



NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 15. februar 2013

INFORMASJONSSKRIV 04/2013 – BERETNINGER FOR KOMMUNER OG FYLKESKOMMUNER MED AVVIK FRA NORMALBERETNINGEN

1. Innledning

Det vises til informasjonsskriv nr. 03/2013 om normalberetninger i kommunal sektor. I dette skrivet om beretninger med avvik fra normalberetningen omtaler revisjonskomiteen beretninger med avvikende konklusjon. Som vedlegg til informasjonsskrivet er et nytt eksempel sett med avvikende revisjonsberetninger. Det er ikke materielle endringer i eksempelsamlingen for avviksberetninger for 2012 regnskapene, men det er innarbeidet et nytt eksempel på forbehold knyttet til avslutning av investeringsregnskapet.

Nytt i 2012 er at revisjonskomiteen har valgt å legge omtale og vurderinger av ulike problemstillinger i egne infoskriv. Dette er gjort både for å unngå at informasjonsskrivene om revisjonsberetningen blir uforholdsmessig omfattende og for å rendyrke informasjonsskrivene fra komiteen. Informasjonsskrivene om revisjonsberetningen kommer heretter til å omfatte eksempler på hhv normalberetninger og beretninger med modifiserte konklusjoner, mens omtale av ulike problemstillinger og vurderinger på enkeltområder vil bli omtalt i egne informasjonsskriv.

Dersom revisor finner å måtte avgi en revisjonsberetning som avviker fra normalberetningen, skal revisjonsberetningen modifiseres 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 enkelte temaer av generell karakter. Der det finnes egne informasjonsskriv som omhandler særskilte temaer, vil dette bli henvist til særskilt.

2. Former for avvikende revisjonsberetninger

2.1 Forbehold versus presisering - sondringer i lov og forskrift

Revisjonsforskriften § 5 som omtaler 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. ISA 705 – ”Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning” angir situasjonene hvor det skal tas forbehold, gis negativ konklusjon eller hvor revisor ikke kan uttale seg. ISA 706 – ”Presiseringsavsnitt og avsnitt om ”andre forhold” i den uavhengige revisors beretning” angir situasjoner hvor revisor presiserer enkelte forhold, uten at konklusjonen påvirkes, eventuelt at det er andre forhold revisor ønsker å fremheve i revisjonsberetningen.

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

2.2 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

Eksempelsamlingen er lagt opp for kommuner og fylkeskommuner, og det er i rammen før hvert eksempel opplyst om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn 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 nødvendige tilleggsopplysninger i revisjonsberetningen.

Forbeholdsavsnittet berører revisors positive konklusjon om årsregnskapet. Avsnittet skal inneholde en klar beskrivelse av alle vesentlige årsaker til forbeholdet, jf. 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 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 regnskapspraksis, må det

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.



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. Eksempel på et tilfelle der negativ fastsettelseskonklusjon ikke skal gis, kan være at vesentlige deler av regnskapsmaterialet har gått tapt.

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.

Komiteen har utarbeidet et eget informasjonsskriv som gir veiledning til revisors vurderinger når det gjelder budsjett og budsjettavvik. Se infoskriv 02/2013.

2.3 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.

2.4 Generelt om presisering og andre 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 til grunn en relativt høy terskel for bruk av presiseringer. I offentlig sektor kan det være forhold utover de som angis i ISA 706 pkt A1 som danner grunnlag for presisering. ISSAI 1706 pkt P3 gir eksempler på slike forhold. Også det forhold at politikere, som er den primære brukergruppen for regnskapet, er en sammensatt gruppe med ulik bakgrunn og forutsetninger i forhold til å lese regnskap, kan tale for noe mer bruk av presiseringer i offentlig sektor.

Det er utarbeidet et eget informasjonsskriv som gir veiledning til revisors vurderinger når det gjelder budsjett og budsjettavvik. Se infoskriv 02/2013.



Standarden legger opp til et avsnitt "*Andre forhold*", hvor det vil 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 skattetrekksmidler, 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 26.

3. Avslutning

Revisjonskomiteen har utarbeidet i alt 30 eksempelperetninger med avvik fra normalberetninger for (fylkes-)kommuner. Eksempelene 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

Vedlegg:
Beretninger med avvik fra normalberetning – eksempelsamling