

Bruk av presiseringer i revisjonsberetningen

Artikkelen diskuterer kriterier for bruk av presisering i eksisterende og nye revisjonsstandarder og knytter diskusjonen til eksempler på bruk av presisering fra årsoppgjøret 2008.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Roger Kjelløkken
PricewaterhouseCoopers

Regulering

Revisorloven

Revisorlovens bestemmelser hjemler bruk av forbehold og presisering i revisjonsberetningen, men gir i liten grad veiledning om kriterier for bruk av presisering. Loven gir derfor ikke den beste innfallsvinkelen for en diskusjon om kriterier for bruk av presisering.

Revisorloven paragraf 5–6 femte ledd forutsetter at «Dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, skal revisor presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning. Det skal henvises til eventuelle forhold som revisor viet særlig oppmerksomhet uten at det er tatt forbehold om det i revisjonsberetningen». Bestemmelsen angir at både forbehold og presisering kan benyttes ved behov, men kan samtidig gi inntrykk av at revisor kan velge mellom å bruke forbehold og presisering. Slik er det naturligvis ikke. Bruken av presisering og forbehold styres i hovedsak av revisjonsstandardene.

Revisorloven § 5–6 sjuende ledd sier at «Dersom revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder, skal det gjøres merknad om dette i revisjonsberetningen. Revisor skal også ellers gi opplysning om forhold som vedkommende mener bør gjøres kjent

for den revisjonspliktiges deltakere eller aksjeiere».

Bestemmelsen i første punktum krever at det «skal gjøres merknad» i bestemte situasjoner mens andre punktum hjemler at det kan gis opplysninger i revisjonsberetningen om forhold som ikke er omtalt i regnskapet. Det gis ikke ytterligere veiledning verken i forarbeidene eller i lovteksten om «merknader» og «opplysninger» skal gis som presisering eller forbehold. Revisjonsberetningen skal som utgangspunkt ikke gi opplysninger som burde ha vært i gitt i regnskapet, og det bør utvises stor forsiktighet dersom dette gjøres. En slik anvendelse bør brukerne oppfatte som et forbehold. Revisorloven overlater i stor grad til god revisjonsskikk å gi detaljbestemmelser og kriterier for når presisering skal brukes.

Revisjonsstandardene

Nærmere regulering av hvordan vesentlighet skal vurderes, situasjoner hvor presisering kan og skal brukes, eksempler på ordlyd og plassering i revisjonsberetningen, er overlatt til god revisjonsskikk og da først og fremst til RS 700 Revisjonsberetningen. Standarden er en oversettelse av tilsvarende ISA. Den gjeldende norske oversettelsen er vedtatt av Den norske Revisorforenings (DnRs) styre for bruk første gang for perioder avsluttet 31. desember 2001.

IAASB vedtok en ny versjon av ISA 700 til bruk for revisjonsberetninger med dato 31. desember 2006 eller senere. På dette tidspunktet ble rettleidingen om bruk av forbehold og presiseringer flyttet ut av ISA 700 og tatt inn i en egen standard; ISA 701 *Modifications to the independent auditors report*. Standardene ble oversatt til norsk og sendt på høring med en plan om implementering i Norge fra samme tidspunkt. Disse standardene ble imidlertid ikke vedtatt av styret i DnR for bruk i

Norge. Dette har antagelig sammenheng med innspill i høringsrunden.

Utviklingen i veiledningen om presiseringer

Gjeldende RS 700 «*Revisjonsberetningen*» inneholder et eget kapittel om «Avvik fra standard ordlyd i revisjonsberetningen som ikke berører revisors konklusjon (presiseringer)». Kapittelet gir retningslinjer for formulering og plassering av presiseringsavsnitt i revisjonsberetninger og angir én situasjon hvor presisering *skal* brukes og noen situasjoner når presisering *kan* brukes.

ISA 701 «*Modifications to the independent auditors report*» som gjelder til og med 2009, har ikke fått mer veiledning om bruk av presisering enn det som finnes i den gjeldende norske RS 700. Dersom standarden hadde blitt implementert i Norge, ville standarden antagelig ikke ha medført endringer i praksis med hensyn til bruk av presiseringer.

I tilknytning til IAASBs clarity-prosjekt¹ har revisjonsstandardene om revisjonsberetninger fått en ytterligere inndeling. I 2009 ble tre standarder om revisjonsberetning sendt på høring fra Den norske Revisorforening; RS 700 omhandler nå hvordan revisor konkluderer og rapporterer om årsregnskapet, RS 705 omhandler modifikasjoner i revisors konklusjon om årsregnskapet (forbehold med mer) og RS 706 handler om bruk av presiseringer. Sistnevnte inneholder mer spesifisert og strukturert veiledning for bruk av presiseringer enn før. I tillegg er det innført et nytt begrep «Andre forhold». Retningslinjene for bruk av presiseringer er følgelig betydende

¹ Clarity-prosjektet, se mer på www.iaasb.org. DnRs revisjonskomité er i ferd med å oversette de reviderte og omredigerte versjonene av disse standardene som vil gjelde internasjonalt for perioder som begynner på eller etter 15. desember 2009. Planlagt ikrafttredelse i Norge er for perioder som begynner 1. januar 2010.

lig omarbeidet og det kan reises spørsmål om dette vil medføre behov for å endre praksis fremover. Standardene skal etter planen vedtas sammen med de andre clarity-standardene av styret i DnR i januar 2010. I den videre fremstillingen vil det bli redegjort for forskjellene mellom eksisterende og nye standarder der vi mener at det kan være en forskjell.

Presisering av usikkerhet som påvirker årsregnskapet

Situasjoner hvor presisering kan eller skal brukes, omfatter både situasjoner hvor revisor fremhever et forhold som er av grunnleggende betydning for brukernes forståelse av årsregnskapet og situasjoner hvor revisor ønsker å fremheve et forhold som *ikke* påvirker årsregnskapet, men som likevel etter revisors oppfatning har betydning for brukerne. Som eksempler på forhold som påvirker årsregnskapet kan nevnes:

- vesentlig usikkerhet som skaper tvil av betydning om foretakets evne til å fortsette driften
- usikkerhet knyttet til verdsettelse av eiendeler ved eventuelt opphør
- vesentlig usikkerhet om utfall av fremtidige hendelser hvor utfallet er avhengig av fremtidige hendelser



USIKKER? Usikkerhet knyttet til verdsettelse av eiendeler ved eventuelt opphør er eksempel på et forhold som påvirker årsregnskapet.

Generelle kriterier for bruk av presisering av usikkerhet som påvirker regnskapet

De grunnleggende prinsippene for å bruke presisering i tilknytning til usikkerhet som påvirker årsregnskapet, er at revisor har tatt stilling til og ikke er uenig i at årsregnskapet gir et rettviseende bilde, at usikkerheten er gitt tilstrekkelig omtale i styrets årsberetning og/eller årsregnskapet og at usikkerheten har grunnleggende² betydning for brukernes forståelse av regnskapet.

I tillegg gis det eksempler i nye RS 706 for å illustrere når noe er av grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet. Eksemplene tyder på at usikkerheten skal være knyttet til eksepsjonelle forhold – sjeldne forhold – som har omfattende virkning på regnskapet eller til en tidligere katastrofal hendelse som fortsatt påvirker regnskapet betydelig. Av eksemplene forstår vi at terskelen for bruk av presisering er ment å være høy.

Begrunnelsen for at revisjonsstandardene legger opp til en slik streng praksis, er at standardsetter forventer at revisor tar stilling til usikkerhet og ikke tyr til bruk av presisering i stedet for å bruke forbehold når usikkerheten øker. Kriteriene finnes i RS 706 som trer i kraft i Norge med virkning for perioder som begynner 1. januar 2010 eller senere. Målet med de nye kriteriene er å gjøre bruken av presiseringer mer konsistent, ikke å heve terskelen for når presiseringer skal benyttes.³ Kriteriene kan derfor antagelig legges til grunn som veiledning ved vurderinger av presiseringer allerede fra 2009.

Wega Mining ASA årsrapport 2008

Wega Mining var inntil juni 2009 notert på Oslo Axess. For årsregnskapet for 2008 presiserer revisor, datert 14. april 2009:

«Uten at det har betydning for konklusjonene i avsnittet over, presiserer vi at Kredittilsynet (Finanstilsynet) har vedtatt at den regnskapsmessige behandlingen av oppkjøp i 2007 skulle vært behandlet som virksomhetsoverdragelser. Selskapet er uenig i denne avgjørelsen og har anket saken til Finansdepartementet. Vi viser til omtale i note 29 i årsregnskapet.»

I note 29 skriver Wega Mining:

«Note 29: Regnskapsføring av oppkjøp Goldbelt Resources Ltd utfordret av Kredittilsynet (Finanstilsynet)»

Den 12. mars 2009 fattet Kredittilsynet (Finanstilsynet) et endelig vedtak der Kredittilsynet (Finanstilsynet) pålegger Wega Mining ASA å endre («restate») sin regnskapsføring av oppkjøpet av Goldbelt Resources Ltd. (Goldbelt) i 2007. Kredittilsynets (Finanstilsynets) syn er at Goldbelt på oppkjøpstidspunktet var en virksomhet og ikke en eiendel, slik at oppkjøpet skulle ha vært regnskapsført som virksomhetssammenslutning og ikke som kjøp av enkelteideler. Wega Mining ASAs regnskapsføring er i tråd med bransjepraksis. Wega Mining ASA er uenig i Kredittilsynets (Finanstilsynets) syn og har påklaget Kredittilsynets (Finanstilsynets) vedtak til finansdepartementet innen tidsfristen 3. april 2009.

Dersom Kredittilsynets (Finanstilsynets) syn bekreftes av Finansdepartementet, må Wega Mining ASA endre regnskapsføringen av oppkjøpet av Goldbelt så vel som oppkjøpet av Merit Mining Corp. i 2007. Kredittilsynets (Finanstilsynets) vedtak innebærer at det ikke kreves endring («restatement») av tidligere års regnskap (2007), men at endringen skal regnskapsføres med tilbakevirkende kraft i første regnskapsperiode etter endelig vedtak.

Effekten på 2008-regnskapet av Kredittilsynets (Finanstilsynets) syn er økt balanseført verdi med en tilsvarende kredit mot utsatt skatt. Dette kan medføre økte nedskrivninger med en tilhørende skatteinntekt.»

Revisor gjør her brukerne oppmerksom på et forhold som etter revisors mening har grunnleggende betydning for årsregnskapet og som det er gitt opplysninger om i note. Selv om Kredittilsynet (Finanstilsynet) ikke er enig med selskapet, fremgår det at revisor er det. Det ville ellers vært et forbehold i revisjonsberetningen. De regnskapsmessige konsekvensene er forklart i noten, men ikke kvantifisert. Det hører med til historien at det den 25. mai 2009 (Både regnskapet og revisjonsberetningen ble avlagt den 14. april 2009.) ble avholdt møte i ekspertutvalget som bistår Kredittilsynet (Finanstilsynet) i regnskapsfaglige spørsmål, hvor utfallet er at utvalget er uenig med selskapet. Saken ble oversendt fra Kredittilsynet (Finanstilsynet) til

2 Det engelske ordet «fundamental» er oversatt med «grunnleggende» i høringsutkastet.

3 Basis for Conclusions: Close Off Documents—ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, and ISA 706 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter(s) Paragraphs in the Independent Auditor's Report.

Finansdepartement til behandling den 19. juni 2009. Siden selskapet ikke lenger er notert på Oslo Axess, er det uklart om Finansdepartementet vil behandle saken.

Presisering av vesentlig usikkerhet om foretakets evne til å fortsette driften

Usikkerhet om fortsatt drift omtales i regnskapsloven,⁴ revisorloven⁵ og i flere revisjonsstandarder.⁶ Dette avsnittet tar kun for seg hvordan revisor skal vurdere om konstateret usikkerhet om fortsatt drift er av betydning,⁷ altså vesentlig nok til at usikkerheten skal presiseres i revisjonsberetningen.

Regnskapsloven krever at «årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig⁸ at virksomheten vil bli avvirket, jf. § 4–5.» Om fortsatt drift legges til grunn for årsregnskapet eller ikke, har stor betydning for vurderingen av verdien på eiendeler og gjeld. Fordi det legges til grunn at virksomheten vil fortsette driften inn i overskuelig fremtid, vil det alltid være en generell usikkerhet knyttet til forutsetningen. Når denne usikkerheten passerer en viss terskel og mer konkrete usikkerhetsfaktorer materialiserer seg, vil opplysningene om usikkerheten på et tidspunkt anta en slik viktighet at styret bør vurdere å omtale den i årsberetningen. Å vite hvor mye som skal til av usikkerhet før kravet om å gi informasjon i styrets årsberetning utløses, er derfor av stor betydning.

Iht. regnskapsloven skal det gis opplysninger i årsberetningen «dersom det er tvil om den regnskapspliktige kan fortsette virk-



FORTSATT DRIFT? Usikkerhet om fortsatt drift omtales i regnskapsloven, revisorloven og i flere revisjonsstandarder.

somheten» (se fotnote 7). Kravet må ses i sammenheng med situasjoner der styrets handleplikt ved tap av egenkapital i henhold til aksjeloven eller allmennaksjeloven § 3–5 har inntrådt. Opplysningsplikten omfatter om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt å oppløse selskapet. Regnskapslovens terskel er altså «tvil». Terskelen for når opplysningsplikten utløses, utdypes ytterligere i god regnskapsskikk.

Av «NRS 16 Årsberetning» fremgår det at «Plikten til å redegjøre for usikkerhet knyttet til fortsatt drift-forutsetningen utløses [...] først når det foreligger konkrete forhold som kan sette foretakets videre drift i fare.» Konkrete forhold som «kan sette videre drift i fare» kan for eksempel være at selskapet ikke vil ha finansiell evne til å videreføre virksomheten fordi finansiering mangler eller fordi inntjeningen svikter. Standarden kan forstås slik at den legger opp til en relativt høy terskel.

Opplysningene bør som et minimum omfatte de konkrete hendelsene eller forholdene som forårsaker usikkerheten, kvantitativ informasjon om virkninger i regnskapet, tap som kan oppstå, mulige effekter i balansen mv. og ledelsens planer for å håndtere risikoen. I praksis fremkommer sjelden kvantitativ informasjon i særlig grad. Det kan ha sammenheng med at det knytter seg stor usikkerhet til verdsettelse av betydelige både materielle og immaterielle eiendeler i situasjoner hvor fortsatt drift ikke kan legges til grunn.

Omtalen bør dessuten klart angi om de konkrete hendelsene eller forholdene medfører at usikkerheten er så vesentlig at den skaper tvil av betydning (se fotnote 8) om foretakets evne til å fortsette driften. Det vil alltid være en generell usikkerhet knyttet til en virksomhets fremtidsutsikter.

Ledelsens klare angivelse av sitt syn på usikkerhetens vesentlighet kan være avgjørende for å skille omtale av konkret fortsatt drift-usikkerhet som er vesentlig fra omtale av generelle usikkerhetsfaktorer. Ledelsen kan ofte være lite villig til å angi om den anser de konkrete usikkerhetsfaktorene å være av en slik betydning at virksomhetens evne til å fortsette driften er i fare. Dette kan ha sammenheng med at det påvirker virksomhetens evne til å overleve eller at de setter seg selv i et dårlig lys.

Når revisor konstaterer at det er usikkerhet knyttet til fortsatt drift-forutsetningen, må revisor vurdere om;

- regnskapet gir tilstrekkelig opplysninger om usikkerheten, og om
- usikkerheten skaper tvil av betydning, og følgelig er vesentlig.

Det bærende prinsipp for bruk av presiseringer, er at de kun skal brukes når usikkerheten er av en slik viktighet at den er av grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet.⁹ Opplysningene om usikkerhet om fortsatt drift må ses i relasjon til dette bærende prinsippet. Om det er gitt tilstrekkelige opplysninger i regnskapet, er et skjønns spørsmål som må vurderes i forhold til de retningslinjene som er gitt i NRS 16, slik det er omtalt ovenfor. Hvis det etter revisors skjønn ikke er gitt tilstrekkelige opplysninger, skal revisor bruke forbehold i revisjonsberetningen, ikke presisering.

Om de konkrete usikkerhetsfaktorene er av en slik betydning at virksomhetens evne til å fortsette driften er i fare, altså vesentlig, er også et skjønns spørsmål. Vesentlighet skal forstås på samme måte i revisjonsmessig og regnskapsmessig sammenheng. Vesentlighetsnivået angir i denne sammenheng en grense for når usikkerhet skal omtales i revisjonsberetningen og når omtalen skal utelates. Usikkerheten kan betraktes som vesentlig når:¹⁰

- betydningen av usikkerhetens mulige virkning og,
- sannsynligheten for at den skal forekomme

er slik at det etter revisors oppfatning er behov for utfyllende opplysninger om usikkerhetens type og mulige konsekvens for om regnskapet gir et rettvissende bilde eller ikke.¹¹ Kravene er kumulative, slik at begge må være opp-

4 RL § 3–3 3. ledd og 3–3a 7. ledd.

5 Revl. § 5–6 4. ledd nr. 4.

6 RS 570 Fortsatt drift, RS 700 Konklusjon og rapportering om regnskaper (fra 2010), RS 706 Presiseringsavsnitt og avsnitt om andre forhold i uavhengig revisors beretning (fra 2010).

7 Begrepet «vesentlig usikkerhet som kan gi grunn til tvil av betydning» brukes i RS 570 pkt. 30. I høringsutkastet til nye RS 570 som skal gjelde fra 1. januar 2010, brukes begrepet «vesentlig usikkerhet som kan skape betydelig tvil». Dette er en endret begrepsbruk som kan oppfattes å være i strid med regnskapsloven § 3–3a 6. ledd nr. 2 som bruker begrepet «tvil». Revisjonskomiteen har neppe ment at dette skal medføre noen realitetsendring. Det er i skrivende stund ikke avklart hva som vil bli stående i den endelige versjonen av RS 570.

8 I NRS 16 redegjøres det for at lovens begrep «så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket» innebærer en annen begrepsmessig avgrensning enn i IAS 1 hvor det legges til grunn at regnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift «med mindre ledelsen har til hensikt å avvikle virksomheten, eller at ledelsen ikke har noe realistisk alternativ til avvikling». I samsvar med det generelle krav om å harmonisere norske regnskapsregler med anerkjente internasjonale standarder, legges det i NRS 16 kap. 2.8 til grunn at det «neppe tjenlig at anvendelsen av fortsatt drift-forutsetningen er særegen i Norge. Det legges derfor opp til at det må kreves den samme grad av sikkerhet for at avvikling blir utfallet som etter internasjonale standarder, før dette legges til grunn for regnskapet.»

9 RS 706 punkt 1 (a).

10 RS 570 redigert pkt. 17.

11 Eller ikke er villedende, når det gjelder et regelbasert regnskapsrammeverk.

fylt. Veiledningen finnes i den nye versjonen av RS 570 som vil tre i kraft i 2010. Veiledningen skal betraktes som en presisering av hvor høy terskelen skal være, og ikke som et nytt krav, og kan legges til grunn allerede for 2009. Hvor høy terskelen faktisk har vært i norsk praksis, er et annet spørsmål.

Revisjonsstandarden bruker begrepet «vesentlig usikkerhet som kan gi grunn til tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift»¹² som grense for når presisering skal tas inn i revisjonsberetningen. Selv om begrepet «vesentlig usikkerhet som kan gi grunn til tvil av betydning» er forskjellig fra begrepet «konkrete forhold som kan sette foretakets videre drift i fare» som brukes i NRS 16, er det meningen at begge tersklene skal være relativt høye. Antagelig har det mye for seg å anta at tersklene er ment å være like høye. Årsaken er at hvis terskelen for å gi informasjon i årsberetningen passerer, så utløses samtidig plikten til å ta inn en presisering i revisjonsberetningen.

Det har vært gjort forsøk på å uttrykke grensen som en relativ størrelse. Hvis en tenker seg at fortsatt drift-forutsetningen ikke forlates før det er besluttet å avvike virksomheten eller ledelsen i realiteten ikke har noe annet valg, vil den ene yttergrensen kunne settes til nær 100 % sannsynlighet for at fortsatt drift-forutsetningen forlates. I motsatt ende kan den andre yttergrensen være nær 0 % sannsynlighet for at forutsetningen skal forlates. Midtpunktet mellom de to yttergrensene kan defineres som mer sannsynlig enn ikke (mer enn 50 % sannsynlighet) for at forutsetningen skal forlates.

Hvis vi begynner i den lave enden av skalaen, må vi antagelig akseptere at usikkerheten ikke er av en slik betydning at den kvalifiserer til omtale i styrets beretning, eller at presisering i revisjonsberetningen brukes hvis det bare er «svært lite sannsynlig» at forutsetningen om fortsatt drift vil forlates. Svært lite sannsynlig kan tallfestes til < 10 % sannsynlighet. Hvis vi beveger oss via «lite sannsynlig» (10 – 50 %) mot «sannsynlighetsovervekt» (>50 %), vil de fleste mene at terskelen for når usikkerheten blir av tilstrekkelig betydning for å kvalifisere til omtale i styrets beretning nås før 50 % grensen passerer. En praktisk tommelfingerregel kan være at terskelen passerer når det anses å være mellom 30 % og 40 % sannsynlighet for at fortsatt drift-

forutsetningen må forlates innenfor den perioden vurderingen omfatter.

Hvis terskelen settes til et sted mellom 30 % og 40 % sannsynlighet, ser vi at det også er et område under dette hvor det er usikkerhet, men hvor usikkerheten bare medfører at det er svært liten sannsynlighet eller liten sannsynlighet for at fortsatt drift-forutsetningen må forlates. Dette betyr at det er et område hvor det kan være naturlig for styret å omtale generell usikkerhet som kan ha betydning for bedømmelsen av foretakets evne til å fortsette driften, men som ikke er av en slik betydning at virksomhetens evne til å fortsette driften er i fare. Generell forretningsmessig usikkerhet skal omhandles i årsberetningens avsnitt om foretakets fremtidsutsikter. Presisering i revisjonsberetningen skal vanligvis ikke brukes ved generell usikkerhet.

Skillet mellom «generell forretningsmessig usikkerhet» og «konkrete forhold som kan sette foretakets videre drift i fare», er nyttig for revisor. De konkrete forholdene skal omtales i årsberetningen under avsnittet for fortsatt drift, men kan også høre hjemme i andre avsnitt i styrets årsberetning. Omtale av konkrete forhold, i motsetning til generell forretningsmessig usikkerhet, er et tegn på at terskelen for når revisor skal ta inn en presisering i revisjonsberetningen, er passert.

Når revisor fastslår at det er gitt tilstrekkelig omtale av konkrete usikkerhetsfaktorer i årsberetningen under avsnittet om fortsatt drift, og at betydningen av usikkerhetens mulige virkning og sannsynligheten for at den skal forekomme er slik at det etter revisors oppfatning er behov for utfyllende opplysninger om usikkerhetens type og mulige konsekvens for om regnskapet gir et rettviseende bilde, skal revisor ta inn en presisering. Det er viktig å merke seg at revisor ikke har anledning til å velge.

Norse Energy corp. ASA, Årsrapport 2008

I sin revisjonsberetning til dette selskapet datert 20. april 2009 presiserer revisor:

Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, vil vi presisere at selskapets investeringsprogram er avhengig av selskapets evne til å sikre fremtidig finansiering. Vi viser til omtale i årsberetningen.

I styrets årsberetning finnes følgende omtale under overskriften Regnskapet:

I samsvar med regnskapsloven § 3–3 bekrefter Styret at forutsetningen om fortsatt drift er lagt til grunn ved utarbeidelsen av regnskapet. Forutsetningen om fortsatt drift er basert på en tilfredsstillende løsning på de finansielle utfordringer selskapet står overfor som er beskrevet mer utdypende senere i denne beretningen.

Under overskriften Finansiering, aksjekapital og gjeld redegjøres det for at selskapet er i brudd med lånebetingelsene for enkelte av sine lån og de tiltak som er iverksatt for å bedre situasjonen.

Under overskriften Risikofaktorer og Finansiering finnes:

«Finansieringen for utviklingen av selskapets reserver etter 2008 er avhengig av selskapets evne til å sikre eksternt finansiering. Optimal finansieringsstruktur vurderes fortløpende. Det finnes ingen garantier for at selskapet vil oppnå totalfinansiering for utviklingen av alle selskapets prosjekter og aktiva. Grunnet global uro i finansmarkedet har tilgangen på finansiering blitt redusert samtidig som prisen på kapital har steget. Disse endringene vil påvirke selskapets vekstmuligheter, men Norse Energy fokuserer på å opprettholde den finansielle fleksibiliteten gjennom selskapets investeringsprogram.»

Det fortelles videre om en planlagt børsnotering og en rettet emisjon, begge i Brasil, som ble stoppet grunnet forholdene i kapitalmarkedene og fallende råvarepriser.

Selskapet omtaler konkrete forhold knyttet til finansiering som kan sette den videre driften i fare, og knytter det hele sammen med kommentaren om at videre drift er «basert på en tilfredsstillende løsning på de finansielle utfordringer selskapet står overfor». Styret i selskapet gir til kjenne at det foreligger forhold av betydning for å vurdere foretakets evne til å fortsette driften. Revisors presisering retter oppmerksomheten mot de konkrete usikkerhetsfaktorene, og omtaler ikke fortsatt drift-problemet direkte. En refleksjon er om dette er en situasjonen hvor det foreligger en usikkerhet knyttet til fortsatt drift som verken etter revisors eller styrets oppfatning er vesentlig, men at situasjonen likevel finnes så krevende at det er hensiktsmessig å omtale den i det omfanget vi her ser. De konkrete usikkerhetsfaktorene har klar sammenheng med den generelle usikkerheten finanskrisen medførte på den tiden regnskapet ble avlagt. Eksemplet illustrerer hvor vanskelig

¹² RS 570 redigert pkt. 9b m.fl.

det er å vurdere når usikkerhet om fortsatt drift er av en slik betydning at den setter videre drift i fare. Av kvartalsrapporten for andre kvartal 2009 fremgår det at selskapet har lyktes med refinansieringen, at likviditetssituasjonen er tilfredsstillende og at en del av virksomheten er solgt med gevinst.

Oceanteam ASA årsrapport 2008

For årsregnskapet 2008 presiserer revisor i sin beretning som er datert 30. april 2009:

«Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, vil vi presisere at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Vi viser til nærmere omtale i årsregnskapet og årsberetningene.»

I styrets årsberetning finnes følgende omtale under kapitlet om fortsatt drift:

«Styret mener imidlertid at det er viktige usikkerhetsfaktorer knyttet til denne antagelsen. Denne usikkerheten er i hovedsak knyttet til den kortsiktige likviditetssituasjonen for selskapet og obligasjonslånet på NOK 800 millioner. For en mer detaljert beskrivelse av denne usikkerheten henviser vi til risikodelen av denne rapporten. Vi regner også med at det vil ta en del tid å iverksette den strategiske og økonomiske restruktureringen som kreves i Oceanteam, for å oppnå tilfredsstillende lønnsomhet.

Selskapet trenger ekstra likviditet for å komme gjennom denne perioden. Selskapet har en tyngende finansiell struktur med et obligasjonslån på NOK 800 millioner, som utløper i juni 2010, og et stort antall kortsiktige kreditorer. Selskapet må forbedre sin balanse for å etablere en sunnere finansiell struktur. Derfor undersøker selskapet nå hvilke alternativer som finnes for å få til dette. I april 2009 engasjerte selskapet First Securities som finansrådgiver og har gitt dem mandat til å undersøke de strategiske og økonomiske mulighetene selskapet har.

Det er gitt ytterligere omtale under seksjonene for finansiell risiko og likviditetsrisiko i årsberetningen. Blant annet finnes denne ordlyden:

«Den svært pressede likviditetssituasjonen kombinert med store forsinkelser i leverandørbetalinger er en klar risiko for selskapet. Tidlig i april ble First Securities ASA engasjert til å bistå selskapet styre med å evaluere alle de strategiske og økonomiske mulighetene selskapet har. Den 23. april meldte selskapet at det trenger refinansie-

ring inkludert å skaffe EUR 30 millioner i ny likviditet.»

I årsberetningen omtaler styret usikkerhetene knyttet til fortsatt drift som «viktige» og at det er et klart behov for refinansiering og tilførsel av ny likviditet. Uttalelsen i revisors beretning viser at han er av den oppfatning at usikkerheten er av betydning (vesentlig) for vurderingen av selskapets evne til å fortsette driften. Av kvartalsrapportene for 2009 fremgår det at selskapet arbeidet videre med en refinansiering som etter hvert kom på plass, samtidig som virksomhet i enkelte segmenter ble besluttet avvirket.

Usikkerhet vedrørende fortsatt drift og verdsettelse av eiendeler ved eventuelt opphør

I eksempelsamlingen for revisjonsberetninger i Revisors håndbok finnes følgende veiledningstekst til eksempel 5:

RS 570 «Fortsatt drift» pkt. 33 krever at revisor presiserer forholdet i sin beretning dersom det foreligger vesentlig usikkerhet om fortsatt drift og det er gitt tilstrekkelige opplysninger om dette i årsregnskapet og årsberetningen. I de tilfeller der et eventuelt opphør vil medføre at selskapets eiendeler vil bli realisert til vesentlig lavere verdier enn de registrerte og forholdet er tilstrekkelig omtalt i årsregnskapet og årsberetningen, bør dette omtales i presiseringen i beretningen.

Den andre setningen har ofte medført at revisor i tillegg til presiseringen hvor betydelig usikkerhet om fortsatt drift påpekes, har presisert at det knytter seg usikkerhet til verdien av selskapets eiendeler ved opphør. Veiledningen må ses i sammenheng med kravet i «NRS 16 *Årsberetningen*» om at når det foreligger konkrete forhold som kan sette foretakets videre drift i fare, så skal det redegjøres for de forutsetningene som tilsier at fortsatt drift er til stede, kritiske faktorer og konsekvenser av ugunstige forhold som kan inntreffe. Det fremgår også at:

«Omfanget av redegjørelsen skal avspeile den usikkerhet som foreligger. Ved stor usikkerhet og tvil om berettigelsen av fortsatt drift-forutsetningen skal det opplyses om større poster i årsregnskapet som vil påvirkes dersom fortsatt drift-forutsetningen ikke legges til grunn for vurderingene. Virkningene skal om mulig kvantifiseres.»

Om revisor skal presisere dette forholdet, må avgjøres med utgangspunkt i de vanlige kriteriene for vurdering av presiseringer generelt. For det første må det være gitt informasjon i årsberetningen i overensstemmelse med sitatet foran. Deretter må forholdet være av «*grunnleggende betydning for brukernes forståelse*» av regnskapet.¹³ Som en følge av at historisk kost er basis for mange poster i et regnskap, vil det ofte være forskjeller mellom verdiene i regnskaper som avlegges under forutsetning om fortsatt drift og når fortsatt drift ikke lenger kan legges til grunn. Regnskapsbrukere generelt vil være klar over dette. Antagelig er det først når forskjellene blir dramatiske, for eksempel når balansen inneholder betydelige immaterielle eiendeler, når eiendelene i balansen ikke har en klar alternativ bruk mv., at denne presiseringen skal brukes. Dette er en type usikkerhet hvor revisor *skal vurdere*¹⁴ å ta inn en presisering. Det er ikke slik at en presisering om verdien av selskapets eiendeler ved opphør alltid skal medtas sammen med en presisering om fortsatt drift.

Som en konsekvens av at opphavet til veiledningen i eksempelsamlingen har sammenheng med NRS 16, forventes det at veiledningen videreføres når RS 706 trer i kraft og eksempelsamlingen oppdateres. Det er neppe behov for praksisendringer på området, men bedre veiledning på dette området kan føre til en mer ensartet praksis.

Hjellegerde ASA Årsrapport 2008

For årsregnskapet 2008 presiserer revisor i sin beretning som er datert 16. april 2009:

«Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over vil vi presisere at det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Verdien av selskapets og konsernets eiendeler ved eventuell realisering vil kunne være vesentlig lavere enn den regnskapsmessige verdi av eiendelene. Vi viser til nærmere omtale i selskapsregnskapet, konsernregnskapet og årsberetningen.»

I styrets årsberetning under avsnittet om fortsatt drift finnes følgende omtale:

«Verdien av selskapets og konsernets eiendeler ved eventuell realisering vil kunne være vesentlig lavere enn den regnskapsmessige verdi av eiendelene, herunder vil verdien av utsatt skattefordel være svært begrenset i den grad den vil ha noen verdi.»

¹³ RS 706 punkt 1 (a).

¹⁴ RS 700 Revisjonsberetningen (2001).

Revisor peker her både på usikkerhet knyttet til fortsatt drift og til usikkerhet ved verdien av eiendeler ved en eventuell forsert realisering. Revisor har i tillegg tatt stilling til verdien av utsatt skattefordel og tar forbehold om denne i revisjonsberetningen. Styret peker i sin årsberetning på verdien av utsatt skattefordel som omtales ytterligere i note 21 til årsregnskapet.

Vesentlig usikkerhet om utfall av fremtidige hendelser

Presisering hvis det foreligger usikkerhet om utfall av fremtidige hendelser omtales i gjeldende versjon av RS 700.32:

«Revisor må vurdere å omtale i et eget avsnitt i revisjonsberetningen dersom det foreligger vesentlig usikkerhet (knyttet til andre forhold enn usikkerhet om fortsatt drift) hvor utfallet er avhengig av fremtidige hendelser og som i vesentlig grad kan påvirke årsregnskapet. Med usikkerhet menes her at det eksisterer forhold der utfallet avhenger av fremtidige handlinger eller hendelser som foretaket ikke har direkte kontroll over, men som kan påvirke årsregnskapet.»

Den samme ordlyden er videreført i ISA 701 som ikke ble vedtatt for bruk i Norge. Eksempelet som brukes i begge standardene for å belyse hva slags usikkerhet det kan være snakk om, er at selskapet er saksoekt og at utfallet av saken ennå ikke kan fastslås med tilhørende opplysninger om avsetninger i regnskapet. I den nyeste revisjonsstandard¹⁵ er kravet til å vurdere presisering ved denne typen usikkerhet fjernet. I stedet er det tatt inn eksempler for å belyse når presiseringer generelt kan være aktuelt. Et av eksemplene er:

«Når det er knyttet usikkerhet til det fremtidige utfallet av en eksepsjonell rettsak eller regulatorisk tiltak.»

IAASB har ikke sagt noe om¹⁶ endringen har sammenheng med et ønske om å endre praksis. IAASB kommenterer vanligvis endringer av betydning. En mulig forståelse er at fordi det ikke er kommentert, så har hensikten vært å videreføre eksisterende praksis.

Den nye standarden er imidlertid ikke bare omarbeidet pga. clarity-prosjektet, men

også omredigert. Det kan derfor antas at hensikten har vært å stramme inn praksis. Den omredigerte ordlyden tyder på det. Mens det tidligere kun var krav om at utfallet av den fremtidige hendelsen var usikker og utenfor foretakets kontroll, så krever den nye ordlyden at usikkerheten til det fremtidige utfallet har sammenheng med «eksepsjonelle» forhold. En trygg konklusjon synes derfor å være at terskelen er ment å være høyere i den nye standarden enn i den gamle. Presiseringer av denne typen vil på grunn av dette antagelig forekomme sjeldnere fra 2010 og fremover.

Presisering ved vesentlig usikkerhet knyttet til regnskapsestimater og virkelige verdier

Vesentlig usikkerhet knyttet til regnskapsestimater og virkelige verdier er et forhold som har vært i fokus gjennom finanskrisen. I Medlemsnytt 1/2009 går Revisorforeningen langt i å hevde at revisor ikke skal bruke presisering når det er estimeringsusikkerhet knyttet til virkelig verdier og andre regnskapsestimater (andre forhold enn usikkerhet om fortsatt drift). Utgangspunktet er at presisering i tilknytning til usikkerhet i regnskapsestimater ikke skal forekomme. IAASB antyder¹⁷ imidlertid at det ikke desto mindre, i svært sjeldne tilfeller, kan være rom for presisering om estimeringsusikkerhet når opplysninger om slik usikkerhet antar særskilt viktighet. IAASBs tolkning må være utledet fra prinsippet om at forhold som presiseres, skal være av «grunnleggende betydning for forståelsen av regnskapet». Det kan synes som om denne terskelen forsøkes hevet ytterligere gjennom bruk av begrepet særskilt viktighet (particular importance). Det understrekes at en slik presisering ikke kan være et alternativ til et forbehold hvor revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis eller er uenig i forutsetningene for regnskapsestimatene eller at vesentlig usikkerhet i regnskapsestimater ikke i tilstrekkelig grad er opplyst om i noter eller i årsberetningen.

TTS Marine årsrapport 2009

I sin beretning til årsregnskapet for 2008 datert 27. april 2009, presiserer revisor:

«Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, vil vi presisere at det er

betydelig usikkerhet knyttet til prognosene som er lagt til grunn for selskapets nedskrivningstester i Drilling Equipment-segmentet. Vi viser til nærmere omtale i årsberetningen og i note 7 til konsernregnskapet.»

I årsberetningen skriver TTS:

«Omsetningen i divisjonen økte i 2008, men resultatet ble sterkt negativt som følge av nedskrivningene knyttet til landriggkontrakten med Ability Group. Dessuten ble divisjonen rammet av finanskrisen i siste kvartal da flere prosjekter ikke ble gjennomført på grunn av manglende finansiering.»

I note 7 finnes følgende omtale:

Basert på de forutsetninger som er lagt til grunn, viser beregnet bruksverdi at det ikke foreligger behov for nedskrivning i noen av divisjonene. Det presiseres imidlertid at det er betydelig grad av usikkerhet med hensyn til forutsetningene og at endringer i disse vil kunne medføre fremtidige nedskrivninger. Konsernet har foretatt sensitivitetsanalyser som viser at det ikke er behov for nedskrivninger gitt at det legges til grunn følgende endringer:

- 10 % reduksjon av salgsinntekter
- 1 %-poeng nedgang i EBITDA-margin
- 1 %-poeng økning i diskonteringsrenten

Sensitivitetsanalysen viser dog at risikoen for at bruksverdi faller under bokført verdi er størst for Drilling Equipment-divisjonen. Eksempelvis vil en EBITDA som faller under 7 % fremover i denne divisjonen, tilsa nedskrivningsbehov gitt at andre forutsetninger er uendret. Årsaken til en negativ EBITDA i 2008 for Drilling Equipment er knyttet til tap på kontrakt mot Ability Drilling ASA. Det vises til note 24 for ytterligere omtale av dette forholdet og tilhørende risiki.»

Revisor gjør i sin beretning brukerne oppmerksom på en usikkerhet i regnskapsestimatene som det er gitt opplysninger om både i årsberetningene og i note. Vanligvis skal det ikke presiseres ved usikkerhet i regnskapsestimater. Når revisor likevel gjør det, må det være fordi han mener at usikkerheten er av særskilt viktighet og av grunnleggende betydning for forståelsen av regnskapet. I rapporten for første kvartal datert 27. mai 2009 fremgår det at det er gjennomført ytterligere ned-

¹⁵ RS 706 Presiseringsavsnitt og avsnitt om andre forhold i uavhengig revisors beretning (fra 2010).

¹⁶ Basis for Conclusions: ISA 706, Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report (Issued October 2008) tilgjengelig på www.iaasb.org.

¹⁷ Staff Audit Practice Alert, Challenges in auditing fair value accounting estimates in the current market environment, October 2008, side 8, høyre spalte.

skrivninger i Drilling Equipment-segmentet. Det fremgår at nedskrivningene har sammenheng med konkurs hos kunden Ability Drilling ASA, som medførte redusert ordresreserve og redusert fremtidig utnyttelse av eiendeler. Konkursen skjedde etter at revisjonsberetningen var avlagt. Det illustrerer antagelig at det var riktig av revisor å rette oppmerksomheten mot de spesielle forholdene i regnskapet da det ble avlagt.

Presisering av forhold som ikke påvirker regnskapet

Presisering benyttes også dersom det er forhold som ikke påvirker regnskapet, men som revisor likevel ønsker å gjøre brukeren oppmerksom på. I den nye ISA 706 er det gitt betydelig mer veiledning enn i utgående versjon av RS 700 «Revisjonsberetningen». Selv om mye av veiledningen er ny, kan antagelig deler av den legges til grunn allerede for revisjonsberetninger for årsregnskapet 2009. Forhold som ikke påvirker regnskapet, men som revisor likevel ofte vurderer å presisere, kan for eksempel systematiseres i to grupper:

- revisors forhold
 - revisjonen,
 - revisors oppgaver og plikter,
 - revisjonsberetningen,
- lovpålagte forhold
 - forhold som kan føre til ansvar, jf. revl. § 5–6 7. ledd første punktum,
 - forhold revisor mener bør gjøres kjent for foretakets deltakere eller aksjeeiere, jf. revl. § 5–6 7. ledd andre punktum,

Presiseringer knyttet til revisors forhold

Forholdene i den første gruppen plasseres ofte som et presiseringsavsnitt i revisjonsberetningen. Retningslinjene i den nye standarden omtaler denne typen forhold som «andre forhold» og foreskriver at de skal plasseres etter konklusjonen og eventuelt etter presiseringsavsnitt. De skal betegnes med overskriften «andre forhold» og er således ikke å betrakte som et presiseringsavsnitt. De kan også plasseres i den delen av revisjonsberetningen som skal betegnes «Uttalelser om øvrige forhold etter krav i norsk lov». Inntil den nye RS 706 trer i kraft, må denne typen forhold fortsatt omtales som presiseringer.

Begrensninger på distribusjon eller bruk av revisjonsberetningen, er forhold som ofte plasseres foran eller etter innledningsavsnittet. Inntil videre bør slike forhold normalt plasseres som en presisering, men

innledningen «Uten at det har betydning for...» bør utelates. Antagelig er dette forhold som når nye RS 706 trer i kraft, bør få overskriften «andre forhold».

I norsk praksis plasseres også omtalen av når ny beretning erstatter en som tidligere er avgitt som en innledning til revisjonsberetningen. Antagelig er dette også et forhold som når nye RS 706 trer i kraft, bør få overskriften «andre forhold» og plasseres etter presiseringsavsnittet.

I nye RS 706 omtales også et eksempel som må ses i sammenheng med nye RS 705 punkt 13 (b) (ii). I eksemplet er revisor ikke i stand til å innhente tilstrekkelig revisjonsbevis, og den mulige virkningen på regnskapet kan være både vesentlig og gjennomgripende. Eksemplet angir at revisor i en slik situasjon vanligvis skal trekke seg fra oppdraget, men dersom det ikke er mulig, vurdere å gi et forbehold hvor alvorligheten i situasjonen uttrykkes og forklare hvorfor det ikke er mulig å trekke seg fra oppdraget. I norsk praksis vil revisor vanligvis omtale begrensninger i revisjonen i et forbehold eller avgi en beretning hvor han gir uttrykk for at han ikke kan uttale seg om regnskapet. Revisor trekker seg vanligvis ikke med mindre situasjonen er svært alvorlig. DnR har foreløpig ikke vurdert om pålegget i RS 705 kan komme i konflikt med revl. § 7–2 annet ledd. Denne veiledningen bør ikke anvendes før ny RS 705 og 706 trer i kraft og DnR gir tilstrekkelig veiledning i sin eksempelsamling.

Ifølge ny RS 706 kan presisering også brukes når selskapet har avlagt to regnskaper som tilfredstiller kravene i to ulike regnskapsrammeverk. Presiseringen brukes da til å forklare dette og vise til revisjonsberetningen revisor har avgitt til det andre regnskapet. Det er ikke uvanlig at det utarbeides regnskaper etter ulike regnskapsrammeverk i Norge, men det er foreløpig ikke etablert en enhetlig praksis for håndtering av dette i revisjonsberetningen. Veiledning i tilknytning til temaet hilses derfor velkommen. Veiledningen bør inntil nye RS 706 trer i kraft og DnR gir tilstrekkelig veiledning, anvendes med forsiktighet.

I dagens standard er det ikke noe vesentlighetskriterium for når denne typen forhold skal inn i beretningen. I ny RS 706 angis det overordnede kriteriet «relevant for brukernes forståelse av revisjonen».

Dette kan språklig oppfattes som en lavere grense enn den som gjelder for forhold som har grunnleggende betydning for forståelsen av regnskapet. Samtidig gjelder det generelle at utstrakt bruk av denne typen presiseringer reduserer effektiviteten av revisors kommunikasjon i revisjonsberetningen. Det er derfor ikke grunn til å legge en mindre streng praksis til grunn for presiseringer som vedrører revisors forhold (andre forhold) enn for presiseringer av forhold som vedrører regnskapet.

Merknader knyttet til lovpålagte forhold

Forholdene i gruppen *lovpålagte forhold* er regulert i revisorloven og omtales ofte i presiseringsavsnitt. Bestemmelsen i første punktum i § 5–6 sjuende ledd krever at revisor skal gjøre «merknad» i revisjonsberetningen «dersom revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamling, representantskapet eller daglig leder». Begrepet «merknad» kan forstås både som en presisering og et forbehold avhengig av omstendighetene ved «ansvaret for medlem av styret mv.» Med forhold som kan føre til ansvar, menes først og fremst erstatningsansvar for ledelsen eller styret. Rapporteringsplikten omfatter både erstatningsbetingende handling direkte mot selskapet og mot tredjemann. Loven gir ikke noe direkte svar på om rapporteringsplikten også omfatter handlinger belagt med strafferettslig ansvar. Det antas¹⁸ at et mulig strafferettslig ansvar normalt bør rapporteres til selskapets ledelse. Forhold som kan føre til ansvar, kan vedrøre regnskapet, men trenger ikke gjøre det. Merknader om denne typen forhold har derfor vært behandlet både som presiseringer og forbehold. Det er neppe grunn til å endre denne praksisen. I de tilfeller merknaden ikke vedrører regnskapet, vil det imidlertid være naturlig å omtale ansvarsbetingende forhold som «andre forhold» når ny RS 706 trer i kraft.

Når det gjelder forhold revisor mener bør gjøres kjent for foretakets deltakere eller aksjeeiere, gis ingen eksempler på hvilke forhold dette kan tenkes å omfatte i forarbeidene. Det kan tenkes at lovgiver her har tenkt på forhold som er av betydning for brukernes forståelse av revisjonen, revisors oppgaver og plikter eller revisjonsberetningen. Forhold av denne typen bør ikke

¹⁸ Hans Cordt Hansen & Henning Siebkes kommentarutgave til revl. avsnitt 5.2.7.4.

inntas i presiseringsavsnitt før de må antas å være av betydelig interesse for brukeren av regnskapet. Revisor er også i denne sammenheng tjent med å legge en høy terskel til grunn og ikke bruke presiseringer i utide.

For ulovlige lån og for mangler ved bruk av skattetrekkkonto, er praksis de siste årene strammet inn, eller sagt på en annen måte, terskelen for når presisering skal tas inn er senket. Praksis har beveget seg i en retning hvor revisor nærmest uansett årsak og størrelse på det ulovlige lånet eller mangler ved bruk av skattetrekkkonto, tar inn en presisering. Dette begrunnes med at lovbrudd som er straffebelagt skal føre til presisering. Av veiledningen i gjeldende RS 700 fremgår imidlertid at bruk av presisering ved denne typen lovbrudd er et skjønns spørsmål:

«Hvorvidt et lovstridig låneforhold eller et brudd på lovens bestemmelse om oppbevaring av skattetrekk bør medføre forvaltningskritikk i form av en presisering, må avgjøres konkret ut fra selskapets økonomiske stilling og hvor god informasjon som er gitt i årsregnskapet. Ved denne vurderingen er det grunn til å legge vekt på at det dreier seg om brudd på sentrale lovbestemmelser.»

Den siste setningen i denne veiledningen kan tolkes slik at det skal lite til før presisering tas i bruk. For lovstridige låneforhold fremgår det av veiledningen til eksisterende RS 700 at «alle opplysninger om lovstridige låneforhold (lån i strid med aksjelovens §§ 8–7 – 8–9) skal fremgå av

årsregnskapet. Når dette er tilfelle, kan revisor avgi revisjonsberetning uten forbehold». Følgelig er det slik at dersom tilstrekkelige opplysninger er gitt, må revisor vurdere å presisere forholdet jf. sitatet over. Sitatet angir at terskelen er lav da det er brudd på sentrale lovbestemmelser.

Når det gjelder vesentlighetsvurderinger må det, dersom forholdet gjelder regnskapet, legges til grunn at forholdet må ha «grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet» før en presisering tas inn. Dersom forholdet ikke vedrører regnskapet, legges til grunn at forholdet må være «relevant for brukernes forståelse» før en presisering/annet forhold tas inn. På dette området er det en omfattende norsk praksis for å legge en lav terskel til grunn. Praksisen er ønsket av Kredittilsynet (Finanstilsynet) og DnR og bør fortsatt legges til grunn inntil det eventuelt kommer nye signaler.

Praksisen som fremgår av gjeldende god revisjonsskikk, blir neppe endret selv om nye standarder trer i kraft i 2010. Imidlertid er det grunn til å vurdere om en del av de forholdene som i dagens praksis omtales som presisering, i fremtiden bør omtales under overskriften andre forhold. Dette vil antagelig bli klargjort i eksempelsamlingen til standardene i 700-serien når disse blir klare.

Avsluttende kommentarer

Standardene understreker at utstrakt bruk av presisering reduserer effektiviteten av revisors kommunikasjon. Terskelen for når presiseringer skal tas i bruk, er med over-

legg lagt høyt. Begrunnelsen er at IAASB ønsker at revisor skal ta stilling til hvordan usikkerhet påvirker regnskapene og i første rekke bruker forbehold dersom revisor er uenig i opplysninger som er gitt i regnskapet. En presisering skal ikke være et alternativ til forbehold.

Det er viktig at presiseringer ved usikkerhet som påvirker regnskapet, utelukkende henviser til informasjon som er presentert eller beskrevet i regnskapet, og ikke brukes til å gi tilleggsinformasjon. Det å inkludere mer informasjon i en presisering enn det som er presentert eller opplyst om i regnskapet, kan bidra til å gi inntrykk at av forholdet ikke er riktig presentert eller opplyst om. Vanligvis er det en god regel å legge ordlyden i presiseringen tett opp til ordlyden ledelsen selv benytter i sin omtale av usikkerheten.

Den nye revisjonsstandard RS 706 «Presiseringsavsnitt og avsnitt om andre forhold i uavhengig revisors beretning» inneholder mer veiledning om bruk av presiseringer enn RS 700. Noe av denne veiledningen kan legges til grunn allerede for 2009, men det er behov for mer veiledning i tilknytning til eksempelsamlingen som DnR har under utarbeidelse. Bedre veiledningen vil bidra til at praksisen blir mer ensartet fremover. Det er av stor betydning at det klart signaliseres hvor høy terskelen for bruk av presisering er ment å være. Kanskje vil vi se at presisering brukes sjeldnere for enkelte situasjoner fremover. Tabellen nedenfor gir en oversikt over kriteriene for bruk av presiseringer.

Oversikt over kriteriene for bruk av presiseringer		
Situasjoner hvor presisering kan brukes	Situasjoner hvor presisering skal brukes	Vurderingskriterier
Eksempler på forhold som påvirker årsregnskapet		
	Revisor har konkludert med at forutsetningen om fortsatt drift er riktig, men det foreligger vesentlig usikkerhet som skaper tvil av betydning om foretakets evne til å fortsette driften.	Usikkerheten må ha grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet. Tilstrekkelige opplysninger om usikkerheten i årsberetningen må være gitt. Betydningen av usikkerhetens mulige virkning; og sannsynligheten for at den skal forekomme; er slik at det etter revisors oppfatning er behov for utfyllende opplysninger om usikkerhetens type og mulige konsekvens for at regnskapet skal gi et rettviseende bilde/ikke er villende.
Det foreligger vesentlig usikkerhet om utfall av fremtidige hendelser.		Usikkerheten må ha grunnleggende betydning for brukernes forståelse av regnskapet. Eksempler Usikkerheten er knyttet til eksepsjonelle forhold, eller sjeldne forhold som har omfattende virkning på regnskapet, eller en tidligere stor katastrofal hendelse som fortsetter å ha betydelig virkning på regnskapet.

Oversikt over kriteriene for bruk av presiseringer		
Situasjoner hvor presisering kan brukes	Situasjoner hvor presisering skal brukes	Vurderingskriterier
Eksempler på forhold som ikke påvirker årsregnskapet (Enkelte av disse eksemplene vil i tillegg også kunne ha betydning for regnskapet)		
Forhold av betydning for forståelse av revisjonen, revisors oppgaver og plikter eller revisjonsberetningen, jf. nye RS 706.		Forholdet må være relevant for brukernes forståelse av revisjonen.
Forhold som kan føre til ansvar, krav i revl. § 5–6 7. ledd første punktum.		Forholdet må være relevant for brukernes forståelse av revisjonen eller ha grunnleggende betydning for forståelse av regnskapet.
Forhold som revisor mener bør gjøres kjent for foretakets deltakere eller aksjeeiere, krav i revl. § 5–6 7. ledd andre punktum.		Forholdet må være relevant for brukernes forståelse av revisjonen eller ha grunnleggende betydning for forståelse av regnskapet.
Ulovlige lån og mangler ved bruk av skatte-trekkskonto.		Forholdet må være relevant for brukernes forståelse av revisjonen eller ha grunnleggende betydning for forståelse av regnskapet. På dette området er det en omfattende norsk praksis for å legge en lav terskel til grunn.

Forbuden frukt for internasjonale konsern?

Konsernbidrag over landegrensene

Artikkelen behandler konsernbidrag over landegrensene, og de spenninger som her finnes mellom internretten og fellesskaps- og EØS-retten.¹ Grenseoverskridende resultatutjevning er ikke bare omdiskutert i Norge. Det gis derfor også en redegjørelse for enkelte andre lands rettsoppfatning i forhold til dette, bl.a. hvordan det er løst i Sverige.

¹ Artikkelen er tidligere publisert (i en så godt som likelydende versjon) i Utv. 2009 s. 1447.



Sktl. § 10–4 åpner ikke for å gi konsernbidrag over landegrensene, f.eks. fra et morselskap hjemmehørende i Norge til et utenlandsk datterselskap. Norsk lov er imidlertid ikke lenger skrevet i stein. Der som en norsk regel er i konflikt med EØS-retten, må den vike, slik at motstrid med EØS-avtalen ikke oppstår, jf. EØS-loven § 2, og Frostating lagmannsretts dom i Fokus Bank-saken, Utv. 2005 s. 771.

På det nåværende tidspunktet finnes en gnagende uro eller et spirende håp – avhengig av hvilken side av bordet man sitter på – om at de norske konsernbidragsreglene kan være i strid med EØS-avtalen. Det er EF-domstolens dom i *C-446/03 Marks & Spencer* som fortsatt anses å utgjøre en trussel mot det norske skattefundamentet.

Modeller for konsernbeskatning

Det eksisterer ulike modeller for konsernbeskatning.² Ved såkalt konsernligning lignede konsernet som ett skattesubjekt.³ En noe mindre konsekvent modell er konsernresultatligning.⁴

Denne modellen innebærer at de enkelte selskaperes resultat slås sammen hos morselskapet, men til forskjell fra konsernligning, fastholdes prinsippet om at hvert selskap i konsernet utgjør et eget skattesubjekt. En annen ordning er konsernfradrag med overføring av underskudd fra et enkelt selskap til et annet selskap i konsernet, som kan avregne dette mot overskudd.⁵ Konsernbidrag ligner på konsernfradrag, men skiller seg fra dette, da det er overskuddet i et enkelt selskap som blir overført til et annet selskap i konsernet. Konsernbidrag kan anvendes også hvis det mottakende selskap har overskudd.⁶ Ikke alle land har systemer for konsernbeskatning.⁷

² Bertil Wiman, «Cross-Border Loss Relief in Europe – The Case of Group Contributions», I: Hinnekens (Eds.): «A vision of taxes within and outside European Borders – Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael» (Alphen aan den Rijn, 2008), s. 971–987 (s. 973).
³ Jf. USA og Nederland.

⁴ Jf. Danmark, Tyskland, Frankrike, Italia, Luxemburg, Portugal og Spania.

⁵ Jf. Storbritannia, Irland og Malta.

⁶ Jf. Norge, Sverige og Finland.

⁷ Jf. Belgia, Hellas, Ungarn og Sveits.