

Revisors uttalelse etter stiftelsesloven



Statsautorisert revisor
Bjarte Urnes
Seniorrådgiver Stiftelsestilsynet

Artikkelen handler om revisors plikt etter stiftelsesloven til å uttale seg i revisjonsberetningen om forvaltning av og utdelinger fra stiftelser.

I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om stiftelsen er forvaltet og om utdelinger er foretatt i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig.¹

Av 470 utvalgte årsregnskap for 2017 manglet uttalelsen i 35 av revisjonsberetningene. I 180 av beretningene hadde ikke revisor uttalt seg om utdelingene i stiftelsen. Hva som er grunnen til dette, har vi ikke eksakt kunnskap om, men vi antar at det er en kombinasjon av at en del stiftelser ikke foretar utdelinger, at noen revisorer ikke har kunnskap om det spesielle kravet til attestasjon etter stiftelsesloven, ulik forståelse av stiftelsesloven og rene inkurier.

I denne artikkelen vil vi belyse nærmere revisors plikter etter § 44.¹ Som følge av at en stiftelse ikke har eiere eller andre organer som utøver en «eiers funksjon», er revisor en viktig ekstern aktør. Dette begrunner i første rekke lovpliktig revisjon av årsregnskapet til alle stiftelser. Stiftelseslovutvalget uttaler i NOU 2016: 21 pkt. 2.3: «Utvalgets standpunkt er at alle stiftel-

Hva er en stiftelse?

- Det mest særegne med en stiftelse er at den er selveiende. Stiftelsesloven § 2 definerer en stiftelse som følgende: «med stiftelse forstås en formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art»
- Styret er stiftelsens øverste og eneste obligatoriske organ, jf. stiftelsesloven § 30 første ledd. Loven (§ 36) åpner for at det i vedtektene kan bestemmes at stiftelsen kan ha andre organer, som for eksempel et års- eller råds-møte, men dette organet kan ikke være over styret. En stiftelse har dermed ikke, som andre organisasjonsformer, et obligatorisk organ som er over styret eller har en tilsynsfunksjon med hvordan styret utfører sine oppgaver.
- Som angitt i definisjonen under punkt 1 skal stiftelsen ha et bestemt formål. Etter § 30 tredje ledd er det styrets ansvar å sørge for at stiftelsens formål ivaretas.

ser, også de små, fortsatt bør være underlagt revisjon etter revisorloven. Utvalget legger vekt på revisors viktige rolle som en uavhengig og informert instans som kan føre kontroll med stiftelsens styre. Videre legger utvalget vekt på den sammenhengen det er mellom revisjonsplikten og Stiftelsestilsynets behov for ressurser til tilsyn.» I tillegg er revisors uttalelse i revisjonsberetningen om forvaltning og utdeling viktig for brukerne av stiftelsens regnskap. Blant brukerne er Stiftelsestilsynet, som fører tilsyn med at stiftelsen forvaltes forsvarlig.²

Revisjonsberetning for en stiftelse

Alle stiftelser er revisjonspliktige, uavhengig av driftsinntektenes og forvaltningskapitalens størrelse.³

Ut over revisjon av årsregnskapet skal revisor etter stiftelsesloven i tillegg

uttale seg om forvaltningen og utdelinger fra stiftelsen:⁴

«I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om stiftelsen er forvaltet og om utdelinger er foretatt i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig.»

Dette kravet kommer i tillegg til kravene til revisjonsberetningen som følger av revisorloven § 5–6 fjerde ledd.^{5,6}

Skaff kunnskap om stiftelser

Som revisor for stiftelser er det viktig med kunnskap både om hva en stiftelse er og om den lovgivningen som gjelder for stiftelser, samt stiftelsens vedtekter.⁷

⁴ Stiftelsesloven § 44 annet ledd.

⁵ Den norske Revisorforening (DnR), Revisors uttalelse om forvaltning og utdeling i revisjonsberetningen for stiftelser side 1.

⁶ Uttalelsen om forvaltning og utdeling er en attestasjon som skal gis i henhold til ISAE 3000, *Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon*, med betryggende sikkerhet (høy, men ikke absolutt).

⁷ I samsvar med ISA 250 *Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper*, punkt 13, skal revisor opparbeide seg en generell forståelse av den lovgivningen mv.

¹ Revisor har flere oppgaver der han skal gi attestasjon etter stiftelsesloven. De attestasjonene skiller seg ikke fra annen selskapslovgivning og behandles derfor ikke nærmere i denne artikkelen.

² Stiftelsesloven § 7.

³ Alle stiftelser har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 5. Unntaket for revisjonsplikt som følger av revisorloven § 2-1 annet ledd første til tredje punktum, gjelder ikke stiftelser.

Vedtektene

Vedtektene er utgangspunktet når en skal innhente informasjon om en stiftelse. Stiftelsestilsynet har gjort alle vedtekter tilgjengelig i søkbart format i Stiftelsesregisteret.⁸

Vedtektene inneholder blant annet stiftelsens formål og legger rammer for styrets arbeid. Formålet og andre viktige bestemmelser i vedtektene i en stiftelse kan i utgangspunktet ikke endres, og endring krever godkjenning fra Stiftelsestilsynet.⁹

Forvaltningen

At revisor skal uttale seg om stiftelsen er forvaltet i samsvar med lov, formål og vedtekter for øvrig, innebærer ikke at revisor bare skal uttale seg om kapitalforvaltningen. Med «forvaltningen» siktes det i denne forbindelse til alle saker som gjelder stiftelsen.¹⁰ Dette innebærer at styret blant annet også har det overordnede ansvaret for alt som gjelder den aktiviteten stiftelsen driver, den interne organiseringen av stiftelsen, bruken av stiftelsens midler og forholdet til omverdenen.¹¹

Stiftelsesloven § 30 angir styrets myndighet og ansvar. I en stiftelse er styret øverste organ og § 30 inneholder følgende ansvarsområder til styret for stiftelsen:

- Forvaltningen av stiftelsen hører under styret.
- Styret skal sørge for at formålet ivaretas, og at utdelinger foretas i samsvar med vedtektene.
- Styret skal påse at regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll.

Utfyllende krav til styrets ansvar etter § 30, fremgår av øvrige krav til forvaltning av stiftelsens kapital (§18), utdeling (§19), lån og sikkerhet (§20) og separasjonsplikt (§21).

Hvordan stiftelsens formål blir ivarettatt er en viktig del av forvaltningen. Stiftelsestilsynet har i flere tilfeller observert at stiftelsens formål i liten grad er ivarettatt. Dette kan skyldes flere grunner, men de mest vanlige er

- at stiftelsen har et formål som er vanskelig å realisere, for eksempel fordi samfunnet har endret seg siden opprettelsen av stiftelsen
- at stiftelsen har lite kapital, der avkastningen etter kostnader blir for lav til å foreta utdelinger
- at styret ikke er bevisst sitt ansvar.

Som følge av at det er styrets ansvar å ivareta formålet,¹² vil det også være styrets plikt å vurdere ulike tiltak, blant annet omdanning¹³ av vedtektene dersom dette ikke lenger lar seg realisere. En omdanning kan være å endre formålet, om nødvendig søke om sammenslåing med andre stiftelser eller avvikling.

Utdelinger

Lovens krav til hva som er en lovlig utdeling, fremgår av § 19. For at en utdeling skal være lovlig fattet, må den være vedtatt i styret. Dette vil gjelde både for direkte utdelinger i form av overføringer av verdier (det mest vanlige her vil være pengegaver), men også indirekte overføringer av verdier som for eksempel rabattert husleie eller salg/kjøp på ikke-markedsmessige vilkår.

Et viktig spørsmål er om en stiftelse må dele ut hvert år? For å finne frem til svaret må en ta utgangspunkt i stiftelsens formål og øvrige vedtektsbestemmelser og stiftelsens økonomiske stilling.¹⁴

Det er styrets ansvar å gjøre vurderingen. For stiftelser som skal tilgodese et bestemt formål i form av utdelinger, følger det av forsvarlighetskravet at stiftelser bør ha en form for strategi for realisering av formålet – en utdelingsstrategi. En slik strategi vil bidra til å sikre forsvarlig forvaltning av det allmenntilrette formålet. Hvor omfat-

tende denne strategien bør være, avhenger av størrelsen på stiftelsen og må tilpasses stiftelsens behov. Etter Tilsynets vurdering er det dermed ikke akseptabelt at en stiftelse unnlater å dele ut til formålet uten en begrunnelse. Det er samtidig viktig å peke på styrets ansvar for forvaltningen av stiftelsen. Styret må følgelig konkret avveie stiftelsens behov for forsvarlig egenkapital og likviditet opp mot dens aktuelle behov for å kunne realisere formålet ved utdelinger.

«Styrets utdelingspraksis omfattes av Stiftelsestilsynets tilsyn etter lovens § 7 første ledd bokstav b, men loven gir ikke Stiftelsestilsynet en hjemmel til å pålegge styret å foreta utdelinger.»¹⁵ Det er styret som avgjør og vedtar både om det skal deles ut og eventuelt beløp.

Nærmere om revisors uttalelse om forvaltning og utdeling

ISAE 3000 omhandler attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon. Standarden inneholder krav til revisor og gir veiledning ved planlegging og gjennomføring, herunder å vurdere vesentlighet etter punkt 44. «Den praktiserende revisorens fastsettelse av vesentlighet er gjenstand for profesjonelt skjønn og påvirkes av hans oppfatning av hvilke felles informasjonsbehov de tiltenkte brukerne har som gruppe.»¹⁶

Når revisor avgir sin uttalelse etter stiftelsesloven § 44 annet ledd, er det følgelig opp til revisors skjønn å vurdere om denne uttalelsen kan gis som beskrevet, eller om den må gis med en modifisert konklusjon.¹⁷ Som et ledd i planleggingen skal revisor «opparbeide seg en forståelse av det underliggende saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget».¹⁸

¹⁵ Rettsdata Total. Gudmund Knudsen Note (109) til Stiftelsesloven § 19.

¹⁶ ISAE 3000 *Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon*, A94.

¹⁷ ISAE 3000 *Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon*, 74.

¹⁸ ISAE 3000 *Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon*, 46B.

som gjelder for enheten eller sektoren der enheten driver sin virksomhet og hvordan enheten overholder dette.

⁸ <https://lottstift.no/stiftelsesregisteret/vedtektsok>

⁹ Se stiftelsesloven kapittel 6.

¹⁰ Se Knudsen og Woxholth «Stiftelsesloven med kommentarer» (2004) side 140.

¹¹ DnR, Revisors uttalelse om forvaltning og utdeling i revisjonsberetningen for stiftelser side 1.

¹² Stiftelsesloven § 30 tredje ledd.

¹³ Stiftelsesloven kapittel 6.

¹⁴ NOU 1998: 7 pkt. 11.10, s. 45

Som en av brukerne av regnskapet til stiftelsene er revisors uttalelse av betydning i tilsynsarbeidet. Revisors uttalelse om forvaltning og utdeling i stiftelsen, vil kunne danne grunnlag for hvilke stiftelser som på sikt plukkes ut for et nærmere tilsyn.

Konklusjon om forvaltning

Revisors uttalelse om forvaltningen etter stiftelsesloven § 44 innebærer en uttalelse fra revisor om hvorvidt styret har forvaltet stiftelsen i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig. I veiledningen fra Revisorforeningen angis følgende forhold som revisor i alle tilfeller må ha forsikret seg om:¹⁹

- Det skal være avholdt styremøter eller sakene skal være behandlet på annen måte i henhold til loven.
- Styret skal ha behandlet de sakene som hører under styret, inkludert regnskapsrapporteringen.
- Styret skal ha gjennomført tiltak for å rette på forholdet dersom det er avdekket brudd på lover, forskrifter eller vedtektene, eller at styrets beslutninger ikke er fulgt opp.
- Styret skal ha behandlet og tatt stilling til hvordan stiftelsens kapital skal forvaltes.
- Styret skal ha fulgt opp at kapitalen blir forvaltet i samsvar med styrets beslutning, inkludert eventuelle retningslinjer og instruksjoner som styret har fastsatt.
- Det skal være styreprotokoll.

Stiftelsestilsynet vil i denne sammenheng peke på det overordnede formålet til stiftelsen. Har styret ivaretatt sitt ansvar med å ivareta formålet til stiftelsen? For å kunne vurdere dette må revisor ha kunnskap om formålet til stiftelsen slik det fremgår av vedtektene. Etter vår vurdering må styret behandle og beslutte hvordan stiftelsens formål skal ivaretas. Dersom det er en utdelingsstiftelse, må styret ha en plan for utdeling av midler. Dette er etter vår vurdering nødvendig for å ivareta styrets forvaltningsansvar etter stiftelsesloven § 30. Revisor må for-

sikre seg om at disse forholdene er behandlet av styret, jf. annet kulepunkt ovenfor. Hvis styret ikke utarbeider en plan for utdelinger, vil det være et brudd som vi mener skal følges opp i henhold til tredje kulepunkt ovenfor. Revisor må også reagere hvis det er et klart misforhold mellom utdelingsplanen og stiftelsens vedtektfestede formål. Det kan etter forholdene være tilfelle hvis det ikke planlegges å foreta noen utdelinger.

Etter ISAE 3000 punkt 44 skal revisor utarbeide en vesentlighetsgrense som brukes når revisor vurderer om han skal gi en uttalelse etter loven, eller en modifisert konklusjon. En vesentlighetsgrense for denne uttalelsen må nødvendigvis utarbeides etter kvalitative faktorer. ISAE 3000 punkt A96 angir faktorer som kan være aktuelle. En av faktorene som nevnes er: «Når informasjonen om saksforholdet er knyttet til en konklusjon om etterlevelse av lov eller forskrift, hvor alvorlige konsekvensene av manglende etterlevelse er».

Konklusjon om utdeling

Revisor må kontrollere at foretatte utdelinger er vedtatt av styret og at styret har tatt stilling til at utdelingen er i samsvar med stiftelsens formål. En del av dette er at revisor gjennomgår og påser at styret har gjort en forsvarlig vurdering av om det er gitt lån eller ytelser til styremedlemmer, ansatte, oppretteren eller nærstående til noen av disse på vilkår som innebærer at det er en utdeling. I tillegg må revisor gjøre en egen vurdering av om utdelingen er i samsvar med stiftelsens formål, som grunnlag for sin konklusjon. Revisor må kontrollere at utdelinger ikke er skjedd i strid med stiftelsesloven § 19 annet ledd og i tillegg § 24 for næringsdrivende stiftelser. Videre må revisor kontrollere at det ikke er gitt lån eller sikkerhetsstillelser i strid med stiftelsesloven § 20 og at lån eller sikkerhetsstillelse til fordel for ansatte er i samsvar med stiftelsens formål.²⁰

Eksempel på modifisert konklusjon

For mange stiftelser er dens eneste formål utdelinger i form av penge-gaver. Likevel observeres det i mange tilfeller at stiftelsen ikke har delt ut midler, i noen tilfeller over flere år. Hvordan ser revisjonsberetningene ut i de tilfellene stiftelsen ikke har foretatt utdelinger siste år?

I tilsynsarbeidet ser vi at praksisen blant revisorer ikke er entydig. Når vi ser bort fra de tilfellene der uttalelsen mangler som helhet, er de vanligste som følger:

1. Dersom stiftelsen ikke har foretatt utdelinger er det ikke uvanlig at denne uttalelsen er utelatt fra revisorberetningen. Uttalelsen lyder da som følgende:

«Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, og kontrollhandlinger vi har funnet nødvendige i henhold til internasjonal standard for attestasjonsoppdrag (ISAE) 3000, mener vi stiftelsen er forvaltet i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig».

1. Revisor avgir uttalelse om forvaltning og utdeling etter § 44 annet ledd.
2. Revisor avgir en modifisert konklusjon med forbehold knyttet til utdeling eller forvaltning.

Et sentralt spørsmål er når revisor må gi en modifisert konklusjon? Svaret på dette er ikke eksakt og vil avhenge av revisors vurdering av vesentlighet, samt de konkrete forholdene i stiftelsen. Naturlige momenter for revisor å vurdere i slike tilfeller kan være:

- hva er grunnen til at stiftelsen ikke har foretatt utdeling dette året? Det kan for eksempel være at formålet krever større utdelinger enn hva stiftelsen kan gjøre årlig. Det medfører at stiftelsen må samle opp avkastning over noen år før de kan vedta neste utdeling
- har stiftelsen en plan for hvordan de skal ivareta formålet?

Dersom styret ikke har et bevisst forhold til dette, bør revisor vurdere å gi en modifisert uttalelse i revisjonsberetning-

¹⁹ DnR, Revisors uttalelse om forvaltning og utdeling i revisjonsberetningen for stiftelser, side 4

²⁰ DnR, Revisors uttalelse om forvaltning og utdeling i revisjonsberetningen for stiftelser, side 5

gen. Følgende er et eksempel på hvordan en modifisert konklusjon kan utformes.

«Konklusjon med forbehold om utdeling og forvaltning

Stiftelsen har ikke foretatt utdelinger, og har derfor ikke forvaltet stiftelsen i samsvar med formålsbestemmelsen i vedtektene.²¹

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, og kontrollhandlinger vi har funnet nødvendig i henhold til internasjonal standard for attestasjonsoppdrag (ISAE) 3000

Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon, mener vi at stiftelsen, med unntak av forholdet som er omtalt i avsnittet ovenfor, er forvaltet i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig.»

²¹ Om stiftelsen ikke driver med utdelinger, kan punktet begrenses til å omtale forvaltning. Se for øvrig veiledningen «Revisors uttalelse om forvaltning og utdeling i revisjonsberetningen for stiftelser», utgitt av DnR.

Hva om formålet til stiftelsen ikke lar seg etterleve?

I noen tilfeller ser vi at formålet til stiftelsen ikke lar seg etterleve. Dette kan for eksempel skyldes at samfunnet har endret seg og at kriteriene som listes opp i formålet, ikke lenger er til stede i samfunnet. Som følge av at det er styret sitt ansvar å ivareta formålet, vil det også være styret sitt ansvar å søke å omdanne vedtektene slik at stiftelsens formål kan bli ivaretatt. I slike tilfeller bør revisor vurdere konsekvenser knyttet til uttalelsen.

Nummerert brev til ledelsen

Revisorloven § 5–2 fjerde ledd angir når revisor skriftlig skal påpeke forhold overfor den revisjonspliktiges ledelse. Dersom revisor avgir en revisjonsberetning med modifisert konklusjon, vil dette være grunnlag for et nummerert brev til stiftelsens styre. Dersom brevet er begrunnet i forvaltningen av stiftelsens formue, skal dette påpekes i henhold til punkt nr. 2 «feil og mangler

ved organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen».

Dersom begrunnelsen for å avgi en modifisert konklusjon skyldes manglende realisering av formålet, vil det være naturlig at dette påpekes etter punkt nr. 4 «forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen eller daglig leder». Stiftelsestilsynet vil understreke betydningen av at revisor skriftlig påpeker forhold overfor ledelsen knyttet til alle forhold ved revisjonen, men spesielt knyttet til uttalelsen om forvaltning og utdeling som artikkelen omhandler. Dette er viktig overfor ledelsen, slik at denne kan endre og forbedre rutinene, men også for at Stiftelsestilsynet skal få kunnskap om mangler rundt forvaltning og utdeling. Som angitt i stiftelsesloven § 44 første ledd, skal kopi av revisors brev fortløpende sendes til Stiftelsestilsynet. Dette betyr at kopi av brevet sendes samtidig til Stiftelsestilsynet og til stiftelsens ledelse.

Vi i Maestro jobber for å effektivisere din arbeidshverdag. Det har vi gjort hver dag siden 1988 da vi skrev de første kodelinjene til Maestro Årsoppgjør. I år har vi 30-årsjubileum og det skal vi feire sammen med dere!

Følg med på maestro.no eller kontakt oss på telefon 02575 eller salg@maestro.no

maestro

kingdesign.no 01/18