

Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift

Feil i 86 % av avgitte revisjonsberetninger

I artikkelen presenterer jeg resultatet av en fersk undersøkelse av revisors avgitte revisjonsberetninger i de tilfeller hvor revisor presiserer vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift. I tillegg gir jeg veiledning om hva det er viktig å passe på, for å unngå at revisjonsberetningen blir feil.



Statsautorisert revisor
Asbjørn Nygård
Partner, Fryd Revisjon

Jeg er kontrollør i Revisorforeningens kvalitetskontroll. Hvert år, før kvalitetskontrollen settes i gang, samles alle kontrollørene til kontrollørkonferanse på Gardermoen. I fjor presenterte Finanstilsynet sine erfaringer med hensyn til fortsatt drift og avgitte revisjonsberetninger i så henseende:

- I mange tilfeller inneholder note ikke informasjon om at det foreligger vesentlig usikkerhet. Likevel presiserer revisor slik usikkerhet i revisjonsberetningen.

Bakgrunnen for Finanstilsynets observasjon er at revisor ikke kan bruke presisering for å gi ny informasjon utover det som selskapet selv har gitt i note. I klartekst betyr det at revisor ikke kan presisere vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i revisjonsberetningen uten at selskapet selv har brukt samme ordlyd, «vesentlig usikkerhet», i note til årsregnskapet (ISA 570 punkt 22). I tilfeller hvor selskapet ikke har uttrykt i note at det foreligger vesentlig usikkerhet, må revisor avgi revisjonsberetning med forbehold eller negativ konklusjon dersom revisor mener at det er vesentlig usikkerhet, og at

informasjonen i note dermed ikke er tilstrekkelig (ISA 570 punkt 23). Dersom revisor mener at det egentlig ikke foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, og at informasjonen i note er tilstrekkelig, skal det avgis normalberetning.

Selv om jeg i utgangspunktet stoler på informasjon fra Finanstilsynet, bestemte jeg meg denne høsten for å faktasjekke Finanstilsynets «påstand» for å verifisere om den er sann eller usann.

Faktasjekk av Finanstilsynets påstand

Jeg benyttet regnskapstall.no for å identifisere selskap som oppfylte bestemte kriterier som jeg mener samlet sett er godt egnet til å fange opp et visst antall revisjonsberetninger hvor revisor har presisert vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift:

- Omsetning i 2023 mellom kr 7 000 000 og kr 15 000 000
- Underskudd i 2023 mellom kr 200 000 og kr 500 000
- Negativ egenkapital i 2023 mellom kr 400 000 og kr 1 200 000

I 2024 er det avgitt totalt 95 revisjonsberetninger for selskaper som oppfyller disse kriteriene i årsregnskapet for 2023. Revisjonsberetningene fordeler seg med

46 normalberetninger og 49 revisjonsberetninger med presisering av vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift.

Når det gjelder de 49 revisjonsberetningene hvor revisor har presisert vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, har kun syv av selskapene uttrykt i note at det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, noe som betyr at 86 % av de kontrollerte revisjonsberetningene er feil. For øvrig er det interessant å merke seg at seks av de syv riktige revisjonsberetningene er avgitt av revisorer ansatt i de fem store revisjonsselskapene.

Konklusjon faktasjekk: Finanstilsynets påstand er sann.

Eksempel på feil og riktig revisjonsberetning

Revisjonsberetning

Samme revisjonsberetning er avgitt knyttet til alle tre notevariantene nedenfor.

Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift

Vi gjør oppmerksom på note 7 som angir at selskapet har pådratt seg et tap på kr 200 000 i regnskapsåret 2023, og at selskapets samlede gjeld per 31.12.2023 oversteg dets samlede eiendeler med kr 500 000. Som angitt i note 7, indikerer

disse hendelsene eller forholdene og andre omstendigheter som er beskrevet i note 7, at det foreligger en vesentlig usikkerhet som kan skape tvil av betydning om selskapets evne til fortsatt drift. Dette forholdet har ingen betydning for vår konklusjon om årsregnskapet.

Note 7 som medfører at revisjonsberetningen blir feil

Fortsatt drift

Selskapet har i regnskapsåret 2023 pådratt seg et tap på kr 200 000. Selskapets samlede gjeld per 31.12.2023 oversteg dets samlede eiendeler med kr 500 000. Selskapet vil i 2024 ha mer fokus på kostnader. Styret forventer overskudd i 2024 og bekrefter at årsregnskapet er utarbeidet under forutsetning om fortsatt drift.

Kommentar: Revisjonsberetningen blir feil siden revisor har uttrykt «vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift» uten at selskapet har uttrykt samme usikkerhet i note.

Note 7 som medfører at revisjonsberetningen blir riktig

Vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift

Selskapet har i regnskapsåret 2023 pådratt seg et tap på kr 200 000. Selskapets samlede gjeld per 31.12.2023 oversteg dets samlede eiendeler med kr 500 000. Selskapets betalingsmidler per 31.12.2023 var kr 200 000, hvorav bundne midler til skattetrekk utgjør kr 50 000. Styret erkjenner at handlingsplikten etter aksjeloven § 3-5 har inntrådt, og har høsten 2023 og våren 2024 implementert tiltak som omfatter:

- Inngått avtaler med to nye store bedriftskunder
- For å oppnå lavere vareforbruk er det gjennomført opplæring av ansatte, og innført bruk av vekt for å minimere svinn og overforbruk
- Bemanningen er redusert i kombinasjon med at eierne jobber betydelig mer for å holde kostnadene nede



- Fokus på å holde nede strømforbruk og andre driftskostnader

Perioderegnskap per mai 2024 viser et underskudd på kr 10 000 sammenlignet med et underskudd på kr 150 000 på samme tidspunkt i 2023. Styret har lagt forutsetningen om fortsatt drift til grunn ved avleggelsen av årsregnskapet da prognoser for hele året 2024 viser overskudd. Styret erkjenner at det er vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift. Videre drift forutsetter at tiltakene ovenfor er vellykkede, samtidig som selskapets omsetning opprettholdes eller økes sammenholdt med 2023.

Kommentar: Revisjonsberetningen blir riktig siden revisor har uttrykt «vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift», og selskapet har uttrykt samme usikkerhet i note.

Note 7 som medfører at revisjonsberetningen blir feil

Situasjonen er identisk med ovenfor, med den forskjell at det også er gjeld til aksjonær på kr 1 000 000.

Fortsatt drift

Selskapet har i regnskapsåret 2023 pådratt seg et tap på kr 200 000. Selskapets samlede gjeld per 31.12.2023

oversteg dets samlede eiendeler med kr 500 000. Selskapets betalingsmidler per 31.12.2023 var kr 200 000, hvorav bundne midler til skattetrekk utgjør kr 50 000. Styret erkjenner at handlingsplikten etter aksjeloven § 3-5 har inntrådt, og har høsten 2023 og våren 2024 implementert tiltak som omfatter:

- Inngått avtaler med to nye store bedriftskunder
- For å oppnå lavere vareforbruk er det gjennomført opplæring av ansatte, og innført bruk av vekt for å minimere svinn og overforbruk
- Bemanningen er redusert i kombinasjon med at eierne jobber betydelig mer for å holde kostnadene nede
- Fokus på å holde nede strømforbruk og andre driftskostnader

Perioderegnskap per mai 2024 viser et underskudd på kr 10 000 sammenlignet med et underskudd på kr 150 000 på samme tidspunkt i 2023. Prognoser for hele året 2024 viser overskudd.

I løpet av sommeren vil styret ta en beslutning vedrørende eventuell kapitaløkning ved konvertering av gjeld til aksjonær på inntil kr 1 000 000, noe som vil medføre at bokført egenkapital blir positiv. Styret bekrefter på bakgrunn av dette at forutsetningen om fortsatt drift er til stede.

Kommentar: Revisjonsberetningen blir feil siden den store gjelden til aksjonær medfører at det ikke foreligger «vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift». I dette tilfellet skulle revisor således ha avgitt normalberetning.

Mulig forklaring på høy feilprosent i undersøkelsen

Resultatene fra undersøkelsen tyder på at det er vanlig at revisor legger inn en presisering om vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i revisjonsberetningen for å henlede brukerne av årsregnskapet sin oppmerksomhet på at selskapet har negativ egenkapital. Dette uavhengig av om selskapet selv har angitt at det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift eller ikke. I tillegg gir presiseringen revisor selv en slags opplevelse av sikkerhet i de tilfeller selskap går konkurs, ved at revisor har opplyst om risikoen for dette i revisjonsberetningen gjennom presiseringen sin. En slik praksis er ikke i overensstemmelse med ISA 570 punkt 22 hvor det fremgår klart at presisering av vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift bare kan benyttes i de tilfeller der det foreligger vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, og selskapet selv har omtalt vesentlig usikkerhet i note.

Konsekvenser av at revisor avgir feil revisjonsberetning

Ved at revisor presiserer vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i de tilfeller slik usikkerhet ikke foreligger, avgir revisor en uriktig revisjonsberetning som potensielt kan være til stor skade for selskapet og dets videre drift. Presiseringen vil typisk kunne få negative konsekvenser med hensyn til selskapets mulighet for å få ny finansiering, selskapets leveringsbetingelser fra leverandører og selskapets attraktivitet i forhold til eksisterende og nye kunder.

Hva revisor må passe på for å unngå at revisjonsberetningen blir feil

Siden revisor kun skal presisere vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift i de

tilfeller hvor det faktisk foreligger slik usikkerhet, må revisor først og fremst vurdere og konkludere på om usikkerheten knyttet til fortsatt drift er vesentlig eller ikke. Siden dette er en av de viktigste vurderingene revisor foretar seg i løpet av revisjonen, er det svært viktig at revisor gjør en grundig vurdering som fremkommer tydelig av arbeidspapirene.

Det kan være en fordel å lage en fast struktur med punkter som skal inngå i vurderingen. En mal for dette kan gjerne lages nå om høsten, når revisor har bedre tid enn i det travle årsoppgjøret.

I løpet av høsten bør revisor gjennomgå porteføljen sin og gjøre en foreløpig vurdering av kunder med negativ egenkapital med hensyn til om det foreligger en vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift eller ikke.

For de kunder hvor det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, bør revisor allerede i høst påbegynne en dialog med ledelsen om at de, dersom ikke situasjonen bedrer seg, må være forberedt på at de i note til årsregnskapet for 2024 selv må uttrykke vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift, for at revisor skal kunne avgi revisjonsberetning med presisering i stedet for forbehold, som er alternativet.

I årsoppgjøret, når revisor mottar utkast til note fra selskapet selv eller regnskapsfører, må revisor jobbe aktivt sammen med ledelsen for at ordlyden skal få en god struktur, og inneholde opplysninger som ikke er standardtekst, men som faktisk er relevante, og gjelder selskapet som revideres. I den forbindelse er det også viktig at vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift er eksplisitt uttrykt, dersom slik usikkerhet foreligger.

For at revisor skal få et best mulig grunnlag for å trekke sine konklusjoner, kan det være en fordel at styret og ekstraordinær generalforsamling behandler handleplikten ved tap av egenkapital, før revisor avgir sin revisjonsberetning. Revisor kan da benytte styremøtereferatet og generalforsamlingsprotokollen som en

del av dokumentasjonen for sine vurderinger og konklusjon.

Anbefalt lesning

Denne artikkelen er ment å være en kort, lettlest og fokusert artikkel hvor budskapet er at revisor ikke lenger skal presisere vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift uten at ledelsen i note til årsregnskapet uttrykker det samme. Jeg vil derfor komme med noen anbefalinger til annen litteratur om emnet for dem som ønsker å fordype seg på egen hånd:

- ISA 570 Fortsatt drift
- Eksempelsamling revisjonsberetninger på Revisorforeningens nettside (revisorforeningen.no), og da spesielt P-2, M-8 og M-11
- Revisjon og Regnskap nr. 2-2024: «Revisjon i usikre tider» av Kristin Hagland og Knut Aker
- Revisjon og Regnskap nr. 2-2019: «Revisors vurderinger ved usikkerhet om fortsatt drift» av Kyrre Kjellevoid
- Revisjon og Regnskap nr. 1-2010: «Bruk av presiseringer i revisjonsberetningen» av Roger Kjelløkken, hvor det fremgår at terskelen for å presisere vesentlig usikkerhet knyttet til fortsatt drift er ment å være relativt høy
- Revisjon og Regnskap nr. 1-2012: «Revisjonsberetninger – noen erfaringer» av Roger Kjelløkken

Bli kontrollør, du også!

Å være kontrollør er veldig lærerikt, og gir en unik mulighet til å få nye impulser ved at en får innblikk i hvordan andre revisorer utfører revisjonen sin, og dokumenterer denne. De siste årene har det vært økt fokus i kvalitetskontrollen på at kontrollørene også skal komme med konkrete innspill til forbedringer hos de kontrollerte. Ved å bli en del av kontrollørkorpset kan du således bli en viktig bidragsyter for å løfte kvaliteten i bransjen.

Ønsker du mer informasjon om Revisorforeningens kvalitetskontroll, kan du kontakte fagsjef revisjon Ruben Bjerketveit, e-post: rb@revisorforeningen.no.