

Revisjonsberetningen:

Mange feilmuligheter

En «ren revisjonsberetning» kan ha ulikt innhold som følge av de senere års endringer i regnskapsloven. Dette blant annet som følge av innføring av flere regnskapsspråk, spesielt IFRS, samt at morselskap i konsern kan anvende forskjellig regnskapsspråk i selskapsregnskapet og konsernregnskapet. En revisjonsberetning for et konsern kan ha flere hundre ulike utforminger og mulighetene for at det oppstår feil er derfor mange.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Arne Dyrkorn
KPMG



Statsautorisert revisor
Cathrine Husebye Rein
KPMG

Begge forfatterne jobber i KPMGs fagavdeling Revisjon og Regnskap

Revisjonsberetningen er det eneste offentlige dokumentet som revisor utsteder og dette ene dokumentet skal være riktig. Risikoen for å gjøre feil har imidlertid økt i takt med at antallet feilkilder har økt. Noen av årsakene til dette er:

- Flere alternative regnskapsspråk generelt
- Innføring av IFRS spesielt
- Anledning til å anvende ulike regnskapsspråk i selskapsregnskapet og konsernregnskapet
- Alternative oppstillinger i NGAAP
- Innføring av oppstilling av totalresultat i IFRS

Dette har gitt nye utfordringer med betydning for revisjonsberetningen. På siden *til høyre* har vi illustrert hvor i revisjonsberetningen innholdet vil kunne variere avhengig av regnskapsspråk og valg som gjøres innenfor det enkelte regnskapsspråk.

Alternative regnskapsspråk og elementer (oppstillinger) i årsregnskapet

I revisjonsberetningen skal det eksplisitt beskrives hvilke elementer/oppstillinger årsregnskapet inneholder – i konsern skal dette gjøres for henholdsvis selskapsregnskapet og konsernregnskapet. Alternativene som da foreligger, er uten tvil en kilde til å gjøre feil, eksempelvis:

- Oppstilling over endringer i egenkapitalen er valgfritt å utarbeide etter NGAAP

- Små foretak kan etter NGAAP unnlate å utarbeide kontantstrømpoppstilling
- IFRS har i 2009 innført nye betegnelser på de ulike oppstillingene (f.eks. «oppstilling av finansiell stilling» mot tidligere «balanse»)
- IFRS har ikke «faste» betegnelser
- man er ikke pålagt å bruke betegnelsene som anvendes i IAS 1
- Etter IFRS kan oppstilling av alle inntekter og kostnader presenteres:
 - i en samlet oppstilling av totalresultat, eller
 - i to oppstillinger – en oppstilling som viser «det gamle» årsresultatet, og en oppstilling som viser andre inntekter og kostnader (oppstilling av totalresultatet)

Revisjonsberetningen vil kunne variere på bakgrunn av valg selskapene har gjort i forhold til ovennevnte alternativer. Spesielt har endringene i IAS i 2009 vist seg ikke å være enkle å forholde seg til. Det siste punktet innebærer eksempelvis at det i revisjonsberetningen må vises til en eller to oppstillinger – som i tillegg kan være benevnt med ulike navn. Vår anbefaling er at revisor i revisjonsberetningen bruker de samme begrepene som selskapene selv har i overskriftene til de ulike oppstillingene.

Resultatbegrepet

Med endringene i IFRS er ikke lenger «resultat» nødvendigvis det vi tradisjonelt har forbundet med begrepet. Innføringen av «oppstilling av totalresultat» innebærer at selskap som anvender IFRS (eller forenklet IFRS), heretter også skal ta med poster som tidligere ble ført direkte mot egenkapitalen i resultatoppstillingen. Det har vært mye diskusjoner om hvordan selskapene og revisor skal forholde seg til dette nye resultatbegrepet, eksempelvis:

- Skal det vises til det «gamle» resultatbegrepet eller totalresultat i første setning i innledningsavsnittet?

- Skal revisor i uttalelsen om årsregnskapet si at dette gir et rettviseende bilde av resultatet eller av totalresultatet?
- Skal selskapene i årsberetningen eller i årsregnskapet ta med forslag til anvendelse av det «gamle» resultatet eller skal de ta med forslag til anvendelse av totalresultatet?

Det er ulike oppfatninger om dette. En ytterligere utfordring på området er at selskapsretten (aksjelovene) ikke er endret som følge av endringene i IAS 1. Derfor er det uklart om «*forslag til anvendelse av overskudd/tap*» fortsatt må forstås som det «gamle» overskuddet/tapet, eller om endringene i IAS 1 har gitt begrepet et nytt innhold. Etter vår oppfatning vil det være mest riktig å legge det siste til grunn. Andre inntekter og kostnader – den nye/siste delen av oppstilling av totalresultat, skal ikke lenger føres direkte mot egenkapitalen – de skal faktisk føres over en eller flere resultatkontoer. For å få egenkapitalen til å summere fra IB til UB, må hele totalresultatet derfor henføres til ulike egenkapitalkomponenter. Etter vår oppfatning er det naturlig og riktig at styret og daglig leder tar stilling til dette, og at hele totalresultatet derfor inngår i deres forslag til anvendelse.

Oppsummering

Som illustrasjonen viser er det mange årsaker til at det kan bli feil i revisjonsberetningen. Det er også liten tvil om at årets endringer i IFRS har økt risikoen for å gjøre feil i revisjonsberetningen. Over har vi kun kommentert noen av disse særskilt. I tillegg til disse har vi fortsatt de «vanlige» feilkildene, som navn på selskapet, resultatet (beløp), om det er overskudd eller tap/underskudd osv. Et spørsmål kan være om det er mulig å forenkle dette bildet. Det ville for eksempel kunne blitt en forenkling hvis antallet regnskapsspråk i Norge ble redusert. Uansett kan det i år kanskje være grunn til å ta en ekstra runde eller to med kvalitetssikring av revisjonsberetningen...?

Revisjonsberetning for selskap uten konsern

Til generalforsamlingen i *Selskap uten konsern, NGAAP AS/ASA/etc.*

REVISJONSBERETNING FOR xxxx

Ledelsens ansvar og revisors oppgave

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA/etc for regnskapsåret xxxx, som viser et overskudd/tap på kr xxx, herunder opplysningene i årsregnskapet om forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av tapet. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av tapet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Grunnlag for vår uttalelse

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og internkontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Uttalelse

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets finansielle stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av tapet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter
- (opplysningene i årsregnskapet om forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av tapet er i samsvar med lov og forskrifter)

Sted, dato
KPMG AS

Partner
Statsautorisert revisor

Avhenger av hvor resultatet er disponert.

Hvilke elementer regnskapet inneholder skal gjenspeiles, selskapets benevnelser bør anvendes også i revisjonsberetningen.

Det forutsettes her at regnskapet er avlagt etter NGAAP.

Er det overskudd eller tap?
Er beløpet riktig?

Forutsetter en ren revisjonsberetning.

Dato må være den samme som eller etter dato for signatur av årsberetning (vanligvis dagens dato).