hvis revisor ikke har fokus på ISA 315, kan revisor lave fejlagtige revisionshandlinger, og vil heraf ikke revidere i overensstemmelse med god revisorskik, hvilket kan bestå i at der ikke er taget stilling til væsentlighedsniveauet for revisionen mv. ISA 315 skal dermed bruges til at få en forståelse af virksomheden, omgivelserne og de interne kontroller, for at kunne identificere og risikovurdere risiciene for væsentlig fejlinformation for årsregnskabet. Ved væsentlig fejlinformation skal, revisor vurderer på revisionsmålsniveau og årsregnskabsniveau (ISA 315).

Ifølge ISA 560.A3, kan revisor ikke afgive sin revisionspåtegning før ledelsen har godkendt årsregnskabet (ISA 560.A3). Revisor har heraf pligt til at udføre sin revision helt op til revisionspåtegningensdatoen for derved at sikre sig at, der er taget stilling til alle efterfølgende begivenheder efter statusdagen (ISA 560.7). Dertil skal revisor udføre revisionshandlinger for at opnå tilstrækkelig revisionsbevis for, at alle begivenheder, der er indtruffet mellem statusdagen og revisionspåtegningensdatoen, og som hertil kræver at regnskabet reguleres eller tilføjes oplysninger, er identificeret (ISA 560.6). Heraf har årsregnskabsbruger en forventning til at revisor har revideret frem til den dato, revisor har afgivet sin revisionspåtegning samt at der er revideret efterfølgende begivenheder frem til revisionspåtegningensdatoen og opnået revisionsbevis frem til revisionspåtegningen (ISA 700.A66).

Revisionshandlingerne skal, som angivet i ISA 560.7, udføres så de dækker perioden indtil revisionspåtegningensdatoen. Arten og omfanget af revisionshandlingerne styres af den konkrete risikovurdering revisor udfører (ISA 560.7). Der er dog revisionshandlinger, som der skal udføres. Herimellem er at revisor skal have en forståelse for forretningsgangene i den virksomhed, der revideres, for heraf at kunne sikre identificering og vurdering af de efterfølgende begivenheder. Hertil skal revisor forespørge virksomhedsledelsen, om der er indtruffet efterfølgende begivenheder, der kan påvirke regnskabet. For at få en forståelse for virksomheden skal revisor hertil læse eventuelle referater fra møder, der er afholdt efter statusdagen, igennem og gennemlæse virksomhedens seneste perioderegnskab, hvis der forefindes sådan et (ISA 560.7). Revisor bør herudover indhente advokatbrev, for or at tilsikre at alle retslige tvister er indarbejdet i årsregnskabet. På den måde opnås der samtidig en ekstern bekræftelse på det ledelsen har udarbejdet. Advokatbrevet giver en identifikation på retssager, hvor advokaten vurderer risici på sagerne, således revisor ved hvor store risici, der vurderes at være på retssagerne. Hvis revisionshandlingerne identificerer efterfølgende begivenheder, som skal oplyses eller reguleres i årsregnskabet, sikres det at hver begivenhed er retvisende indarbejdet i årsregnskabet. Revisor skal ved regulerende begivenheder sikre, at årsregnskabet tilrettes (ISA 560.8). Der sikres samtidig at ledelsen bekræfter, at der er sket indarbejdelse af alle efterfølgende begivenheder i årsregnskabet (ISA 560.9). I forhold til ledelsens regnskabserklæring, skal revisor indhente bekræftelse fra

ledelsen på at alle væsentlige efterfølgende begivenheder, som ledelsen har kendskab til, er indarbejdet i årsregnskabet. Hertil skal revisor dog have fokus på værdien af at ledelsen har bekræftet dette, for hvis ledelsen ikke har særligt fokus på efterfølgende begivenheder, skal revisor øge sin revisionsindsats i stedet (ISA 560.9). Ved øget revisionsindsats, skal revisor have en større sikkerhed på revisionen af efterfølgende begivenheder, hvorved der skal udarbejdes flere revisionshandlinger for at afdække den øget risici.

I perioden mellem revisionspåtegningens dato og at årsregnskabet godkendes til offentliggørelse, har revisor pligt til at tilbagekalde sin påtegning, hvis revisor får kendskab til efterfølgende begivenheder, der kan have indflydelse på årsregnskabet. Revisor har dog ikke pligt til at skulle udføre revisionshandlinger efter revisionspåtegningen. Hvis revisor i denne periode, får kendskab til forhold, der kan påvirke og ændre revisionspåtegningen på årsregnskabet, skal revisor diskutere forholdet med ledelsen, for at finde ud om årsregnskabet skal ændres (ISA 560.10). Derved spørges ledelsen hvordan den forholder sig til den efterfølgende begivenhed, og om de har til hensigt at få det behandlet i årsregnskabet. Hertil skal revisor fastslå om årsregnskabet skal ændres. Hvis den efterfølgende begivenhed, betyder at årsregnskabet ikke er retvisende, skal revisor bede ledelsen om at aflægge et nyt årsregnskab. Ledelsen har hertil to valgmuligheder, hvoraf den ene er at aflægge et nyt årsregnskab, hvor der skal ske behandling af den efterfølgende begivenhed og ændringen beskrives. Her skal revisor således afgive, en ny revisionspåtegning på et nyt årsregnskab, og derved skal revisor igen forholde sig til revision, og nu med yderligere revisionshandlinger for at opnå revisionsbevis for ændringens indarbejdelse i årsregnskabet. Idet der sker ændring af årsregnskabet, skal både ledelsespåtegningen og revisorpåtegningen laves på ny. Den nye revisionspåtegning, betyder at revisor skal foretage en opdateret revisionsplanlægning, væsentlighedsniveau mv. Den opdaterede planlægning mv. betyder at revisor skal, udføre revision indtil den nye revisionspåtegningens dato, for at sikre at der ikke er yderligere ændringer til tidligere revideret områder. Derved bliver revisors revisionsperiode længere, og samtidig de efterfølgende begivenheder, som revisor forholder sig til på den nye revisionspåtegningens dato (ISA 560.11). Den anden mulighed er at ledelsen ikke indarbejder den efterfølgende begivenhed, idet ledelsen har en anden overbevisning omkring den efterfølgende begivenhed. Hvis revisor mener, der er behov for ændring af årsregnskabet, skal revisor informere ledelsen og bestyrelsen om, at årsregnskabet ikke skal offentliggøres før der er foretaget nødvendige rettelser (ISA 560.13). Hvis ledelsen, på trods heraf, offentliggør årsregnskabet uden rettelserne, skal revisor få sin revisorpåtegning til være betydningsløs for årsregnskabet. Hertil bør revisor overveje at fratræde sin opgave (ISA 560.A16).

Efter årsregnskabet er godkendt til offentliggørelse, har revisor ikke pligt til at udføre revisionshandlinger vedrørende årsregnskabet. Hvis revisor får kendskab til et forhold, der havde ændret revisors revisionspåtegning, gælder det også her at revisor skal diskutere det med ledelsen, beslutte om årsregnskabet skal ændres, og forespørge om ledelsen har til hensigt at behandle det i årsregnskabet (ISA 560.14). Ledelsen kan ændre årsregnskabet hvis de er enige i revisors ændring. Det kræver dog at Erhvervsstyrelsen accepterer

indsendelse af nyt årsregnskab (Indsendelsesbekendtgørelsen § 11). Erhvervsstyrelsen vil kun acceptere en ny indsendelse af årsregnskab, hvis det skønnes i årsregnskabsbrugeres interesse at få ændret årsregnskabet, eller at finanstilsynet kræver det (Indsendelsesbekendtgørelsen § 11). Ved et nyt årsregnskab kræves der også her en ny revisionspåtegning og ledelsespåtegning, og revisor skal udføre sin revision op til den nye revisionspåtegningens dato (ISA 560.15). Hertil skal revisor i sin revisionspåtegning omtale en fremhævelse, der henviser til noten i årsregnskabet, der beskriver årsagen til ændring i det tidligere offentliggjorte årsregnskab og den tidligere revisionspåtegning (ISA 560.16). Hvis ledelsen derimod ikke vil omgøre årsregnskabet, skal revisor gøre ledelsen og bestyrelsen opmærksom på, at revisor vil forsøge at gøre revisorpåtegningen, på det aflagte årsregnskab, betydningsløs (ISA 560.17).

3.4 God revisorskik

God revisorskik blev indføjet i loven om statsautoriseret revisorer i år 1984, hvorved god revisionsskik blev erstattet af god revisorskik. Dertil blev det ændret til at være revisor og ikke revisionsvirksomheden, der skal efterleve god revisorskik (Füchsel et al. 2017:49). Sidenhen er god revisorskik blevet tilføjet i Revisorloven og i år 2008 blev god revisorskik ændret til at revisor kun skal efterleve god revisorskik ved påtegninger med sikkerhed. Det betyder dermed at revisor ikke skal efterleve god revisorskik ved rådgivning, og påtegninger uden sikkerhed (Füchsel et al. 2017:49-50). Ved udførelsen af revision, hvor revisor afgiver påtegning med sikkerhed, skal revisor derfor, jf. Revisorloven § 16, efterleve god revisorskik og dermed sikre at revisionen efterlever gældende krav for revision (Revisorloven § 16). Hertil danner god revisorskik udgangspunkt for, hvad revisor minimum skal foretage i udførelsen af sit arbejde (Füchsel et al. 2018:239).

God revisorskik er en retsstandard eller en generalklausul, der demonstrerer kvaliteten i udførelsen af revisionen. Ved at det er en retsstandard er det kvaliteten i udførelsen af revisionen, der kan forventes ud fra det givende tidspunkt, og den givende situation på revisionstidspunktet, der skal tages udgangspunkt i. Det er dermed ikke defineret i Revisorloven hvad god revisorskik helt præcist er, da det er en retsstandard, hvor lovgivningen ikke ønsker at fastlægge det præcist, grundet det ændrer sig i overensstemmelse med udviklingen af samfundet (Füchsel et al. 2017:50, Füchsel et al. 2018:242). God revisorskik er et relativt begreb, som ikke nødvendigvis har samme indhold i alle sammenhænge hvor det anvendes (Lentz et al. 2021:323). Det er dermed ikke et statisk begreb, da det ikke er angivet ved præcise normer, men i stedet er afhængigt af samfundsforholdene. Det betyder at god revisorskik, hele tiden flytter sig i takt med samfundet, og dets forventning til hvad god revisorskik er. Dermed har en revision for i år, ikke har samme krav som en revision for år 2000. Ved at god revisorskik er en retsstandard, bliver der løbende foretaget tilpasning efter samfundets og fagets udvikling. Det gør at god revisorskik er opdateret i forhold til hvad, der forventes af samfundet, så det ikke skal præciseres hvad god revisorskik er (Füchsel et al. 2017:49-51 & Füchsel et al. 2018:241-244). Samtidig rummer begrebet dog en kerne af faste normer, der til enhver tid vil være gældende for revisor (Füchsel et al. 2017:51, Füchsel et al. 2018:244). God revisorskik henviser således til det skrevne samt uskrevne normsæt, der eksisterer blandt revisorfagets udøvere. Formuleringen af kravet om god revisorskik, giver mulighed for at udvikle kravene til revisorerhvervet. Revisororganisationer kan heraf selv være med til at formulere nye krav på enkelte områder (Lentz et al. 2021:324). Revisor er dermed selv med til at angive hvad, der anses som værende realistiske normkrav at stille hertil (Füchsel et al. 2017:51). Kravet til god revisorskik indebærer derved at revisor skal handle inden for visse normsæt, og hertil bør være opmærksom på hvad, der skal til for at efterleve god revisorskik (Füchsel et al. 2017:51).

Revisor er, som tidligere angivet, offentlighedens tillidsrepræsentant jf. Revisorloven § 16 stk. 1. Hertil angiver revisorloven at revisor skal udføre revisionen i overensstemmelse med god revisorskik, som defineres således:

“(...) God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne” (Revisorloven § 16).

Heri er der oplistet nogle punkter for hvad en revisor skal overholde i sin revision, for at udføre den i overensstemmelse med god revisorskik. I og med god revisorskik er angivet ud fra retsstandarder, giver det blot domstolen et direktiv, som er en moralsk eller social målestok, de må angive hvad indeholder efter hver tids opfattelse (Füchsel et al. 2017:50). Afgørelser fra revisornævnet bruges til at afgøre, hvad, der forventes af revisor for at kunne efterleve god revisorskik. Hertil angiver Responsumudvalget, at god revisorskik er et udtryk for den gode og solide revision. Det er således ikke decideret defineret, hvor god revisorskik er i skalaen mellem laveste standard og højeste standard af revision (Lentz et al. 2021:294). Generelt betyder god revisorskik dog, at revisors arbejde skal udføres, som en god og kompetent gennemsnitsrevisor ville udføre det tilsvarende arbejde. Herved anses hverken den dårlige og sjuskede revisor eller specialisten inden for feltet, som værende målestokken god revisorskik (Seehausen 2014:265-266).

For at revisor efterlever god revisorskik, skal revisionen være fyldestgørende, hvorved der kræves viden indenfor revisionsmetoder, revisionsteori, bogføring, regnskabsaflæggelse, lovkrav, skatte- og afgiftsregler samt IT. Hertil kan revisor anvende eksperter indenfor feltet, for at afdække sin revision. Der kan være flere forskellige måder at gribe revisionen af en kunde an på, som er forskellig alt efter kunde og revisor. Derfor er der ikke en enslydende metode til at udføre god revisorskik i revisionen. Revisor har derfor ansvaret for at planlægge, og udføre sin revision så det opfylder kravene til god revisorskik. Dertil kan revisor selv planlægge hvilke og hvornår revisionshandlingerne udføres. Dog skal revisionshandlingerne overvejes da revisionen skal efterleve *god revisorskik* (Füchsel et al. 2018:245-246).

Revisionen skal altid udføres i overensstemmelse med de principper og metoder, der er almindeligt accepterede revisionshandling, for at være udført i overensstemmelse med god revisorskik. Normerne er internationaliseret, og derved er ISA'er en stor del af kravene til revisionen. God revisorskik udvikles gennem kriterier som domme, responsa, revisornævnskendelser, revisionsstandarder og vejledninger (Füchsel et al. 2018:243-244). Søren Halling-Overgaard mener at ISA er rammerne til god revisorskik, hvor ISA'er er med til at definere hvad, der er standard for en revision mv. (Halling-Overgaard 2014:114-115). Der eksisterer heraf kilder, som er med til at definere begrebet god revisorskik, hvilket Lars Bo Langsted har rangordnet som nedenstående:

1. **"Lovgivningen (herunder bekendtgørelser)** på det område, revisor specifikt bevæger sig inden for. Er revisor f.eks. i gang med revisionen af en banks regnskaber, skal han selvsagt overholde den specielle lovgivning inden for bankers regnskabs- og revisionskrav.
2. **Standarder, etiske retningslinjer og vejledninger**, der måtte være udstedt af f.eks. FSR med direkte sigte på bankrevision eventuelt andre vejledninger, der måtte kunne virke udfyldende i påkommende tilfælde.
3. **Retningslinjer**, der kan udledes af de responsa, der afgives af Responsumudvalget. Udvalget har i og med de enkelte responsa udtalt sig generelt om kravene til god revisorskik på baggrund af en konkret forespørgsel.
4. **Retningslinjer**, der kan udledes af nævnskendelser, hvor Revisornævnet har foretaget en konkret vurdering af, hvorvidt en given adfærd har været en tilsidesættelse af de "pligter, som stillingen medfører" og dermed oftest af god revisorskik.
5. **Retningslinjer**, der kan udledes af domspraksis, det være sig civil- eller strafferetlig praksis, hvor der meget ofte i sager mod revisorer har været foretaget en konkret vurdering af revisors adfærd sammenholdt med kravene til god revisorskik" (Füchsel et al. 2017:51-52).

Ved lovgivningen menes der her Revisorloven, som er den overordnede kilde til god revisorskik. Herefter er der vejledninger, hvor der er ISA'er og revisionstandards, der er med til at beskrive, hvordan revisor skal udføre sin revision. Hertil er der retningslinjer for revisors etiske adfærd, der indbefatter integritet, objektivitet, professionel kompetence, fornøden omhu, fortrolighed og professionel adfærd. Responsumudvalget er et fagligt udvalgt, der laver vejledninger vedrørende god revisorskik. Det er derved ikke en dømmende magt, men udarbejder vejledninger til hvordan god revisorskik opfattes af udvalget (Füchsel et al. 2017:51-52 & Seehausen 2014:269-271).

Kravet til god revisorskik indebærer derved, bredt beskrevet, at revisor skal agere og handle inden for de normsæt, der er opstillet i Lars Bo Langsteds rangorden. Hvis der kommer nye standarder eller lovregler, der ændrer kravene til revisor, skal der i så fald foretages en konkret vurdering heraf. Hvis dette leder til skærpede krav, i forhold til den retstilstand, der tidligere kunne udledes fra de gamle retsakter, vil standarderne ikke længere være udfyldende. Hvis det derimod lemper kravene, skal der sondres mellem arten af de nye regler og der skal således laves en vurdering heraf. Hvis der er tale om en lovændring, er der ingen tvivl om at det skal efterleves af revisor. Er det derimod en ændret standard, skal revisor forholde sig til hvad, der skal til for at efterleve god revisorskik (Füchsel et al. 2017:52).

3.5 Det retvisende billede

Det retvisende billede er en af de grundlæggende krav til årsregnskabet indhold. Alle virksomheder skal derved efterleve at deres årsregnskab skal angive et retvisende billede af virksomheden. Revisor skal derfor have fokus på at årsregnskabet skal efterleve det retvisende billede, når revisor afgiver sin revisionspåtegning (Christensen & Nielsen 2014:32, 64). Årsregnskabsloven beskriver det retvisende billede i § 11 således:

”Årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab skal give et retvisende billede af virksomheden og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultat. Ledelsesberetningen skal indeholde en retvisende redegørelse for de forhold, som beretningen omhandler” (Årsregnskabsloven § 11).

Som beskrevet i Principal-agent-teorien, er det ledelsen, der aflægger årsregnskabet og derved er det ledelsen, der har ansvaret for at årsregnskabet giver det retvisende billede. Det er hele årsregnskabet, der skal være retvisende, og ikke kun taldelen. Ledelsesberetningen og noterne er dermed også inkluderet i forhold til at skulle angive det retvisende billede af årsregnskabet. Derfor skal årsregnskabet ses som en samlet helhed, der giver årsregnskabsbruger det retvisende billede af virksomheden. Der må således ikke være dele i årsregnskabet, der ændrer billedet på årsregnskabet. Årsregnskabsloven § 11, angiver ikke hvorfor det er vigtigt at årsregnskabet skal være retvisende. Det beskrives i stedet i Årsregnskabsloven § 12 stk. 2 og stk. 3:

”Årsrapporten skal udarbejdes således, at den støtter regnskabsbrugerne i deres økonomiske beslutninger. (...). De omhandlede beslutninger vedrører

1) placering af regnskabsbrugerens egne ressourcer,

2) ledelsens forvaltning af virksomhedens ressourcer og

3) fordeling af virksomhedens ressourcer” (Årsregnskabsloven § 12).

Virksomhedens årsregnskab skal således angive det retvisende billede af virksomheden, for at årsregnskabsbruger, ud fra et oplyst og reelt grundlag, har mulighed for at træffe beslutning vedrørende virksomheden (Årsregnskabsloven § 12). Hertil beskrives det at oplysningerne i årsregnskabet skal oplyse forhold, der normalt har relevans for en årsregnskabsbruger, samt at oplysningerne skal efterleve de forventninger årsregnskabsbruger har til årsregnskabet. Det er derfor essentielt at belyse hvilke oplysninger den enkelte årsregnskabsbruger har brug for. De oplysninger, der fremlægges i årsregnskabet, skal desuden være valide (Årsregnskabsloven § 12).

Revisor skal i sin rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant forholde sig til om årsregnskabet afspejler det retvisende billede for virksomheden. Hvis årsregnskabet ikke afspejler det retvisende billede, skal revisor modificere sin revisionspåtegning. Årsregnskabet må ikke tage hensyn til bestemte årsregnskabsbruger, da det derimod er den gennemsnitlige årsregnskabsbruger, årsregnskabet har som modtager (Seehausen 2014:47).

3.6 Delkonklusion

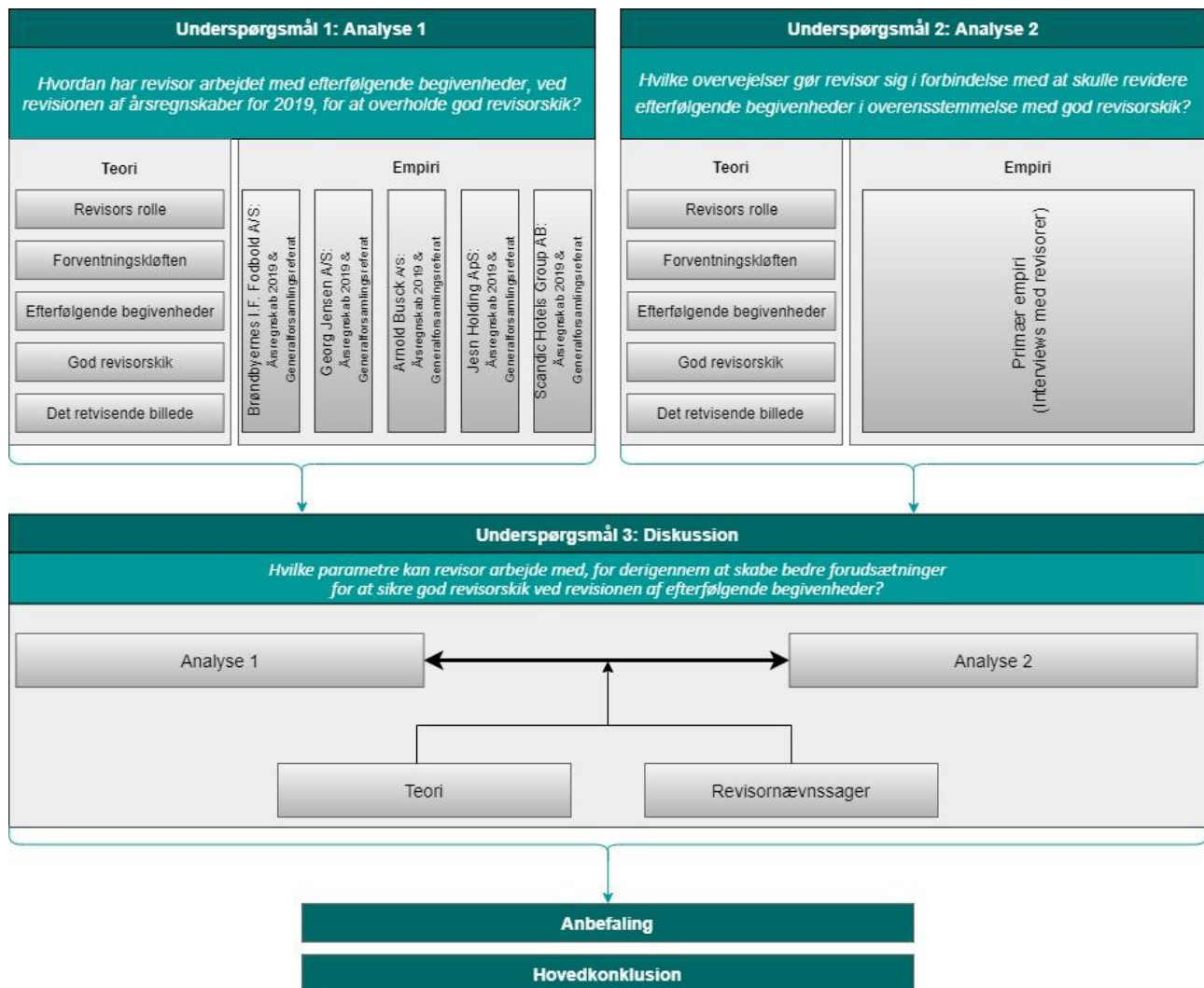
Det konkluderes at revisors rolle er at være offentlighedens tillidsrepræsentant og derved skaber revisor, ved afgivelse af sin revisionspåtegning, troværdighed til årsregnskabet og mindsker informationsrisikoen. Ved offentliggørelsen af årsregnskabet, har årsregnskabsbrugeren således en vis forventning til revisors revisionspåtegning. Forventningerne til det revisor udfører, indbefatter ofte en antagelse om at revisor har revideret alle dele af virksomheden samt fremtiden for virksomheden, hvilket er fejlagtige antagelser, hvorved der opstår en forventningskløft mellem årsregnskabsbruger og revisor. Revisor har mulighed for at mindske denne forventningskløft ved at informere årsregnskabsbruger, omkring hvad en revision omfatter, og samtidig udføre sin revision efter gældende retningslinjer og krav.

Teoriafsnittet angiver, at efterfølgende begivenheder defineres som værende begivenheder, der indtræffer i perioden mellem statusdagen for årsregnskabet og datoen, hvor regnskabet godkendes til offentliggørelse. Hertil opdeles begivenhederne i regulerende og ikke-regulerende begivenheder, hvor regulerende begivenheder er begivenheder der er opstået før statusdagen, som skal indarbejdes i taldellen i årsregnskabet. Ikke-regulerende begivenheder, er begivenheder, der er opstået efter statusdagen og indtil revisionspåtegningens dato, hvilke skal oplyses i en note og ikke ændrer taldellen i årsregnskabet. Revisor skal opnå revisionsbevis for begivenheder, der er opstået indtil revisionspåtegningens dato, og revidere begivenheder samt påse om revisor er enig i ledelsens behandling af forholdene i årsregnskabet. I perioden mellem revisionspåtegningens dato og at årsregnskabet godkendes til offentliggørelse, har revisor pligt til at tilbagekalde sin påtegning, eller gøre sin revisionspåtegning betydningsløs, hvis revisor får kendskab til efterfølgende begivenheder, der kan have indflydelse på årsregnskabet. Revisor har dog ikke pligt til at skulle udføre revisionshandlinger efter revisionspåtegningen.

I forhold til god revisorskik kan det ud fra teoriafsnittet konkluderes, at ved udførelsen af revision, hvor revisor afgiver påtegning med sikkerhed, skal revisor, jf. Revisorloven § 16, efterleve god revisorskik og dermed sikre at revisionen efterlever gældende krav for revision. Hertil danner god revisorskik udgangspunkt for, hvad revisor minimum skal foretage i udførelsen af sit arbejde. God revisorskik er et relativt begreb, der ændrer sig i overensstemmelse med udviklingen af samfundet, og dermed flytter det sig løbende alt efter hvad der forventes foretaget i en revision. Det væsentlige i god revisorskik er således hvordan revisor skal forholde sig til prioritering af hvordan god revisorskik skal kunne efterleves ud fra lovgivning, standarder, retningslinjer og vejledninger. Hertil skal årsregnskaberne efterleve det retvisende billede, som er en af hovedelementerne i Årsregnskabsloven. Det er således alle årsregnskaber og hertil også alle dele af årsregnskaber, der skal efterleve det retvisende billede.

4.0 Operationalisering

I et forsøg på at besvare specialets problemformulering, er nedenstående operationaliseringsfigur udarbejdet, for at visualisere hvordan specialets teoretiske og empiriske fundament skal sammenkobles, ud fra det videnskabsteoretiske ståsted. Operationaliseringsfiguren er opstillet ud fra bevidste valg og angiver hvordan specialets analyser og diskussion er operationaliseret, i forhold til anvendelse af specialets teori samt den primære og sekundære empiri.



Figur 4.1: Operationalisering, egen tilvirkning

For at kunne besvare hvorledes revisor kan revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelser, som COVID-19, opstår, udarbejdes to analyser samt en diskussion, der tilsammen besvarer de tre opstillede underspørgsmål for specialet. Opdelingen af underspørgsmålene i forhold til analyserne og diskussionen er illustreret i figur 4.1.

Analyse 1 besvarer det første underspørgsmål, omhandlende, hvordan revisor har arbejdet med efterfølgende begivenheder, ved revisionen af årsregnskaber for 2019, for at overholde god revisorskik. Analysen vil derved, på baggrund af sekundær empiri, forsøge at skabe forståelse for, hvordan revisorer og virksomheder har taklet situationen med COVID-19, som uforudset hændelse, i deres arbejde med revisionen af efterfølgende begivenheder og om de har efterlevet god revisorskik heraf. Her anvendes sekundær empiri, i form af årsregnskaber og generalforsamlingsreferater, fra følgende fem udvalgte virksomheder: Brøndbyernes I.F. Fodbold A/S, Georg Jensen A/S, Arnold Busck A/S, Jesn Holding ApS og Scandic Hotels Group AB. Hertil vil teorierne *Revisors rolle*, *Forventningskløften*, *Efterfølgende begivenheder*, *God revisorskik* og *Retvisende billede*, blive anvendt til at analysere hvilke parametre revisorerne har gjort godt, ved revisionen af efterfølgende begivenheder, og hvad der kan læres heraf, eller hvad der skal forbedres for at udføre revisionen i overensstemmelse med god revisorskik. Teorien og de udvalgte årsregnskaber kobles således sammen, hvorved det angivne i teori afsnittet testes på praksis. Samtidig anvendes koblingen også til at se på, hvad der i praktikken gøres godt og hvad andre revisorer kan lære af. Teorien anvendes således som et analyseredskab i forhold til at besvare underspørgsmål 1 og heraf opsætningen for analysen. Analyse 1, vil herved påpege, hvorledes resultatet af revisors arbejde med revisionen af efterfølgende begivenheder, opfattes af årsregnskabsbruger.

I modsætning til analyse 1, der fokuserer på årsregnskaber for 2019, vil analyse 2 analysere hvilke overvejelser revisor gør sig, i forbindelse med at skulle revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. Hertil vil besvarelsen tage udgangspunkt i specialets primære empiri, i form af de foretagne interviews med udførende revisorer. Analysen vil, ligesom analyse 1, følge teori afsnittets opsætning i forhold til hvilken rækkefølge de forskellige emner berøres. På baggrund af teorien og revisorerne egne udsagn om processen, skabes der forståelse for, hvad revisorerne oplevelse har været ved revisionen af efterfølgende begivenheder ved årsregnskaberne for 2019 og hvordan de forholder sig til at skulle revidere det i overensstemmelse med god revisorskik. Analyse 2, vil herved påpege, hvordan det har været for revisor at udføre revisionen af efterfølgende begivenheder, med COVID-19 som uforudset hændelse. Analysens empiriske grundlag indbefatter interviews med tre revisorer, der har tilfælles at de er udførende revisorer og har udført revision på virksomheders årsregnskaber i 2019, der har været berørt af COVID-19. De har derfor gjort sig overvejelser, i forhold til hvordan de har skullet takle den uforudsete hændelse ved revisionen af efterfølgende begivenheder.

I forbindelse med at begge analyser er opbygget, med rækkefølgen på emnerne efter teori afsnittets opsætning, er det relevant at pointere, at de teoretiske emner: *Revisors rolle*, *Forventningskløften*, *Efterfølgende begivenheder*, *God revisorskik* og *Retvisende billede*, ikke anses for værende fem adskilte emner. De overlapper i stedet for hinanden, hvorfor analyserne ikke er opdelt i de fem emner, men blot forsøger at analysere ud fra samme rækkefølge.

Formålet med analyserne, er tilsammen at kortlægge, hvilke parametre, der har været problematiske ved revisionen af efterfølgende begivenheder, med COVID-19 som uforudset hændelse. Hertil anvendes analyserne som fundament for diskussionen om, hvilke parametre, revisor kan arbejder med, for derigennem at skabe bedre forudsætninger for at sikre god revisorskik ved revisionen af efterfølgende begivenheder. De fundne resultater fra analyse 1 og analyse 2 diskuteres således op imod hinanden, hvortil teorierne, angivet i teoriafsnittet, samt revisornævnssager anvendes løbende, i et forsøg på at besvare specialets tredje underspørgsmål. Revisornævnssager inddrages som værktøj i diskussionen, til at angive hvad god revisorskik er, i revisionen af efterfølgende begivenheder. Revisornævnsagerne inddrages således, da de angiver konkrete afgørelser i forhold til hvad, der er god revisorskik, som eller er et relativt begreb, der ændrer sig i overensstemmelse med udviklingen af samfundet, og dermed ikke er præcist defineret.

Ud fra resultaterne af de tre underspørgsmål, opstilles der afslutningsvist konkrete anbefalinger til, hvorledes revisor kan revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelser, som COVID-19, opstår. Analyserne, diskussionen og anbefalingen munder tilsammen ud i hovedkonklusionen for specialet, der besvarer problemformuleringen og de tilhørende tre underspørgsmål.



GOD REVISORSKIK VED REVISION AF EFTERFØL- GENDE BEGIVENHEDER

5.0	Analyse	51
5.1	Analyse 1	51
5.2	Analyse 2	66
6.0	Diskussion	72
7.0	Anbefaling	79
8.0	Hovedkonklusion	81
8.1	Perspektivering	85

5.0 Analyse

5.1 Analyse 1

Som angivet i operationaliseringen, udarbejdes der en analyse 1, for at besvare specialets problemformulering. Analysen vil tage udgangspunkt i at besvare specialets underspørgsmål 1, omhandlende hvordan de udvalgte virksomheder har beskrevet efterfølgende begivenheder. og om revisorerne heraf har overholdt god revisorskik. De fem udvalgte virksomheder er, som tidligere angivet, Brøndbyernes I.F. Fodbold A/S, Georg Jensen A/S, Arnold Busck A/S, Jesn Holding ApS og Scandic Hotels Group AB. Analysen vil tage afsæt i sekundær empiri, der består af virksomheders årsregnskaber for 2019. Den angivne teori anvendes til at analysere om de udvalgte virksomheder har overholdt god revisorskik.

5.1.1 Brøndbyernes I.F. Fodbold A/S

Den danske fodboldklub, Brøndbyernes I.F. Fodbold A/S (herefter benævnt Brøndby IF), er registreret ved den danske børs på Small Cap Market, og dermed er der mange ejere af aktierne (Nasdaqomxnordic (1)). Brøndby IF's hovedaktionær består af Jan Bech Andersen, der ejer 56,5 % af aktierne (Brøndby IF (1)). Ledelsen og bestyrelsen består ikke af de samme personer (Årsregnskab 2019 Brøndby IF:21), derved er revisorens rolle, som beskrevet i *principal-agent-teorien* at påse at ledelsens aflagte årsregnskab er retvisende. Derudover tillægger revisoren værdi til årsregnskabet ved sin revisionspåtegning, således at årsregnskabsbrugerne kan stole på årsregnskabet. Idet ledelsen og bestyrelsen ikke er den samme, agerer bestyrelsen heller ikke i den daglige drift, hvorfor revisoren tillægges yderligere værdi af bestyrelsen. Det skyldes at informationsrisikoen mellem virksomhedsejer og ledelsen er mindsket, ved at revisoren afgiver revisionspåtegning på årsregnskabet. Derved er revisorens rolle at sikre sig at ledelsens aflagte årsregnskab er retvisende, samt at bestyrelsen får et indblik i den daglige ledelses arbejde. Revisoren har været Brøndby IF's revisor siden den 10. juni 2013. Længden på samarbejdet mellem revisoren og Brøndby IF, kan indikere, at revisoren er uafhængig jf. uafhængighedsafsnittet i teorien. Det kommer dog an på hvor nært et forhold revisoren har til virksomheden, ledelsen samt direktionen, hvilket årsregnskabet ikke angiver. Samtidig indikerer samarbejdets længde, at revisoren har opbygget et tillidsfuldt samarbejdsforhold, der medfører at revisoren har et større indblik i Brøndby IF.

Den 5. marts 2020 afgav revisoren sin revisionspåtegning, og årsregnskabet blev offentliggjort til offentligheden i en fondsbørsmeddelelse, hvormed forventningskløften for årsregnskabsbrugeren opstod (Brøndby IF (2)). Revisionspåtegningen for årsregnskabet er blank, hvilket angiver at revisoren har vurderet årsregnskabet er retvisende. Generalforsamlingen afholdes den 2. april 2020, hvorefter fondsbørsmeddelelsen udsendes

mht. at årsregnskabet er godkendt på generalforsamlingen, hvorefter det var muligt for Brøndby IF at indsende årsregnskabet til Erhvervsstyrelsen, hvilket de dog udskød (Brøndby IF (3)). Forventningerne til årsregnskabet 2020 suspenderes dog i en fondsbørsmeddelelse den 7. april 2020, som følge af COVID-19 restriktionerne (Brøndby IF (4)). Samtidig forlænges *forventningskløften*, idet Erhvervsstyrelsen først modtager det godkendte årsregnskab den 1. maj 2020, hvilket er en måned efter godkendelsen på generalforsamlingen og to måneder efter revisionspåtegningen (CVR (1)). Årsregnskabsbrugeren har derved en forventning, til at ledelsen i Brøndby IF har anvendt udskydelsesperioden til at arbejde videre på årsregnskabet. Hermed forventer årsregnskabsbrugeren også at revisoren og ledelsen, har taget højde for COVID-19 i Brøndby IF's årsregnskab, da generalforsamlingen og indsendelsen af årsregnskabet til Erhvervsstyrelsen er efter de første COVID-19 restriktioner trådte i kraft den 11. marts, og efter at Erhvervsstyrelsen meldte ud at virksomheder skulle forholde sig aktivt til betydningen af COVID-19 (Erhvervsstyrelsen (2)).

Ledelsesberetningen og noten for de efterfølgende begivenheder i årsregnskabet, indeholder en økonomisk støtteerklæring på 53 mio. kr. den 22. januar 2020, der gælder frem til den 30. september 2021. Derudover fremgår det at der er gennemført en aktieemission i februar 2020, hvor aktiekapitalen er øget med 129.053 t.kr. De angivende efterfølgende begivenheder bekræfter at Brøndby IF er en *going concern* virksomhed, og dermed eksisterer virksomheden også 12 måneder efter statusdagen. De efterfølgende begivenheder er i denne henseende *ikke-regulerende begivenheder*, jf. teori afsnittet, idet det er forhold, der henføres til begivenheder efter statusdagen for årsregnskabet. De efterfølgende begivenheder er væsentlige for Brøndby IF, idet de tilføjer virksomheden likviditet, og de dermed bedre kan modstå økonomisk tab.

Den 5. marts 2020, hvor revisoren afgav sin revisionspåtegning for Brøndby IF, var det ikke muligt for revisoren at forudse COVID-19's konsekvenser for årsregnskabet, da der på dette tidspunkt ikke var fundet ret mange smittetilfælde i Danmark (Statens Serum Institut). Flere sundhedsfaglige eksperter skønnede at vi ikke ville se mange smittetilfælde af COVID-19 i Danmark, og Sundhedsstyrelsen beskrev den 25. februar 2020 at der var lav risiko for, at der ville blive set udbredt smittetilfælde i det danske samfund. Samtidig ændrede Sundhedsstyrelsen dog deres risikovurdering til moderat risiko og udsendte nye retningslinjer for håndtering af COVID-19 den 25. februar 2020, hvilket revisoren dermed burde have haft kendskab til og eventuelt have benævnt i efterfølgende begivenheder (Sundhedsstyrelsen). Den 6. marts 2020, dagen efter offentliggørelsen af årsregnskabet, udstedte de danske myndigheder restriktioner om at udskyde eller aflyse arrangementer med over 1.000 deltagere, hvilket netop påvirker Brøndby IF da de således ikke kan have så mange tilskuere til kampene som forventeligt (Statsministeriet). Kort efter, den 11. marts 2020, offentliggjorde de danske myndigheder yderligere anbefalinger og retningslinjer for at mindske og forsinke smittespredning af COVID-19 i Danmark (Regeringen (1)). Dette medførte at Divisionsforeningen udsendte en pressemeddelelse om at dansk klubfodbold skulle lukke ned i de følgende to uger, hvorfor Brøndby IF ikke måtte træne eller spille kampe (Divisionsforeningen (1)). Den 6. april 2020, udmeldte de danske myndigheder, at større forsamlinger

tidligst kunne forventes igen i september, hvilket igen påvirkede Divisionsforeningen, som den 7. april angav at fodboldsæsonen skulle spilles færdig, dog uden tilskuer (Statsministeriet, Divisionsforeningen (2)). Samme dag indser Brøndby IF konsekvenserne heraf, nemlig at de ikke kan opnå den forventede indtægt, og derfor suspenderer Brøndby IF forventningerne til årsregnskabet 2020 (Brøndby IF (4)). Ifølge Brøndby IF's årsregnskab fremgår det at indtægten primært udgøres af entreindtægter, TV-penge og sponsorindtægter. TV-ret-tighedshaverne har tilbageholdt udbetaling til superligaklubberne, idet der ikke blev spillet fodboldkampe, og der samtidig var tvivl om sæsonen blev helt aflyst grundet COVID-19 (Ritzau). Konsekvenserne heraf er samtidig at sponsorernes ydelse heller ikke leveres af Brøndby IF. Det var derfor vigtigt for Brøndby IF, at superligakampene blev spillet, samt at tilskuerne var til stede på stadionet, for at den forventede indtægt kunne genereres. Da de benævnte efterfølgende begivenheder har store konsekvenser for Brøndby IF's forventende indtægter, burde de være behandlet i årsregnskabet, idet revisoren, ledelsen og bestyrelsen har haft kendskab til dem forinden afholdelse af generalforsamlingen den 2. april 2020, og indsendelse af årsregnskabet til Erhvervsstyrelsen den 1. maj 2020. De efterfølgende begivenheder burde samtidig være nævnt i ledelsesberetningen og noten i årsregnskabet, da de vurderes af væsentlig karakter. Dog er de efterfølgende begivenheder karakteriseret som værende ikke-regulerende begivenheder, da de indtræffer efter statusdagen for årsregnskabet. De ovenstående efterfølgende begivenheder kan påvirke om Brøndby IF fortsat vil være en *going concern* eller ej, hvilket revisoren, ledelsen og bestyrelsen burde have forholdt sig til forinden indsendelsen af årsregnskabet til Erhvervsstyrelsen. Hvis det blev betragtet som værende efterfølgende begivenheder, der påfører at Brøndby IF ikke længere er *going concern*, burde tallene i årsregnskabet være ændret til *realisationsværdier*.

Revisoren har ved ISA 315, der omhandler planlægning af revisionen, foretaget en vurdering af Brøndby IF, og planlagt sin revision af efterfølgende begivenheder. Brøndby IF's negative resultat og pengestrømme, gør at revisoren, i sin planlægning skal tillægge efterfølgende begivenheder yderligere fokus, grundet det kan skabe tvivl omkring værdierne i årsregnskabet. Det er således kritisabelt, hvis revisoren ikke har været opmærksom herpå. Samtidig er der i planlægningen en risiko for, at der foregår en efterfølgende begivenhed, efter revisionen er udført, hvilket vil medføre at revisionsområdet skal have yderligere fokus. Det er således svært at planlægge efterfølgende begivenheder i sin revision, hvilket Brøndby IF er et godt eksempel på. Ved Brøndby IF er efterfølgende begivenheder eksempelvis støtteerklæringen og aktieemissionen, der har fundet sted efter statusdagen. Revisoren har derfor i sin revision været nødsaget til løbende at vende tilbage til sin planlægning, for at opdatere og følge op på revisionen, hvilket det tyder på vedkommende har, i og med støtteerklæringen og aktieemissionen er benævnt i årsregnskabet. Ved at Brøndby IF nævner disse efterfølgende begivenheder, er det med til at bekræfte at de fortsat er *going concern*, og at årsregnskabsværdierne derfor er indregnet retvisende. Revisoren er heraf overholdt sin forpligtelse ved at foretage revisionshandling, der afdækker risikoen af de efterfølgende begivenheder. Til gengæld kan det tyde på at revisoren ikke

har opdateret sin planlægning ud fra Sundhedsstyrelsens ændring i risikovurdering mht. COVID-19 til moderat niveau den 25. februar. Revisionen af efterfølgende begivenheder foregår efter vejledningen ISA 560, hvormed revisoren får en bekræftelse fra ledelsen, at alle efterfølgende begivenheder er behandlet i årsregnskabet. Dermed burde ledelsen af Brøndby IF have informeret revisoren, omkring den eventuelle efterfølgende begivenhed i COVID-19 ud fra Sundhedsstyrelsens udmelding. Ledelsesbekræftelsen er netop relevant, idet det er ledelsen, som har ansvaret for den daglige drift og årsregnskabet. Ledelsen har dermed bedre kendskab til konsekvenserne af hvad Sundhedsstyrelsens udmelding den 25. februar kunne have af betydning for Brøndby IF end revisoren. Ud fra årsregnskabet er det dog ikke muligt at vurdere om revisoren har efterlevet sit ansvar i at indhente ledelsesbekræftelsen. Derudover giver årsregnskabet ikke kendskab til, om revisoren, ledelsen og bestyrelsen egentlig har forholdt sig til Sundhedsstyrelsens udmelding, og blot ikke antaget den for værende væsentlig for årsregnskabet, og derfor ikke angivet den i efterfølgende begivenheder og ledelsesberetningen. Ifølge ISA 560, der omhandler revision af efterfølgende begivenheder, har revisoren efterlevet sin forpligtelse om god revisorskik på revisionspåtegningens dato, ved at afgive blank revisionspåtegning. Dette skyldes at revisoren på revisionspåtegningens dato har revideret de efterfølgende begivenheder der er indtruffet, og vurderet at det er korrekt behandlet i årsregnskabet. Det kan dog diskuteres om revisoren overholder sin gode revisorskik, i forbindelse med Sundhedsstyrelsens udmelding den 25. februar 2020 omhandlende COVID-19. Udmeldingen fra Sundhedsstyrelsen var dog angivet med en forventning om lav risiko, for at der ville blive udbredt smitte af COVID-19 i det danske samfund, hvorfor ændringen af risikovurderingen samtidig negligeres af Sundhedsstyrelsen.

Som tidligere angivet har COVID-19 påvirket Brøndby IF's årsregnskab meget efter revisionspåtegningens dato. Revisoren har dog, ifølge ISA 560, ingen forpligtelse til at udføre revisionshandling efter revisionspåtegningens dato. Hvis revisoren har kendskab til forhold, der kan påvirke revisorens revisionspåtegning på årsregnskabet, er vedkommende dog forpligtet til at drøfte det med ledelsen jf. ISA 560.14. Derved har revisoren et ansvar i at overholde sin gode revisorskik ved at ændre sin revisionspåtegning på det fremlagte årsregnskab, grundet COVID-19's konsekvenser for Brøndby IF; udskudte fodboldkampe, kampe uden tilskuere på stadionet og tilbageholdelse af udbetaling fra TV-rettinghaver. Ud fra årsregnskabet er det dog ikke muligt at konkludere, om revisoren har drøftet konsekvenserne af COVID-19 med ledelsen, og de heraf har vurderet at det ikke er relevant at ændre årsregnskabet. Det fremgår dog af referatet fra generalforsamlingen at revisor, ledelsen og bestyrelsen her ikke har forholdt sig til COVID-19's konsekvenser som efterfølgende begivenhed efter revisionspåtegningens dato, på trods af de på dette tidspunkt har haft kendskab til COVID-19 i Danmark. Hvis revisoren ikke er enig heri, kunne vedkommende indikere på generalforsamlingen at årsregnskabet ikke skulle godkendes, og ledelsen derved skulle udarbejde et nyt årsregnskab. Da dette ikke fremgår af referatet fra generalforsamlingen, angiver dette at revisor, ledelsen og bestyrelsen af

Brøndby IF har anset årsregnskabet for værende retvisende (Brøndby IF (5)). Derved kan det tyde på at revisoren ikke har efterlevet sin gode revisorskik efter revisionspåtegningssdatoen.

Årsregnskabet og revisionspåtegningen er på revisionspåtegningssdatoen retvisende. Dette kan eksempelvis ses ved at der i årsregnskabet er beskrevet efterfølgende begivenheder både i ledelsesberetningen og i noten. Dette giver samtidig årsregnskabsbrugeren et indtryk af at revisoren har forholdt sig til de efterfølgende begivenheder, der er indtruffet forinden revisionspåtegningssdatoen og derved lever revisoren op til forventningskløften. Det anses dog ikke for værende et retvisende billede, at revisoren, ledelsen og bestyrelsen ikke har forholdt sig til de efterfølgende begivenheder efter revisionspåtegningssdatoen i forbindelse med COVID-19's konsekvenser på Brøndby IF's årsregnskab, som indtraf forinden generalforsamlingen og indsendelse af årsregnskabet til Erhvervsstyrelsen. Som årsregnskabsbruger antages det at revisoren, ledelsen og bestyrelsen har forholdt sig hertil, men ikke har anset det for værende væsentligt, idet de ikke har trukket årsregnskabet og revisionspåtegningen tilbage, for at ledelsen så kunne udarbejde et nyt årsregnskab.

5.1.2 Georg Jensen A/S

Georg Jensen A/S (herefter benævnt Georg Jensen) er en dansk virksomhed, der er ejet af et engelsk moderselskab, hvorved årsregnskabsbrugerne også er udenlandske. Georg Jensen er dog ikke børsnoteret som Brøndby IF, og årsregnskabsbrugerne er derfor færre (CVR (2)). Georg Jensen er et globalt luksusmærke, som designer, producerer og distribuerer varer på markeder i hele verden (Georg Jensen). Ligesom ved Brøndby IF, er Georg Jensens ledelse og bestyrelse heller ikke samme personer. Derved er revisorens rolle den samme for begge virksomheder. Siden den 25. september 2009 har Georg Jensen haft nuværende revisor, hvorfor det er nødvendigt at revisoren ikke har et nært forhold til ledelsen og bestyrelsen, for at revisor kan være uafhængig (CVR (2)).

Revisionspåtegningen på årsregnskabet er af revisoren afgivet den 28. april 2020, med fremhævelse af problemer omkring *going concern*, som følge af efterfølgende begivenheder. Generalforsamlingen blev afholdt den 30. april 2020, hvorefter det godkendte årsregnskab blev indsendt til Erhvervsstyrelsen den 7. maj 2020 (CVR (2)). Forventningskløften fra årsregnskabsbrugeren til Georg Jensens årsregnskab opstod ved revisionspåtegningssdatoen den 28. april 2020. Grundet den korte tidsperiode mellem generalforsamlingen og indsendelsen til Erhvervsstyrelsen, anses disse datoer for tilsammen at være perioden for forventningskløften. Revisoren har i sin revisionspåtegning fremhævet problematikker mht. *going concern* på baggrund af efterfølgende begivenheder. Dette indikerer for årsregnskabsbrugeren, at revisoren for Georg Jensen har taget stilling til efterfølgende begivenheder. Påtegningen vedrørende *going concern* fra revisoren, medfører derved at forventningskløften mindskes for årsregnskabsbrugeren.

I Georg Jensens årsregnskab beskrives de efterfølgende begivenheder kort i ledelsesberetningen og noten for efterfølgende begivenheder. Heri angives COVID-19's indvirkning og der henvises derudover til note 1.1, omhandlende *going concern* og påvirkningen af efterfølgende begivenheder. Georg Jensen beskriver i note 1.1, at COVID-19 har haft konsekvenser for virksomheden, og de heraf har haft et markant faldende salg i perioden fra statusdagen frem til revisionspåtegningens dato. Dette skyldes mange lande lukkede detailbranchen ned i denne periode, for at mindske smitterisikoen for COVID-19, hvorfor forbrugerne ikke havde mulighed for at handle Georg Jensens varer, på anden vis end via internettet. De danske myndigheder indførte den 18. marts også midlertidigt forbud mod åbning af storcentre, stormagasiner og overdækkede arkader, for kunder, for at mindske smitterisikoen og dermed spredningen af COVID-19 (Regeringen (1), Årsregnskab 2019 Georg Jensen:38). Dermed påvirkede dette også Georg Jensen på det danske marked. Samtidig er der i note 1.1 opstillet forudsætninger for hvordan Georg Jensens fremtidige omsætning vil arte sig, ud fra forskellige scenarier, og dermed også om Georg Jensen i fremtiden fortsat vil være *going concern*. De efterfølgende begivenheder, som er konsekvenser af COVID-19, er dermed væsentlige for Georg Jensen, idet de påvirker *going concern* problematisk. Revisoren, ledelsen og bestyrelsen har herved forholdt sig til den efterfølgende begivenhed, og hvad den kan have af konsekvenser i fremtiden for virksomheden. Forudsætningerne indeholder dog en del usikkerhed, og samtidig har Georg Jensen ikke startet kreditfacilitetsforhandlinger, hvilke der heller ikke er kendskab til om de får behov for. Da begivenhederne er indtruffet efter statusdagen, betragtes de efterfølgende begivenheder, som værende ikke-regulerende begivenheder for Georg Jensen, hvilket også var gældende for Brøndby IF.

Som angivet ved Brøndby IF, skal revisor have fokus på ISA 315 planlægningen af revisionen, for at kunne efterleve god revisorskik. Der er ved Georg Jensen indtruffet væsentlige efterfølgende begivenheder inden revisionspåtegningen, som revisor skal have med i sin revisionsplanlægning. Dog kan der være tvivl om revisoren heraf har haft yderligere fokus på efterfølgende begivenheder i sin planlægning, idet det ikke er set som en Key Audit Matters i revisionspåtegning (Årsregnskab 2019 Georg Jensen:27). De efterfølgende begivenheder burde have været en Key Audit Matters, idet de medfører *going concern* problematikker, samt det nævnes i revisionspåtegningen.

Revisor bør, ved revisionen af efterfølgende begivenheder, have fokus på at indhente perioderegnskab for første kvartal 2020, for heraf at kunne få en indikation på, hvordan Georg Jensen har klaret sig efterfølgende. Der er ikke kendskab til om revisoren har foretaget dette, da det ikke er muligt at få indsigt heri som offentlig person. Det antages dog at det perioderegnskab, revisoren har kunnet tage udgangspunkt i, stort set må have været identisk med det offentliggjorte kvartalsregnskab, hvilket der derfor her analyseres ud fra (Kvartalsregnskab Q1 2020 Georg Jensen). Heraf kan det tyde på at revisoren ud fra indhentning af budgetter og perioderegnskab, har forholdt sig til, om de givende forudsætninger beskrevet i note 1.1, er realistiske, for heraf at efterleve god revisorskik.

Georg Jensens årsregnskab og revisionspåtegning giver et retvisende billede, grundet ledelsen, bestyrelsen og revisor får behandlet de efterfølgende begivenheder korrekt. I årsregnskabet er der taget stilling til, hvilken betydning COVID-19, har for Georg Jensens efterfølgende begivenheder, og revisor har i sin revisionspåtegning fremhævet note 1.1 omkring *going concern*, som følge af efterfølgende begivenheder. Dog burde revisionspåtegningens Key Audit Matters have angivet efterfølgende begivenheder, da de får stor indvirkning på årsregnskabet. På trods af dette, vil årsregnskabsbruger anse årsregnskabet for værende retvisende.

5.1.3 Arnold Busck A/S

Boghandlervirksomheden Arnold Busck A/S (herefter benævnt Arnold Busck) er en dansk virksomhed, som er ejet 100% af en aktionær, og samtidig er eneejeren en del af bestyrelsen samt direktør i Arnold Busck (CVR (3)). I og med der kun er en aktionær, er der ikke lige så mange interessenter i Arnold Busck, som ved eksempelvis Brøndby IF, der er børsnoteret. Heraf er der også væsentlige færre årsregnskabsbrugere ved Arnold Busck. Ved at aktionæren besidder posten som direktør samt er en del af bestyrelsen, er informationsrisikoen derfor mindre, da ejeren selv er direktøren. Dog medfører det, at revisor har yderligere værdi overfor årsregnskabsbruger, for at kunne skabe troværdighed til årsregnskabet. Aktiviteten i Arnold Busck er boghandler, der har 30 butikker samt webbutik, og derved er en stor spiller på markedet (Årsregnskab 2019 Arnold Busck:7). På trods af dette, meddelte Arnold Busck, den 27. april 2020, at de var gået konkurs, som følge af COVID-19 restriktionerne (Hecklen, Alexander). Arnold Busck har haft samme revisor siden 2011, og derved tyder det på at revisoren er uafhængig, ligesom ved Georg Jensen. Revisoren må dog ikke have et nært forhold til ledelsen og bestyrelsen (CVR (3)).

Den 28. oktober 2019 afgiver revisoren sin blanke revisionspåtegning, og samme dag afholdes generalforsamlingen og årsregnskabet indsendes til Erhvervsstyrelsen. Denne dato angiver således der hvor forventningskløften til årsregnskabet opstår, og revisor har udtrykt at årsregnskabet er retvisende, da der er afgivet en blank revisionspåtegning på årsregnskabet. I og med Arnold Busck erklæres konkurs tre dage forinden det nye årsregnskabsår starter, kan årsregnskabsbruger dog stille spørgsmålstegn ved, om revisoren er kommet frem til den korrekte revisionspåtegning.

De efterfølgende begivenheder er i årsregnskabet beskrevet i ledelsesberetningen og noten for efterfølgende begivenheder. I noten angives det dog at efterfølgende begivenheder af betydning, er oplyst i ledelsesberetningen. Ledelsen skriver i deres ledelsesberetning, at Arnold Busck er ved at implementere et nyt IT-system. IT-systemet skal effektivisere i forholdt til omkostningerne, men IT-systemet er ikke færdigt endnu. Som det også gjaldt Georg Jensen, betød det midlertidigt forbud mod åbning af storcentre, stormagasiner og overdækkede arkader, for kunder fra den 18. marts 2020, at flere butikker ikke kunne holde åbent. Som følge af

COVID-19 restriktionerne, blev der den 18. marts 2020, dog åbnet op for at virksomheder kunne modtage kompensation for tabt indtjening og dækning af omkostninger (Erhvervsministeriet). Arnold Busck havde hertil stadig sin webbutik, som kunne generere indtægt, i perioden hvor butikkerne var lukket. Alligevel indleverede Arnold Buscks ledelse et konkursdekret den 27. april 2020, inden årsregnskabsårets udløb. Hertil var COVID-19 ikke en efterfølgende begivenhed for Arnold Busck, da årsregnskabet var godkendt og afleveret forinden begivenheden fandt sted.

I årsregnskabet fremgår det at Arnold Busck har likviditetsproblemer, idet der er et stort negativt likviditetsflow. Efterfølgende begivenheder kan derfor have stor betydning for Arnold Buscks årsregnskab, hvorfor revisor bør have fokus på dette i sin revision. Det nye IT-system og likviditetsproblemerne medfører også at revisoren i sin planlægning ISA 315 bør have fokus på efterfølgende begivenheder, i og med IT-systemet ikke er færdig implementeret samtidig med at der eksisterer likviditetsproblemer. Revisor har læst ledelsesberetningen igennem, hvor ledelsen nævner at deres IT-system ikke fungerer optimalt efter årsregnskabsafslutning, og at der stadig bruges ressourcer på at få IT-systemet færdig implementeret. Arnold Busck har brugt mange ressourcer på at få implementeret IT-systemet, og der kan derved opstå tvivl om Arnold Busck formår at få det implementeret. Heraf skal revisoren i sin revision af efterfølgende begivenhed, have fokus på om IT-systemet kan implementeres, idet det er væsentligt for driften. Ledelsen beskriver desuden at der er sket en omsætningsnedgang, i perioden efter statusdagen frem til revisionspåtegningen, men at der forventes en højere omsætning end sidste årsregnskab. For at årsregnskabet givet et retvisende billede for årsregnskabsburger, skal revisor omtale i sin revisionspåtegning, hvis revisor ikke er sikker på det der står i årsregnskabet eller ledelsesberetningen. Hertil kan der sættes spørgsmålstegn til om revisoren har efterlevet god revisorskik, i og med revisoren ikke har haft fokus på de efterfølgende begivenheder vedrørende implementeringen af IT-systemet. Der kan dog ikke revideres for uforudset hændelser, efter årsregnskabet er afsluttet såsom COVID-19, idet hændelsen er sket efter årsregnskabet er revideret og indsendt til Erhvervsstyrelsen. Derved var det på revisionspåtegningens dato ikke forventet, at IT-systemet samt likviditetsproblemerne ville have så stor betydning efterfølgende, grundet COVID-19.

Det kan sættes spørgsmålstegn ved om årsregnskabet er retvisende, når Arnold Busck går konkurs forinden der er gået 12 måneder efter statusdagen, idet en blank revisionspåtegning bør være gældende indtil 12 måneder efter statusdagen. Ledelsen mener selv at COVID-19 restriktionerne, og manglende udbetaling af hjælpepakkerne skyldes konkursen. Derved er det en uforudset hændelse, som ledelsen, bestyrelsen og revisor, ikke har kunne forudse, da årsregnskabet blev indsendt til Erhvervsstyrelsen. Revisoren burde dog i sin revision have haft fokus på de efterfølgende begivenheder, kunne bekræfte om Arnold Busck var *Going Concern*. Dette ville ikke være tilfældet grundet omsætningsnedgang, samt IT-systemet ikke var færdig implementeret efterfølgende. Ud fra årsregnskabet kan det dog ikke ses om revisoren har haft fokus herpå, samt hvilken revisionsdokumentation der er opnået, for at bekræfte om Arnold Busck var *going concern*. Derved

vil årsregnskabet på revisionspåtegningens dato, betragtes som værende retvisende, grundet revisoren, ledelsen og bestyrelsen, ikke har kunne forudse hændelsen omkring COVID-19, og konsekvenserne heraf mht. nedlukning af butikker, og derved mistet omsætning.

5.1.4 Jesn Holding ApS

Jesn Holding ApS (herefter benævnt Jesn Holding) er en dansk virksomhed, som er ejet 100 % af en aktionær. Idet det er et anparts selskab består Jesn Holding kun af en direktør og ingen bestyrelse (CVR (4)). Der er i Jesn Holding udarbejdet et koncernårsregnskab, hvor de underliggende virksomheder indregnes i Jesn Holding. Dermed får årsregnskabsbruger en identifikation på hvordan hele koncern klarer sig, og om den er velkonsolideret. Ligesom ved Arnold Busck, er direktøren også eneejer i Jesn Holding, hvorved revisorens rolle er den samme for begge virksomheder. Idet der her er tale om et koncernårsregnskab, er revisorens rolle at skulle skabe overblik over hele koncernen. Revisoren har været den samme siden 2015, og derved anses revisoren for værende uafhængig (CVR (4)). Aktiviteten i Jesn Holding er at eje kapitalandele i dattervirksomheder, der fremstiller maskiner indenfor hver sit område.

Den 3. juli 2020 afgav revisoren sin revisionspåtegning med blank påtegning, og den 7. juli 2020 blev generalforsamlingen afholdt og indsendelsen til Erhvervsstyrelsen blev foretaget. Ligesom ved Georg Jensen er disse datoer tæt på hinanden, og derfor er de betragtet for værende ens. Der er fra årsregnskabsbruger en forventning til at revisoren har forholdt sig til efterfølgende begivenheder, for de underliggende virksomheder også, idet revisoren udarbejder koncernårsregnskabet hvor det bør fremgå. De underliggende virksomheder består af System Cleaners A/S, HMK Bilcon A/S og Brüel Systems A/S. System Cleaners A/S (herefter benævnt System Cleaners) har revisionspåtegningens dato den 30. januar 2020, og generalforsamling den 9. marts 2020, hvorefter indsendelsen til Erhvervsstyrelsen sker den 17. marts 2020. HMK Bilcon A/S (herefter benævnt HMK Bilcon) har revisionspåtegningens dato den 27. februar 2020, generalforsamling den 6. marts 2020, og indsendelse til Erhvervsstyrelsen 11. marts 2020. Brüel Systems A/S (herefter benævnt Brüel Systems) har revisionspåtegningens dato den 4. august 2020, generalforsamling den 19. august 2020, og indsendelse til Erhvervsstyrelsen 23. august 2020. For Jesn Holding, vil årsregnskabsbruger derfor undre sig over, hvorfor dattervirksomhedernes datoer ligger så langt fra Jesn Holding. Hertil kan der opstå tvivl omkring om revisor har behandlet de efterfølgende begivenheder korrekt for Jesn Holding. Især Brüel Systems, kan der skabes tvivl omkring, da revisionspåtegningens dato herfor er den 4. august 2020 og dermed ca. en måned efter koncernens revisionspåtegningens dato. Brüel Systems er herved sent revideret i forhold til Jesn Holding, og der kan heri opstå tvivl om revisor har revideret efterfølgende begivenheder korrekt. Jesn Holding har valgt at udnytte, at indsendelsesfristen, af årsregnskabet til Erhvervsstyrelsen, blev forlænget, således at virksomheden havde et bedre overblik over konsekvenserne ved COVID-19. Heri kan der opstå en

forventningskløft i forhold til at årsregnskabsbruger forventer at revisor har formået at udføre en revision, der har revideret alle dele af virksomheden samt fremtiden for virksomheden. Ved udnyttelsen af forlængelsen til at indsende årsregnskabet, får årsregnskaber derved en forventning til at revisor har et bedre stillingtagen til konsekvenserne for COVID-19. Der kan således blive tale om en præstationskløft, hvor årsregnskabsbruger har en opfattelse af at det arbejde revisor har udført i forbindelse med revisionspåtegningen, er ufuldstændigt.

I Jesn Holdings årsregnskab for 2019, er efterfølgende begivenheder kun nævnt i ledelsesberetningen. Ledelsen benævner:

”Det er ledelsens opfattelse, at restriktionerne som følge af COVID-19 ikke har eller forventes at få væsentlig negativ indflydelse på virksomhedens resultat for det kommende regnskabsår eller likviditetssituationen” (Årsregnskab 2019 Jesn Holding:9).

Derved mener ledelsen og revisor at de efterfølgende begivenheder, der er sket efter statusdagen, ikke har påvirket Jesn Holding negativt, og derfor ikke giver anledning til en særskilt note, da det vurderes uvæsentligt. Ud fra årsregnskaberne og revisionspåtegningen, er det ikke muligt at konkludere om dette er tilfældet. Det kan dog også have påvirket positivt, hvilket så skulle være nævnt, som angivet i IAS 10.

For HMK Bilcon og Systems Cleaners er COVID-19 ikke indtruffet på revisionspåtegningens dato og man har derfor ikke kunnet forholde sig til konsekvenserne heraf. Det var det til gengæld på Jesn Holdings årsregnskabs revisionspåtegningens dato, hvorfor revisoren skal forholde sig til efterfølgende begivenheder frem til revisionspåtegningens dato og hertil sørge for indregning af dattervirksomhederne. Ved Brüel Systems, var der også kendskab til COVID-19 på revisionspåtegningens dato, og de efterfølgende begivenheder fremgår kun i ledelsesberetningen således:

”Året 2020 startede godt både ordreindgangsmæssigt og resultatmæssigt, hvilket dog blev bremset af Coronavirus (COVID-19). Tre måneders delvis nedlukning pga. Coronavirus, blev brugt til forstærket indsats omkring produktudvikling og interne optimeringer, herunder omfattende dokumentation og standardisering. Pt. står selskabet med en fuld ordrebog, og kan se et godt stykke ind i 2021” (Årsregnskab 2019 Brüel Systems:10).

Heri beskriver Brüel Systems at de har været lukket ned i tre måneder, men at de samtidig har opnået en fuld ordrebog efterfølgende. Derved kan det tyde på at COVID-19 eventuelt har haft en positiv indvirkning på Brüel Systems. For Jesn Holding, er de efterfølgende begivenheder, som ved Brøndby IF, betragtet som ikke-regulerede, da det drejer sig om begivenheder, der vedrører forholdet COVID-19, der er opstået efter statusdagen. For at årsregnskabsbruger opnår tryghed og tillid til at årsregnskabet er retvisende, burde Jesn

Holding have angivet konsekvenserne af COVID-19 tydeligere i noten for efterfølgende begivenheder. Hertil burde de konkret have beskrevet betydningen heraf.

I og med Jesn Holding har udnyttet forlængelsen, med hensyn til indsendelsen af årsregnskabet til Erhvervsstyrelsen, skal revisoren ifølge ISA 315, være opmærksom i sin revisionsplanlægning på at de efterfølgende begivenheder samtidigt er forlænget. Det forventes derudover at der er opnået større klarhed over COVID-19 konsekvenserne, idet revisoren, ledelsen og bestyrelsen har haft længere tid til at få dannet sig et overblik over konsekvenserne. Derved skal revisoren i sin revisionsplanlægning, således have fokus på de efterfølgende begivenheder. Hertil skal revisoren for Jesn Holding også revidere de underliggende virksomheder i koncernen, for at se om indregningen af de underliggende virksomheder er korrekt indregnet i årsregnskabet. Derved skal revisoren revidere de efterfølgende begivenheder, der er indtruffet for de underliggende virksomheder. At Brüel Systems ikke er færdigt revideret på revisionspåtegningssdatoen for Jesn Holding, kan skabe en problemstilling. Hvis Brüel Systems oplever en efterfølgende begivenhed efter aflæggelse af årsregnskabet for Jesn Holding, vil dette ikke blive behandlet i Jesn Holdings årsregnskab.

På revisionspåtegningssdatoen for Jesn Holdings årsregnskab, er det svært at sige, om årsregnskabet angiver et retvisende billede for en årsregnskabsbruger, idet årsregnskaberne for dattervirksomhederne ikke alle er offentliggjorte på dette tidspunkt. Der er kendskab til hvilken betydning COVID-19 har for virksomheden og dattervirksomhederne, på Jesn Holdings revisionspåtegningssdato, og det er beskrevet i ledelsesberetningen i årsregnskabet. Derved kan årsregnskabet være retvisende for dattervirksomhederne HMK Bilcon og Systems Cleaners, men idet Brüel Systems ikke har offentliggjort deres årsregnskab, da Jesn Holding offentliggør sit, er det svært at definere om Jesn Holdings årsregnskab er retvisende. Årsregnskabsbruger kan være i tvivl om, Brüel Systems er behandlet korrekt i årsregnskabet for Jesn Holding, når Brüel Systems årsregnskab først indleveres en måned efter Jesn Holdings.

5.1.5 Scandic Hotels Group AB

Hotelvirksomheden Scandic Hotels Group AB (herefter benævnt Scandic Hotels) er en svensk virksomhed, der er registreret på den svenske børs på Medium Cap Market (Nasdaqomxnordic (2)). Derved er der mange forskellige ejere af aktien. Scandic Hotels hovedaktionær består af Stena, der ejer 19,9 % af aktierne i Scandic Hotels (Scandic Hotels (1)). Ligesom ved Brøndby IF og Georg Jensen, er ledelse og bestyrelse ikke de samme personer for Scandic Hotels. Derved er revisors rolle den samme for disse virksomheder. Scandic Hotels er indenfor hotel branchen og har hoteller i hele norden, hvorfor de agerer på det danske med marked og har en særligt stor andel i Sverige og Norge. Revisoren for Scandic Hotels anses for værende uafhængig, idet vedkommende har ageret som revisor for dem siden 2012.

Den 12. maj 2020 afgav revisoren sin revisionspåtegning, og Scandic Hotels offentliggjorde årsregnskabet på deres hjemmeside den 25. maj 2020 (Scandic Hotels (2)). Der er for årsregnskabet afgivet en blank revisionspåtegning, hvor revisionen ikke har givet anledning til ændringer. Generalforsamlingen afholdes den 15. juni 2020, hvor årsregnskabet bliver godkendt (Scandic Hotels (3)). Der udsendes en fondsbørsmeddelelse den 20. maj, hvor kvartalsregnskabet, for første kvartal, offentliggøres med en reviewpåtegning på kvartalsregnskabet (Scandic Hotels (4)). Årsregnskabsbruger har heraf en forventning til at revisor har revideret, efterfølgende begivenheder frem til årsregnskabet er offentliggjort.

I Scandic Hotels årsregnskab fremgår det i ledelsesberetningen samt noten for de efterfølgende begivenheder, at der er lanceret et nyt brand kaldet Scandic GO den 18. februar 2020. Der er desuden en beskrivelse af COVID-19, hvor der angives hvilken betydning, det har haft i perioden efter statusdagen frem til revisionspåtegningens dato. Som følge af COVID-19 konsekvenserne, har Scandic Hotels sendt medarbejdere hjem samt søgt kompensation. I Danmark blev der, den 15. marts 2020, mulighed for at modtage kompensation for hjemsendte medarbejdere, som følge af COVID-19 restriktionerne, hvilket Scandic Hotels har benyttet sig af og angivet i deres årsregnskab (Regeringen (2)). Derudover har COVID-19 også påvirket de immaterielle anlægsaktiver, hvor Scandic Hotels i deres efterfølgende begivenheder nævner at den stærkt forværende forretningssituation for dem, indikerer at der kan være behov for værdiforringelse og dermed nedskrivning af de immaterielle aktiver. De kommenterer samtidig hertil at arbejdet med at teste behovet for denne værdiforringelse er begyndt, men ikke er afsluttet på tidspunktet for indsendelsen af årsregnskabet til offentliggørelse, hvorfor den ikke er foretaget for dette årsregnskab (Årsregnskab 2019 Scandic Hotels:133). Ved at der i årsregnskabet henledes på at der er indikation på nedskrivningsbehov, som ikke er foretaget, tyder det på at Scandic Hotels ikke har behandlet de efterfølgende begivenheder korrekt. Det skyldes at ledelsen burde have indarbejdet det interne materiale i årsregnskabet, således det var offentliggjort for årsregnskabsbruger.

Bestyrelsen har på et ekstraordinært bestyrelsesmøde, den 16. marts 2020, tilbagetrukket deres forslag, for årsregnskabet 2019, omkring udbetaling af udbytte til aktionærer. Herudover har den finske domstol afvist et krav omkring Scandic Hotels beskatning, og der er ikke afklaring om afgørelsen skal ankes eller accepteres. Samtidig er der vedtaget aktieforhøjelse på 1,75 milliarder SEK, og der er udvidet med en ny kreditfacilitet på 1,15 milliarder SEK (Årsregnskab 2019 Scandic Hotels:133). De efterfølgende begivenheder vedr. aktieemission, ny kreditfacilitet og tilbagekaldelsen af udbytte, er som tidligere beskrevet ved Brøndby IF, med til at bekræfte at Scandic Hotels er *going concern*. Det er ikke-regulerende begivenheder, idet de vedrører forhold, der er opstået efter statusdagen. Lanceringen af Scandic GO og COVID-19 konsekvenserne anses også for værende ikke-regulerende begivenheder, da det er begivenheder der sket efter statusdagen. Den finske domstol er derimod en regulerende begivenhed, da det er en efterfølgende begivenhed der vedrører forhold, der eksisterede på statusdagen og derfor kan henføres til årsregnskabet og skal indarbejdes i årsregnskabs-tallene.

I revisionspåtegningen fremgår det at Key Audit Matters er efterfølgende begivenheder, hvilket skyldes revisor har forholdt sig til ISA 315 planlægning af revision, og løbende har forholdt sig til planlægningen. *Going concern* og immaterielle anlægsaktiver nævnes sammen med efterfølgende begivenheder, som Key Audit Matters (Årsregnskab 2019 Scandic Hotels:137). De bliver nævnt, idet de er vigtige revisionsområder for Scandic Hotels, hvor Scandic Hotels har været presset likviditetsmæssigt grundet COVID-19, og de efterfølgende begivenheder har haft en stor indvirkning på disse områder. Ved Key Audit Matters nævnes der hvilken betydning det har, og hvilke efterfølgende begivenheder, der er indtruffet, samt hvad revisor har modtaget af revisionsdokumentation. Der beskrives således ved *going concern*, at revisoren har fået ledelsens businessplan frem til år 2022, hvor der er taget stilling til COVID-19s indvirkning herpå. Derved tyder det til at revisoren har udfordret, testet og udarbejdet følsomhedsanalyse på business planen, for at kunne efterprøve den og efterleve god revisorskik. Derudover har revisoren fået bekræftelse på de store aktionærer vil være med i aktieemissionen, og der er opnået en bekræftelse på den nye kreditfacilitet. På den måde opnår revisoren bekræftelse af de efterfølgende begivenheder, samt at Scandic Hotels kan betragtes som *going concern*. Der beskrives i note 14 og Key Audit Matters hvordan ledelsen har taget stilling til nedskrivningsbehov. Heri beskrives at der er lavet fremtidigt budget, med en forventet stigning i omsætning mv. Som tidligere nævnt, er der angivet at der ikke er behov for nedskrivning, men samtidig er der kendskab til at der muligvis er behov herfor grundet COVID-19s konsekvenser, men at arbejdet hermed ikke var færdiggjort da årsregnskabet blev godkendt.

Revisoren har således i forbindelse med sin revision af de immaterielle anlægsaktiver og efterfølgende begivenheder, udfordret ledelsens beregninger, modeller og antagelser. Hertil har revisoren sammenholdt det med tilgængeligt eksternt information og foretaget en følsomhedsanalyse af nedskrivningsbehovet. Revisoren har dermed haft stort fokus på revisionen af efterfølgende begivenheder, og ud over nedskrivningsbehovet efter COVID-19, er der opnået tilstrækkeligt revisionsbevis. Det tyder således på at revisoren har forsøgt at efterleve god revisorskik, men at det ikke opnås, da alt materialet ikke har været tilgængeligt for revisoren, og arbejdet med nedskrivningsbehovet ikke var færdigt, og derfor ikke er taget forbehold for i revisionspåtegningen.

I Scandic Hotels årsregnskab er der beskrevet en del omkring efterfølgende begivenheder og betydningen heraf, både i ledelsesberetningen, noterne og Key Audit Matters. Det er derved med til at skabe et retvisende billede for årsregnskabsbruger, og derved antages det at revisor har forholdt sig til efterfølgende begivenheder frem til sin revisionspåtegning. Dog bliver årsregnskabet ikke retvisende, idet nedskrivningsbehovet på immaterielle anlægsaktiver ikke er færdig lavet med de nye forudsætninger omkring COVID-19. Årsregnskabsbruger vil heraf undre sig over hvorfor dette ikke er gjort. Samtidig udsendes første kvartalsregnskab for 2020, den 20. maj 2020, hvori der er indarbejdet et nedskrivningsbehov samt revisoren har afgivet en reviewpåtegning på kvartalsregnskabet. Det virker derfor besynderligt for årsregnskabsbruger, at

årsregnskabet offentliggøres den 25. maj 2020, men med revisionspåtegning den 12. maj. Hvorfor har revisoren, ledelsen og bestyrelsen så ikke kunnet færdiggøre arbejdet med nedskrivningsbehovet, når det var på kvartalsregnskabet den 20. maj 2020. Derved bliver årsregnskabet ikke set som værende et retvisende billede, og årsregnskabsbruger vil kunne træffe forkerte beslutning ud fra årsregnskabet.

5.1.6 Delkonklusion

Ud fra analysen af det arbejde udvalgte revisorer har udført, belyses det at størstedelen af revisorerne behandler efterfølgende begivenheder, korrekt i deres revision. Der er dog angivet nogle revisorer, der inden årsregnskabet er godkendt på generalforsamlingen, har oplevet efterfølgende begivenheder, der ikke var beskrevet i årsregnskabet, hvilket er problematisk, da det burde være behandlet. Dette er Brøndby IF eksempel på, da de ikke angiver noget om COVID-19 konsekvenserne i og med det ikke havde indflydelse på årsregnskabet på revisionspåtegningens dato. Brøndby IF udsendte dog kort tid efter generalforsamlingen, en fondsbørsmeddelelse omkring suspendering af forventningerne til årsregnskabet 2020. Så længe årsregnskabet ikke er offentliggjort, har ledelsen mulighed for at udarbejde et nyt, og revisor har mulighed for at angive sin revisionspåtegning for værende betydningsløs. Herved har årsregnskabsbruger en forventning om at efterfølgende begivenheder, er behandlet indtil årsregnskabet sendes til offentliggørelse ved Erhvervsstyrelsen.

Det er forskelligt hvorledes de efterfølgende begivenheder beskrives i forhold til detaljer og præcisering i de fem udvalgte årsregnskaber. På revisionspåtegningens dato har størstedelen af revisorerne overholdt god revisorskik, idet der ikke var indtruffet efterfølgende begivenheder, som revisorerne ikke har revideret. Årsregnskaberne angiver beskrivelsen af de efterfølgende begivenheder, og det tyder på at revisor har samarbejdet med ledelsen for at tage stilling til de efterfølgende begivenheder. Dog har Arnold Busck, Jesn Holding og Scandic Hotels revisorer muligvis ikke overholdt god revisorskik på revisionspåtegningens dato, idet der var indtruffet efterfølgende begivenheder, som ikke behandles i årsregnskaberne og revisorerne fremhæver det ikke i revisionspåtegningerne. For Arnold Busck er den efterfølgende begivenhed det nye IT-system, som ikke er færdig implementeret. Der anvendes ressourcer på det efter statusdagen, som burde være nævnt i efterfølgende begivenheder da det nye IT-system har været langtid undervejs, og det er samtidig en essentiel del af Arnold Buscks forretning. Jesn Holding har for deres årsregnskab indregnet Brüel Systems inden at Brüel Systems årsregnskab er færdigt revideret, og der kan derfor komme yderligere efterfølgende begivenheder fra denne dattervirksomhed, som koncernårsregnskabet skulle have forholdt sig til. Scandic Hotels har i deres årsregnskab beskrevet, at der ikke er sket nedskrivning af immaterielle anlægsaktiver, som der burde, grundet at arbejdet med det ikke var færdigt da årsregnskabet skulle aflægges. Samtidig har revisoren i sin revisionspåtegning nævnt at efterfølgende begivenheder og immaterielle anlægsaktiver er Key Audit

Matters, hvorfor revisoren har et øget fokus herpå. Revisoren har afgivet en blank revisionspåtegning, på trods af at der nævnes at nedskrivningsarbejdet ikke er færdigt. Dette er problematisk, da revisoren burde have nævnt det i sin revisionspåtegning.

Flere af virksomhederne har oplevet at der efter revisionspåtegningsdatoen og inden generalforsamlingen, hvor årsregnskabet skulle godkendes, indtraf efterfølgende begivenheder, der kan have påvirkning på årsregnskabet og revisionspåtegningen. Her har revisor, som tidligere beskrevet, ikke en pligt til at revidere det, da det er efter revisionspåtegningen. Revisor har dog pligt til at revidere, hvis revisor får kendskab til forhold, der kan ændre revisionspåtegningen, og det må antages for Brøndby IF at være tilfældet.

Analysen belyser at der i arbejdet med årsregnskaberne er hændt mange efterfølgende begivenheder, som konsekvens af COVID-19. Dette har revisorerne skulle have fokus på, hvortil det til tider har været svært for revisorerne at navigere i.

5.2 Analyse 2

Som beskrevet i operationaliseringen udarbejdes analyse 2, for at kunne besvare specialets andet underspørgsmål, omhandlende hvilke overvejelser revisor gør sig i forbindelse med at skulle revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. Besvarelsen tager udgangspunkt i specialets primære empiri, i form af de foretagne interviews med tre udførende revisorer (herefter omtalt som respondenter). Analysen vil præsentere resultaterne af interviewene, og ud fra respondenternes egne udsagn analyseres, hvordan det har været for revisor at udføre revisionen af efterfølgende begivenheder, med COVID-19 som uforudset hændelse.

I forhold til hvordan respondenterne forholder sig til deres rolle som revisor, fremgår det af interviewene, at de ikke har så stort et fokus på deres rolle. Når respondenterne bliver spurgt ind til deres rolle, beskriver de derimod hvordan selve revisionen foregår. I og med respondenterne i interviewene ikke angiver deres rolle, tyder det til respondenterne tager deres rolle og ansvar for givet i forhold til hvad det indbefatter, samt anser rollen for værende noget, der er indforstået overfor interviewer. Derved mener respondenterne, at udførslen af revisionen af årsregnskabet, er hvad de bibringer til et årsregnskab, og at deres rolle hermed er indforstået overfor årsregnskabsbruger.

Samtlige respondenter fremhæver, at der var et stort fokus på de efterfølgende begivenheder for årsregnskaberne 2019. Derfor har respondenterne i deres revision haft en større bevågenhed, over hvilken betydning de efterfølgende begivenheder har haft for virksomhederne, og deraf deres revision. R1 kommenterer: *"Der var jo rigtig stor fokus på det sidste statussæson. Rigtig stort fokus. Få et kendskab til hvordan den konkrete virksomhed er påvirket af det her. (...) Og en problematik om at oplyse det i ens rapport, hvis der er sket noget væsentligt."* (Bilag 2.0 R1, S:7). R1 har derfor oplevet, at der var et stort fokus på de efterfølgende begivenheder. Hertil har R1 opnået klarhed over hvilke efterfølgende begivenheder, der havde påvirkning på virksomhedernes årsregnskaber, men påpeger samtidig, at det har været problematisk at angive væsentligheden heraf i sin revisionspåtegning. Omkring problematikken om oplysning af de efterfølgende begivenheder, mener R1 at det var svært at gennemskue hvilke konsekvenser de efterfølgende begivenheder havde. R3 supplerer: *"(...) man vidste ikke rigtig, hvad vej det gik, fordi det hele lige var lidt mere uforudseligt eller uforventeligt, eller at man ikke rigtig kunne spå om fremtiden"* (Bilag 4.0, R3, S:25). Derved havde R1 og R3 svært ved at revidere efterfølgende begivenheder, grundet COVID-19. Det var nærmest umuligt at forudsige konsekvenserne, på det tidspunkt COVID-19 konsekvenserne ramte Danmark i marts 2020. Respondenterne kunne derfor ikke altid få et overblik over betydningen af de efterfølgende begivenheder, og derfor blev revisions- og regnskabsafslutningen udskudt så længe, det var muligt. R3 pointerer: *"(...) de brancher, der var væsentligt påvirket af det, der blev det jo nærmest for en side af sagt, vi skubber den lige så lang tid som muligt"* (Bilag 4.0, R3, S:25). Hermed mener R3 således at ved de brancher, der var ramt af COVID-19

konsekvenserne, blev revisions- og regnskabsafslutningen udskudt, i forhåbning om at kunne opnå bedre forudsætninger for revisionen af de efterfølgende begivenheder, da der forventes en bedre indsigt i konsekvenserne med tiden.

I henhold til det øgede fokus på efterfølgende begivenheder, forklarer R3: *"Ja, der fik vi op til flere timers intern undervisning i, hvad vi skulle være obs på, og ajourføring af de pågældende - templates og forms, vi skulle igennem, og en mere udførlig og mere konkret bekræftelses mail og andet, som ligesom skulle sendes ud"* (Bilag 4.0, R3, S:27). Hertil tilføjer R1 og R2, at de også fik kurser omkring efterfølgende begivenheder og hvordan de skulle forholde sig hertil. Derved havde respondenternes arbejdsgivere, revisionsvirksomhederne, forsøgt at imødekomme, at årsregnskabsbruger eventuelt forventede at revisor havde yderligere fokus på revisionen af efterfølgende begivenheder, grundet COVID-19. R1 angiver: *"(...) Der er jo positivt meldt ud fra Erhvervsstyrelsen, at der er forventninger til at man forholder sig til Corona og hvilken indvirkning det har i årsrapporterne"* (Bilag 2.0, R1, S:8). R1 har således kendskab til forventningen fra Erhvervsstyrelsen, om at revisor skal forholde sig til COVID-19 konsekvenserne i årsregnskaberne for 2019. Derfor har respondenternes revisionsvirksomheder forsøgt at mindske præstationskløften, ved at respondenterne var bedre oplyst med hensyn til revision af efterfølgende begivenheder.

Respondenterne lægger vægt på at de i deres revision, forholder sig til kunden i deres planlægning, samt løbende forholder sig til planlægningen igennem revisionen. R2 fremhæver dette i citatet: *"Planlægningen det er jo sådan en løbende proces, men den får en god tur i starten af processen og så bliver den tilpasset lidt løbende undervejs"* (Bilag 3.0, R2, S:14). Hermed er planlægningen for respondenterne en stor andel i starten af revisionen, hvor selve revision og hvordan den udføres mv. planlægges. Herefter sker der således kun tilpasning undervejs af planlægningen, hvis der opstår noget undervejs der er unormalt og ikke forventet. Dertil siger R2: *"(...) jeg tror ikke, at man har lavet de store ændringer i revisionsplanen, områder osv. Man har måske lige tilføjet et par linjer i sit revisionsmemo til det, som efterfølgende, hvis man har gjort det. Og jeg skal heller ikke udelukke, at der er nogen, hvor man ikke har gjort det"* (Bilag 3.0, R2, S:17). R2 giver hermed udtryk for at det kan hænde, at planlægningen ikke altid er sket løbende. Derved mener R2 at hvis revisionen næsten er færdig, og der kun mangler det afsluttende revisionsmateriale, så er der ikke fokus på planlægningen.

Samtlige respondenter påpeger, at det er vigtigt at have en god dialog med ledelsen af virksomheden, omkring de efterfølgende begivenheder. R1 udtrykker følgende om samarbejdet med ledelsen: *"(...) det er super vigtigt, at være tæt på kunderne så at sige"* (Bilag 2.0, R1, S:12). R3 tilkendegiver hertil: *"(...) Det er svært for os at finde de ting, der ikke er oplyst, eller vi ikke er gjort opmærksom på, selvom at vi jo gør i øst og vest, for at se, om vi kan finde noget selv"* (Bilag 4.0, R3, S:29). Derved mener R3 at ledelsen har ansvaret for årsregnskabet, og hertil indblikket i at kunne se konsekvenserne for virksomheden af de efterfølgende begivenheder,

da respondenterne ikke er en del af den daglige drift. Ud fra udsagnene analyseres det frem til at et godt samarbejde med ledelsen, samt at ledelsen prioriterer de efterfølgende begivenheder, er vigtig for respondenterne i revisionen. Derudover pointerer R2: *"Jeg er meget opmærksom på at få så mange objektive ting som muligt, og ikke kun læne mig op ad ledelsen (...)"* (Bilag 3.0, R2, S:15). R2 har derved fokus på at der opnås objektivt revisionsdokumentation, så revisionsdokumentation ikke kun er bygget op omkring virksomhedens udtalelser og materialer. Herved mener R2 at revisorer skal forholde sig kritisk til ledelsens udsagn, og det materiale, der opnås fra ledelsen.

Respondenterne har derudover fokus på om de efterfølgende begivenheder har indvirkning på årsregnskabet, og på hvilken måde. R1 lægger angiver hertil: *"(...) om de er blevet bekendt med nogle regulerende eller ikke-regulerende begivenheder, som enten skal oplyses eller have en indvirkning på tallene"* (Bilag 2.0, R1, S:6). Herved mener R1, at de efterfølgende begivenheder både kan være regulerende og ikke-regulerende begivenheder, og har fokus på det i revisionen, og heri også hvordan det skal behandles i årsregnskabet. R3 udtrykker følgende omkring positiv påvirkning af en efterfølgende begivenhed:

"Det blev nok lidt mere nedprioriteret, da man sagde, det var nok også noget, der var kommet alligevel. Man gav ikke så meget Corona skylden for det, når det var opadgående, men det var mest dem, der var nedadgående... Man havde selvfølgelig vundet nogle aftaler, som jo kun kom, fordi der havde været Corona. Så det var mest i den negativt ladede påvirkninger, der er blevet oplyst" (Bilag 4.0, R3, S:28).

Herved mener R3, at der i årsrapporterne er mere fokus på at få beskrevet de negative påvirkninger, de efterfølgende begivenheder har, end de positive. En positiv påvirkning på efterfølgende begivenheder er for R3 ikke anset, som værende relevant for årsregnskabsbruger, hvorfor der ikke er fokus på om de efterfølgende begivenheder kan have en positiv effekt.

Respondenterne har i deres revision overvejsler omkring hvornår revisionen af efterfølgende begivenheder skal afsluttes. R3 pointerer:

"I den optimale verden, så skal det være nogle få dage inden man underskriver det. Helst følge det op helt indtil. Det er det oftest ikke i praksis, men der er det sådan, hvis man skriver under om fredagen, så skal man helst have gennemgået den her tjekliste, onsdag og torsdag op til. Også for lige at have lidt at løbe på, så man ikke bliver ramt af, at man ikke har sin dokumentation færdig til tiden" (Bilag 4.0, R3, S:24).

R3 mener herved, at i den optimale verden, bør revisionen først afsluttes på revisionspåtegningdatoen, hvilket kan være svært i praksis. Heri ligger en problematik i at det kan være svært i praksis at gøre som angivet i teorierne og lovteksterne, på trods af at revisorerne har kendskab til hvad de bør gøre. Revisorerne har i deres arbejde mange revisioner i gang på samme tid, og årsregnskabet skal inden godkendelse, også

gennemgås af erklæringsrevisor, som ligeledes har mange revisioner i gang. Hermed er det i praksis svært at udføre revisionen af efterfølgende begivenheder på samme dato som revisionspåtegningensdatoen. Derfor vil der i praksis ofte være nogle dage mellem revisionen afsluttes af revisor og revisionspåtegningensdatoen. Heraf skal revisor være opmærksom på, at der ikke går for lang tid mellem revisorens egen udførsel af revisionen og erklæringsrevisors gennemgang af det udførte arbejde, da der ellers kan opstå efterfølgende begivenheder, som revisor ikke får forholdt sig til i perioden imellem. Dette bakker R1 og R2 op omkring, idet de nævner at revisionen af efterfølgende begivenheder afsluttes så tæt på revisionspåtegningensdatoen som muligt.

R3 vurderer at der skete meget under revisionen af årsregnskaberne 2019, hvor der var en del usikkerheder omkring COVID-19 konsekvenserne, og hvilken påvirkning det havde for virksomhederne. Samtidig påpeger R3 at denne situation med COVID-19, understreger vigtigheden i at revisor skal forholde sig til efterfølgende begivenheder, så tæt på revisionspåtegningensdatoen, som det er muligt. R3 fremhæver: *"(...) på de bestyrelsesmøder, hvor revisor deltager for dem, og godkender regnskabet, så er der jo igen der, en forespørgsel til den samlede bestyrelse, som sidder der, er der sket et eller andet – der skal nås at indarbejdes i det regnskab man er lige ved godkende"* (Bilag 4.0, R3, S:23). Herved mener R3 at en fremgangsmåde, for at der er forholdt sig til de efterfølgende begivenheder helt frem til revisionspåtegningensdatoen, kunne være at revisor deltager i bestyrelsesmødet når regnskabet godkendes. Ved at revisor deltager i bestyrelsesmøder hvor godkendelse af årsregnskabet finder sted, kan revisor spørge ind til efterfølgende begivenheder og herved sikres at der er udført handlinger indtil revisionspåtegningensdatoen, mener R3. R1 og R2 supplerer hertil og angiver at det samtidig er vigtigt at revisor forholder sig til det revisionsdokumentation, der er indhentet i revisionen. Heri kan det ses om der er sket ændringer til forhold til når revisionen afsluttes. Derved har respondenterne fokus på at deres revision af efterfølgende begivenheder, ikke er på et gammelt grundlag. Herved skal revisor være sikker på om der er forholdt sig til alle efterfølgende begivenheder frem til revisionspåtegningensdatoen. Dette påpeger R1 ved citatet: *"(...) at man lige genopfrisker noget af det, man har lagt i graven"* (Bilag 2.0, R1, S:11). Samtidig giver R3 udtryk for at grundet stor usikkerhed mht. COVID-19 konsekvenserne, blev revisions- og regnskabsafslutninger udskudt, for at få en større sikkerhed for betydningen af de efterfølgende begivenheder. Det har derved været svært som revisor at sikre alle efterfølgende begivenheder er blevet forholdt sig til, grundet COVID-19. Ved udskydelse af revisions- og regnskabsafslutningen, var der mulighed for at danne et bedre overblik. Dog bliver perioden for de efterfølgende begivenheder således også forlænget. R3 udtaler: *"(...) jeg ved godt på et eller andet tidspunkt skal man trække en streg i sandet. Men man skubber den så lang tid, som det er muligt, i forhold til at overholde frister og andet"* (Bilag 4.0, R3, S:25). Derved udtrykker R3, at hvis der er en stor usikkerhed omkring betydningen af de efterfølgende begivenheder, er det bedre at udskyde revisions- og regnskabsafslutningen, hvis det er muligt i forhold til at overholdelse af frister mv.

Respondenterne har ikke det store fokus på, hvad der skal til for at revisionen er i overensstemmelse med god revisorskik. R2 kommenterer hertil: *"(...) der er nogen, der har taget stilling til, at det er det her, vi skal*

igennem, og det må vurderes at være god skik, og så forholder jeg mig objektivt og ordentligt" (Bilag 3.0, R2, S:18). Respondenterne mener at de er hjulpet på vej af de interne hjælpeværktøjer og arbejds papirer, som deres revisionsvirksomheder har udarbejdet. Derudover mener R2 at det er revisionsvirksomhedernes opgave, at respondenterne bliver holdt opdateret med hvad, der kræves udført i en revision. R2 siger: *"Forhåbentlig skulle vi gerne være hjulpet af at det revisionsværktøj vi har, bliver opdateret hvis der sker væsentlige ændringer til lovgivningen"* (Bilag 3.0, R2, S:18). Derved har revisionsvirksomhederne et ansvar til at få opdateret hjælpeværktøjerne og arbejds papirerne, så de er i overensstemmelse med hvad, der opfattes som god revisorskik. Herudover bør revisionsvirksomhederne undervise respondenterne i hvad, der skal til for at revisionen er i overensstemmelse med revisionsvirksomhedernes opfattelse af god revisorskik, hvilket respondenterne også har en oplevelse af bliver gjort.

I forhold til det retvisende billede, har R3 har forholdt sig til det, i og med vedkommende har været nødsaget til at udskyde regnskabs- og revisionsafslutningen, da der var stor usikkerhed i forbindelse med COVID-19 konsekvenserne. R3 udtaler: *"(...) jo længere tid man venter, jo flere ting er der, man kan få indarbejdet, og jo mere retvisende bliver regnskabet af den grund"* (Bilag 4.0, R3, S:25). Ved at udskyde færdiggørelsen af årsregnskabet mener R3, at der er dannet et bedre grundlag for at årsregnskabet kan give et retvisende billede. Herved er der en bedre forudsætning for at klarlægge konsekvenserne af de efterfølgende begivenheder, hvilket R1 og R2 erklærer sig enige i. R3 fremhæver hertil at det samtidig er nødvendigt at revisor fastsætter et tidspunkt, for hvornår revisionen afsluttes, således det ikke bliver en uendelige proces, for at få alt med i revision: *"(...) jeg ved godt på et eller andet tidspunkt skal man trække en streg i sandet. Men man skubber den så lang tid, som det er muligt, i forhold til at overholde frister og andet"* (Bilag 4.0, R3, S:25). Derved mener R3 ikke det er muligt at få alt rapporteret, men det centrale er at årsregnskabet skal give et retvisende billede.

Ved udførelsen af revision, er R3 opmærksom på hele tiden at forholde sig til om revisionsmaterialet giver anledning til ændring i årsregnskabstallene, netop for at revisionen angiver et retvisende billede. R3 udtaler:

"(...) havde ikke fokus på om der var det noget, man skulle være obs på. Nu skulle man bare have tingene lukket ned, og så tog man lige og fik bremsset op, inden man gik i gang, og sagde, har vi egentlig styr på det her? Og det fik vi så, fordi man ligesom kiggede tilbage på det og sagde, hov, hov, der er et eller andet helt galt her. Det skal vi lige have oplyst på en anden måde i regnskabet, og ligesom have gjort regnskabsbruger opmærksom på, at der er nogle betingelser eller andet, der skal være opfyldt, for at den her sag - det her regnskab... at den lever op til de krav, der skal være, for at få belyst de efterfølgende begivenheder" (Bilag 4.0, R3, S:24).

Herved pointerer R3 at der kan opstå problemstillinger i revisionen, hvis der er mere fokus på at få afsluttet årsregnskabet, og de enkelte områder, end at årsregnskabet angiver et retvisende billede. Derfor mener R3

at det er vigtigt løbende at stoppe op, og forholde sig til revisionen og tilse om der er ændringer, der skal foretages.

5.2.1 Delkonklusion

Ved denne analyse er der skabt en forståelse af, hvad respondenterne gør af overvejelser i deres revision af efterfølgende begivenheder. Respondenterne har fokus på planlægningen af revisionen, samt at planlægningen også finder sted og forholdes til løbende i selve revisionen af de efterfølgende begivenheder. I planlægningen af revisionen bør der fokuseres på hvem kunden er, samt hvad kendskab man som revisor har til kunden, og derved hvilken forståelse man har for risikoen i revisionen. Samtlige respondenter pointerer her til, at det er vigtigt at have en god dialog og et samarbejde med ledelsen af virksomheden, omkring de efterfølgende begivenheder. Dette skyldes ledelsen har indblikket og kendskabet til virksomheden og heraf har et bedre grundlag for at angive konsekvenserne af de efterfølgende begivenheder for virksomheden, end revisor har, da revisor ikke er en del af virksomhedens daglige drift. Hertil angiver respondenterne også at de i deres revision er blevet hjulpet af deres interne hjælpeværktøjer og arbejdspapirer fra revisionsvirksomhederne, og heraf har meget tiltro til disse. Det er også hjælpeværktøjerne og arbejdspapirerne, der angiver hvad god revisorskik er for respondenterne. Derved skal revisionsvirksomhederne være opmærksomme på dette, og holde det opdateret, samt undervise i det. Respondenterne gør sig løbende overvejelser, i forhold til om resultaterne af revisionen af de efterfølgende begivenheder har indvirkning på årsregnskabet, for at tilsikre at der revideres på det rigtige grundlag. Derudover forholder respondenterne sig til hvornår revisionen afsluttes, og hvornår revisionen af efterfølgende begivenheder skal afsluttes, samt om der skal indhentes ny dokumentation. Hvis der er stor usikkerheder i indregningen af efterfølgende begivenheder, bør afslutningen af regnskabet og revisionen udskydes, hvis det er muligt mht. frister mv., således der er mere klarhed over hvilken betydning de efterfølgende begivenheder har.

6.0 Diskussion

Der er i specialet indhentet og analyseret empiri, i forhold til hvordan udvalgte revisor har arbejdet med efterfølgende begivenheder, og hvilke overvejelser revisor gør sig i revisionen af efterfølgende begivenheder. Analyserne i specialet illustrerer ikke, hvilke parametre revisor kan arbejde med, for at få bedre forudsætninger, for at sikre god revisorskik ved revisionen af efterfølgende begivenheder. Herved vil afsnittet tage afsæt i analyserne, og inddrage revisornævnsager for derved at kunne diskutere parametrene.

Analyse 1 afspejlede at revisors rolle, for de udvalgte virksomheder var forskellige i forhold til virksomhederne, idet at forventningerne til revisors arbejde var anderledes alt efter virksomhedstypen og interesserne. Derved skal revisor være opmærksom på dette når revisionen foretages, og derfor er forventningskløften heller ikke den samme, i og med at revisors rolle ikke er ens i de forskellige virksomheder. Samtidig fremgår det af analyse 2, at respondenterne ikke gør sig de store overvejelser omkring deres rolle som revisor, da de i stedet for tager rollen og deres ansvar forgiven. Respondenterne antager at deres rolle, er at revidere årsregnskaber samt arbejdet hermed. Med hensyn til uafhængighed til virksomheden, forholder respondenterne sig dog ved at de følger deres revisionsvirksomheds hjælpeværktøjer og arbejdspapirer herom.

I analyse 2 har samtlige respondenter fokus på, at det er vigtigt at have en god dialog og et samarbejde med ledelsen af virksomheden, omkring de efterfølgende begivenheder. R1 pointerer: *"(...) det er super vigtigt, at være tæt på kunderne så at sige"* (Bilag 2.0, R1, S:12). Herved påpeger R1 at det er vigtigt at der er et godt samarbejde mellem revisor og ledelsen, hvilket skyldes ledelsen har indblikket og kendskabet til virksomheden, og heraf har et bedre grundlag for at angive konsekvenser af de efterfølgende begivenheder for virksomheden, end revisor har, da revisor ikke er en del af virksomhedens daglige drift. Som analyse 2 angiver, har revisor ikke en chance for at kunne revidere efterfølgende begivenheder, hvis ikke ledelsen samarbejder med revisor omkring revisionen af efterfølgende begivenheder. Heraf vil der kunne opstå problemstillinger omkring Principal-agent forholdet, hvis Agenten (ledelsen) tilbageholder oplysning for Principalen (bestyrelsen) og Auditor (revisor), hvor revisor er hyret ind for at mindske risikoen herfor. På den måde får revisor ikke udført sin rolle, hvis der er tilbageholdes oplysninger fra Agenten. Respondenterne har af den grund stor fokus på at opnå et godt samarbejde med ledelsen, for derved at sikre sig at der opnås egnet revisionsdokumentation.

Ud fra respondenternes udsagn, skal revisor have fokus på hvem kunden er, og deraf hvad de skal være opmærksomme på i forhold til risikoen deri. R2 udtrykker: *"(...) en bredere dialog, det første år"* (Bilag 2.0, R1, S:20). Derved skal revisor, specielt det første år revisionen udføres for kunden, være mere opmærksomhed på at få et samarbejde med ledelsen, og opnå en dialog med ledelsen. Ved analyse 1 fremgår det at

revisorerne har haft et længere samarbejde med ledelsen for alle udvalgte virksomheder, og heraf antages det at de har et fornuftigt samarbejde hvor de indgår i dialog sammen. Hertil er det dog altid en balancegang mellem at revisor skal samarbejde godt med ledelsen, men samtidig leve op til kravet om uafhængighed. Derfor skal revisor være opmærksom på sin uafhængighed og at samarbejdet ikke bliver for nært et forhold, når der udføres revision. Hvis samarbejdet mellem revisor og ledelsen ikke fungerer, kan der være stor usikkerhed for revisor, om ledelsen har oplyst alt, samt om revisor kan have tiltro til ledelsen. Heraf kan revisor vælge at fratræde fra sin opgave, hvis revisor føler at der er samarbejdsproblemer. Det kan dog diskuteres om det er god revisorskik at revisor fratræder en revision, eller om revisor bør afgive sin revisionspåtegning, på grund af "bliv og skriv" princippet (Seehausen, Jesper 2014:202-204). Hvis revisor vælger at fratræde sin revision, inden der er afgivet revisionspåtegning, skal det ske på den ordinære – eller ekstraordinære generalforsamling (Seehausen, Jesper 2014:214). Herefter skal revisor frameldes som revisor for virksomheden, og oplyse grunden herfor til Erhvervsstyrelsen (Seehausen, Jesper 2014:212). Det vil desuden være god revisorskik at revisor afgiver fratrædelsesprotokollat. Ved uafhængighedsproblemer skal revisor dog fratræde uanset hvad.

Det fremgår i analyse 1, at der fra Erhvervsstyrelsen og heraf også årsregnskabsbruger, er en forventning til at ledelsen og revisor får behandlet COVID-19, som en efterfølgende begivenhed i de årsregnskaber, der ikke var offentliggjort inden den 12. marts 2020 (FSR (2)). Det er dog ikke alle analyserede årsregnskaber, der lever op til denne forventning og får taget stilling til COVID-19 i deres efterfølgende begivenheder. Dette er på trods af at der i analyse 2 fremgår at respondenterne har kendskab til, at der skal tages stilling til de efterfølgende begivenheder omkring COVID-19. Respondenterne giver udtryk for at de har fået undervisning i revision af efterfølgende begivenheder, samt der er blevet opdateret interne hjælpeværktøjer og arbejds-papirer. Heraf har respondenterne revisionsvirksomheder også haft en forventning, omkring at efterfølgende begivenheder kunne skabe en forventningskløft overfor årsregnskabsbruger. Der vil heraf kunne opstå en præstationskløft, ved at revisor ikke har fået behandlet de efterfølgende begivenheder korrekt i årsregnskabet. Præstationskløften har respondenterne revisionsvirksomheder forsøgt at mindske, ved undervisning af revisorerne samt opdateret interne hjælpeværktøjer og arbejds-papirer. R1 kommenterer: "*(...) som med rigtig meget revisionsregulering, så er der bare fokus på nogle ting en gang i mellem, som også kræver lidt et ekstremt fokus, og så falder det måske lidt ned igen efter et par år. Ikke for at sige det ikke er vigtigt - man skal selvfølgelig også overholde god revisorskik, og gøre det, der er påkrævet*" (Bilag 2.0, R1, S:11). Herved udtrykker R1, at der er fokus på efterfølgende begivenheder, men at fokuset skyldes at Erhvervsstyrelsen har udmeldt at efterfølgende begivenheder skal have fokus fra revisor i årsregnskaberne. Fokuset vil heraf naturligt falde igen. R1 mener således at revision af efterfølgende begivenheder, vil falde tilbage til, det fokus det havde tidligere, hvor der ikke var et stort fokus på efterfølgende begivenheder. Denne holdning kan dog diskuteres, i og med at god revisorskik er et relativt begreb, der ændrer sig i overensstemmelse med

udviklingen af samfundet. COVID-19s konsekvenser for revisionen af efterfølgende begivenheder, kan således have påvirket forståelsen og definitionen af god revisorskik, hvorved det kan medføre at der i fremtiden fortsat vil være fokus herpå. Respondenterne har ved revisionen af efterfølgende begivenheder med COVID-19 konsekvenser, lært at stoppe op, og antage at tallene godt kan ændres, som følge af de efterfølgende begivenheder.

Respondenterne fremhæver, i analyse 2, at de løbende forholder sig til planlægningen af revisionen og kender til vigtigheden heraf. På trods af dette, angiver analyse 1, at det ikke er alle virksomheders revisor, der får forholdt sig til planlægningen løbende gennem revisionen. R2 påpeger også at der ikke altid forholdes til planlægningen løbende. I praksis forholder revisorerne sig derved ikke altid løbende til planlægningen i arbejdet med revisionen, selvom de ved at de bør gøre det. For at sikre sig at planlægningen forholdes til løbende, skal revisor ved hvert revideret revisionsområde også forholde sig til planlægningen heraf. Vigtigheden heraf skyldes at planlægning er et hovedområde i en revision, og det er med til at bestemme retningen og den røde tråd i revisionen. I analyse 1 fremgår det at Scandic Hotels revisor, har været opmærksom på planlægningen af revisionen, af efterfølgende begivenheder, idet revisoren i revisionspåtegningen har beskrevet efterfølgende begivenheder som Key Audit Matters. Derved har revisoren taget stilling til at de efterfølgende begivenheder, har stor betydning for revisionen, og deraf også planlægningen. Samtidigt har Georg Jensens revisor ikke taget stilling til de efterfølgende begivenheder i Key Audit Matters. Dette er på trods af at der i note 1 fremgår at Georg Jensen, kunne gå konkurs hvis en given omsætning ikke opnås, grundet COVID-19 konsekvenserne (Årsregnskab 2019 Georg Jensen:38). Derfor burde det være nævnt som Key Audit Matters. Der er heraf ikke en ensartethed over planlægningen, af efterfølgende begivenheder for de analyserede årsregnskabs revisorer og respondenterne. I forhold til de analyserede årsregnskabers revisorer kan det skyldes årsregnskabernes revisionspåtegning er på forskellige tidspunkter, og derved har revisorerne forskellige forudsætninger for planlægningen. På planlægningstidspunktet af statusrevisionen, er der nemlig sket forskellige efterfølgende begivenheder for virksomhederne, hvorfor revisorerne har forskellige udgangspunkter for planlægningen. Det belyses også ved Brøndby IF, hvor revisionen er startet forinden COVID-19 indtraf, hvorimod ved Scandic Hotels er det startet senere, og derfor har revisorerne forskellige forudsætninger for planlægningen.

Revisornævnssag 29/2018 pointerer at planlægningen og udførelsen af revisionen samt revisionsdokumentations omfang og form, afhænger af virksomhedens størrelse og hvor kompleks virksomheden er (Sag 29/2018). R3 udtrykker samtidig: *"(...) det jo meget afhængig af størrelsen på kunderne, (...). Det er stadigvæk bygget op helt traditionelt med, at man har en planlægningsfase, hvor man sådan planlægger selve revisionen, så har man den udførende, og så har man de her generelle handlinger (...)"* (Bilag 4.0, R3, S:22). Herved følger respondenterne det, der angives i revisornævnssagen, hvilket også gør sig gældende for revisorerne i analyse 1. Her ses det i revisorerne revisionspåtegning, at revisorerne enkeltvis tager stilling til kunderne.

Samtidig tager revisornævnssag 65/2016 stilling til at der skal udføres planlægning og indhentes dokumentation i revisionen af efterfølgende begivenheder (Sag 65/2016). På trods af dette er der i analyse 1 tilfælde hvor det ikke er sket. I forhold til revisornævnssag 65/2016, kan det diskuteres om revisoren for Georg Jensen har overholdt god revisorskik, da det tyder på revisoren ikke har forholdt sig til planlægningen løbende. Det samme gør sig gældende ved Arnold Buscks revisor, i og med at de efterfølgende begivenheder omkring IT-problemer ikke er nævnt i en note i årsregnskabet. Revisoren for Arnold Busck burde have udfordret ledelsen omkring IT-problemerne, og der kan derfor stilles spørgsmålstegn ved om revisoren har overholdt god revisorskik. Scandic Hotels revisor har derimod, ifølge revisornævnssag 65/2017, overholdt god revisorskik i planlægningen af efterfølgende begivenheder, idet revisoren har taget stilling til efterfølgende begivenheder i Key Audit Matters, og derved også har forholdt sig til det i sin planlægning. Det kan dog diskuteres om revisoren har indhentet nyt revisionsdokumentation, når der ved kvartalsrapporten er nedskrivning, og der er ikke er taget stilling til dette ved årsregnskabet. Respondenterne fremhæver at de overvejer deres revisionsdokumentation generelt i forhold til om der skal indhentes nyt inden afslutningen af revisionen. Herved har respondenterne fokus på, at det ikke er gammelt revisionsdokumentation, der forholdes til. Revisornævnssag 65/2016 fremhæver derudover vigtigheden i at indhente ledelses regnskabserklæring, og samtidig forholde sig til værdien af dokumentet. Det vil sige at vurdere om ledelsen har taget stilling til det underskrevne, og om ledelsen har kompetencerne til at vurdere hvad, der underskrives. R2 udtaler hertil: *"(...) vi skal en gang i mellem ikke være så bange for at udfordre virksomhedens ledelsen lidt mere"* (Bilag 3.0, R2, S:19). Derved påpeger R2, vigtigheden i at udfordre ledelsen i deres estimer mv., for at kunne opnå egnet revisionsdokumentation og heraf efterleve god revisorskik. R1 udtrykker samtidig *"(...) få ledelsen til at bekræfte de efterfølgende begivenheder og at de har informeret om alt det de skal til sidst i revision, og med samme dato, som underskriften af regnskabet"* (Bilag 2.0, R1, S:12) og *"(...) spørge lidt mere ind til det, og have en dialog omkring det her, i stedet for de bare skal skrive under på et papir (...)"* (Bilag 2.0, R1, S:12). Respondenterne er herved opmærksomme på at indhente og forholde sig til ledelsens regnskabserklæring inden revisionspåtegningens dato. Der fremhæves samtidig, at ledelsen forklares hvad, der skrives under på, for derved at sikre sig at revisionsdokumentationen har en værdi. Ved at sikre sig ledelsens regnskabserklæring, ansvarsfraskrives revisor dermed, i og med at ledelsen har gjort opmærksom på alle forhold, og behandlet det i årsregnskabet. R2 har dog indtryk af at det ikke er tilfældet for alle revisor at gøre det.

I analyse 1 fremgår det at revisorerne forholder sig til både de positive og negative efterfølgende begivenheder, som ledelsen har beskrevet i årsregnskaberne. Det ses blandt andet i Scandic Hotels årsregnskab, hvor der blandt andet nævnes kapitaludvidelse som værende en positiv efterfølgende begivenhed. Samtidig angives COVID-19 for en negativ efterfølgende begivenhed. Det fremgår dog i analyse 2 at respondenterne primært har fokus på de negative efterfølgende begivenheder i revisionen, og dermed ikke de positive

begivenheder. For at udføre revisionen i overensstemmelse med god revisorskik, skal revisor dog forholde sig til både de positive og negative efterfølgende begivenheder til årsregnskabet.

Revisor vil opleve forskellige forudsætninger for revisionen af efterfølgende begivenheder fra virksomhed til virksomhed, idet revisionspåtegningens dato er forskellig for virksomheder, hvilket også fremgår i analyse 1. Derfor havde de revisorer, der havde sen revisionspåtegningens dato på årsregnskaber 2019, et bedre grundlag til at kunne anse konsekvenserne af COVID-19, end de revisorer, der havde tidlige revisionspåtegningens datoer, hvor COVID-19 ikke var indtruffet i Danmark. I analyse 1 fremgår det også at Georg Jensen har aflagt årsregnskabet senere på året, og derved har fået bedre forudsætning for efterfølgende begivenheder. Heraf nævnes COVID-19 konsekvenserne i årsregnskabet og ledelsesberetningen, hvorved revisoren har forholdt sig til efterfølgende begivenheder. Jesn Holding har aflagt årsregnskabet senere end de andre analyserede årsregnskaber, og derved har revisoren haft bedre forudsætning for revisionen af efterfølgende begivenheder. På trods af dette, betvivles det om revisoren har revideret efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, da Brüel Systems, dattervirksomhed til Jesn Holding, ikke var revideret på revisionspåtegningens dato for koncernvirksomheden Jesn Holding. Der kan derfor stilles spørgsmål til om indregningen af Brüel Systems er foregået korrekt. Det er derved ikke kun forudsætningerne i forhold til om revisor har haft kendskab til COVID-19, der afgør om revisionen af efterfølgende begivenheder, er foretaget i overensstemmelse med god revisorskik.

Det er svært at forudsige efterfølgende begivenheder for revisor, som analyseret i analyse 1. Der kan for henholdsvis Arnold Busck og Brøndby IF, være tvivl om revisorerne burde have forudset de efterfølgende begivenheder, der skete inden offentliggørelse af årsregnskabet. I Brøndby IF's tilfælde havde der været en del artikler omkring de efterfølgende begivenheder, hvorved de burde have haft kendskab hertil. Respondenterne i analyse 2 har også haft svært ved at forholde sig til, hvilke konsekvenser de efterfølgende begivenheder medførte. Af den grund udskød R3 årsregnskaberne indtil det var muligt at forholde sig til konsekvenserne. Det kan dog diskuteres om det er god revisorskik at udskyde, og dermed afvente, et årsregnskab. Konsekvensen heraf er, at årsregnskabsbruger er nødsaget til at foretage vurderinger ud fra gammelt data, idet der ikke er færdiggjort og offentliggjort et nyt årsregnskab.

Tilkendegivet i revisornævns sag 29/2019, har revisoren i sagen ikke udført revisionshandling i perioden mellem revisionsafslutningen og revisionspåtegningens dato, hvorved revisionen ikke er foretaget i overensstemmelse med god revisorskik (Sag 29/2019). Revisornævns sag 29/2019 påpeger således at revisor bør foretage revision af efterfølgende begivenheder, som noget af det sidste i revisionen, for at sikre der frem til årsregnskabet godkendes, er forholdt sig til efterfølgende begivenheder. I analyse 2 angiver respondenterne også, at revisionen af efterfølgende begivenheder sker så tæt på revisionspåtegningens dato, som muligt. R1 forklarer: *"(...) lige at tænke på hvornår har du udført revisionsproceduren og hvornår bliver der underskrevet"*

(Bilag 2.0, R1, S:11) og R3 supplerer: "(...) få forespurgte omkring efterfølgende begivenheder så sent som muligt i processen, og ligesom høre omkring bestyrelsesmøder, perioderapporteringer og andet (...)" (Bilag 4.0, R3, S:28-29). Derved sikrer respondenterne, at have forholdt sig til efterfølgende begivenheder helt frem til revisionspåtegningensdatoen. I forhold til sine overvejelser omkring hvornår revisionen af efterfølgende begivenheder skal afsluttes, bemærker R3:

"I den optimale verden, så skal det være nogle få dage inden man underskriver det. Helst følge det op helt indtil. Det er det oftest ikke i praksis, men der er det sådan, hvis man skriver under om fredagen, så skal man helst have gennemgået den her tjekliste, onsdag og torsdag op til. Også for lige at have lidt at løbe på, så man ikke bliver ramt af, at man ikke har sin dokumentation færdig til tiden" (Bilag 4.0, R3, S:24).

Herved mener R3, at revisionen først bør afsluttes på revisionspåtegningensdatoen, men det dog kan være svært i praksis at leve op til den optimale verden. Heri ligger en problematik i at det kan være svært i praksis at gøre som angivet i teorierne og lovteksterne, grundet revisorerne i deres arbejde har mange revisioner i gang på samme tid. Det fremgår af analyse 1 at Brøndby IF's revisor har forholdt sig til de efterfølgende begivenheder frem til revisionspåtegningensdatoen. Revisoren har dog ikke forholdt sig til hvad, der er sket af begivenheder indtil årsregnskabet offentliggøres. Scandic Hotels revisor har ikke revideret indtil revisionspåtegningensdatoen, idet der udsendes et kvartalsregnskab med nedskrivning, som ikke er indarbejdet i årsregnskabet. I og med der i kvartalsregnskabet er taget stilling til nedskrivningsbehovet, kan det antyde, at revisoren ikke har udført sin revision tæt på revisionspåtegningensdatoen, og dermed ikke har udført revisionen i overensstemmelse med god revisorskik. I modsætning hertil har Georg Jensen behandlet de efterfølgende begivenheder indtil årsregnskabet godkendes. Dette medfører samtidig at revisoren har bedre forudsætninger, til at komme med en bedre antagelse omkring konsekvenserne for efterfølgende begivenheder af COVID-19.

Det fremgik af de analyserede årsregnskaber i analyse 1, at revisorerne ikke anvender samme metodik omkring revisionen af efterfølgende begivenheder. Analyse 1 antyder at der ved årsregnskaberne med tidlige revisionspåtegningensdatoer, generelt er tvivl om de efterfølgende begivenheder er behandlet korrekt, grundet COVID-19 først indtraf herefter. Det var således på revisionspåtegningstidspunktet svært at klarlægge de efterfølgende begivenheder og konsekvenserne heraf, og dertil vurdere om det var væsentlige efterfølgende begivenheder. R3 pointerer: "(...) det er svært at revidere fuldstændigheden af de efterfølgende begivenheder (...)" (Bilag 4.0, R3, S:29). Herved udtrykker R3 at der ikke decideret kan opnås et fuldstændigt overblik, over efterfølgende begivenheder, da omverden er i bevægelse. Revisornævns sag 91/2015 fremhæver hvor lang revisionen af efterfølgende begivenheder skal betragtes (Sag 91/2015). Revisornævns sagen præciserer at revisor ikke skal revidere begivenheder, indtruffet efter årsregnskabet er indsendt til Erhvervsstyrelsen.

Derved klarlægges det at revisor ikke har ansvar for at vurdere hvad, der sker af begivenheder efter årsregnskabet er godkendt og indsendt til Erhvervsstyrelsen. Derudover tydeliggør revisornævnssag 94/2013, forventningerne til revisionen af efterfølgende begivenheder (Sag 94/2013). Revisor har dermed ikke ansvar for efterfølgende begivenheder, der er indtruffet efter revisors påtegning på et perioderegnskab. Revisornævns-sagerne 91/2015 og 94/2013 er dermed enige i, at revisor ikke skal revidere fremtiden, for at forudsige efterfølgende begivenheder, der sker efter årsregnskabet er indsendt til Erhvervsstyrelsen. Revisor har således ikke pligt til at udføre revision mellem revisionspåtegningens dato og generalforsamlingen. Hvis revisor opnår kendskab til begivenheder, der kan påvirke revisionspåtegning i denne periode, bør revisor dog reagere og forholde sig til begivenhedens betydning for årsregnskabet.

7.0 Anbefaling

Ud fra diskussionen og analyserne, er der identificeret nogle parametre revisor kan arbejde med, for derigennem at skabe bedre forudsætninger for at sikre god revisorskik ved revisionen af efterfølgende begivenheder. Som det fremgår af analyse 1, synes flere af revisorerne til de analyserede årsregnskaber, ikke til at efterleve god revisorskik i revisionen af efterfølgende begivenheder, på trods af flere af revisorerne har udført et godt stykke arbejde for at imødekomme det. Dette gør sig også gældende i analyse 2 hvor de interviewede respondenter udtaler sig om deres oplevelse ved at udføre revisionen af de efterfølgende begivenheder. Respondenterne påpeger parametre, hvor det har været svært for revisor at revidere de efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, grundet COVID-19, som uforudset hændelse.

Som belyst i operationaliseringen, vil der efter diskussionen angives en række anbefalinger, der findes relevante i forhold til revisor kan skabe bedre forudsætninger, for at revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelser, som COVID-19 opstår. Anbefalingerne er baseret ud fra specialets analyser og diskussion, hvorfor de bagvedliggende argumenter for anbefalingerne derfor findes angivet der. Nedenstående er således de helt klare anbefalinger, der er opstillet som en klarlægning og overblik, for derved at skabe værdi for læseren. Anbefalingernes rækkefølge skal ikke tillægges nogen betydning, og skal derved heller ikke forstås som en prioriteringsliste.

1. **Planlægning:** Specialet har påpeget at der er en problemstilling, i at revisorerne ikke altid foretager løbende planlægning, som er essentielt i revisionen og især når der er hændt noget uforudset (COVID-19). Revisor skal derfor have et øget fokus herpå og sørge for at planlægningen løbende bliver forholdt til, for heraf at sikre at planlægningen af revisionen også svarer til risikoen mv. Det kræver derfor at revisionsvirksomhedernes interne hjælpeværktøjer og arbejds papirer sikrer, at revisor får forholdt sig til planlægningen efter hvert revisionsområde afsluttes. Revisor skal løbende gennem revisionen stoppe op og forholde sig til, om revisionsområdet af de efterfølgende begivenheder medfører ændring i årsregnskabet og/eller planlægningen samt revisionspåtegningen.
2. **Samarbejde med ledelsen (Agenten):** På baggrund af specialet fremhæves betydningen, af at revisor har et godt samarbejde med ledelsen omkring revisionen af efterfølgende begivenheder. Revisor skal hertil være opmærksom på, at det gode samarbejde ikke udmønter sig i et uafhængighedsproblem for revisor. For at opnå et godt samarbejde med ledelsen, skal revisor i et opstartsmøde forklare ledelsen, hvem, der har ansvaret for årsregnskabet, for derved at klarlægge hvad revisors rolle er. Herefter skal samarbejdet opstartes, hvor revisor skal spørge ledelsen ind til virksomheden. Samtidig skal revisor forholde sig kritisk til informationen fra ledelsen, for at opnå det optimale kendskab til virksomheden.

3. **Opdatere interne hjælpeværktøjer og arbejdspapirer, samt sørge for undervisning:** Specialet pointer, at revisor har stor tiltro til de interne hjælpeværktøjer og arbejdspapirer, deres arbejdsgiver, revisionsvirksomhederne, har udarbejdet. Revisorerne anvender dem meget og sætter deres lid til dem. Det er derfor essentielt at revisionsvirksomhederne har opdateret deres hjælpeværktøjer og arbejdspapirer, for hvordan revisionsvirksomhederne anser god revisorskik. Revisionsvirksomhederne måde at angive god revisorskik, skal dog være den måde omverden og samfundet angiver og definerer god revisorskik. Det er desuden vigtigt at revisionsvirksomhederne holder deres medarbejdere opdateret, for derved at sikre sig, at revisor ved hvad, der forventes i en revision af efterfølgende begivenheder. Revisionsvirksomhederne skal derfor, ud over løbende at opdatere de interne hjælpeværktøjer og arbejdspapirer, undervise revisor i revision af efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. Undervisningsmaterialet kan være webinars, som revisor har mulighed for altid at tilgå, og som beskriver, hvad revisor skal være obs på. Revisor skal dog heller ikke blot tage hjælpeværktøjerne og arbejdspapirerne for givet at de er opdateret og angiver gældende lovgivninger. Revisor skal samtidig forholde sig kritisk til hjælpeværktøjerne og arbejdspapirerne, for at sikre at hjælpeværktøjerne og arbejdspapirerne er tilpasset den givende revision. Det skyldes at hjælpeværktøjerne og arbejdspapirerne er standardiseret, og ikke tilpasset den enkelte virksomhed.
4. **Afslutning af revisionen:** Specialet angiver, at det er essentielt at revisor får forholdt sig til efterfølgende begivenheder helt op til revisionspåtegningssdatoen. Dette gælder især hvis der ikke er klarhed over konsekvenserne af de efterfølgende begivenheder. Der er kendskab til at dette kan være svært at udføre i praksis for revisor, idet revisor ofte er ansvarlig for flere revisioner på samme tid. Det er dog vigtigt at revisor prioriterer dette. Revisor skal således sikre sig, at vedkommende har forholdt sig til alle efterfølgende begivenheder frem til revisionspåtegningssdatoen. Inden revisionspåtegningen, skal revisor sikre at revisionsdokumentationen indeholder opdateret materiale. Dertil skal revisor få ledelsen, i den reviderede virksomhed, til at bekræfte i en mail, at de ikke har kendskab til yderligere forhold, der ikke er behandlet i revisionen. Selvom revisor indhenter ledelsens regnskabs-erklæring, vil det være godt særskilt at bede ledelsen bekræfte det. Derved sikres at ledelsen har forholdt sig særskilt til efterfølgende begivenheder indtil revisionspåtegningssdatoen.

8.0 Hovedkonklusion

I specialet har formålet været at bevare nedenstående problemformulering:

”Hvorledes kan revisor revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik, når uforudsete hændelser, som COVID-19, opstår?”

Hertil er der opstillet tre underspørgsmål, for at undersøge problemformuleringen, hvoraf det første underspørgsmål omhandlende: *”Hvordan har revisor arbejdet med efterfølgende begivenheder, ved revisionen af årsregnskaber for 2019, for at overholde god revisorskik”*, er undersøgt i den første analyse. Analyse 1 tager dermed udgangspunkt i sekundær empiri, for at analyserer hvordan udvalgte virksomheders revisor har arbejdet med efterfølgende begivenheder. Ud fra analysen kan det konkluderes at størstedelen af revisorerne behandler efterfølgende begivenheder korrekt i deres revision og dermed i overensstemmelse med god revisorskik. Det er forskelligt hvorledes de efterfølgende begivenheder beskrives i forhold til detaljer og præcisering i de udvalgte årsregnskaber. På revisionspåtegningens dato har størstedelen af revisorerne overholdt god revisorskik, idet der ikke var indtruffet efterfølgende begivenheder, som revisorerne ikke har revideret. Årsregnskaberne angiver beskrivelsen af de efterfølgende begivenheder, og det tyder på at revisor har samarbejdet med ledelsen for at tage stilling til de efterfølgende begivenheder.

Analyse 1 angiver dog også at nogle af revisorerne muligvis ikke har overholdt god revisorskik på revisionspåtegningens dato for revisionen af efterfølgende begivenheder, idet der var indtruffet efterfølgende begivenheder, som konsekvens af COVID-19, som ikke behandles i årsregnskaberne og revisorerne fremhæver det samtidig ikke i revisionspåtegningerne. Dertil konkluderes det, at der i arbejdet med årsregnskaberne er hændt mange efterfølgende begivenheder, som konsekvens af COVID-19. Dette har revisorerne skulle have fokus på, hvortil det til tider har været svært for revisorerne at navigere i. Flere af virksomhederne har heraf oplevet at der efter revisionspåtegningens dato og inden generalforsamlingen, hvor årsregnskabet skulle godkendes, indtraf efterfølgende begivenheder, der kan have påvirkning på årsregnskabet og revisionspåtegningen. Her har revisor, ikke en pligt til at revidere det, da det er efter revisionspåtegningens dato. Revisor har dog pligt til at revidere, hvis revisor får kendskab til forhold, der kan ændre revisionspåtegningen, og det må antages at være tilfældet i et af de analyserede årsregnskaber. Nogle af de analyserede årsregnskaber har haft mulighed for at udsætte årsregnskabet, grundet COVID-19. De virksomheder, der har valgt at gøre brug heraf, har haft bedre forudsætning for at kende til konsekvenserne for COVID-19, som efterfølgende begivenhed og få en bedre forståelse herfor, hvilket også kan ses i årsregnskaberne.

For at besvare underspørgsmål 2: *”Hvilke overvejelser gør revisor sig i forbindelse med at skulle revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik?”*, anvendes den primære empiri i analyse 2. Den primære empiri består af tre indsamlede interviews med udførende revisorer, der har revideret

årsregnskaber 2019. Heri kan det konkluderes at revisorerne har fokus på planlægningen af revisionen, samt at planlægningen forholdes til løbende i selve revisionen af de efterfølgende begivenheder. Revisorerne angiver at planlægningen skal fokuseres i forhold til hvem kunden er, samt hvilket kendskab revisor har til kunden i forhold til revisors forståelse for risiko i revisionen. Hertil pointerer revisorerne vigtigheden i at have en dialog og et godt samarbejde med ledelsen af virksomheden, omkring de efterfølgende begivenheder. Ledelsen har indblikket og kendskabet til virksomheden, hvorimod revisor ikke er en del af virksomhedens daglige drift. Det er derfor essentielt for revisor at samarbejder godt med ledelsen af virksomheden, omkring revisionen, for at få et bedre grundlag for at angive konsekvenser af de efterfølgende begivenheder for virksomheden. Derudover har revisorerne stor tiltro til deres interne hjælpeværktøjer og arbejdsplaner fra deres arbejdsgivere, revisionsvirksomhederne, og de har derfor anvendt dem i deres revision af efterfølgende begivenheder. Hertil er det de interne hjælpeværktøjer og arbejdsplaner, der angiver hvad god revisorskik er for revisorerne, hvorfor revisorerne ikke opdaterer sig herudover. Ved årsregnskaberne for 2019, har revisorerne specielt oplevet at have fået undervisning i revision af efterfølgende begivenheder, som konsekvens af COVID-19. For at sikre at der revideres på det korrekte grundlag, pointerer revisorerne at de løbende gør sig overvejelser, om resultaterne af revisionen af de efterfølgende begivenheder har indvirkning på årsregnskabet. Derudover forholder revisorerne sig til hvornår revisionen af efterfølgende begivenheder skal afsluttes, samt om der skal indhentes ny dokumentation. Hertil konkluderes det ud fra revisorernes udtalelser, at afslutningen på revisionen af efterfølgende begivenheder skal ske så tæt på revisionspåtegningens dato som muligt, for at tilsikre at der ikke er hændt efterfølgende begivenheder, revisor ikke har forholdt sig til. Hertil skal revisor have forholdt sig til revisionsdokumentationen inden revisionsafslutningen. Hvis revisor oplever usikkerhed i indregningen af efterfølgende begivenheder, bør afslutningen af årsregnskabet og revisionen udskydes, ligesom analyse 1 pointerede nogle virksomheder, gjorde grundet COVID-19 som uforudset hændelse. Det vil for revisor skabe mere klarhed over hvilken betydning de efterfølgende begivenheder har. Dette kan dog kun ske hvis det er muligt mht. tidsfrister mv.

Analyserne har således tilsammen påvist, at revisorerne til dels formår at revidere efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. COVID-19 har dog haft sin indvirkning på årsregnskaberne 2019, hvoraf der er hændt mange efterfølgende begivenheder som konsekvens af COVID-19. Dette har gjort det sværere for revisorerne at navigere i revisionen af de efterfølgende begivenheder og fortsat gøre det i overensstemmelse med god revisorskik. Derfor er der efterfølgende, gennem diskussionen, fundet frem til parametre revisor skal være opmærksom på, og arbejde med i sit arbejde med revisionen af efterfølgende begivenheder. Således diskuteres indholdet af underspørgsmål 3, der omhandler: *"Hvilke parametre kan revisor arbejde med, for derigennem at skabe bedre forudsætninger for at sikre god revisorskik ved revisionen af efterfølgende begivenheder?"*, med afsæt i de to analyser. Hertil er der opstillet fire konkrete anbefalinger, som revisor skal anvende ved revisionen af efterfølgende begivenheder, for derigennem at kunne udføre

revisionen i overensstemmelse med god revisorskik, på trods af uforudsete hændelser, som COVID-19. Det kan heraf konkluderes at revisors rolle er forskellig i forhold til hvilken virksomhed, revisor skal revidere, hvilket revisor skal være opmærksom på ved revisionen af de efterfølgende begivenheder. Forudsætningerne for revisionen af efterfølgende begivenheder vil derudover også være forskellige fra virksomhed til virksomhed. Hertil skal revisor være opmærksom på den forventningskløft, der kan opstå ved offentliggørelsen af årsregnskabet til årsregnskabsbrugere. Revisor bør derfor være i dialog med offentligheden med hensyn til hvad, der kan forventes af revisionspåtegningen, således der ikke opstår en kløft i forventningen hertil.

Den første anbefaling til revisor er derfor i forhold til planlægningen af revisionen. Her skal revisor igennem revisionen løbende forholde sig til planlægningen, for deraf at sikre planlægningen af revisionen svarer til risikoen mv. Det er essentielt at revisor forholder sig til om revisionsområdet af de efterfølgende begivenheder medfører ændring i årsregnskabet og revisionspåtegningen. Den næste anbefaling handler om at revisor skal have et godt samarbejde med virksomhedens ledelse omkring revisionen af de efterfølgende begivenheder. I og med revisor ikke er en del af virksomhedens daglige drift, har revisor brug for ledelsen, der har indblikket og kendskabet til virksomheden og heraf har et bedre grundlag for at angive konsekvenserne af de efterfølgende begivenheder for virksomheden. Samarbejdet mellem revisor og virksomhedsledelsen må dog ikke udmønter sig i uafhængighedsproblemer for revisor. Det er desuden vigtigt at revisor udfører ledelsen i deres estimater mv. for at kunne opnå egnet revisionsdokumentation og heraf efterleve god revisorskik. For at revisor får det optimale kendskab til virksomheden, skal revisor derfor forholde sig kritisk til informationen fra ledelsen. Idet det ud fra analyserne fremgik at revisor har stor tiltro til de interne hjælpeværktøjer og arbejdspapirer, og hertil sætter en stor lid til at de er opdaterede, er den tredje anbefaling omhandlende dette. Anbefalingen drejer sig om at revisionsvirksomhederne skal sørge for at de interne hjælpeværktøjer og arbejdspapirer altid er opdaterede, samt at revisorerne modtager undervisning i materialet. I og med god revisorskik er et relativt begreb, der ændrer sig i overensstemmelse med udviklingen af samfundet, er det essentielt at materialet dermed også opdateres løbende. Revisor skal hertil stille sig kritisk overfor om materialet altid er opdateret, og dermed reelt angiver hvad god revisorskik anses for værende på det aktuelle tidspunkt. Derudover vil materialet være standardiseret, og skal dermed tilpasses af revisor i forhold til konteksten og den enkelte virksomhed. Den sidste anbefaling til revisor er i forhold til afslutningen af revisionen og hvornår denne bør foretages. Det er essentielt at revisor forholder sig til efterfølgende begivenheder helt op til revisionspåtegningens dato, således der ikke er opstået efterfølgende begivenheder, revisor ikke har behandlet. Revisor skal således sikre sig, at både de positive og negative efterfølgende begivenheder er forholdt til indtil revisionspåtegningens dato. Med hensyn til revisionsdokumentationen, skal revisor også være opmærksom på at indsamle og vurdere ud fra det nyeste materiale, hvortil revisor også bør indhente ledelsens regnskabserklæring, samt få virksomhedens ledelse til at bekræfte i en mail, at de ikke har kendskab til yderligere forhold, der ikke er behandlet i revisionen. Revisionen bør derfor først afsluttes på

revisionspåtegningens dato. Revisor har dog ikke ansvar for at revidere begivenheder, der er indtruffet efter årsregnskabet er indsendt til Erhvervsstyrelsen. Hvis revisor opnår kendskab til begivenheder, der opstår mellem revisionspåtegningens dato og generalforsamlingen, der kan påvirke revisionspåtegningen, skal revisor dog reagere og forholde sig til begivenhedens betydning for årsregnskabet.

Det er vigtigt at bemærke hertil, at specialets konklusion og anbefalinger til revisor, ikke kun gælder i forbindelse med COVID-19 som værende den uforudsete hændelse, men i stedet kan anvendes af revisor generelt ved revisionen af efterfølgende begivenheder, for at foretage den i overensstemmelse med god revisorskik.

8.1 Perspektivering

Perspektiveringen vil angive, hvordan specialet kunne være grebet an på en anderledes måde. Hertil forsøges det at tage et helikopterperspektiv på specialet, samtidig med at teoretiske og metodiske refleksioner inddrages, for heraf at se specialet fra en anden vinkel.

Specialet er afgrænset til kun at omhandle revisors rolle i forbindelse med revisionen af efterfølgende begivenheder i overensstemmelse med god revisorskik. Denne afgrænsning er truffet, da det egner sig til at besvare specialets problemformulering. Det kunne dog også have været relevant, at undersøge, hvad virksomhedsledelsen kan bidrage med ved revisionen af efterfølgende begivenheder, samt hvad, der skal til for at samarbejdet mellem revisor og ledelsen er optimalt. Specialet har delvist angivet, hvad revisor mener, der er det optimale samarbejde med ledelsen, men ledelsens perspektiv mangler hertil. Specialets analyse 1 analyserer hvordan revisor har arbejdet med efterfølgende begivenheder, ved revisionen af årsregnskabet for 2019, for at overholde god revisorskik. Der analyseres dog ikke om ledelsen har levet op til sit ansvar heri, hvilket kan have påvirket revisors arbejde, da der kan være oplysninger ledelsen ikke har videregivet til revisor. Specialet konkludere, at i og med ledelsen har ansvaret for årsregnskabet og revisor skal afgive revisionspåtegning på årsregnskabet, er det vigtigt at der er et godt samarbejde disse parter imellem. Det kunne derfor have været interessant at have undersøgt ledelsens arbejde med de efterfølgende begivenheder også. Dette kunne være gjort gennem interviews med ledelsen til de analyserede årsregnskabs virksomheder, hvori der skulle spørges ind til ledelsens oplevelse af arbejdet med årsregnskaberne for 2019 samt samarbejdet med revisor. Hertil skulle der spørges ind til hvilke overvejelser, ledelsen gør sig, i forbindelse med behandlingen af efterfølgende begivenheder, for netop at undersøge hvilket ansvar ledelsen tager i samarbejdet.

Hvis ledelsen ikke giver de rette oplysninger til revisor, vil revisor have svært ved at udføre sin revision. Der er således helt generelt en problematik i, at ledelsen har ansvar for at aflægge årsregnskabet, men revisor har ansvar for at give revisionspåtegning på årsregnskabet ud fra blandt andet informationer fra ledelsen. Revisor er således afhængig af at ledelsen udfører sit arbejde korrekt. Den problematik, der er angivet i Principal-agent-teorien mellem Principalen (bestyrelsen) og Agenten (ledelsen) mht. informationssymmetri og interessekonflikt, der leder til informationsrisiko for Principalen, kan derved også angives for værende gældende mellem Agenten og Auditor (revisor). Hermed menes, at informationsrisikoen kan opstå idet, Agenten har ansvaret for den daglige drift, og dermed har en større information omkring virksomhedens daglige beslutninger, end hvad Auditor besidder. Samtidig kan der opstå en interessekonflikt, hvor Agenten kan tilbageholde information for Auditor, for egen vindings skyld. Informationssymmetrien og interessekonflikten skaber derved en informationsrisiko mellem Agenten og Auditor, på trods af at Auditor reelt er ansat for at mindske Principalens informationsrisiko.

Specialet konkluderer, at der har været mere fokus på de efterfølgende begivenheder ved årsregnskaberne for 2019, grundet COVID-19. En af de interviewede revisorer, tror dog at fokuset hurtigt vil falde tilbage til det fokus, det havde tidligere, hvor der ikke var stor fokus på efterfølgende begivenheder og derved heller ikke om revisionen heraf er udført i overensstemmelse med god revisorskik. Som det fremgår af det teoretiske afsnit i specialet, er god revisorskik et relativt begreb, der ændrer sig i overensstemmelse med udviklingen af samfundet. Revisorens synspunkt kan derfor diskuteres, idet COVID-19s konsekvenser kan have påvirket samfundet og dermed forståelsen og definitionen af god revisorskik, samt hvordan det anses for værende i fremtiden. Hertil kan der være opstået en forventningskløft, hvor årsregnskabsbruger har yderligere forventninger til revisors arbejde ved revisionen af de efterfølgende begivenheder, efter oplevelsen med COVID-19 og fokuset herpå. Det kan dermed medføre at fokuset på de efterfølgende begivenheder og den gode revisorskik heraf, forsat vil være større i fremtiden. Hertil ville det være spændende at fortsætte arbejdet og dermed analysere årsregnskaber fra 2020, samt kommende årsregnskaber, for heraf at se hvorledes der nu og i fremtiden forholdes til god revisorskik ved revisionen af efterfølgende begivenheder, efter COVID-19s indvirkning. Heraf kunne det også være interessant at inddrage revisornævnssager for årsregnskaberne 2019, for at analysere om god revisorskik har flyttet sig og om der er sket ændringer i forhold til hvad, der forventes foretaget i en revision af efterfølgende begivenheder.

IV

GOD REVISORSKIK VED REVISION AF EFTERFØL- GENDE BEGIVENHEDER

9.0 Bibliografi

Bøger:

Arbnor & Bjerke 2009, Arbnor, Ingeman & Björn Bjerke (2009), *Methodology for creating business knowledge*, 3. udgave, SAGE Publications.

Bhaskar 2008: Bhaskar, Roy A. (2008), *A Realist Theory of Science – With a new introduction*, Routledge

Brinkmann & Tanggaard 2015: Brinkmann, Svend & Lene Tanggaard (2015), *Kvalitative metoder – en grundbog*, 2. udgave, Hans Reitzels forlag.

Bryman 2004: Bryman, Alan (2004), *Social Research Methods*, 2. udgave, Oxford University Press

Bøg & Kiertzner 2007: Bøg, Kjeld Chr. & Lars Kiertzner (2007), *Professionsetik for revisorer*, 1. Udgave, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

Christensen & Nielsen 2014: Christensen, John & Mogens Nielsen (2014), *Virksomhedens årsregnskab*, 6. udgave, Syddansk Universitetsforlag.

Christensen et al. 2000: Christensen, Mogens, Kim Fücksel, Lars Bo Langsted, Anne Loft, (2000), *Revision – Koncept & Teori*, 2. udgave, Forlaget Thomson.

Darmer et al. 2010: Darmer, Per, Birgit Jordansen, Jens Astrup Madsen og Johannes Thomsen, (2010), *Paradigmer i praksis*, 1. udgave, Handelshøjskolens forlag.

Eilifsen et al. 2014: Eilifsen, Aasmund, William F. Messier JR., Steven M. Glover & Douglas F. Prawitt (2014), *Auditing & Assurance services*, 3. udgave Mc Graw Hill Education.

Fuglsang et al. 2014: Fulgsang, Lars, Poul Bitsch Olsen & Klaus Rasborg (2014), *Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne – på tværs af fagkulturer og paradigmer*, 1. udgave, Samfundslitteratur

Fücksel et al. 2017: Fücksel, Kim, Peter Gath, Lars Bo Langsted, Peter Krogh Olsen & Jens Skovby (2017), *Revisor regulering & Rapportering*, 4. udgave, Karnov Group.

Fücksel et al. 2018: Fücksel, Kim, Peter Krogslund Jensen, Lars Bo Langsted, Poul Erik Olsen & Martin Samuelson (2018), *Revisorloven med kommentar*, 5. udgave, Karnov Group.

Halkier 2016: Halkier, Bente (2016), *Fokusgrupper*, 3. udgave, Samfundslitteratur.

Halling-Overgaard 2014: Halling-Overgaard, Søren (2014), *Revisor erstatnings & disciplinæransvar*, 4. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Kvale & Brinkmann 2015: Kvale, Steinar & Svend Brinkmann (2015), *Interview – Det kvalitative forskningsinterview som håndværk*, 3. udgave, Sage Publications.

Lentz et al. 2021: Lentz, Jakob, Amalie Kjær Hassager & Lars Kiertzner (2021), *Revisor ansvar*, 9. udgave, Karnov Group.

Samuelsen et al. 2019 (1): Samuelsen: Martin, Christina Maria Davidsen, Sumit Sudan & Henrik Parker (2019), *Revision I praksis*, 2. udgave, Karnov Group.

Samuelsen et al. 2019 (2): Samuelsen: Martin, Christina Maria Davidsen, Sumit Sudan & Henrik Parker (2019), *Revision I praksis - Eksempelsamling*, 2. udgave, Karnov Group.

Saunders et al. 2016: Saunders, Mark N.K., Philip Lewis & Adrian Thornhill (2016), *Research Methods for Business Students*, 7. udgave, Pearson

Seehausen 2014: Seehausen, Jesper (2014), *Revisor og revision m.v.*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag.

Hjemmesider:

BDO, *Begivenheder efter statusdagen – regnskabsmæssig betydning*, BDO, [Begivenheder efter statusdagen – regnskabsmæssig betydning - BDO](#) (Sidst besøgt 31.05.21).

Brøndby IF (1), *Aktionærsammensætning*, Brøndby IF, <https://brondby.com/business/investor/aktionaerfordeling/>, (Sidst besøgt 31.05.21).

Brøndby IF (2), *Selskabsmeddelelse nr. 08/2020 - Årsrapport 2019*, Brøndby IF, <https://brondby.com/business/investor/aktionaerfordeling/>, (Sidst besøgt 31.05.21).

Brøndby IF (3), *Selskabsmeddelelse nr. 10/2020 - Indkaldelse til ordinær generalforsamling*, Brøndby IF <https://brondby.com/nyhed/2020/03/06/selskabsmeddelelse-nr-10-2020-indkaldelse-til-ordinaer-general-forsamling> (Sidst besøgt 31.05.21).

Brøndby IF (4), *Selskabsmeddelelse nr. 14/2020 - Forventninger til årets resultat suspenderes*, Brøndby IF, https://brondby.com/nyhed/2020/04/07/selskabsmeddelelse-nr-14_2020-forventninger-til-aarets-resultat-suspenderes (Sidst besøgt 31.05.21).

Brøndby IF (5), *Selskabsmeddelelse nr. 12/2020 - Forløb af ordinær generalforsamling*, Brøndby IF, https://brondby.com/nyhed/2020/04/02/selskabsmeddelelse-nr-12_2020-forloeb-af-ordinaer-generalfor-samling (Sidst besøgt 31.05.21).

CVR (1): Brøndbyernes I.F. Fodbold A/S, CVR.dk, <https://datacvr.virk.dk/data/visenhed?enhedstype=virk-somhed&id=83933410&soeg=Br%C3%B8ndbyernes%20I.F.Fodbold%20A/S&type=undefined&language=da> (Sidst besøgt 31.05.21).

CVR (2): Georg Jensen Investment ApS, Cvr.dk, <https://datacvr.virk.dk/data/visenhed?enhedstype=virksomhed&id=4001927025&language=da> (Sidst besøgt 31.05.21).

CVR (3): Selskabet af 27.04.2020 A/S under konkurs, Cvr.dk, <https://datacvr.virk.dk/data/visenhed?enhedstype=virksomhed&id=42527416&soeg=arnold%20busck&type=Alle&sortering=default&language=da> (Sidst besøgt 31.05.21).

CVR (4): Jesn Holding ApS, Cvr.dk, <https://datacvr.virk.dk/data/visenhed?enhedstype=virksomhed&id=25707826&soeg=jesn%20Holding&type=undefined&language=da> (Sidst besøgt 31.05.21).

Den Store Danske: Revision, DenStoreDanske.dk, <https://denstoredanske.lex.dk/revision> (Sidst besøgt 31.05.21).

Divisionsforeningen (1): Dansk klubfodbold lukker ned i to uger, https://divisionsforeningen.dk/wp-content/uploads/2020/03/PM_-dansk-fodbold-lukker-ned.pdf (Sidst besøgt 31.05.21).

Divisionsforeningen (2): Ny plan for fodbold genstart, <https://divisionsforeningen.dk/plan-for-fodbold-genstart/> (Sidst besøgt 31.05.21).

DST: Firma-statistik, <https://www.dst.dk/da/Statistik/emner/erhvervslivet-paa-tvaers/virksomheder-generelt/firmastatistik> (Sidst besøgt 31.05.21).

Erhvervsministeriet: COVID-19: Regeringen præsenterer støttepakke til dansk erhvervsliv, <https://em.dk/nyhedsarkiv/2020/marts/regeringen-praesenterer-stoettepakke-til-dansk-erhvervsliv/> (Sidst besøgt 31.05.21).

Erhvervsstyrelsen (1): Nu får alle virksomheder forlænget frist for indsendelse af årsrapport, [Nu får alle virksomheder forlænget frist for indsendelse af årsrapport | erhvervsstyrelsen.dk](https://erhvervsstyrelsen.dk) (Sidst besøgt 31.05.21).

Erhvervsstyrelsen (2): Om revision i en COVID 19-tid. (Notat.), [Om revision i en COVID 19-tid. \(Notat.\) | Erhvervsstyrelsen.dk](https://erhvervsstyrelsen.dk) (Sidst besøgt 31.05.21).

ESMA: Esma recommends action by financial market participants for COVID-19 impact, <https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-recommends-action-financial-market-participants-covid-19-impact> (Sidst besøgt 31.05.21).

FSR (1): Vigtige risikooplysninger går tabt, https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Politik%20og%20analyser/Analyser/2020/FINAL_An%C3%A6rkningsanalyse%202020.pdf (Sidst besøgt 31.05.21).

FSR (2): Coronavirus kan påvirke årsrapportens indhold, <https://www.fsr.dk/coronavirus-kan-paavirke-aars-rapportens-indhold-1> (Sidst besøgt 31.05.21).

FSR (3): COVID19 – Regnskabs- og revisionsmæssige overvejelser, http://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Corona/COVID19_Regnskabs-%20og%20revisionsm%C3%A6ssige%20overvejelser_290320.pdf (Sidst besøgt 31.05.21).

Georg Jensen: Om Georg Jensen, Georg Jensen, <https://www.georgjensen.com/da-dk/om> (Sidst besøgt 31.05.21).

Hecklen, Alexander: Arnold Busck konkurs: Lukker 29 butikker i hele landet, DR, <https://www.dr.dk/nyheder/penge/arnold-busck-konkurs-lukker-29-butikker-i-hele-landet>, (Sidst besøgt 31.05.21).

IFRS in Focus: Accounting considerations related to the, Deloitte, [IFRS in Focus — Accounting considerations related to the Coronavirus 2019 Disease \(iasplus.com\)](https://www.ifrsinfocus.com/Accounting-considerations-related-to-the-Coronavirus-2019-Disease) (Sidst besøgt 31.05.21).

Nasdaqomxnordic (1): BIF, BRØNDBY IF, (DK0010247956), Nasdaqomxnordic, <http://www.nasdaqomxnordic.com/aktier/microsite?Instrument=CSE3399> (Sidst besøgt 31.05.21).

Nasdaqomxnordic (2): SHOT, Scandic Hotels Group, (SE0007640156), Nasdaqomxnordic, <http://www.nasdaqomxnordic.com/aktier/microsite?Instrument=SSE115964> (Sidst besøgt 31.05.21).

Regeringen (1): Forlængelse af tiltag mod COVID-19 i Danmark, Regeringen <https://www.regeringen.dk/nyheder/2020/pressemeddelelse-i-spejlsalen-om-covid-19/> (Sidst besøgt 31.05.21).

Regeringen (2): Pressemøde om trepartsaftale, der skal hjælpe lønmodtagerne, Regeringen, <https://www.regeringen.dk/nyheder/2020/pressemeddelelse-i-statsministeriet-150320/> (Sidst besøgt 31.05.21).

Revisornævnet: Revisornævnet – om nævnet, Nævneshuset, <https://naevneshuset.dk/start-din-klage/revisornævnet/om-naevnet/> (Sidst besøgt 31.05.21).

Ritzau: Tv-rettigehedsnaver holder på penge under Superligaens pause, Jyllands-posten, 17-03-20, [Tv-rettigehedsnaver holder på penge under Superligaens pause - Fodbold - Sport \(jyllands-posten.dk\)](https://www.jyllands-posten.dk/tv-rettigehedsnaver-holder-pa-penge-under-superligaens-pause-fodbold-sport) (Sidst besøgt 31.05.21).

Scandic Hotels (1): Shareholderes, Scandic, <https://www.scandichotelsgroup.com/investors/the-scandic-share/shareholders/>, (Sidst besøgt 31.05.21).

Scandic Hotels (2): *Scandic publishes its Annual and Sustainability Report 2019*, Scandic Hotels, <https://www.scandichotelsgroup.com/media/press-releases/2020/scandic-publishes-its-annual-and-sustainability-report-2019/> (Sidst besøgt 31.05.21).

Scandic Hotels (3): *Bulletin from Scandic's annual general meeting 2020*, Scandic Hotels, <https://www.scandichotelsgroup.com/media/press-releases/2020/bulletin-from-scandics-annual-general-meeting-2020/> (Sidst besøgt 31.05.21).

Scandic Hotels (4): *Scandic's interim report Q1 2020 – Substantial cost reductions & secured financing*, Scandic Hotels, <https://www.scandichotelsgroup.com/media/press-releases/2020/scandics-interim-report-q1-2020--substantial-cost-reductions--secured-financing/> (Sidst besøgt 31.05.21).

Statens Serum Institut: *Patient nummer to med COVID-19 i Danmark*, <https://www.ssi.dk/aktuelt/nyheder/2020/patient-nummer-to-med-covid-19-i-danmark> (Sidst besøgt 31.05.21).

Statsministeriet: *Pressemøde den 6. april 2020*, Statsministeriet, <https://www.stm.dk/presse/pressemoe-dearkiv/pressemoe-de-den-6-april-2020/> (Sidst besøgt 31.05.21).

Sundhedsstyrelsen: *Sundhedsstyrelsen ændrer risikovurdering og udsender nye retningslinjer for håndtering af COVID-19*, Sundhedsstyrelsen, <https://www.sst.dk/da/Nyheder/2020/Sundhedsstyrelsen-aendrer-risikovurdering-og-udsender-nye-retningslinjerne-for-haandtering-af-COVID-19> (Sidst besøgt 31.05.21).

Bekendtgørelser, love og vejledninger:

IAS 10

Indsendelsesbekendtgørelsen

ISA 315

ISA 560

ISA 700

Revisorloven

Uafhængighedsbekendtgørelsen

Årsregnskabsloven

Revisornævnssager:

Sag 29/2018, *Sag 29/2018*, <https://naevneneshus.dk/media/9776/revisornaevnets-aarsberetning-for-2018.pdf> (Sidst besøgt 31.05.21).

Sag 29/2019, *Sag 29/2019*, https://rn.naevneneshus.dk/media/documents/029-2019_Kendelse_af_3._marts_2020_anonymiseret_wWIA8q2.pdf (Sidst besøgt 31.05.21).

Sag 65/2016, *Sag 65/2016*, https://rn.naevneneshus.dk/media/documents/65-2016_16._august_2017_0.pdf (Sidst besøgt 31.05.21).

Sag 91/2015, *Sag 91/2015*, https://rn.naevneneshus.dk/media/documents/091-2015_30._januar_2017.pdf (Sidst besøgt 31.05.21).

Sag 94/2013, *sag 94/2013*, https://rn.naevneneshus.dk/media/documents/094-2013_21._november_2014.pdf (Sidst besøgt 31.05.21).

Årsregnskaber:

Kvartalsregnskab Q1 2020 Georg Jensen, *Kvartalsregnskab Georg Jensen Q1 2020*, Georg Jensen A/S, lokaliseret 31.05.21.

Kvartalsregnskab Q1 2020 Scandic Hotels, *Kvartalsregnskab Scandic Hotels Q1 2020*, Scandic Hotels AB, lokaliseret 31.05.21.

Årsregnskab 2019 Arnold Busck, *Årsregnskab 2019*, Arnold Busck A/S, lokaliseret 31.05.21.

Årsregnskab 2019 Brüel Systems, *Årsregnskab 2019*, Brüel Systems A/S, lokaliseret 31.05.21.

Årsregnskab 2019 Brøndbyernes IF, *Årsregnskab 2019*, Brøndby I.F. A/S, lokaliseret 31.05.21.

Årsregnskab 2019 Georg Jensen, *Årsregnskab 2019*, Georg Jensen A/S, lokaliseret 31.05.21.

Årsregnskab 2019 HMK Bilcon, *Årsregnskab 2019*, HMK Bilcon A/S, lokaliseret 31.05.21.

Årsregnskab 2019 Jesn Holding, *Årsregnskab 2019*, Jesn Holding ApS, lokaliseret 31.05.21.

Årsregnskab 2019 Scandic Hotels, *Årsregnskab 2019*, Scandic Hotels AB, lokaliseret 31.05.21.

Årsregnskab 2019 Systems Cleaners, *Årsregnskab 2019*, Systems Cleaners A/S, lokaliseret 31.05.21.