

Til NKRFs medlemmer

Oslo, 4. februar 2025

INFORMASJONSSKRIV 2/2025 –AVVIK FRA NORMALBERETNINGEN

1. Innledning

I dette skrivet omtaler Revisjons- og regnskapskomiteen generelle områder og vurderinger for beretninger med avvikende konklusjon. Det vises til informasjonsskriv nr. 1/2025 om normalberetninger i kommunal sektor.

Årets endringer kommer innledningsvis i eksempelsamlingen og dette generelle infoskrivet oppdateres kun når det er større endringer. Den vesentligste endringen i årets skriv er revisors vurderinger i situasjoner der kommunen er i en svært krevende økonomisk situasjon, se pkt 3.4.

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. Forhold å være særlig oppmerksom på ved modifisert konklusjon

Forbehold vedrørende Årsregnskapet og eventuell smitteeffekt til delen som gjelder Årsberetningen og annen øvrig informasjon og Uttalelsen om vesentlige budsjettavvik

Komiteen har diskutert hvorvidt og i hvilke tilfeller forbehold under **Uttalelse om årsregnskapet** smitter over på uttalelsen om *Årsberetningen og annen øvrig informasjon* og til slutt vår **Uttalelse om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik**. Det kan oppstå feil som rammer begge konklusjonene, men på ulike måter. Dette har vi forsøkt å illustrere i eksempelsamlingen.

Det første eksemplet i eksempelsamlingen har et vesentlig forhold som har resultert i et forbehold på årsregnskapet som smitter over på årsberetningen og også over på uttalelsen om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik. Grunnlaget for konklusjon er kun beskrevet en gang under **Uttalelse om årsregnskapet**, og det vises tilbake til grunnlaget for forbeholdet under *Årsberetningen og annen øvrig informasjon*. Grunnen til at komiteen ikke har synliggjort ytterligere det faktum at det er forbehold på årsberetningen er at vi prinsipielt prøver å følge løsningen man har i privat sektor der det er naturlig. Og det tenker vi at det er for dette tilfellet. Måten vi fremhever årsberetningen i kommunal sektor er å ha med ordet «Årsberetning» i underoverskriften, så må vi forvente at brukerne av regnskap og årsberetning leser beretningen. I **Uttalelse om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik** er det samme forhold som leder til forbehold, men grunnlaget for forbeholdet er likevel beskrevet på nytt. Komiteen har endt på denne løsningen både fordi denne delen av revisjonsberetningen i realiteten er en egen separat uttalelse som bør inneholde de kravene standarden setter samt at effekten av feilen har en annen effekt og beskrives på en noe annen måte opp mot redegjørelsen for budsjettavviket. Uttalelsen om årsregnskapet og uttalelsen om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik er uttalelser om ulike forhold selv om begge konklusjonene bunner i samme feil.

I det andre eksempelet har vi et vesentlig forhold som har resultert i et forbehold på årsregnskapet som smitter over på årsberetningen, men ikke over på uttalelsen om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik.

For øvrig gjelder fortsatt det komiteen tidligere har uttalt om 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.

Forenklet etterlevelseskontroll – og forholdet til revisjonsberetningen

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 forenklete 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. Eksempelsamlingen 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».

Revisor kan ikke uttale seg om regnskapet

Ifølge ISA 720 skal det i utgangspunktet ikke tas inn noe avsnitt om øvrig informasjon når revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet. Siden revisor i kommunal sektor har plikt til å

uttale seg om årsberetningen iht kommuneloven, må denne konklusjonen likevel med i kommunal sektor.

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. Eksempelsamlingen viser et eksempel der 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 3.4. Dersom det ikke forventes avlagt et konsolidert årsregnskap, avgir revisor en beretning med positiv konklusjon om kommunekassens årsregnskap og negativ konklusjon om konsolidert årsregnskap, jf. eksempel 3.2.

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.

IKS/Kirkelige fellesråd/menighetsråd som ikke har overholdt frist for regnskapsavleggelse

Komiteen har fått forespørsel om det kan tydeliggjøres i hvilke tilfeller det skal gis negative beretninger for IKS, kirkelige fellesråd og menighetsråd når fristene for regnskapsavleggelse ikke overholdes. Kommuneloven har frist for revisjonsberetning også i de tilfeller regnskapet ikke er avlagt. Det er ikke tilsvarende eksplisitte bestemmelser for IKS/kirkelige fellesråd/menighetsråd. Komiteen mener likevel at bestemmelsen om frist for revisjonsberetningen må forstås tilsvarende for disse, slik at revisor også her avgir negativ beretning dersom regnskapet ikke er mottatt innen fristen.

Kirkelig fellesråd/menighetsråd som ikke har omtalt vesentlige budsjettavvik

Komiteen har tidligere diskutert og falt ned på en konklusjon om at uttalelsen om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik etter RSK 302 kun gjelder for oppdrag der det er lagt en klar oppgave med hjemmel i kommuneloven. For kirkelig fellesråd/menighetsråd er det derfor ikke noe avsnitt «Uttalelse om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik» i revisjonsberetningen.

I en situasjon der et kirkelig fellesråd eller menighetsråd ikke omtaler vesentlige beløpsmessige budsjettavvik i årsberetningen, slik det kreves i forskrift om økonomiforvaltningen i sokn i Den norske kirke § 12 (3), mener komiteen at grunnlag for konklusjon med forbehold bør fremkomme under avsnitt om «årsberetningen».

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.

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.

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. Det er greit å være oppmerksom på at revisorloven ikke har videreført denne bestemmelsen, slik at innen kommunal sektor avviker man her fra privat sektor.

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 regnskapskikk, 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 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 3.4. Dette gjelder for årsregnskap som revideres etter kommuneloven.

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. Se bl.a. eksempel 2.1.

Når revisor gir uttrykk for en modifisert konklusjon til årsregnskapet, skal revisor vurdere om forholdet også har betydning for uttalelsen om «Årsberetningen og annen øvrig informasjon» og «Uttalelsen om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik». 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 uttalelse om årsregnskapet, revisors konklusjon om årsberetningen og uttalelsen om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik, se bl.a. eksempel 1.5.

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. Eksempel 4.1 og 4.2 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 skattetrekksmidler, forvaltningskritikk, at det ikke foreligger finansforvaltningsreglement, brudd på lover og forskrifter mv.

Komiteen har diskutert revisors oppgaver og rolle i kommuner med svært anstrengt økonomi, og hvorvidt revisor har en rolle med i løfte temaet for å bidra til tydeliggjøring. Kommunedirektøren og kommunestyret har ansvaret for å sørge for en sunn økonomisk situasjon for kommunene innenfor tildelte rammer. Revisors oppgave er å påse at regnskap og årsberetning viser de reelle forhold. Kontrollutvalget kan velge å løfte elementer fra både revisors vurderinger mv og fra kommunens egne vurderinger og beskrivelser. I situasjoner hvor svært krevende økonomi er godt beskrevet i årsrapport og regnskapet gir et riktig bilde av økonomisk situasjon, kan revisor likevel velge å peke på situasjonen, enten i form av brev til kontrollutvalg, kommunen eller ta inn et avsnitt om **Andre forhold** i revisjonsberetningen. Komiteen mener i utgangspunktet det er grunn til å være tilbakeholdne med å omtale slike forhold i revisjonsberetningen. Utfordringene i økonomien bør gå utover risiko for oppføring i ROBEK. Det kan likevel være situasjoner der Andre forhold i beretningen vurderes som et hensiktsmessig verktøy, for eksempel der revisor over tid vurderer at situasjonen ikke bedres tross tydelige beskrivelser. Det er lagt inn et eksempel på slik bruk av andre forhold i eksempelsamlingen.

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 revisjons- og regnskapskomité

Unn H. Aarvold
leder