



## NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, 22. februar 2019

### **INFORMASJONSSKRIV 2/2019 – BERETNINGER FOR KOMMUNER OG FYLKESKOMMUNER MED AVVIK FRA NORMALBERETNINGEN**

#### ***1. Innledning***

Det vises til oppdatert informasjonsskriv nr. 1/2019 om normalberetninger i kommunal sektor. I dette skrevet om beretninger med avvik fra normalberetningen omtaler revisjonskomiteen beretninger med avvikende konklusjon. Som vedlegg til informasjonsskrivet følger en oppdatert eksempelsamling med avvikende revisjonsberetninger.

Følgende regelverk og standarder stiller krav til utforming av revisjonsberetningen, dersom revisor finner å måtte avgi en revisjonsberetning som avviker fra normalberetningen:

- Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner § 5
- ISA 705 – *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*
- ISA 706 – *Presiseringsavsnitt og avsnitt om "andre forhold" i den uavhengige revisors beretning*

Dersom revisor omtaler sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen, jf. ISA 701 – *Omtale av sentrale forhold ved revisjonen i den uavhengige revisors beretning*, skal forhold som gjør at revisor avgir modifisert konklusjon ikke omtales under sentrale forhold i revisors beretning.

#### ***2. Endringer i årets eksempelsamling***

Det er skjedd endringer i tilnærmet alle eksemplene ved at det er tatt inn en ny setning i siste avsnitt under «*Øvrige forhold*» i normalberetningen, jf. infoskriv 1/2019. Det er også lagt inn et nytt eksempel 32 for tilfeller der revisor ikke har signert kontrolloppstillingen. Det er for øvrig ikke endringer i eksemplene. Det er lagt inn en omtale i informasjonsskrivet av situasjoner der kommunen legger frem konsoliderte regnskapstall sammen med regnskapet.

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, er det henvist særskilt til dette.



### 3. Former for avvikende revisjonsberetninger

#### 3.1 Generelt om avvik fra normalberetningen

Revisjonsforskriften § 5 omtaler bruk av forbehold og presisering i revisjonsberetningen 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.*

*Finner revisor at årsregnskapet ikke bør vedtas slik det foreligger, skal dette angis særskilt.*

Revisjonsstandardene gir nærmere retningslinjer for hvilke situasjoner som krever modifisert konklusjon og hvor det eventuelt skal benyttes presiseringer og avsnitt om andre forhold. 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, uten at konklusjonen påvirkes, eventuelt at det er andre forhold revisor ønsker å fremheve i revisjonsberetningen.

Hverken ISA 705 eller ISA 706 har egne punkter for offentlig sektor. I offentlig sektor kan det likevel være forhold utover de som angis i ISA 705 punkt 6 og ISA 706 pkt. 8 som danner grunnlag for presisering. ISSAI<sup>1</sup> 1705 punkt P6 og 1706 punkt P3 gir eksempler på slike forhold som kan gi behov for henholdsvis modifisert konklusjon og presisering eller avsnitt om andre forhold.

#### 3.2 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 705 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.

Revisor skal i avsnittet «Grunnlag for konklusjonen» beskrive årsaken til modifiseringen, jf. ISA 705 pkt. 20. Feil eller mangler skal tallfestes i revisjonsberetningen med mindre det ikke er praktisk gjennomførbart, jf. ISA 705 pkt. 21. I eksempelsamlingen har komiteen valgt å

---

<sup>1</sup> 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](http://www.issai.org).



angi virkningen for den regnskapsposten feilinformasjonen knytter seg til samt å vise nytt mer-/mindreforbruk i beskrivelsen av grunnlaget for forbeholdet.

### ***Beretninger med forbehold***

**Forbehold** berører revisors positive konklusjon om årsregnskapet.. Opplysninger om feil og / eller mangler innebærer forbehold til årsregnskapet. 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. Et annet eksempel er at årsberetningen ikke inneholder lovbestemte krav. Dette får konsekvenser for revisjonsberetningen og omtales under avsnittet ”Konklusjon om årsberetning” i revisors beretning, se eksempel 15 i eksempelsamlingen.

### ***Beretninger med negativ konklusjon***

Dersom en feil eller mangel etter revisors vurdering er vesentlig og gjennomgripende for årsregnskapet, vil konsekvensen være **negativ konklusjon** om årsregnskapet, jf. ISA 705 pkt. 8. Det vil normalt også innebære negativ fastsettelseskonklusjon, dvs. at revisor konkluderer med at årsregnskapet ikke bør fastsettes, jf. revisjonsforskriften § 5 sjettede ledd.

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.

### ***Beretninger som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg***

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 eller fremskaffe dokumentasjon som gjør at revisor vil kunne uttale seg om årsregnskapet. 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 det ikke er mulig å produsere et bedre årsregnskap, slik at negativ fastsettelseskonklusjon ikke skal gis, kan være at vesentlige deler av regnskapsmaterialet har gått tapt.

Når det ikke foreligger et endelig årsregnskap og/eller årsberetning, eller revisjonsarbeidet ikke kan ferdigstilles, innen 15.04 avgis en revisjonsberetning ved fristens utløp som viser dette, jf. eksempel 24.

### ***Forholdet til øvrige deler av revisjonsberetningen***

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.

Når revisor gir uttrykk for en modifisert konklusjon til årsregnskapet, skal revisor vurdere om forholdet også har betydning for uttalelsen om «øvrig informasjon» og konklusjonen om årsberetningen. Dersom dette forholdet er inkludert, omtalt i eller påvirker noen del av «øvrig



informasjon», bør forholdet også ha innvirkning på uttalelsen om øvrig informasjon. Dersom forholdet også er inkludert i årsberetningen må revisor i tillegg vurdere om forholdet har betydning for konklusjonen om årsberetningen.

Dersom grunnlaget for den modifiserte konklusjonen for eksempel skyldes en feil som har en vesentlig innvirkning på regnskapsmessig mer-/mindreforbruk, vil dette både ha konsekvenser for revisors rapportering om øvrig informasjon og revisors konklusjon om årsberetningen. I de fleste tilfeller vil det kunne henvises fra avsnittet om øvrig informasjon og konklusjonen om årsberetningen til grunnlaget for konklusjon med forbehold. Dette kan medføre tilpasning av ordlyden i grunnlaget for konklusjon med forbehold.

Komiteen har utarbeidet et eget informasjonsskriv som gir veiledning til revisors vurderinger når det gjelder budsjett og budsjettavvik. Se infoskriv 02/2013. I informasjonsskriv til normalberetningene finnes også følgende tekst;

I informasjonsskrivet om budsjettavvik i revisjonsberetningen (2/2013) fremkommer det at det skal tas forbehold i konklusjonen om budsjett dersom det er vesentlige budsjettavvik. Det må etter komiteens oppfatning ikke settes en vesentlighetsgrense som medfører at forbehold er normalsituasjonen. I så måte mener komiteen at forholdet som omtales i skrevet om hvorvidt det er gitt en forklaring på avviket i årsberetningen eller ikke skal være et sentralt element i vesentlighetsvurderingen.

### **3.3 Vesentlighet – vurdering av feil**

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

*A24: Ved revisjon av en enhet 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.*

*A25: 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.

### **3.4 Generelt om presisering og andre forhold**

**Presiseringer** berører ikke revisors konklusjon om årsregnskapet, og tas inn i beretningen etter konklusjonen. Etter ISA 706 pkt. 6a) og veiledningsteksten pkt. A4, 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. A4 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.



Standarden legger opp til et avsnitt om **andre forhold**, hvor det vil være anledning for revisor til å ta opp forhold som etter revisors skjønn er viktige eller relevante for brukernes forståelse av regnskapet. Forhold som er aktuelle å ta opp her kan være brudd på skattebetalingsloven, f.eks. behandling av skattetrekkmidler, forvaltningskritikk, at det ikke foreligger finansforvaltningsreglement, brudd på lover og forskrifter mv.

Ny kommunelov krever at kommunene setter opp samlet regnskap for kommunen som juridisk enhet. Det kan være kommuner som ønsker å starte med dette før ikrafttredelsen. Dersom kommunen har satt opp et konsolidert regnskap som presenteres sammen med regnskapet, og revisor ikke har revidert de konsoliderte tallene, kan revisor velge å presisere dette under andre forhold. 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 27.

#### **4. Avslutning**

Eksempelsamlingen 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