



NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 18. februar 2011

INFORMASJONSSKRIV 03/2011 – BERETNINGER FOR KOMMUNER OG FYLKESKOMMUNER MED AVVIK FRA NORMALBERETNINGEN

1. Innledning

Det vises til informasjonsskriv nr 02/2011 om normalberetninger i kommunal sektor. Som vedlegg til dette skrevet sender revisjonskomiteen nå ut nytt eksempelsett med avvikende revisjonsberetninger. Som følge av innføringen av nye internasjonale revisjonsstandarder, er som nevnt tidligere, revisjonsberetningen betydelig endret fra og med 2010.

Dersom revisor finner å måtte avgi en revisjonsberetning som avviker fra normalberetningen, skal revisjonsberetningen modifieres med bakgrunn i kravene i ISA 705 – *”Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning”* og ISA 706 – *”Presiseringsavsnitt og avsnitt om ”andre forhold” i den uavhengige revisors beretning”*.

Nedenfor følger en generell oppdatering på området og en kort omtale av komiteens vurdering av aktuelle temaer.

2. Former for avvikende revisjonsberetninger

2.1 Forbehold versus presisering - sondringer i lov og forskrift

Revisjonsforskriften § 5 som omtaler av bruk av forbehold vs. presisering i revisjonsberetningen lyder som følger: *”Dersom årsregnskapet ikke gir de opplysninger om den revisjonspliktiges virksomhet i regnskapsåret og stilling ved årsskiftet som burde vært gitt, skal revisor presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning”*.

Revisjonsstandardene gir nærmere retningslinjer for hvilke situasjoner som krever modifisert konklusjon og hvor det eventuelt skal benyttes presiseringer og andre forhold.



I offentlig sektor kan det også være forhold utover de som angis i ISA 706 A1 som danner grunnlag for presisering. ISSAI¹ 1706 P3 gir eksempler på slike forhold.

2.2 Avvikende revisjonsberetninger – endringer i standardene

I hvilke situasjoner det skal benyttes ulike typer avvikende beretning fremgår nå av to ulike standarder, ISA 705 – ”Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning” og ISA 706 – ”Presiseringsavsnitt og avsnitt om ”andre forhold” i den uavhengige revisors beretning”. ISA 705 angir situasjonene hvor det skal tas forbehold, gis negativ konklusjon eller hvor revisor ikke kan uttale seg. ISA 706 angir situasjoner hvor revisor presiserer enkelte forhold men konklusjonen påvirkes ikke, eventuelt at det er andre forhold revisor ønsker å fremheve i revisjonsberetningen.

2.3 Modifisert konklusjon

Revisjonsberetninger med modifisert konklusjon kan deles i tre hovedgrupper:

- Beretninger med forbehold, men for øvrig positiv konklusjon, ISA 705 pkt 7
- Beretninger med negativ konklusjon, ISA 705 pkt 8
- Beretninger som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg, ISA 750 pkt 9 og 10

Eksempelene som følger er lagt opp for kommuner og fylkeskommuner, og det er i rammen før hvert eksempel opplyst om hvilke forutsetninger som er valgt for den modifiserte konklusjonen.

Revisjonsberetningene skal i utgangspunktet ikke være kilde for utfyllende informasjon om årsregnskapet og årsberetningen, men forskriften gir revisor en plikt til å gjøre oppmerksom på feilaktige eller manglende opplysninger i årsregnskapet og om mulig gi nødvendig tilleggsopplysninger i revisjonsberetningen.

Forbeholdsavsnittet berører revisors positive konklusjon om årsregnskapet. Avsnittet skal inneholde en klar beskrivelse av alle vesentlige årsaker til forbeholdet, jfr ISA 705 pkt 16. Opplysninger om feil og / eller mangler innebærer forbehold til årsregnskapet. Feil eller mangler skal tallfestes i revisjonsberetningen med mindre det ikke er praktisk gjennomførbart, jf. ISA 705 pkt 17. I eksempelsamlingen har komiteen valgt å angi virkningen for den regnskapsposten feilinformasjonen knytter seg til samt å vise nytt mer- / mindreforbruk i beskrivelsen av grunnlaget for forbeholdet.

Formelle mangler ved regnskapsavleggelsen vil som oftest være forbeholdsforhold. For eksempel vil et årsregnskap der ”Økonomisk oversikt - Drift” mangler kolonne for fjorårets regnskapstall, være grunnlag for forbehold. Et forbeholdsforhold skal ikke uttrykkes som en presisering.

Dersom en feil eller mangel etter revisors vurdering er vesentlig og gjennomgripende for årsregnskapet, vil konsekvensen være **negativ konklusjon** om årsregnskapet, jfr ISA 705 pkt

¹ International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) fastsettes av den internasjonale sammenslutningen av riksrevisjoner, INTOSAI. ISSAI-ene for regnskapsrevisjon inneholder ”Practice Notes” til samtlige ISA-er. ISSAI-ene kan lastes ned fra www.issai.org.



8. Det vil normalt også innebære negativ fastsettelseskonklusjon.

Finner revisor at årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det er avgitt, fordi det foreligger feil eller utelatelser som er så vesentlige og gjennomgripende for årsregnskapet *totalt sett at det* ikke er i overensstemmelse med lov, forskrifter og god kommunal regnskapsskikk, må det avgis revisjonsberetning med *negativ konklusjon* om årsregnskapet. Grunnlaget for den negative konklusjonen beskrives særskilt i et eget avsnitt i revisjonsberetningen, og konklusjonen kommer deretter.

Der revisor **ikke kan uttale seg om regnskapet** fordi det ikke har vært mulig å gjennomføre alle aktuelle revisjonshandlinger, vil det gis negativ fastsettelseskonklusjon bare i de tilfeller hvor det i ettertid er mulig å produsere et bedre årsregnskap. Dette kan f.eks være tilfelle der ledelsen har nektet revisor tilgang og revisor ikke har fått gjennomført nødvendige revisjonshandlinger.

Forholdet kan også være slik at det ikke foreligger et endelig årsregnskap innen 15.04. I den revisjonsberetning som i slike tilfeller avgis ved fristens utløp, må det konkluderes med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet.

De øvrige konklusjonene vurderes hver for seg. Det er sjelden at feil eller mangler i de delene av årsberetningen som revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen er direkte beslutningsgrunnlag for brukerne av revisjonsberetningen. Negativ konklusjon på årsregnskapet kan f.eks lede til konklusjon med forbehold på årsberetningen, med mindre alle aktuelle forhold i årsberetningen er feil.

2.4 Vesentlighet – vurdering av feil

Hva som er vesentlig, må vurderes med utgangspunkt i ISA 450. I veiledningsteksten til standarden, jfr. pkt A19 og A20 fremkommer “*Særlige hensyn knyttet til offentlig sektor*” .;

A19: Ved revisjon i offentlig sektor kan vurderingen av hvorvidt feilinformasjon er vesentlig også påvirkes av revisors oppgaver og plikter etablert gjennom lov, forskrift eller andre pålegg til å rapportere spesifikke forhold, herunder for eksempel misligheter.

A20: Videre kan forhold som allmennhetens interesse, ansvarlighet, redelighet og sikring av et effektivt lovmessig tilsyn påvirke vurderingen av hvorvidt en post er vesentlig i kraft av sin natur. Dette er særlig tilfelle for poster som er knyttet til etterlevelse av lov, forskrift eller andre pålegg.

Det er med andre ord grunnlag for å legge vekt på andre hensyn ved revisjon i kommuner og fylkeskommuner.

2.5 Generelt om presisering og øvrige forhold

Presiseringer berører ikke revisors konklusjon om årsregnskapet, og tas inn i beretningen etter konklusjonen. Etter ISA 706 pkt 5a) og veiledningsteksten pkt A1, synes det å være lagt en høyere terskel for presiseringer enn hva den tidligere RS 700 la opp til. I offentlig sektor kan det også være forhold utover de som angis i ISA 706 A1 som danner grunnlag for presisering. ISSAI 1706 P3 gir eksempler på slike forhold. Også det forhold at politikere, som er den



primære brukergruppen for regnskapet, er en sammensatt gruppe med ulike bakgrunn og forutsetninger i forhold til å lese regnskap, kan tale for noe mer bruk av presiseringer i offentlig sektor.

Nytt er at standarden legger opp til et avsnitt "*Andre forhold*", og her vil det være anledning for revisor til å ta opp forhold som etter revisors skjønn er viktige / relevante for brukernes forståelse av regnskapet. Relevant å ta opp her kan være brudd på skattelovgivningen, f.eks behandling av skattetrekkmidler, forvaltningskritikk, at det ikke foreligger finansforvaltningsreglement, brudd på lover og forskrifter mv.

Dersom det er flere forskjellige forhold som skal tas opp under punktet "*Andre forhold*" bør det etter komiteens oppfatning benyttes underoverskrifter på de ulike forhold, se eksempel 25.

3. *Avvikende revisjonsberetning begrunnet i årsregnskapets budsjettopplysninger*

Etter § 5 i den kommunale revisjonsforskriften skal revisor bl.a. uttale seg "*om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak, og om beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap stemmer med regulert budsjett*". Dette forholdet er ansett som et sentralt vurderingstema. Med regulert budsjett menes det som er definert i budsjettforskriften § 2 bokstav b) og l), dvs. den økonomiske rammen til disponering i budsjettåret som er gitt av kommunestyret eller fylkestinget. Revisors oppgave er å se etter at det foreligger gyldige bevilgninger for den bruk av midler som regnskapet viser og at mer- eller mindreforbruk som er vesentlig er forklart.

Følgende forhold krever at revisor vurderer bruk av forbehold:

- Bruk av midler som ikke er bevilget på gyldig måte.
- Uforklart mer- eller mindreforbruk.
- Budsjett-tall i årsregnskapet uten gyldig vedtak.

Etter revisjonsstandardene skal revisor bare uttale seg om forhold av vesentlig betydning for årsregnskapet. Dette vil også gjelde uttalelsen om budsjett og eventuelle budsjettavvik. I politisk eide organisasjoner hvor bevillingsregnskapet er et viktig styringsverktøy, kan spørsmålet om hvor lojalt administrasjonen har holdt seg til budsjettet, fort være sensitivt og dermed vurderes etter andre vesentlighetskriterier enn de rent beløpsmessige.

Tidligere omfattet det offentlige tillegget til RS 320 atskillig mer enn dagens standard og det kan være illustrerende å sitere noe av det som fra 2006 er tatt ut av standarden:

"Beslutningstakere i offentlig sektor vil imidlertid ofte legge betydelig større vekt på budsjetter, økonomiplaner og andre plandokumenter enn på regnskapene.

Vesentlighetsgrensen vil i slike tilfelle kunne bli svært høy hvis revisor utelukkende tar hensyn til den direkte effekten feil regnskapsinformasjon kan få på brukernes beslutninger. Feil og mangler som samlet fører til at det skapes et åpenbart uriktig inntrykk av den offentlige virksomhetens stilling, likviditet eller resultater, skal derfor alltid anses som vesentlige".

I ISA 450 er det i pkt A19 og A20 som gjengitt ovenfor, omtalt særlige forhold knyttet til offentlig sektor. Her fremkommer blant annet i A20 at vurderingen av hvorvidt en post er vesentlig eller ikke i kraft av sin natur påvirkes av "*forhold som allmennhetens interesse, ansvarlighet, redelighet og sikring av et effektivt lovmessig tilsyn*".



3.1 Forbehold

I den nye revisjonsberetningen har revisjonskomiteen vurdert behandling av budsjett og omtale av budsjettavvik slik:

- Vesentlige budsjettavvik skal alltid tas med som forbehold til konklusjon om budsjett
- Dersom budsjettavviket ikke er tilstrekkelig redegjort for i årsberetningen, tas også forbehold til årsberetningen.
- Dersom budsjettavviket (vesentlig) er tilstrekkelig redegjort for, henvises det til redegjørelsen i omtalen av forbeholdet til konklusjon om budsjett.

I de tilfeller forholdet mellom budsjett og regnskap blir fremstilt i årsregnskapet og omtalt i årsberetningen på en måte som skjuler kritikkverdige realiteter, må revisor vurdere å ta forbehold i revisjonsberetningen. Denne vurderingen må omfatte både beløp og i hvilken sammenheng avviket har oppstått. I kommentarene til kommuneloven § 47 omtales unntak fra kravet om budsjettgjennomføring slik: *”Unntatt fra kravet om budsjettgjennomføring på utbetalingstidspunktet er utgifter som kommunen eller fylkeskommunen har en umiddelbar rettslig forpliktelse til å dekke”*. Revisors vurdering av budsjettavvik må bl.a. ta hensyn til slike forhold.

3.2 Presisering

Det har neppe vært hensikten at måten presiseringer er beskrevet på i den kommunale revisjonsforskriften, skal ”overstyre” det som framgår av standarden. Det vil si ”å henviser til et forhold som er riktig presentert eller beskrevet i regnskapet, men som etter revisors skjønn er av grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet.”

”. Det kan være aktuelt å presisere forhold knyttet til budsjettavvik selv om avvikene er tilstrekkelig omtalt i årsberetningen. Det kan for eksempel være at revisor har behov for å opplyse om årsaken til at det ikke er tatt forbehold om budsjettavvik på tross av at de beløpsmessig ikke er uvesentlige.

Det henvises også til pkt 2.5 over vedrørende bruk av presiseringer i offentlig sektor.

4. Avslutning

Revisjonskomiteen har utarbeidet i alt 29 eksempelberetninger med avvik fra normalberetninger for (fylkes-)kommuner. Eksemplene er ingen fasit, men er ment å være til hjelp for revisors vurdering av om beretningen skal inneholde forbehold, negativ konklusjon, presiseringer eller andre forhold. For øvrig henviser vi ISA 705 – *”Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning”* og ISA 706 – *”Presiseringsavsnitt og avsnitt om ”andre forhold” i den uavhengige revisors beretning”*.

Med hilsen

NKRFs revisjonskomité

Unn H. Aarvold
leder (sign.)

Vedlegg: Beretninger med avvik fra normalberetning – eksempelsamling