



NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, 18. mars 2021

INFORMASJONSSKRIV 4/2021 – BERETNINGER FOR KOMMUNER OG FYLKESKOMMUNER MED AVVIK FRA NORMALBERETNINGEN

1. Innledning

Det vises til informasjonsskriv nr. 3/2021 om normalberetninger i kommunal sektor. Her 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:

- Kommuneloven § 24-8
- 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 tatt utgangspunkt i revisjonsberetning for en kommune med konsolidert årsregnskap, jf. eksempelsamlingen for normalberetninger.

Det er i tillegg flere endringer i årets eksempelsamling og de vesentlige endringer er:

- Forutsetningene for de ulike eksempler er gjennomgått og tydeliggjort og endret ved behov. Forutsetningene som fremkommer i hvert eksempel, er avgjørende for løsningene i beretningene med beskrivelse av grunnlag for avvik.
- Det er seks nye eksempler (nummer 3, 7, 9, 13, 17 og 26)
- Det er flere eksempler som er endret
- Flere eksempler er fjernet, enten fordi nye bestemmelser i kommuneloven gjorde de uaktuelle, eller fordi komiteen har ansett de lite relevante

I punkt 2.1 under er forhold komiteen forventer at det kan være særlig usikkerhet eller spørsmål rundt kommentert. Eksempel 20 er beholdt med tanke på andre og mindre



organisasjoner enn kommuner. Komiteen mener at det kun er i slike virksomheter eksempelet vil være relevant.

I tillegg inneholder informasjonsskrivet en generell omtale av avvik fra normalberetning og en kort omtale av komiteens vurdering av enkelte temaer. Der det finnes egne informasjonsskriv som omhandler særskilte temaer, er det henvist til disse. Komiteen viser også til informasjonsskriv nr 1/2021 som omhandler ny mal for normalberetninger og informasjonsskriv nr 9/ 2020 som omhandler konsolidert årsregnskap og revisors oppgaver.

2.1 Nye forhold å være særlig oppmerksom på

Forenklet etterlevelseskontroll – og forholdet til revisjonsberetningen

De nye oppgavene forenklet etterlevelseskontroll av økonomiforvaltningen og forenklet etterlevelseskontroll med budsjettavvik har ulik innretning mot revisjonsberetningen, hvor sistnevnte rapporteres i revisjonsberetningen. Eksempelsamlingen inneholder flere eksempler på beretninger med budsjettavvik.

Det avgis egen uttalelse på forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen. Disse kontrollene utføres på et begrenset område og uttalelsen avgis med moderat sikkerhet. Komiteen er av den oppfatning at revisjonsberetningen normalt ikke er et egnet sted å vise til resultatet av forenklede etterlevelseskontroller med økonomiforvaltningen. Dersom det derimot er flere forhold som viser vesentlige svakheter i den økonomiske internkontrollen kan det være naturlig å nevne forholdet under «Andre forhold». Komiteen antar slike situasjoner vil være unntaksvis. Eksempel 27, 28 og 29 viser eksempler på områder som er relevante for forenklet etterlevelseskontroll, men det er funn i forbindelse med andre kontroller, eksempelvis regnskapsrevisjon, andre undersøkelser eller forvaltningsrevisjoner, som har medført omtale under «Andre forhold».

Vesentlige budsjettavvik – forbehold og konsekvenser for konklusjon om årsberetningen

Komiteen har diskutert hvorvidt en konklusjon med forbehold under konklusjonen om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik vil ha konsekvens for konklusjonen om årsberetningen. Selv om disse to oppgavene utføres med ulik sikkerhet i utgangspunktet, mener komiteen at når revisor har avdekket et vesentlig avvik og tar forbehold under konklusjon om redegjørelsen for vesentlige budsjettavvik, kan vi ikke med betryggende sikkerhet under konklusjon på årsberetningen uttale at årsberetningen inneholder de opplysninger lov og forskrift krever.

Konsolidert årsregnskap – betydningen av feil i et KF/ underliggende regnskap

I informasjonsskriv 9/2020 redegjorde komiteen kort for revisors oppgaver ved konsolidert årsregnskap. I forbeholdssituasjoner i en underliggende enhet, f.eks. et KF, må revisor ta stilling til om forbeholdet i det kommunale foretaket har betydning for kommunens årsregnskap og for det konsoliderte årsregnskapet. Eksempel nr. 3 viser at et forbehold i et KF får betydning for revisors konklusjon på det konsoliderte årsregnskapet, men ikke for kommunens årsregnskap.

Konsolidert årsregnskap – mangler ved avleggelsen

Konsolidert årsregnskap skal omfatte alle regnskapsenheter som er en del av kommunen som rettssubjekt, herunder KF og interkommunale samarbeid som ikke er egne rettssubjekt. Dersom f.eks. et vesentlig KF ikke er inkludert i konsolidert årsregnskap skal det normalt tas forbehold til det konsoliderte årsregnskapet.



Dersom kommunen har regnskapsenheter som skal inngå i et konsolidert årsregnskap, men det ikke er avlagt et konsolidert årsregnskap, må konsekvensene for revisjonsberetningen vurderes nærmere.

Manglende konsolidering bør ikke få unødvendige konsekvenser for behandlingen av kommunekassens årsregnskap. Dette skyldes bl.a. at det er enkelte virkninger knyttet til kommunekassens årsregnskap, uavhengig av det konsoliderte årsregnskapet. Dette gjelder f.eks. bestemmelsene om ROBEK, jf. kommuneloven § 28-1.

Revisjonskomiteen har vurdert det slik at dersom kommunen ved fristen for avleggelse av revisjonsberetning ikke har avlagt konsolidert årsregnskap, men dette forventes gjort innen kort tid, eller konsolidert er sent avlagt, avgir revisor en «foreløpig revisjonsberetning» i tråd med eksempel 22. Dersom det ikke forventes avlagt et konsolidert årsregnskap, avgir revisor en beretning med positiv konklusjon om kommunekassens årsregnskap og negativ konklusjon om konsolidert årsregnskap.

Kan ikke avlegge revisjonsberetning innen lovens frist

Etter endringer i revisorloven er de tidligere bestemmelsene om frister for revisjonsberetningen ikke videreført. Så lenge kommuneloven har en slik bestemmelse/frist vil slike beretninger fortsatt være aktuelt i kommunal sektor, og derfor er eksemplene videreført.

3. Former for avvikende revisjonsberetninger

3.1 Generelt om avvik fra normalberetningen

Kommuneloven § 24-8 omtaler bruk av forbehold og presisering i revisjonsberetningen. Tredje og fjerde ledd er som følger:

Hvis revisor i revisjonsberetningen konkluderer med forbehold, konkluderer negativt eller ikke har tilstrekkelig grunnlag for å konkludere, skal årsaken beskrives. Hvis revisor mener at årsregnskapet eller årsberetningen ikke bør vedtas slik de foreligger, skal dette angis særskilt.

Revisjonsberetningen skal også omfatte andre forhold som revisor mener det er nødvendig å opplyse om i henhold til god kommunal revisjonsskikk

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. ISSAI¹ 1705 punkt P6 og 1706 punkt P3 gir eksempler på slike

¹ International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) fastsettes av den internasjonale



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 for 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.

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 angi virkningen for den regnskapsposten feilinformasjonen knytter seg til samt vise nytt netto driftsresultat, der det er aktuelt, 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 medføre forbehold Et forbehold 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 12 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. kommuneloven § 24-8 tredje 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.

sammenslutningen av riksrevisjoner, INTOSAI. ISSAI-ene for regnskapsrevisjon inneholder "Practice Notes" til samtlige ISA-er. ISSAI-ene kan lastes ned fra www.issai.org.



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 nødvendige 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 22. Dette gjelder for årsregnskap som revideres etter kommuneloven. For stiftelser som revideres av kommunal revisjon etter hjemmelen i stiftelsesloven, er fristen for revisjonsberetning 30.06. i det revisjonen foregår etter regnskapsloven.

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 om årsberetningen, med mindre alle aktuelle forhold i årsberetningen er feil. Det kan også være aktuelt med konklusjon med forbehold i uttalelsen om redegjørelsen for vesentlige budsjettavvik.

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 netto driftsresultat, vil dette både ha konsekvenser for revisors rapportering om øvrig informasjon, revisors konklusjon om årsberetningen og uttalelsen om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik. I de fleste tilfeller vil det kunne henvises fra avsnittet om øvrig informasjon, konklusjonen om årsberetningen og uttalelsen om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik til grunnlaget for konklusjon med forbehold. Dette kan medføre tilpasning av ordlyden i grunnlaget for konklusjon med forbehold.

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 skattetreksmidler, 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