

oppfordrer lovutvalget til å forsøke å finne en praktisk løsning på dette. En praktisk løsning kan være at lovutvalget for eksempel innarbeider følgende ordlyd i forslaget til ny revisorlov:

«I revisjonsberetningen skal revisor:

Rapportere dersom årsberetningen ikke er konsistent med årsregnskapet eller inkluderer de opplysninger som skal gis i henhold til lov og forskrifter. Basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet skal revisor videre rapportere dersom det er avdekket vesentlige feilinformasjon i årsberetningen og i tilfelle indikere arten av slik feilinformasjon.»

Den foreslåtte ordlyden krever ikke en positiv uttalelse, men at revisor skal rapportere ved avvik. Diskusjonen over viser at løsningen ikke vil lede til noen forskjeller av betydning knyttet til revisors arbeidsinnsats eller dokumentasjon. Dessuten kan vi med alternativ 5 nøye oss med ett avsnitt i revisjonsberetningen knyttet til Øvrig informa-

sjon som dekker kravene både i revisorloven og i ISA 720. Det kan også tenkes at fagmiljøet og/eller lovutvalget kan vurdere spørsmålet og komme til at revisorlovens krav, som historisk sett likevel har blitt løst gjennom å følge kravene i ISA 720, nå fullt ut kan dekkes gjennom den uttalelsen som kreves av ISA 720. Etter min mening kan det ikke være en urimelig tolkning av revisorlovens ordlyd at revisor ikke skal gi en positiv uttalelse, men at det er tilfredsstillende å rapportere ved avvik. Tross alt er brukerne mest interessert i avvikene. En slik vurdering kan være grunnlaget for en beslutning om å ta ut den særegne uttalelsen om styrets årsberetning som nå finnes i revisjonsberetningen.

Dersom lovutvalget skulle konkludere med at «include an opinion and statement» må forstås som et krav om en positiv uttalelse, ser det ut til at alternativ 2 ovenfor er det beste alternativet. Valg av ordlyd må i tilfelle diskuteres i fagmiljøet. Her er det nødvendig at bransjen gjør en anstrengelse for å forsøke å finne en løsning som bedrer

kommunikasjonen rundt Øvrig informasjon i dagens revisjonsberetning.

Avsluttende kommentarer

Artikkelen viser at selv om ISA 720 har økt i omfang, så medfører dette bare mindre utvidelser av revisors arbeidsinnsats. Den viktigste forskjellen sammenlignet med tidligere er at revisor nå må ta inn et eget avsnitt i revisjonsberetningen om Øvrig informasjon. Måten dette er løst på, medfører at revisor uttaler seg om det samme med ulik grad av sikkerhet to steder i revisjonsberetningen. Ulempene er at kommunikasjonen i revisjonsberetningen blir dårligere og at det blir teknisk vanskeligere for revisor å håndtere situasjoner med avvik. I artikkelen viser jeg at det finnes alternative løsninger som vil innebære bedre kommunikasjon. På grunn av det pågående lovarbeidet er vi i posisjon til å velge gode løsninger på dette. Jeg oppfordrer fagmiljøet og Revisor- og regnskapsførerlovutvalget til å finne en praktisk løsning.

Nytt i revisjonsberetningen for SMB

Artikkelen ser på endringer i revisjonsberetningen for små og mellomstore foretak. At det er gjort endringer i de nye revisjonsberetningene innebærer ikke endringer i revisors arbeid, men måten revisor rapporterer resultatet av sitt arbeid



Statsautorisert revisor
Thorolf Aurstad
Den norske Revisorforening

Fra og med regnskapsåret 2016 er revisjonsberetningen endret. Endringene består i en ny struktur, enklere og tydeligere språk, samt at det er lagt til et nytt avsnitt om øvrig informasjon, mens andre avsnitt er forenklet. For børsnoterte foretak har det også kommet inn et krav om at

revisor skal beskrive «sentrale forhold ved revisjonen¹».

Hva er endret?

Innholdet i beretningen er omstrukturert, blant annet ved at revisors konklusjon kommer først. Deretter følger blant annet uttalelse om at revisor er uavhengig av foretaket, beskrivelsene av ledelsens ansvar og revisors oppgaver og plikter. I disse delene er det gjort endringer ved at beskrivelsene er forsøkt gjort med et lettere og mer forståelig språk. I tillegg er det åpnet

for en alternativ presentasjonsmåte av revisors oppgaver og plikter,² som vil redusere omfanget og kompleksiteten av beskrivelsen i revisjonsberetningen.

I tillegg til omstruktureringen og omskrivingen av innholdet i beretningen er det kommet inn krav til omtale av øvrig informasjon.

Nedenfor vil jeg kort presentere hva noen av disse endringene betyr for revisjonsberetningen til små og mellomstore foretak

¹ Se artikkel om ny revisjonsberetning i Revisjon og Regnskap utgave 2016/4.

² Kan i stedet angis i et vedlegg til revisjonsberetningen eller med en henvisning til en relevant autoritets hjemmeside (revisorforeningen.no). Se ISA 700 (revidert), punkt 40 og 49 j.

og i tillegg forsøke å besvare de spørsmålene revisorforeningen har fått i forbindelse med bruk av den nye revisjonsberetningen.

Hva er øvrig informasjon for små og mellomstore foretak?

Definisjonen på øvrig informasjon er: «Finansiell eller ikke-finansiell informasjon (annet enn regnskapet og den tilhørende revisjonsberetningen) som er inkludert i en enhets årsrapport.»³ Mange revisorer har hatt en forståelse av at øvrig informasjon kun er et krav for foretak som utarbeider en årsrapport,⁴ men det er et krav at dette skal med i alle revisjonsberetninger.

Små og mellomstore foretak presenterer ofte kun en årsberetning i tillegg til resultatregnskapet, balansen og notene. Hva er da øvrig informasjon? Svaret er at årsberetningen utgjør den øvrige informasjonen for disse foretakene.

Under «konklusjon om årsberetningen» dekker revisor utvalgte deler av opplysningene⁵ i årsberetningen. Den nye omtalen om øvrig informasjon dekker også informasjon i årsberetningen som ikke er omfattet av revisors «konklusjon om årsberetningen». Eksempler på slik informasjon er opplysninger som det er obligatorisk å gi etter regnskapsloven,⁶ f.eks. opplysninger om arten av virksomheten, hvor virksomheten drives, opplysning om eventuelle filialer, arbeidsmiljø, skader og ulykker i arbeidsforhold, sykefravær, likestilling, diskriminering, ytre miljø etc.

Formålet med omtalen av øvrig informasjon er å gjøre det mer synlig for regnskapsbrukerne at revisor leser gjennom informasjonen, og det gir revisor et eget sted for å påpeke inkonsistens mellom denne informasjonen og årsregnskapet, samt vesentlig feilinformasjon i årsberetningen.

For små og mellomstore foretak vil avsnittet for øvrig informasjon typisk se slik ut (Forutsatt at revisor mener det ikke er inkonsistens mot regnskapet eller at øvrig

informasjon ikke inneholder vesentlige feil):

Øvrig informasjon

Ledelsen er ansvarlig for øvrig informasjon. Øvrig informasjon består av årsberetningen, men inkluderer ikke årsregnskapet og revisjonsberetningen.

Vår uttalelse om revisjonen av årsregnskapet dekker ikke øvrig informasjon, og vi attesterer ikke den øvrige informasjonen.

I forbindelse med revisjonen av årsregnskapet er det vår oppgave å lese øvrig informasjon med det formål å vurdere hvorvidt det foreligger vesentlig inkonsistens mellom øvrig informasjon og årsregnskapet, kunnskap vi har opparbeidet oss under revisjonen, eller hvorvidt den tilsynelatende inneholder vesentlig feilinformasjon. Dersom vi hadde konkludert med at den øvrige informasjonen inneholder vesentlig feilinformasjon er vi pålagt å rapportere det. Vi har ingenting å rapportere i så henseende.

Oppklarende eller misvisende?

For små og mellomstore foretak som kun presenterer en årsberetning i tillegg til årsregnskapet, kan avsnittet «øvrig informasjon» i revisjonsberetningen virke forvirrende og kanskje misvisende. I beskrivelsen vil det fremkomme hva den øvrige informasjonen består av, at revisjonen ikke dekker den øvrige informasjonen, og at revisor ikke attesterer informasjonen. Dette kan virke motstridende i forhold til siste del av revisjonsberetningen som har overskriften «konklusjon om årsberetningen», hvor revisor følgelig uttaler seg om deler av årsberetningen. Det er viktig at revisor forklarer klienten hva forskjellen på avsnittet om øvrig informasjon og uttalelsen om årsberetningen egentlig innebærer.

I artikkelen til Roger Kjelløkken Øvrig informasjon i ny revisjonsberetning, også inkludert i denne utgaven av Revisjon og Regnskap, gis det en fylldig redegjørelse av begrepet øvrig informasjon og i tillegg synspunkter knyttet til alternative måter å presentere dette på i revisjonsberetningen.

Revisors oppgaver og plikter

Omtalen i den nye revisjonsberetningen av «revisors oppgaver og plikter» er endret og på enkelte punkter blitt lengre og mer omfattende. For å gjøre revisjonsberetningene kortere kan revisor i stedet for å gjengi

hele omtalen, ta inn en kortversjon av omtalen og legge ved en utfyllende beskrivelse til revisjonsberetningen, eller henviser til beskrivelse på et nettsted.⁷ Dersom man velger å henviser til et nettsted, skal det i Norge henvises til en egen nettside fra Revisorforeningen, der det er tilgjengelig gjort beskrivelser av revisors oppgaver og plikter for ulike typer revisjonsberetninger.⁸

Ønskes mer skreddersøm?

Skulle det ønskes mer skreddersøm i revisjonsberetningen, kan revisor for ikke-børsnoterte foretak velge å ta inn avsnittet «sentrale forhold ved revisjonen». Sentrale forhold ved revisjonen er kun obligatorisk for børsnoterte foretak, men det er ikke et forbud i standarden mot å ta dette inn for ikke-børsnoterte foretak.

Når skal ny beretning tas i bruk?

Den nye beretningen skal benyttes ved revisjon av regnskaper som avsluttes 15. desember 2016 eller senere. Det styres ut i fra den revisjonspliktiges balansedag og ikke når revisjonen avsluttes. For de fleste foretakene betyr det at den nye revisjonsberetningen skal tas i bruk fra og med regnskapsåret 2016. Sagt på en annen måte; for et foretak som har balansedag 30. november 2016, avgir revisor den «gamle» revisjonsberetningen.

Som følge av endringene i revisjonsberetningen er eksempelsamlingen med revisjonsberetninger oppdatert. Eksempelesamlingen er tilgjengelig på revisorforeningen.no.



³ ISA 720 (Revidert), punkt 12 c.

⁴ Redegjørelse om foretaksstyring (børsnoterte foretak), Samfunnsansvar (store foretak), administrerende direktors omtale av årsregnskapet etc.

⁵ Opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, opplysninger om fortsatt drift, forslag til anvendelse/disponering av overskudd/dekning av tap og om opplysningene er i samsvar med lov og forskrift (registrering & dokumentasjon), og er konsistente med årsregnskapet.

⁶ Jf. rskl. §§ 3-3 og 3-3a.

⁷ ISA 700 (Revidert), punkt 40 c.

⁸ revisorforeningen.no/revisjonsberetninger