

RS 570 – Fortsatt drift

(Denne RS-en ble opprinnelig vedtatt av styret i DnR for revisjon av regnskap for perioder avsluttet 31. desember 2002 eller senere. Standarden er justert i samsvar med risikostandardene og gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2006.)

Innhold	Punkt
Innledning	1-22
Ledelsens oppgaver og plikter	3-8
Revisors oppgaver og plikter	9-10
Planlegging av revisjonen og gjennomføring av risikovurderingshandlinger	11-16
Evaluering av ledelsens vurdering	17-21
Perioden utover den ledelsen har lagt til grunn i sin vurdering	22-25
Videre revisjonshandlinger når hendelser eller forhold er identifisert	26-29
Revisjonskonklusjoner og -rapportering	30-38
Vesentlig forsinkelse med underskrift eller godkjenning av regnskapet	39
Ikrafttredelse	40

RS 570 "Fortsatt drift" må leses i sammenheng med "Forord til standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester" som beskriver grunnlaget for utarbeidelsen av standardene, forholdet mellom standardene og lovgivningen om revisors oppgaver og plikter, og standardenes autoritet.

Innledning

1. Hensikten med denne standarden er å fastsette normer og gi veiledning om revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskap vedrørende forutsetningen om fortsatt drift som basis for utarbeidelsen av årsregnskapet, herunder vurdering av ledelsens¹ bedømmelse av foretakets evne til fortsatt drift.
2. **Ved planleggingen og utførelsen av revisjonshandlinger, og ved evaluering av resultatene av disse, skal revisor vurdere holdbarheten av at ledelsen har lagt forutsetningen om fortsatt drift til grunn for regnskapsavleggelsen.**

Ledelsens oppgaver og plikter

3. Forutsetningen om fortsatt drift er et grunnleggende prinsipp ved utarbeidelsen av regnskap. Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetningen om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket. Dersom det er sannsynlig at

¹ I denne revisjonsstandarder omfatter begrepet ledelsen også styret, jf de plikter som aksjelovgivningen pålegger styret når det gjelder forsvarlig egenkapital mv.

virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling².

4. Ikke aktuelt i Norge.
- 4N. Det skal redegjøres for forutsetningen om fortsatt drift i årsberetningen, enten ved en bekreftelse av at forutsetningen er til stede, eller dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, ved redegjørelse for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet. Dersom det er tvil om den regnskapspliktige kan fortsette virksomheten, skal det redegjøres for usikkerheten.³ For AS og ASA skal det i tillegg opplyses i årsberetningen hvis balansen viser at selskapets regnskapsførte egenkapital er mindre enn halvparten av aksjekapitalen. Det skal opplyses om det er vurdert å treffe tiltak for å sikre selskapets drift, eventuelt oppløse selskapet⁴.
5. Ikke aktuelt i Norge.
- 5N. Standardens krav til revisors vurdering av holdbarheten av at ledelsen har lagt forutsetningen om fortsatt drift til grunn for regnskapsavleggelsen, gjelder også dersom regnskapene ikke er underlagt regnskapslovens krav.
6. Når foretakets historikk viser lønnsom drift og gode finansieringsmuligheter, kan ledelsen foreta sin vurdering uten detaljerte analyser.
7. Ledelsens vurdering av forutsetningen om fortsatt drift innebærer at det på et gitt tidspunkt utøves skjønn om fremtidig utfall av hendelser eller forhold av usikker natur. Følgende faktorer er relevante:
 - Usikkerheten om utfallet av en hendelse eller et forhold øker i alminnelighet betydelig jo lenger inn i fremtiden utfallet vil foreligge.
 - Enhver vurdering om fremtiden baseres på den informasjon som er tilgjengelig på det tidspunkt vurderingen utføres. Senere hendelser kan medføre at det faktiske utfall ikke nødvendigvis samsvarer med den vurdering som var rimelig på det tidspunkt vurderingen ble foretatt.
 - Både foretakets størrelse og kompleksitet, forretningsdriftens art og rammebetingelser og i hvilken grad foretaket blir påvirket av eksterne faktorer, vil påvirke vurderingen av utfallet av hendelser eller forhold.

² Regnskapsloven § 4-5

³ Regnskapsloven § 3-3, jf § 4-5. Tidshorisont for vurdering av fortsatt drift er ikke angitt i lovteksten. I forarbeidene til regnskapsloven er tidshorisonten omtalt i forbindelse med redegjørelse for forutsetningen om fortsatt drift i årsberetningen. Ot prp 42 punkt 11.5: "Etter departementets syn er den relevante tidshorisonten den forventede økonomiske levetid som legges til grunn for periodiseringen av anleggsmidlene". I foreløpig regnskapsstandard om årsberetningen punkt 2.5 fremgår "Vurderingshorisonten vil normalt være frem til avleggelsen av neste årsregnskap, men også levetiden for foretakets anleggsmidler kan være relevant å trekke inn i denne sammenheng". IAS 1 punkt 24 angir "In assessing whether the going concern assumption is appropriate, management takes into account all available information for the foreseeable future, which should be at least, but is not limited to, twelve months from the balance sheet date."

⁴ Regnskapsloven § 3-3, jf aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-5.

8. Eksempler på hendelser eller forhold som kan gi økt forretningsrisiko som, enkeltvis eller samlet, kan reise tvil om forutsetningen om fortsatt drift, er gitt nedenfor. Opplistingen er ikke uttømmende, og at ett eller flere av forholdene forekommer, betyr ikke alltid at det eksisterer vesentlig usikkerhet.

Finansiering

- Netto gjeld eller netto kortsiktig gjeld
- Lån på faste vilkår som nærmer seg oppgjørstidspunkt uten at det foreligger realistisk utsikt til fornyelse eller tilbakebetaling, eller overdreven bruk av kortsiktige lån for å finansiere langsiktige eiendeler
- Indikasjoner på at finansiering vil bli trukket tilbake
- Negativ kontantstrøm fra driften i tidligere regnskap, foreløpig regnskap eller i prognoser
- Negative finansielle nøkkeltall
- Betydelige driftsmessige tap eller vesentlige fall i verdien av eiendeler som genererer kontantstrømmer
- Forsinket utbetaling av utbytte eller brudd på etablert utbyttepraksis
- Manglende evne til å betale kreditorer ved forfall
- Manglende evne til å oppfylle betingelsene i låneavtaler
- Leverandører endrer betingelser fra kredittsalg til kontant ved levering
- Manglende evne til finansiering av nødvendig utvikling av nye produkter eller andre nødvendige investeringer

Drift

- Tap av nøkkelpersonell som ikke er blitt erstattet
- Tap av vesentlig marked, franchise, lisens eller hovedleverandør
- Problemer med arbeidskraft eller tilgang på viktige innsatsfaktorer

Annet

- Manglende overholdelse av egenkapitalkrav eller andre lovkrav
- Pågående rettsaker mot foretaket eller reguleringstiltak fra myndighetene som kan medføre krav mot foretaket som det er usannsynlig at foretaket kan oppfylle
- Endring i lovgivning eller politiske vedtak som forventes å få negativ virkning for foretaket

Betydningen av slike hendelser eller forhold kan ofte modifieres av andre faktorer. For eksempel kan virkningen av at et foretak ikke er i stand til å gjennomføre normal tilbakebetaling av gjeld, oppveies av ledelsens planer om å opprettholde tilstrekkelige kontantstrømmer på andre måter, som gjennom avhendelse av eiendeler, endring av tilbakebetalingsplaner for lån, eller ved å innhente mer egenkapital. Tilsvarende kan tap av en hovedleverandør oppveies av at en alternativ leverandør er tilgjengelig.

Revisors oppgaver og plikter

9. Revisors oppgave er å vurdere holdbarheten av ledelsens forutsetning om fortsatt drift ved utarbeidelse av årsregnskapet, og å vurdere hvorvidt det foreligger vesentlig usikkerhet om foretakets evne til fortsatt drift som det må redegjøres for i årsregnskapet.

9N. I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om opplysningene om forutsetningen om fortsatt drift i årsberetningen er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistente med årsregnskapet.

Dersom ledelsen ikke overholder handleplikten ved tap av egenkapital ⁵, vil revisor skriftlig ⁶ gjøre ledelsen kjent med de forhold som kan føre til økonomisk og strafferettslig ansvar. ⁷

10. Revisor kan ikke forutse fremtidige hendelser eller forhold som kan medføre at et foretak ikke vil kunne fortsette driften. Følgelig kan det ikke oppfattes som noen garanti for at foretaket vil være i stand til fortsatt drift, at revisjonsberetningen ikke inneholder noen henvisning til usikkerhet om fortsatt drift.

Planlegging av revisjonen og gjennomføring av risikovurderingshandlinger

11. **Når revisor skaffer seg en forståelse av foretaket må revisor vurdere om det foreligger hendelser eller forhold og tilhørende forretningsrisiko som kan gi grunnlag for tvil om foretakets evne til fortsatt drift.**

12. **Ved revisjonens utførelse må revisor fortsatt være oppmerksom på eventuelle revisjonsbevis knyttet til hendelser eller forhold og tilhørende forretningsrisiko som kan medføre tvil om foretakets evne til fortsatt drift. Dersom det identifiseres slike hendelser eller forhold, må revisor i tillegg til å gjennomføre handlingene i punkt 26, vurdere hvorvidt de påvirker revisors vurdering av risikoen for vesentlige feil.**

13. Revisor vurderer hendelser og forhold av betydning for forutsetningen om fortsatt drift ved gjennomføringen av risikovurderingshandlingene, siden det sikrer at forhold raskt kan tas opp til diskusjon med ledelsen, at revisor kan gjennomgå ledelsens planer og at eventuelle avdekkede fortsatt drift-problemer kan bli løst.

14. I noen tilfeller kan ledelsen allerede ha gjennomført en foreløpig vurdering på det tidspunkt revisor gjennomfører sine risikovurderingshandlinger.. I så fall vil revisor gjennomgå vurderingen for å ta standpunkt til hvorvidt ledelsen har avdekket hendelser eller forhold av den type som er drøftet i punkt 8, og ledelsens planlagte tiltak i forhold til

⁵ Aksjeloven/allmennaksjeloven § 3-5.

⁶ I nummerert brev, jf revisorloven §§ 5-2 og 5-4.

⁷ Nummererte brev kan også være aktuelt i forhold til opplysninger i årsregnskap og årsberetning om forutsetning om fortsatt drift, og også når det gjelder å legge forutsetningen om fortsatt drift til grunn for årsregnskapet.

disse.

15. Dersom ledelsen ikke har gjennomført noen foreløpig vurdering, diskuterer revisor med ledelsen dens grunnlag for å legge til grunn forutsetningen om fortsatt drift, og spør ledelsen om det eksisterer hendelser eller forhold av den type som er drøftet i punkt 8. Revisor kan anmode ledelsen om å sette i gang vurderingen, særlig når revisor allerede har identifisert hendelser eller forhold som er av betydning for forutsetningen om fortsatt drift.
16. Revisor tar hensyn til effekten av identifiserte hendelser eller forhold når han vurderer risikoen for vesentlige feil, og slike faktorer kan derfor påvirke art, tidspunkt og omfang av de videre revisjonshandlingene, avhengig av vurdert risiko.

Evaluerings av ledelsens vurdering

17. **Revisor må evaluere ledelsens vurdering av foretakets evne til fortsatt drift.**
18. **Revisor må vurdere samme periode som den ledelsen har lagt til grunn i sin vurdering i overensstemmelse med det aktuelle rammeverket for økonomisk rapportering. Dersom ledelsens vurdering av foretakets evne til fortsatt drift dekker mindre enn 12 måneder fra balansetidspunktet, må revisor be ledelsen om å utvide perioden som vurderes.**⁸
19. Ledelsens vurdering av foretakets evne til fortsatt drift er et nøkkelelement i revisors vurdering av fortsatt drift-forutsetningen. Revisor må skaffe seg kunnskap om hvilken periode ledelsen legger til grunn for sin vurdering av fortsatt drift.
20. Ved sin evaluering av ledelsens vurdering, vurderer revisor den prosess ledelsen har fulgt, forutsetningene som ledelsens vurderinger er basert på og ledelsens planer for fremtidige handlinger. Revisor vurderer hvorvidt ledelsen har tatt hensyn til all relevant informasjon som revisor er oppmerksom på som et resultat av revisjonshandlingene.
21. Som kommentert i punkt 6, kan ledelsen gjennomføre sin vurdering uten detaljerte analyser når historiske data viser lønnsom drift og gode finansieringsmuligheter. Under slike omstendigheter trekker også revisor normalt sin konklusjon om holdbarheten i vurderingen uten at det er behov for å gjennomføre detaljerte revisjonshandlinger. Når det imidlertid er avdekket hendelser eller forhold som kan gi grunn til tvil om foretakets evne til fortsatt drift, gjennomfører revisor ytterligere revisjonshandlinger som beskrevet i pkt 26.

Perioden utover den ledelsen har lagt til grunn i sin vurdering

22. **Revisor må rette en forespørsel til ledelsen om den har kjennskap til hendelser eller forhold og tilhørende forretningsrisikoer i perioden utover den ledelsen har lagt til**

⁸ Jf fotnote 2 til punkt 4.

grunn i sin vurdering, som kan gi grunn til tvil om foretakets evne til fortsatt drift.

23. Revisor er oppmerksom på muligheten for at det kan foreligge kjente hendelser, planlagte eller ikke, eller forhold som vil inntreffe etter utløpet av perioden som er vurdert av ledelsen, som kan reise spørsmål ved holdbarheten av ledelsens bruk av forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Revisor kan bli oppmerksom på slike kjente hendelser eller forhold i løpet av planleggingen og utførelsen av revisjonen, herunder gjennom revisjonshandlinger vedrørende hendelser etter balansedagen.
24. Siden graden av usikkerhet som er knyttet til utfallet av en hendelse eller et forhold, øker jo lengre inn i fremtiden hendelsen eller forholdet ligger, vil indikasjoner på fortsatt drift problemer måtte være betydelige før revisor vurderer ytterligere handlinger. Revisor kan finne det nødvendig å stille spørsmål til ledelsen for å ta standpunkt til hendelsens eller forholdets eventuelle betydning for ledelsens vurdering av fortsatt drift.
25. Revisor har ingen plikt til å legge opp til andre revisjonshandlinger enn forespørsler til ledelsen for å teste indikasjoner på hendelser eller forhold som gir grunn til tvil om foretakets evner til fortsatt drift utover perioden som er vurdert av ledelsen, som, ifølge punkt 18, minst vil være 12 måneder fra balansedato.

Ytterligere revisjonshandlinger når hendelser eller forhold er identifisert

26. **Når det er identifisert hendelser eller forhold som kan gi grunn til tvil om foretakets evne til fortsatt drift, skal revisor:**
 - (a) **gjennomgå ledelsens planer for fremtidige handlinger basert på dens vurdering av fortsatt drift;**
 - (b) **innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å bekrefte eller avkrefte hvorvidt det foreligger en vesentlig usikkerhet gjennom å utføre de revisjonshandlinger som anses nødvendige, herunder vurdere virkningen av eventuelle planer fra ledelsen eller andre kompenserende faktorer; og**
 - (c) **be om skriftlige uttalelser fra ledelsen vedrørende dens planer om fremtidige tiltak.**
27. Hendelser eller forhold som kan gi grunn til tvil om foretakets evne til fortsatt drift kan identifiseres ved gjennomføringen av risikovurderingen eller i forbindelse med gjennomføringen av ytterligere revisjonshandlinger. Prosessen med vurdering av hendelser eller forhold fortsetter under revisjonens utførelse. Når revisor mener at slike hendelser eller forhold kan være årsak til tvil om foretakets evne til fortsatt drift, kan visse revisjonshandlinger få økt betydning. Revisor forespør ledelsen om dens planer om fremtidige tiltak, herunder dens planer om å realisere eiendeler, låne penger eller restrukturere gjeld, redusere eller utsette utgifter, eller øke egenkapitalen. Revisor vurderer også hvorvidt ytterligere fakta eller informasjon er tilgjengelig etter den dato da ledelsen foretok sin vurdering. Revisor innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at ledelsens planer er gjennomførbare og for at resultatet av disse planene vil bedre situasjonen.

28. Revisjonshandlinger som er relevante i denne forbindelse kan omfatte:
- Analyse og diskusjon med ledelsen av kontantstrømmer, resultat og andre relevante prognoser
 - Analyse og diskusjon av foretakets senest tilgjengelige delårsregnskap
 - Gjennomgåelse av vilkår for låneavtaler og lignende for å avgjøre om det foreligger brudd på avtalte vilkår
 - Gjennomgåelse av referater fra generalforsamlinger, møter i det organ som har overordnet ansvar for styring og kontroll og relevante komitéer for informasjon om finansielle problemer
 - Forespørsel til foretakets advokatforbindelse om eventuelle rettssaker og krav mot foretaket, om rimeligheten av ledelsens vurdering av resultatene av disse og om de antatte økonomiske virkninger
 - Bekreftelse av eksistens, lovlighet og gjennomførbarhet av tiltak for å fremskaffe eller opprettholde økonomisk støtte fra nærstående parter og tredjeparter, og vurdering av den økonomiske evne slike parter har til å fremskaffe tilleggsfinansiering
 - Vurdering av foretakets planer for håndtering av ikke oppfylte kundeordrer
 - Gjennomgåelse av hendelser etter periodeslutt for å identifisere hendelser som påvirker foretakets evne til fortsatt drift.
29. Når analysen av kontantstrømmer er en vesentlig faktor ved vurderingen av fremtidig utfall av hendelser eller forhold, vurderer revisor:
- (a) Påliteligheten av foretakets informasjonssystem for å generere slik informasjon, og
 - (b) Hvorvidt det finnes tilfredsstillende grunnlag for forutsetningene som prognosen bygger på.
- I tillegg sammenligner revisor;
- (a) de økonomiske prognosene for de seneste foregående periodene med historiske resultater, og
 - (b) de økonomiske prognosene for inneværende periode med resultatene som hittil er oppnådd.

Revisjonskonklusjoner og -rapportering

30. **Basert på innhentet revisjonsbevis må revisor ta standpunkt til hvorvidt det etter revisors vurdering eksisterer vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som alene eller samlet kan gi grunn til tvil om foretakets evne til fortsatt drift.**
31. En vesentlig usikkerhet eksisterer når dens mulige konsekvens er slik at det, etter revisors vurdering, er behov for klar informasjon om usikkerhetens type og mulige konsekvens, for at regnskapspresentasjonen ikke skal bli misvisende.

Fortsatt drift- forutsetningen er riktig, men det foreligger vesentlig usikkerhet

32. Dersom det er riktig å legge til grunn forutsetninger om fortsatt drift, men det eksisterer vesentlig usikkerhet, vurderer revisor hvorvidt årsregnskapet og årsberetningen;
- (a) på en tilfredsstillende måte beskriver viktige hendelser eller forhold som gir grunn til vesentlig usikkerhet om foretakets evne til å fortsette driften, og ledelsens planer for å ta hensyn til disse hendelser eller forhold⁹
 - (b) gir klart uttrykk for at det foreligger vesentlig usikkerhet om hendelser eller forhold som kan skape tvil om foretakets evne til fortsatt drift, og derfor, at foretaket muligens ikke er i stand til å realisere sine eiendeler og møte sine forpliktelser i den normale forretningsgang.

33. **Dersom det er gitt tilstrekkelige opplysninger i årsregnskapet og årsberetningen, må revisor avgi en positiv konklusjon uten forbehold, men tilføy et presiseringsavsnitt som understreker at det eksisterer vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunn til tvil om foretakets evne til fortsatt drift, og vise til omtalen i årsberetningen og eventuelt årsregnskapet, slik dette er beskrevet i punkt 32. (Jf RS 700 "Revisjonsberetningen" pkt 31.)** Ved evalueringen av tilstrekkeligheten av opplysningene i årsberetningen og eventuelt i årsregnskapet tar revisor hensyn til hvorvidt informasjonen eksplisitt henleder lesernes oppmerksomhet på muligheten for at foretaket ikke er i stand til fortsatt å realisere sine eiendeler og å oppfylle sine forpliktelser gjennom den normale forretningsgang. Det følgende er et eksempel på et slikt presiseringsavsnitt når revisor finner beskrivelse i årsberetning og årsregnskap tilfredsstillende:

"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 årsberetningen."¹⁰

I ekstreme tilfeller, som situasjoner med flere vesentlige usikkerhet på flere områder av betydning for regnskapet, kan revisor finne det riktig å gi uttrykk for at han ikke kan uttale seg om regnskapet istedenfor å tilføy et presiseringsavsnitt (jf RS 700 "Revisjonsberetningen" pkt 34 annet punktum).

34. **Dersom det ikke er gitt tilstrekkelige opplysninger i årsregnskapet eller årsberetningen, må revisor avgi konklusjon med forbehold eller negativ konklusjon, avhengig av situasjonen (jf RS 700, "Revisjonsberetningen" punkt 45 – 46). Revisjonsberetningen må inneholde klar henvisning til det faktum at det foreligger vesentlig usikkerhet som kan gi grunn til tvil om foretakets evne til fortsatt drift.** Følgende er et eksempel på de aktuelle avsnitt når det tas forbehold i revisjonsberetningen:

⁹ Jf pkt 4: Krav til opplysninger i årsberetningen.

¹⁰ Jf eksempelsamling til RS 700 Revisjonsberetningen, kommentar til eksempel 5: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.

”Det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Årsregnskapet og årsberetningen inneholder etter vår mening ikke tilstrekkelige opplysninger om at det ved et eventuelt opphør foreligger risiko for vesentlige tap ved realisasjon av selskapets eiendeler.

Vi mener at

- årsregnskapet, med unntaket av virkningen av forholdet som er omtalt ovenfor, er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et uttrykk for selskapets (og konsernets) økonomiske stilling 31. desember 20xx og for resultatet og kontantstrømmene i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med det aktuelle rammeverket for økonomisk rapportering
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet og forslaget til anvendelse av overskuddet er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter
- selskapets opplysninger i årsregnskapet og årsberetningen om forutsetningen for fortsatt drift ikke er i samsvar med lov og forskrifter.”¹¹

Det følgende er et eksempel på formuleringen av de relevante avsnittene når revisor gir en revisjonsberetning med negativ konklusjon om opplysningene i årsberetningen (og årsregnskapet) om fortsatt drift:

”Selskapets finansieringsavtale utløp og skyldig beløp forfalt til betaling 31. desember 20XX. Selskapet har ikke klart å reforhandle avtalen eller oppnå erstatningslån, og vurderer å melde oppbud. Disse forholdene representerer en vesentlig usikkerhet som kan gi grunn til tvil om selskapets evne til fortsatt drift, og det er derfor mulig at selskapet ikke blir i stand å realisere sine eiendeler og å oppfylle sine forpliktelser gjennom ordinær drift. Årsregnskapet og årsberetningen gir ikke opplysning om dette faktum.

Vi mener at

- årsregnskapet, på grunn av de forhold som er angitt ovenfor, ikke er avgitt i samsvar med lov og forskrifter

¹¹ Jf eksempelsamling til RS 700 Revisjonsberetningen, kommentarer til eksempel 12: Forbeholdet forutsetter at det ikke er tilstrekkelig omtalt i årsberetningen at realisasjon av selskapets eiendeler ved et eventuelt opphør kan medføre risiko for vesentlig tap i forhold til de registrerte verdier. Det skal for øvrig alltid presiseres i revisjonsberetningen når det foreligger vesentlig usikkerhet om fortsatt drift. Når usikkerheten omtales i et forbehold, er imidlertid det tilstrekkelig til å henlede leserens oppmerksomhet på situasjonen, og presisering er unødvendig.

Dersom selskapet ikke har oppfylt det formelle krav til redegjørelse når selskapets egenkapital er mindre enn halvparten av aksjekapitalen, vil det være en mangel ved årsberetningen som også krever et forbehold.

Dersom revisor er uenig i at prinsippet om fortsatt drift legges til grunn, må det gis negativ konklusjon om årsregnskapet.

- ledelsen ...
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, og forslaget til anvendelse av overskuddet er konsistente med årsregnskapet og i samsvar med lov og forskrifter.
- opplysningene i årsberetningen om forutsetningen om fortsatt drift ikke er i samsvar med lov og forskrifter

Vi mener at årsregnskapet, slik det foreligger, ikke bør fastsettes som selskapets årsregnskap for 20XX.”

Foretaket har ikke evne til fortsatt drift

35. **Dersom foretaket etter revisors vurdering ikke har evne til fortsatt drift, må revisor gi uttrykk for en negativ konklusjon om årsregnskapet dersom det er utarbeidet på grunnlag av fortsatt drift. Revisor må også vurdere å ta forbehold om at opplysningene i årsberetningen ikke er i samsvar med lov og forskrift.** Dersom revisors vurdering, basert på utførte ytterligere revisjonshandlinger og den innhentede informasjon, herunder om effekten av ledelsens planer, tilsier at foretaket ikke vil være i stand til fortsatt drift, konkluderer revisor med at det ikke er riktig å legge til grunn fortsatt drift-forutsetningen ved utarbeidelsen av årsregnskapet, uavhengig av hvorvidt det er gitt opplysning om dette eller ikke, og gir uttrykk for en negativ konklusjon om årsregnskapet.
36. Når foretakets ledelse har konkludert med at forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelse av årsregnskapet ikke er holdbar, må årsregnskapet utarbeides under forutsetning av at foretaket skal avvikles. Dersom revisor på grunnlag av gjennomførte ytterligere revisjonshandlinger og på grunnlag av innhentet informasjon konkluderer med at årsregnskapet som er utarbeidet under forutsetning av at selskapet skal avvikles er tilfredsstillende, kan revisor avgi en beretning uten forbehold dersom det er gitt tilstrekkelig informasjon, men kan finne det nødvendig å gi en presisering i revisjonsberetningen for å gjøre brukeren oppmerksom på at selskapet skal avvikles.
- 36N. I årsberetningen skal det, dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, redegjøres for hvordan virkelig verdi ved avvikling er beregnet. **Revisor skal i revisjonsberetningen uttale seg om opplysningene er i samsvar med lov og forskrifter og konsistente med årsregnskapet. Revisor må således vurdere disse opplysningene i årsberetningen.**

Ledelsen er ikke villig til å gjennomføre eller utvide sin vurdering

37. **Dersom ledelsen ikke er villig til å gjennomføre eller utvide sin vurdering når revisor har anmodet om at det blir gjort, må revisor vurdere om det er behov for å ta forbehold eller eventuelt avgi beretning med konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet som resultat av begrensningen i revisjonens utførelse.**¹² Under visse omstendigheter som de beskrevet i punktene 15, 18 og 24, kan revisor være av den oppfatning at det er nødvendig å be ledelsen om å foreta en vurdering eller utvide

¹² Jf RS 700 punkt 37 og 38 vedrørende begrensninger for utførelsen av revisjonen.

sin vurdering. Dersom ledelsen ikke er villig til å gjøre dette, er det ikke revisors oppgave å kompensere for den manglende analysen som skulle vært gjennomført av ledelsen, og det kan være riktig å avgi en modifisert revisjonsberetning siden det ikke nødvendigvis er mulig for revisor å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende forutsetningen om fortsatt drift ved utarbeidelsen av regnskapet.

38. Under visse omstendigheter behøver ikke den manglende analysen som skulle vært utarbeidet av ledelsen, hindre revisor i å konkludere med at foretaket har evne til fortsatt drift. For eksempel kan revisors andre revisjonshandlinger være tilstrekkelig til å fastslå holdbarheten av ledelsens forutsetning om fortsatt drift ved utarbeidelsen av regnskapet, siden foretaket historisk kan vise til lønnsom drift og gode finansieringsmuligheter. I andre tilfeller, når ledelsens vurdering mangler, kan det imidlertid forekomme at revisor ikke er i stand til å bekrefte eller avkrefte om det eksisterer hendelser eller forhold som tilsier at det kan være tvil om foretakets evne til fortsatt drift, eller eksistensen av planer ledelsen har lagt for å ta hensyn til disse eller andre kompenserende faktorer. Under slike omstendigheter modifiserer revisor revisjonsberetningen i tråd med retningslinjene i RS 700 "Revisjonsberetningen", punktene 36 – 44.

Vesentlig forsinkelse med underskrift eller godkjenning av regnskapet

39. Når det er vesentlig forsinkelse med ledelsens underskrift eller godkjenning av regnskapet etter balansedato, vurderer revisor årsakene til forsinkelsen. Når forsinkelsen kan relateres til hendelser eller forhold som angår vurderingen av fortsatt drift, vurderer revisor behovet for å gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger som beskrevet i punkt 26, samt om det eksisterer en vesentlig usikkerhet som får betydning for revisors konklusjon, som beskrevet i punkt 30.

Ikrafttredelse

40. Denne standarden gjelder for revisjon av årsregnskap for perioder avsluttet 31. desember 2002 eller senere.

Tillegg for offentlig sektor

1. Ved revisjon i offentlig sektor er fortsatt drift normalt ikke noe aktuelt spørsmål når den reviderte forvaltningsenheten eller foretakets forpliktelser vanligvis blir dekket av sentrale myndigheter gjennom forskjellige finansieringsordninger. I situasjoner der slike ordninger ikke eksisterer, eller der sentrale myndigheter vil trekke tilbake sine garantier slik at det kan være tvil om foretakets fortsatte eksistens, vil imidlertid denne RS-en gi nyttig veiledning. Etter hvert som myndighetene etablerer egne foretak og privatiserer offentlige foretak, vil spørsmål om fortsatt drift få økende relevans i forhold til offentlig sektor.