

REVISJONSUTTALELSE 1014
REVISORERS RAPPORTERING OM OVERHOLDELSE AV INTERNASJONALE
REGNSKAPSSTANDARDER (IFRS)

Vedtatt av styret i DnR mars 2005

(Gjelder med virkning for oppdrag som starter 1. januar 2005 eller senere)

INNHold

	Punkt
Innledning	1
Årsregnskap utarbeidet utelukkende i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)	2-4
Årsregnskap utarbeidet i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) og et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering	5-7
Årsregnskap utarbeidet i overensstemmelse med et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering med tilleggsopplysninger om graden av samsvar med internasjonale regnskapsstandarder	8-11

Internasjonale revisjonsuttalelser (IAPS-er) blir utgitt av IFACs internasjonale revisjonskomité IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) som en praktisk veiledning til revisorer i deres anvendelse av internasjonale revisjonsstandarder (RS-er). I Norge blir IAPS-ene oversatt og utgitt som regnskapsuttalelser; RSU-er. RSU-er fremmer god revisjonsskikk, men har ikke samme autoritet som RS-er.

Denne RSU-en blir utgitt som et supplement til RS 700, "Revisjonsberetningen". Den etablerer ingen nye grunnleggende prinsipper og stiller ingen nye krav til nødvendige revisjonshandlinger. Den har til hensikt å hjelpe revisorer, og bidra til utvikling av god revisjonsskikk, ved å gi veiledning for anvendelsen av ISA 700 i tilfeller der årsregnskap blir utarbeidet i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) eller viser til enkeltstandarder innenfor IFRS. Revisor må skjønnsmessig vurdere, i lys av kravene i ISA 700 og spesielle forhold ved foretaket, i hvilken utstrekning veiledningen i denne RSU-en passer.

Innledning

1. RS 200, "Formål og generelle prinsipper for revisjon av regnskaper" fastslår at formålet med revisjon av et årsregnskap er å gjøre revisor i stand til å avgi en uttalelse om hvorvidt årsregnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i overensstemmelse med et bestemt rammeverk for økonomisk rapportering. RS 700, "Revisjonsberetningen", fastsetter normer og gir veiledning om formen på og innholdet i revisjonsberetningen. Spesielt krever punkt 17 i RS 700 at revisjonsberetningen tydelig skal vise til hvilket rammeverk for regnskapsrapportering som er anvendt for utarbeidelse av årsregnskapet. Formålet med

denne revisjonsuttalelsen er å gi ytterligere veiledning når revisor avgir en uttalelse om årsregnskap som ledelsen mener er utarbeidet:

- a) utelukkende i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-er),
- b) både i overensstemmelse med IFRS og et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering eller
- c) i overensstemmelse med et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering med tilleggsopplysninger om graden av samsvar med IFRS.

Veiledningen i denne RSU-en kan anvendes, og i nødvendig grad tilpasses, ved revisors rapportering om hvorvidt årsregnskap er utarbeidet i overensstemmelse med andre rammeverk for økonomisk rapportering enn IFRS (for eksempel årsregnskap som ledelsen utarbeider i samsvar med to forskjellige nasjonale rammeverk). Denne RSU-en stiller ingen nye krav til revisjon av regnskap, og etablerer heller ingen unntak fra kravene i RS 700.

Årsregnskap utarbeidet utelukkende overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)

2. Det har vært eksempler på at foretak har hevdet at årsregnskap er utarbeidet i samsvar med IFRS, når de faktisk ikke overholder alle kravene som fremgår av IFRS. Punkt 13-22 i Internasjonal regnskapsstandard, IAS 1 (Revidert 2003), "Presentation of Financial Statements", definerer kravene som skal oppfylles før et foretaks årsregnskap kan anses som utarbeidet i overensstemmelse med IFRS. Spesielt gjør punkt 14 det klart at man ikke kan bekrefte at et årsregnskap er i overensstemmelse med IFRS hvis det ikke er i overensstemmelse med samtlige krav i alle gjeldende standarder og alle gjeldende fortolkninger (SIC-er) avgitt av International Financial Reporting Interpretations Committee.¹ Tilfellene nedenfor er eksempler på situasjoner hvor årsregnskap ikke er utarbeidet i overensstemmelse med IFRS:
 - Årsregnskapet viser til at det er utarbeidet i overensstemmelse med IFRS, men opplyser samtidig om vesentlige avvik. For eksempel kan det i prinsippnoten opplyses om at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med IFRS, bortsett fra at salgstillene for geografiske segmenter er utelatt.
 - Årsregnskapet spesifiserer bestemte IFRS-krav som foretaket legger til grunn ved avleggelse av årsregnskapet, men disse omfatter ikke samtlige gjeldende krav i overensstemmelse med IFRS.
 - Årsregnskapet gir uttrykk for delvis overholdelse av IFRS, uten å beskrive hvor avviket forekommer. For eksempel kan en prinsippnote angi at årsregnskapet er "basert på" eller "overholder de viktigste kravene i" eller "er i overensstemmelse med regnskapskravene i" IFRS.
3. En revisor kan bare avlegge beretning uten forbehold hvis revisor kan konkludere med at årsregnskapet gir et rettvise bilde i samsvar med det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering. I alle andre tilfeller må revisor, avhengig av omstendighetene, unnlate å uttale seg eller avgir en beretning med forbehold eller negativ konklusjon. Følgelig

¹ Komiteen "Standing Interpretations Committee" endret navn til "International Financial Reporting Interpretations Committee" etter utgivelsen av IAS 1 (revidert 1997).

avgir ikke revisor en beretning uten forbehold som indikerer at årsregnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med IFRS hvis det inneholder avvik fra IFRS og avvikene har vesentlig innvirkning på årsregnskapet.² Når revisor skal uttale seg om hvorvidt årsregnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med IFRS og det inneholder vesentlig avvik fra IFRS, vil avviket representere uenighet mellom revisor og ledelse. Det kan være uenighet om de valgte regnskapsprinsippene er akseptable, om hvordan de er anvendt, eller om det er gitt tilstrekkelige opplysninger i årsregnskapet. Punkt 36-40 i RS 700 inneholder veiledning om når revisor skal avgi beretning med forbehold eller negativ konklusjon, og hvilken informasjon som skal gis i revisjonsberetningen i disse tilfellene.

4. For at revisjonsberetningen skal være i overensstemmelse med RS 700 punkt 17, må revisjonsberetningen klart angi hvilket rammeverk for økonomisk rapportering som er brukt i utarbeidelsen av årsregnskapet uten noen form for forbehold eller begrensede formuleringer. For eksempel vil et konklusjonsavsnitt som angir at "årsregnskapet gir et gir et rettviseende bilde og overholder IFRS-ene i det alt vesentlige", ikke tilfredsstillende kravene i RS 700.

Årsregnskap utarbeidet både i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS-er) og et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering

5. I noten som beskriver regnskapsprinsippene, kan det fremgå at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med både IFRS-er og et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering. Dersom årsregnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med flere rammeverk for økonomisk rapportering, må det være i overensstemmelse med de angitte rammeverkene hver for seg. Et årsregnskap som er utarbeidet i henhold til ett rammeverk, og som inneholder en avstemmingsnote mot et annet rammeverk er ikke utarbeidet i henhold til det andre rammeverket. Det skyldes at årsregnskapet ikke inneholder all informasjon på den måten som det andre rammeverket krever. Dersom årsregnskapet skal anses å være utarbeidet i overensstemmelse med begge rammeverkene, må det fullt ut være i overensstemmelse med begge rammeverkene uten noen form for avstemming. I praksis er det lite sannsynlig at årsregnskapet er i overensstemmelse med både IFRS og et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering hvis ikke landet har tatt i bruk IFRS som det nasjonale rammeverket eller fjernet alle hindringer for overensstemmelse med IFRS.
6. Når det hevdes at et regnskap er avlagt etter både IFRS og et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering, vil det være nyttig for revisor å diskutere regnskapet med ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. I situasjoner hvor det er usannsynlig at man fullt ut kan overholde IFRS samtidig som man overholder et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering, vil hensikten med diskusjonen være å underrette ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll om muligheten for en beretning med forbehold eller negativ konklusjon. I disse situasjonene oppfordrer revisor ledelsen til å utarbeide årsregnskapet i henhold til bare ett rammeverk for økonomisk rapportering og at det tas hensyn til alle krav i aktuelle lover og forskrifter.

² Punkt 13 i IAS 1 (punkt 13-16 i det foreslåtte reviderte IAS 1 som det refereres til i fotnote 1) angir at det i svært sjeldne tilfeller der ledelsen mener at det vil være villedende å overholde ett krav i en IFRS, kan være nødvendig å fravike kravet for å gi et rettviseende bilde. Et avvik fra kravene i en bestemt IFRS som er begrunnet i henhold til bestemmelsene i punkt 13 i IAS 1, utgjør ikke noe avvik fra IFRS-er i denne sammenheng.

Revisjonsberetningen angir deretter om årsregnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med det valgte rammeverket for økonomisk rapportering.

7. Hvis ledelsen insisterer på å angi at årsregnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med både IFRS og et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering, viser revisjonsberetningen til begge rammeverkene. Revisor vurderer imidlertid hvert rammeverk for økonomisk rapportering for seg. Dersom et forhold resulterer i at man ikke overholder ett av rammeverkene, men overholder det andre rammeverket, vil revisor avgi en beretning uten forbehold om overholdelse av det ene rammeverket og en beretning med forbehold eller negativ konklusjon om overholdelsen av det andre rammeverket. Dersom revisor mener at å unnlate å overholde ett av rammeverkene for økonomisk rapportering gjør at årsregnskapet heller ikke overholder det andre rammeverket, avgir revisor en beretning med forbehold eller negativ konklusjon om overholdelsen av begge rammeverkene. Det følgende er et eksempel på en revisjonsberetning der revisor mener at årsregnskapet i det alt vesentlige er i overensstemmelse med det nasjonale rammeverket for økonomisk rapportering, men vurderer det slik at det er behov for forbehold vedrørende overholdelse av IFRS:

"Note X viser til at årsregnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge og internasjonale regnskapsstandarder (IFRS). Som det fremgår av Note Y, har selskapet investeringseiendommer bokført til kroner X, vurdert til kostpris minus akkumulerte avskrivninger. Denne regnskapsmessige behandlingen er et krav i henhold til god regnskapsskikk i Norge, og tillates av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS). Det er ikke gitt opplysning om den virkelige verdien av investeringseiendommene som er NOK Y. Slik informasjon kreves ikke i henhold til god regnskapsskikk i Norge, men kreves av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS).

Vi mener at:

- årsregnskapet, med unntak av virkningen av det forholdet som er omtalt over er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av foretakets økonomiske stilling 31. desember xxxx og for resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge og internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)
-

Årsregnskap utarbeidet i overensstemmelse med et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering med tilleggsopplysninger om graden av samsvar med internasjonale regnskapsstandarder

8. Foretak som utarbeider årsregnskap i overensstemmelse med et nasjonalt rammeverk for økonomisk rapportering, kan ha tilleggsopplysninger i noter til årsregnskapet om graden av samsvar med IFRS. Ledelsen kan for eksempel anse slike tilleggsopplysninger som ønskelige når foretaket må overholde IFRS på et senere tidspunkt og ledelsen ønsker å gi brukerne av årsregnskapet en indikasjon på fremdriften. Under slike omstendigheter vurderer revisor om regnskapspåstandene i notene vedrørende graden av samsvar med IFRS er nøyaktige og ikke villedende. Revisor vurderer deretter konsekvensen for revisjonsberetningen av en slik noteopplysning.
9. En note til årsregnskapet som inneholder opplysning om overholdelse av IFRS, blir ikke behandlet annerledes enn andre noter til årsregnskapet. Alle noter inneholder ledelsens

regnskapspåstander, og revisor skaffer seg tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å underbygge regnskapspåstandene. Hvis noten inneholder en opplysning om overholdelse av IFRS, vurderer revisor om noten gir korrekt informasjon. I noen tilfeller vil revisor konkludere med at noten inneholder misvisende informasjon, slik at årsregnskapet ikke er i samsvar med det nasjonale rammeverket for økonomisk rapportering. Dette er sannsynlig i de tilfeller der opplysningen om overholdelse av IFRS er misvisende for brukerne av årsregnskapet fordi den inneholder unøyaktig eller ufullstendig informasjon som har vesentlig konsekvens for årsregnskapet. For eksempel kan mangel på overholdelse av en bestemt standard innenfor IFRS som har vesentlig konsekvens for årsregnskapet, resultere i at noteopplysningen er villedende, med mindre det gis tilstrekkelig tilleggsopplysninger, inkludert en tallfesting av virkningen på årsregnskapet.

10. Dersom årsregnskapet ikke er i overensstemmelse med det nasjonale rammeverket for økonomisk rapportering fordi opplysningene om overholdelse av IFRS er villedende, skal revisjonsberetningen avlegges med forbehold eller negativ konklusjon. Dette er et eksempel på en beretning med forbehold som kan avgis i et slikt tilfelle:

"I note X er det opplyst at årsregnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med lov og god regnskapsskikk i Norge og i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) med unntak av overensstemmelse med IAS 39, "Financial Instruments: Recognition and Measurement". Etersom det har vesentlig konsekvens for årsregnskapet at det ikke har fulgt kravene i IAS 39, anses opplysningen om overholdelse av IFRS som villedende.

Vi mener at

- årsregnskapet, med unntak av virkningen av forholdet som er omtalt ovenfor, er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettvise bilde av selskapets (og konsernets) økonomiske stilling 31. desember xxxx og for resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge
- ...”

11. En note til årsregnskapet som inneholder opplysning om overholdelse av IFRS, kan ikke inneholde villedende informasjon slik at årsregnskapet ikke er i samsvar med det nasjonale rammeverket for økonomisk rapportering. Hvis revisor mener at en opplysning om overholdelse av IFRS ikke er villedende, kan revisor avgi en beretning uten forbehold om overholdelsen av det nasjonale rammeverket for økonomisk rapportering. I visse tilfeller kan revisor beslutte å modifisere revisjonsberetningen ved å tilføye en presisering for å fremheve noten som opplyser om overholdelse av IFRS.³ Bruken av presisering er ingen erstatning for en beretning med forbehold eller negativ konklusjon når det gjelder overholdelse av det nasjonale rammeverket for økonomisk rapportering når opplysning om overholdelsen av IFRS er villedende slik at årsregnskapet ikke er i samsvar med det nasjonale rammeverket for økonomisk rapportering.

³ Punkt 30-35 i RS 700 inneholder ytterligere veiledning om bruken av presiseringsavsnitt.