

RS 700 – Revisjonsberetningen

(Denne RS-en ble opprinnelig vedtatt av styret i DnR for revisjon av regnskap for perioder avsluttet 31. desember 2001 eller senere. Standarden er justert etter endring i revisorloven, og gjelder for revisjon av regnskaper for perioder som begynner per eller etter 1. januar 2005.)

Innhold	Punkt
Innledning	1 – 4
Grunnelementer i revisjonsberetningen	5 – 26
Revisjonsberetningen – normalberetning	27 – 28
Beretninger med avvik fra normalberetningen	29 – 40
Revisors konklusjon om årsregnskapet – forhold som kan medføre annet enn positiv konklusjon uten forbehold	41 – 46
Tillegg for offentlig sektor	

RS 700 "Revisjonsberetningen" 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 form og innhold i revisjonsberetningen som avgis av en uavhengig revisor som resultat av revisjon av et foretaks årsregnskap. Mye av veiledningen som gis, kan anvendes for revisors uttalelser om annen økonomisk informasjon.
2. **For å kunne gi uttrykk for en mening om årsregnskapet, må revisor gjennomgå og vurdere de konklusjonene som er trukket på grunnlag av innhentet revisjonsbevis.**
3. Denne gjennomgåelsen og vurderingen innebærer at revisor danner seg en oppfatning av hvorvidt årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og god regnskapsskikk.
4. **Revisjonsberetningen må inneholde et klart uttrykk for revisors mening om årsregnskapet vurdert som en helhet.**

Grunnelementer i revisjonsberetningen

5. Revisjonsberetningen inneholder følgende grunnelementer, normalt i denne rekkefølge:
 - (a) adressat
 - (b) overskrift
 - (c) *innledningsavsnitt*
 - (i) identifikasjon av det reviderte årsregnskapet

- (ii) en angivelse av ledelsens og av revisors oppgaver
- (d) *avsnitt som beskriver utførelsen av revisjonen*
 - (i) en henvisning til revisorloven og god revisjonsskikk
 - (ii) en beskrivelse av arbeidet revisor har utført
- (e) *konklusjonsavsnitt* som inneholder en henvisning til det regnskapsmessige rammeverket som er lagt til grunn for utarbeidelsen av regnskapet og som gir et uttrykk for
 - (i) revisors mening om årsregnskapet
 - (ii) ledelsens oppfyllelse av plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
 - (iii) årsberetningen
- (f) sted
- (g) datering av beretningen
- (h) revisors underskrift og tittel

Det er ønskelig med ensartethet i revisjonsberetningens form og innhold, fordi det bidrar til å lette lesernes forståelse og til å identifisere eventuelle uvanlige omstendigheter.

Adressat

6. Revisjonsberetningen avgis til generalforsamlingen, selskapsmøtet, eierne eller det organ som eventuell særlov eller omstendighetene for øvrig tilsier.

Overskrift

7. Revisjonsberetningen skal ha overskriften «Revisjonsberetning for XXXX».

Innledningsavsnitt

8. **Revisjonsberetningen må identifisere årsregnskapet som er revidert, herunder hvilken periode regnskapet gjelder.**
9. **Det må fremgå av revisjonsberetningen at foretakets ledelse er ansvarlig for årsregnskapet, og at revisors oppgave er å uttale seg om årsregnskapet og øvrige forhold, i henhold til revisorlovens krav.**
10. Årsregnskapet avgis av ledelsen. Ledelsen må utarbeide regnskapsmessige estimater og foreta skjønnsmessige vurderinger, samt fastsette regnskapsprinsipper og anvende dem i samsvar med lovgivningen. Fastsettelse av regnskapsprinsipper vil være basert på det regnskapsmessige rammeverk ledelsen velger, eller er pålagt å velge. Revisors oppgave er å revidere årsregnskapet for å kunne gi uttrykk for sin mening om det.
11. Følgende er et eksempel på en beskrivelse av disse forhold i et innledningsavsnitt i revisjonsberetningen.
 - «Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av

overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/ International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.»

Avsnitt som beskriver utførelsen av revisjonen

12. **Revisjonsberetningen må gi uttrykk for at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening.** Derved informerer revisor om at de revisjonshandlinger som etter omstendighetene er funnet nødvendige, er gjennomført.
13. **Beretningen må inneholde en uttalelse om at revisjonen ble planlagt og utført for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.**
14. **Revisjonsberetningen må angi at revisjon omfatter:**
 - (a) **kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet,**
 - (b) **vurdering av de regnskapsprinsipper som er benyttet ved utarbeidelsen av årsregnskapet,**
 - (c) **vurdering av vesentlige regnskapsestimer,**
 - (d) **vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet, og**
 - (e) **en gjennomgåelse av foretakets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer, i den grad det følger av god revisjonsskikk.**
15. **Beretningen må angi at revisjonen gir et forsvarlig grunnlag for revisors uttalelse.**
16. Følgende er et eksempel på et avsnitt som beskriver den utførte revisjonen:

«Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av foretakets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse».

Konklusjonsavsnitt

17. **Konklusjonsavsnittet i revisjonsberetningen må tydelig vise til det regnskapsmessige rammeverket som er lagt til grunn for utarbeidelsen av regnskapet og gi klart uttrykk for hvorvidt årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og om det gir et rettviseende bilde av foretakets økonomiske stilling på balansedagen og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsperioden i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU.**
- 17N. **Revisjonsberetningen må dessuten gi klart uttrykk for om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk.**

I foretak som avgir årsberetning, må revisjonsberetningen gi klart uttrykk for om opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskudd eller dekning av tap (når dette er med i årsberetningen) er i samsvar med lov og forskrifter, samt om opplysningene er konsistente med årsregnskapet.

Konklusjonen om at årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrift, omfatter også forslaget til disponeringer av resultat og egenkapital.

18. Formuleringen som brukes for å gi uttrykk for revisors mening om årsregnskapet er ”gir et rettviseende bilde av foretakets økonomiske stilling (dato) og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU.”

Revisor uttaler seg i denne forbindelse bare om forhold som er av vesentlig betydning for årsregnskapet.

19. Rammeverket for avleggelse av regnskapet er bestemt av IAS, norske regnskapsstandarder og utviklingen av god regnskapsskikk i Norge, og med tilstrekkelig hensyn til de lovregler som gjelder for regnskapsavleggelsen. For å rettlede leseren om hvilken ramme for den regnskapsmessige rapportering som er lagt til grunn for revisors uttalelse, henvises det i revisors konklusjon om årsregnskapet til det aktuelle rammeverk. Revisor henviser til rammeverket på følgende måte:

«...i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU.»

Denne beskrivelsen hjelper brukeren til bedre å forstå hvilket regnskapsmessig rammeverk som er lagt til grunn for utarbeidelsen av regnskapet. Når det avgis revisjonsberetning på årsregnskap som spesifikt er utarbeidet for bruk i et annet land, vil revisor vurdere hvorvidt det er gitt tilfredsstillende opplysninger i årsregnskapet om hvilket regnskapsmessig rammeverk som er lagt til grunn ved utarbeidelsen av regnskapet.

20. Særlovgivningen kan kreve at revisor avgir ytterligere uttalelser i revisjonsberetningen.
21. Følgende er et eksempel på konklusjonsavsnitt:
«Vi mener at
- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av foretakets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
 - ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
 - opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.»
22. Punktet er utgått etter endringer i standarden.

Datering av beretningen

23. **Revisor må datere beretningen med den dato da revisjonen ble avsluttet.** Dette informerer om at revisor har vurdert virkningen på årsregnskapet og på revisjonsberetningen av hendelser og transaksjoner som har oppstått inntil denne datoen og som revisor er blitt kjent med.
24. **Siden revisor skal uttale seg om årsregnskapet slik det er avgitt av ledelsen, må revisor ikke datere beretningen tidligere enn på den dato da årsregnskapet ble avgitt.**

Sted for avgivelse av revisjonsberetningen

25. **Beretningen må angi sted.** Vanligvis angis det stedet der ansvarlig revisor har sitt kontor.

Revisors underskrift og tittel

26. **Beretningen skal underskrives og revisors tittel angis.** Vanligvis skal beretningen underskrives av den som er utpekt som ansvarlig revisor for oppdraget.

Revisjonsberetningen – normalberetning

27. **Revisor må avgi en beretning med positive konklusjoner uten forbehold når revisor mener**
- at årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av foretakets økonomiske stilling på balansedagen og for resultatet og

- kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med det regnskapsmessige rammeverk som er lagt til grunn,
- at ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokførings-skikk i Norge, og
- at opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekningen av underskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter. En slik konklusjon om årsregnskapet innebærer implisitt at gjennomførte endringer i regnskapsprinsipper eller i prinsippenes anvendelse er forsvarlig, og at endringene og virkningene av endringene er kommet riktig til uttrykk i årsregnskapet.

28. Det følgende er et eksempel på en fullstendig revisjonsberetning for et aksjeselskap og omfatter grunnelementene som er definert og illustrert ovenfor. Formuleringen må tilpasses selskapets rapportering slik at det som ikke er relevant, blir utelatt. Beretningen, som betegnes «normalberetning», gir uttrykk for positive konklusjoner og inneholder verken forbehold eller presiseringer.

«Til generalforsamlingen i ABC AS

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/ International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettvise bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Beretninger med avvik fra normalberetningen

29. Følgende former for avvik fra normalberetningen kan forekomme:

Avvik fra normalberetningen som ikke berører revisors konklusjoner

- (a) beretning med presisering

Avvik som berører revisors konklusjoner om årsregnskapet

- (a) beretning med forbehold,
 (b) beretning med konklusjon der det gis uttrykk for at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet, eller
 (c) beretning med negativ konklusjon.

Avvik som berører revisors konklusjoner om ledelsens oppfyllelse av sine plikter og om årsberetningen

- (a) beretning med forbehold,
 (b) beretning med negativ konklusjon

Ensartethet med hensyn til form og innhold av hver type av beretning som avviker fra normalberetningen vil fremme brukerens forståelse av slike beretninger. Denne revisjonsstandarden inneholder derfor forslag til ordlyd i normalberetningen (se punkt 28) så vel som eksempler på formulering av beretninger som avviker fra normalberetningen, der også plasseringen av avvikene fremgår.

Avvik som ikke berører revisors konklusjoner – presisering.

30. En revisjonsberetning kan avvike fra normalberetningen ved at det tilføyes en presisering i et eget avsnitt for å fremheve et forhold som påvirker årsregnskapet og som er tilstrekkelig omtalt i årsregnskapet eller årsberetningen. Et presiseringsavsnitt berører ikke revisors konklusjon om årsregnskapet. Avsnittet tas fortrinnsvis inn etter konklusjonsavsnittet og viser normalt til at forholdet ikke har betydning for revisors konklusjon om årsregnskapet.

31. **Hvis det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, må revisor fremheve forholdet i et eget avsnitt i revisjonsberetningen.**
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.
33. Følgende er et eksempel på en presisering i revisjonsberetningen vedrørende betydelig usikkerhet som i vesentlig grad kan påvirke årsregnskapet:

«Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU*
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge*
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.*

Uten at det har betydning for konklusjonene i avsnittet over, presiserer vi at selskapet er saksøkt for overtredelse av patentrettigheter med krav om royalty og erstatning for tap. Selskapet har gått til motsøksmål, og begge saker er fortsatt under forberedelse. Utfallet av sakene kan ennå ikke fastslås, og det er ikke foretatt noen avsetning i årsregnskapet for en eventuell forpliktelse. Vi viser til omtale i note X i årsregnskapet.»

34. Tilføyelsen av et avsnitt som understreker et problem vedrørende fortsatt drift eller betydelig usikkerhet er normalt tilstrekkelig til å oppfylle revisors rapporteringsplikt vedrørende slike saker. I særlige tilfeller, f.eks. i situasjoner der det foreligger flere forhold som innebærer betydelig usikkerhet, kan det være nødvendig å konkludere med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet (jf. punkt 36 a)), i stedet for at det tilføyes en presisering.
35. Revisor kan også finne det nødvendig å presisere forhold som ikke påvirker årsregnskapet. Revisor vil f.eks. vurdere å påpeke feil i annen informasjon i et dokument som inneholder det reviderte årsregnskapet, hvis foretaket nekter å korrigere informasjonen. Presisering kan også benyttes når revisor i henhold til lovgivning plikter å rapportere om andre forhold. Revisorloven § 5–6 krever at revisor må gjøre merknad i revisjonsberetningen hvis revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen,

representantskapet eller daglig leder. Samme paragraf krever også at revisor skal gi opplysninger i revisjonsberetningen om forhold som revisor mener bør gjøres kjent for foretakets deltakere eller aksjeeiere.

Avvik som berører revisors konklusjon om årsregnskapet

36. Revisor kan ikke avgi en positiv konklusjon uten forbehold om årsregnskapet når en eller flere av følgende omstendigheter foreligger og forholdet etter revisors skjønn er eller kan være vesentlig for årsregnskapet:

- a) Det foreligger en begrensning for utførelsen av revisjonen, eller
- b) revisor og ledelsen er uenige om de valgte regnskapsprinsippene eller om anvendelsen av dem er akseptabel eller om opplysningene i årsregnskapet er tilstrekkelige og korrekte.

Omstendighetene beskrevet i (a) kan medføre en konklusjon med forbehold eller at det må avgis en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet. Forholdene som er beskrevet i (b) kan medføre en konklusjon med forbehold eller en negativ konklusjon. Disse omstendighetene drøftes grundigere i punktene 41–46.

37. **Når virkningen av uenighet med ledelsen eller av begrensning for utførelsen av revisjonen ikke er så vesentlig og omfattende at det krever negativ konklusjon eller konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet, må revisor gi en beretning med forbehold. En konklusjon med forbehold må uttrykkes som «med unntak for» virkningen av det forholdet forbeholdet dreier seg om.**

38. **Når en begrensning for utførelsen av revisjonen er så vesentlig og omfattende at revisor ikke har kunnet innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for riktigheten av årsregnskapet som helhet, må det konkluderes med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet.**

38N. **Hvis det har forekommet begrensninger for utførelsen av revisjonen, må revisor vurdere om årsregnskapet kan fastsettes slik det foreligger. Hvis revisor finner at årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, må dette angis særskilt i revisjonsberetningen. Hvis ledelsen ikke har gitt revisor tilgang til nødvendige opplysninger, eller har hindret revisor i å utføre de revisjonshandlinger revisor anser nødvendige, må revisor alltid angi at årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger.**

39. **Når virkningen av en uenighet er så vesentlig og omfattende for årsregnskapet at revisor finner at en konklusjon med forbehold ikke er tilstrekkelig, må revisor avgi en beretning med negativ konklusjon om årsregnskapet. Hvis det avgis en revisjonsberetning med negativ konklusjon om årsregnskapet, må revisor alltid angi at årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger.**

40. **Når revisor ikke gir en positiv konklusjon uten forbehold om årsregnskapet, må revisjonsberetningen inneholde en klar beskrivelse av alle vesentlige årsaker til dette, og hvis det ikke er umulig, en kvantifisering av mulige virkninger på årsregnskapet. Fortrinnsvis tas opplysningene inn i et eget avsnitt etter avsnittet om**

revisjonens utførelse. Det kan i samme avsnitt henvises til en eventuell mer omfattende drøftelse i årsregnskapet eller i noteopplysningene.

Avvik som berører revisors konklusjoner om ledelsens oppfyllelse av sine plikter og om årsberetningen

- 40N. **Hvis revisor finner at ledelsen ikke har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge, må revisor ta forbehold om dette eller konkludere negativt og beskrive forholdet. Tilsvarende gjelder hvis opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift eller forslaget til anvendelse av overskuddet eller dekning av underskuddet ikke er i samsvar med lov eller forskrift, eller opplysningene ikke er konsistente med årsregnskapet. En konklusjon med forbehold må uttrykkes som «med unntak for» virkningen av det forholdet forbeholdet dreier seg om.**

Revisors konklusjon om årsregnskapet – forhold som kan medføre annet enn positiv konklusjon uten forbehold

Begrensning for utførelsen av revisjonen

41. En begrensning for utførelsen av revisjonen kan av og til være pålagt av revisjonsklienten, for eksempel når det i vilkårene for oppdraget er bestemt at revisor ikke skal gjennomføre en revisjonshandling som revisor mener er nødvendig. Revisor vil normalt ikke påta seg et revisjonsoppdrag når revisor mener vilkårene medfører begrensninger av en slik art at det vil bli nødvendig å avgi en beretning med konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet. Revisor vil heller ikke påta seg et revisjonsoppdrag hvis vilkårene medfører begrensninger som er i konflikt med revisors lovbestemte plikter.
42. En begrensning for utførelsen av revisjonen kan skyldes andre forhold, for eksempel at revisor er valgt på et slikt tidspunkt at revisor ikke har mulighet til å være til stede ved varetelling. Begrensning kan også foreligge når foretakets registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger etter revisors mening er utilfredsstillende, eller når revisor ikke er i stand til å gjennomføre en revisjonshandling som etter revisors oppfatning er ønskelig. I slike tilfeller vil revisor forsøke å gjennomføre alternative revisjonshandlinger for å oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne underbygge en positiv konklusjon uten forbehold om årsregnskapet.
43. **Når det foreligger en begrensning for utførelsen av revisjonen som er slik at revisor må gi en konklusjon med forbehold eller en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet, må revisjonsberetningen inneholde en beskrivelse av begrensningen og av de mulige nødvendige justeringene av årsregnskapet som kunne blitt avdekket hvis begrensningen ikke hadde eksistert.**
- 43N. **Finner revisor at årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det er avgitt, må dette angis særskilt i et eget siste avsnitt i revisjonsberetningen.**

44. Eksempler på disse forhold er vist nedenfor. Det første eksemplet viser en situasjon hvor manglende dokumentasjon ikke gjør det mulig å frembringe et bedre årsregnskap, men hvor usikkerheten ikke er så stor at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet.

Begrensninger for utførelsen av revisjonen – konklusjon med forbehold:

«Vi har revidert ... (den videre ordlyd er den samme som i eksemplet på innledningsavsnitt i punkt 28).

Med det unntak som er drøftet i følgende avsnitt, har vi utført revisjonen i samsvar med ... (den videre ordlyd er den samme som i eksemplet på avsnitt som beskriver utførelsen av revisjonen i punkt 28).

Vi observerte ikke tellingen av varelageret pr. 31. desember XXXX, siden vi på det tidspunkt ikke var valgt som revisor for selskapet. På grunn av kvaliteten av selskapets dokumentasjon, har vi ikke kunnet innhente tilstrekkelig revisjonsbevis for eksistens og tilstand av varebeholdningen på balansedagen gjennom andre revisjonsbehandlinger.

Vi mener at

- årsregnskapet, med unntak for virkningene av en eventuell justering som vi kunne ansett nødvendig hvis vi hadde hatt mulighet til å kontrollere eksistens og tilstand av varebeholdningen, er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember XXXI og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU*
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringskikk i Norge, med unntak av dokumentasjon av opplysninger vedrørende varebeholdningen*
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.»*

Begrensning for utførelsen av revisjonen – revisor kan ikke uttale seg om årsregnskapet:

«Vi er valgt til å revidere årsregnskapet for ABC AS for regnskapsåret XXXX, som viser et årsoverskudd på kr xxx. Dette omfatter også revisjon av opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge /International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Årsregnskapet er fastsatt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til lovgivningens krav.

(Avsnittet som drøfter utførelsen av revisjonen utelates eller tilpasses, avhengig av omstendighetene).

(Tilføy et avsnitt som beskriver begrensningen for utførelsen av revisjonen på følgende måte):

Vi hadde ikke mulighet til å kontrollere varebeholdningens eksistens og tilstand og til å bekrefte utestående fordringer på balansedagen på grunn av begrensninger for utførelsen av vårt arbeid forårsaket av selskapet.

Vi mener at

- vi, som et resultat av de forhold som er omtalt ovenfor, ikke kan uttale oss om årsregnskapet eller om opplysningene i årsberetningen*
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge, med unntak av dokumentasjon vedrørende varebeholdningen.*

Vi mener at årsregnskapet, slik det foreligger, ikke bør fastsettes som selskapets årsregnskap for XXXX.»

Uenighet med ledelsen

45. Revisor og ledelsen kan være uenige om de valgte regnskapsprinsipper eller om anvendelsen av dem er akseptabel, eller om opplysningene i årsregnskapet er tilstrekkelige og korrekte. **Hvis slik uenighet er vesentlig for årsregnskapet, må revisor avgi en konklusjon med forbehold eller, dersom revisor mener årsregnskapet som helhet ikke gir et rettvisende bilde av stilling, resultat og kontantstrømmer (og endringene i egenkapitalen) som er i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/ International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU, en negativ konklusjon om årsregnskapet.**
- 45N. **Finner revisor at årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det er avgitt, må dette angis særskilt i et eget siste avsnitt i revisjonsberetningen.**
46. Eksempler på disse forhold er gitt nedenfor.

Uenighet om regnskapsprinsipp – konklusjon med forbehold

«Vi har revidert ... (den videre ordlyd er den samme som i eksemplet på innledningsavsnitt i punkt 28).

Vi har utført revisjonen i samsvar med ... (den videre ordlyd er den samme som i eksemplet på avsnitt som beskriver utførelsen av revisjonen i punkt 28).

Som omtalt i note X til årsregnskapet, er det ikke foretatt avskrivning i årsregnskapet, noe som etter vår mening er et brudd på god regnskapsskikk. Avskrivningskostnaden for regnskapsåret skal være kr XXX, basert på lineære

avskrivninger med 5 % årlig avskrivning for bygninger og 20 % for andre driftsmidler. Følgelig skal anleggsmidlenes verdi reduseres med kr XXX og årets underskudd og det akkumulerte underskudd skal økes med henholdsvis kr XXX og kr XXX.

Vi mener at

- årsregnskapet, med unntak av virkningen av forholdet som er omtalt ovenfor, er avgitt i samsvar med lov og forskrifter... (ordlyden videre er den samme som i eksemplet på konklusjonsavsnitt om årsregnskapet i punkt 28)
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.»

Uenighet med ledelsen – utilstrekkelige opplysninger – konklusjon med forbehold

«Vi har revidert ... (den videre ordlyd er den samme som i eksemplet på innledningsavsnitt i punkt 28).

Vi har utført revisjonen i samsvar med ... (den videre ordlyd er den samme som i eksemplet på avsnitt som beskriver utførelsen av revisjonen i punkt 28).

Den 15. januar XXX2 utstedte selskapet obligasjoner for totalt kr. XXX med det formål å finansiere en utvidelse av anlegget. Obligasjonsavtalen begrenser utbetalingen av fremtidig utbytte til overskudd opptjent etter 31. desember XXX1. Vi mener at god regnskapsskikk krever at det opplyses om dette.

Vi mener at

- årsregnskapet, med unntak for den utelatte informasjonen omtalt ovenfor, er avgitt i samsvar med lov og forskrifter ... (ordlyden videre er den samme som i eksemplet på konklusjonsavsnitt om årsregnskapet i punkt 28).
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.»

Uenighet med ledelsen – utilstrekkelige opplysninger – negativ konklusjon

«Vi har revidert ... (den videre ordlyd er den samme som i eksemplet på innledningsavsnitt i punkt 28).

Vi har utført revisjonen i samsvar med ... (den fortsatte ordlyd er den samme som i eksemplet på avsnitt som beskriver utførelsen av revisjonen i punkt 28).

(Avsnitt hvor mangelen drøftes)

Vi mener at

- *årsregnskapet, på grunn av de forhold som er påpekt ovenfor, ikke er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og at det ikke gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling pr. 31. desember XXXX og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU*
- *ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge*
- *opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.*

Vi mener at årsregnskapet, slik det foreligger, ikke bør fastsettes som selskapets årsregnskap for XXXX.»

Forholdet til offentlig sektor

1. Mens de grunnleggende prinsippene i denne revisjonsstandarden gjelder revisjon av regnskaper i offentlig sektor, kan den lovgivningen som revisjonsmandatet bygger på, inneholde særlige bestemmelser om revisjonsberetningens art, innhold og form.
2. Denne RS-en omfatter ikke revisjonsberetningens form og innhold i de tilfeller der årsregnskapet er avlagt etter et angitt grunnlag for regnskapsavleggelse, uavhengig av om dette er forankret i lovgivning eller andre bestemmelser fra overordnet myndighet, dersom dette grunnlaget resulterer i at regnskapet blir misvisende.
3. Punkt 17 i denne standarden krever at revisor opplyser klart om hvilket rammeverk årsregnskapet er utarbeidet etter. Der et foretak i offentlig sektor har tatt i bruk International Public Sector Accounting Standards som rammeverk for sin økonomiske rapportering, må dette komme klart til uttrykk i revisors uttalelse. For eksempel:

”Vi mener at:

årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av foretakets økonomiske stilling 31. desember 20X1 og av resultatet og kontantstrømmene i regnskapsåret i overensstemmelse med internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor.”

- 4N. Grunnelementene i revisjonsberetningen i offentlig sektor kan avvike fra det som er beskrevet i standardens pkt. 5. Det er for eksempel et krav om at revisor i (fylkes-) kommuner og (fylkes-)kommunale foretak skal uttale seg om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak, og om beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap stemmer med regulert budsjett.

I (fylkes-) kommuner og (fylkes-)kommunale foretak, skal revisjonsberetningen avgis til

kommunestyret eller fylkestinget. Det skal sendes kopi til kontrollutvalget, formannskapet eller fylkesutvalget, og administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet.

Av standardens punkt 8 fremgår det at revisjonsberetningen må identifisere årsregnskapet som er revidert. Det skjer vanligvis ved angivelse av et overskudd eller underskudd, jf. standardens pkt. 11. Regnskapet i (fylkes-)kommuner vil i mange tilfeller vise et årsresultat på kr null, bl.a. fordi de kommunale regnskapsforskriftene inneholder bestemmelser som skal hindre underskudd. Årsregnskapet bør derfor identifiseres ved angivelse av beløp ”til fordeling drift” og et regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk. Identifikasjonen bør også inneholde en oversikt over hva regnskapet består av. I en (fylkes-) kommune eller et (fylkes-) kommunalt foretak vil regnskapet normalt bestå av driftsregnskap, investeringsregnskap, balanseregnskap, økonomisk oversikt, noteopplysninger og pliktige budsjettopplysninger.

Følgende er eksempel på et innledningsavsnitt i en revisjonsberetning i (fylkes-)kommuner:

”Vi har revidert årsregnskapet for ABC kommune for regnskapsåret XXXX, der driftsregnskapet viser kr YYY til fordeling drift og et regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk på kr ZZZ. Vi har også revidert de budsjettvedtak og disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet. Videre har vi revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet. Årsregnskapet består av driftsregnskap, investeringsregnskap, balanseregnskap, økonomiske oversikter, noteopplysninger og pliktige budsjettopplysninger. Kommuneloven med tilhørende regnskapsbestemmelser i forskrift om årsregnskap og årsberetning, og god kommunal regnskapsskikk i Norge, er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet er avgitt av kommunens fagsjef for regnskap og årsberetningen er avgitt av administrasjonssjefen. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til kommuneloven og forskrift om revisjon av kommuner og fylkeskommuner mv.”

- 5N. I (fylkes-) kommuner og i (fylkes-) kommunale foretak som ikke driver i næring, skal det vises til god kommunal regnskapsskikk, jf. § 5 i forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner.

Det fremgår av standardens pkt. 17 at revisjonsberetningen bl.a. skal gi uttrykk for om årsregnskapet gir et rettvise bilde av kontantstrømmene i regnskapsperioden i overensstemmelse med god regnskapsskikk. Dette kravet vil ikke gjelde for revisjon av (fylkes-)kommuner og (fylkes-)kommunale foretak som avlegger regnskap etter god kommunal regnskapsskikk.

- 6N. I standardens pkt. 16 er et eksempel på et avsnitt som beskriver den utførte revisjonen. Dette eksemplet krever omarbeidelse ved revisjon av (fylkes-)kommuner siden revisjon er hjemlet i en annen lovgivning enn revisorloven. Følgende eksempel kan nyttiggjøres ved revisjon av kommuner:

”Vi har utført revisjonen i samsvar med kommuneloven, forskrift, god kommunal revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske

Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige estimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god kommunal revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av kommunens formuesforvaltning og regnskaps- og internkontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.”

- 7N. I standardens pkt. 17N framgår det at i foretak som avgir årsberetning, må revisjonsberetningen gi klart uttrykk for om opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap (når dette er med i årsberetningen) er i samsvar med lov og forskrifter, samt om opplysningene er konsistente med årsregnskapet. I forskrift om revisjon av 15.06.2004 er det i § 5 tatt inn bestemmelser om at revisor skal uttale seg om opplysninger i årsberetningen er konsistente med årsregnskapet, og om forslag til anvendelse av regnskapsmessig overskudd eller dekning av regnskapsmessig underskudd, er i samsvar med lov og forskrifter. Det er i kommunelovens § 48 femte ledd, kun tatt inn bestemmelser om at administrasjonssjefens årsberetning skal inneholde opplysninger om forhold som er viktige for å bedømme (fylkes-)kommunens økonomiske stilling og resultat av virksomheten og som ikke fremgår av årsregnskapet, samt andre forhold av vesentlig betydning for (fylkes-)kommunen. Det er ikke stilt krav om at administrasjonen skal komme med forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap. Revisor kan således ikke vurdere dette forholdet i revisjonsberetningen, såfremt ikke administrasjonssjefen har valgt å kommentere forslag til anvendelse av overskuddet eller inndekking av underskudd.
- 8N. Med utgangspunkt i standardens pkt. 21 om konklusjonsavsnitt er dette for (fylkes-)kommuner formulert slik:
- ”Vi mener at:
- årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter og gir et uttrykk for kommunens/fylkeskommunens økonomiske stilling 31. desember 2xxx og av resultatet i regnskapsåret i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk
 - de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak og at beløpene i årsregnskapet stemmer med regulert budsjett
 - ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god kommunal regnskapsskikk i Norge
 - opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet og i samsvar med lov og forskrifter.”
- 9N. Normalberetningen (jf. standardens pkt. 28) vil få en litt annen utforming i offentlig sektor bl.a. p.g.a. avvikende krav i lovgivningen.

Eksempel:

Normalberetning i kommuner/fylkeskommuner

Til
Kommunestyret/fylkestinget i ABC
kommune/fylke

Kopi: Kontrollutvalget
Formannskapet/fylkesutvalget
Administrasjonssjefen/
Kommune-/fylkesrådet

REVISJONSBERETNING FOR 20XX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC kommune for regnskapsåret 20XX, der driftsregnskapet viser kr YYY til fordeling drift og et regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk på kr ZZZ. Vi har også revidert de budsjettvedtak og disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet. Videre har vi revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet. Årsregnskapet består av driftsregnskap, investeringsregnskap, balanseregnskap, økonomiske oversikter, noteopplysninger og pliktige budsjettopplysninger. Kommuneloven med tilhørende regnskapsbestemmelser i forskrift om årsregnskap og årsberetning, og god kommunal regnskapsskikk i Norge, er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet er avgitt av kommunens fagsjef for regnskap og årsberetningen er avgitt av administrasjonssjefen. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til kommuneloven og forskrift om revisjon av kommuner og fylkeskommuner mv.

Vi har utført revisjonen i samsvar med kommuneloven, forskrift og god kommunal revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige estimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god kommunal revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av kommunens formuesforvaltning og regnskaps- og internkontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter og gir et uttrykk for kommunens/fylkeskommunens økonomiske stilling 31. desember 2xxx og av resultatet i regnskapsåret i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk i Norge

- de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak, og at beløpene i årsregnskapet stemmer med regulert budsjett
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god kommunal regnskapsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet og i samsvar med lov og forskrifter

(Sted, dato)

(Revisors underskrift og tittel)

10N. Det fremgår av standardens pkt. 35 at presisering kan benyttes når revisor i henhold til lovgivningen ”plikter å rapportere andre forhold” og kravene i revisorloven § 5–6 er gjengitt. Forskrift om revisjon inneholder ikke tilsvarende bestemmelser som dem i revisorloven § 5–6, men i offentlig sektor kan lover og forskrifter inneholde andre krav som gjør at revisor må opplyse f.eks. om i hvilken grad (fylkes-)kommunen etterlever lov om offentlige anskaffelser, selvkostbestemmelser innenfor vann, avløp og renovasjonssektoren og vedtak i kommunestyre/fylkesting.

Eksempel:

Revisjonsberetning til interkommunale selskaper som følger regnskapsloven

”Til representantskapet i ABC IKS

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC IKS for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd på kr xxx. Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling (oppstilling over endringer i egenkapitalen), noteopplysninger og pliktige budsjettopplysninger. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Regnskapslovens regler, tilleggsbestemmelser i lov om interkommunale selskaper,¹ forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper og god regnskapsskikk i Norge, er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold kravene i lov om interkommunale selskaper².

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig

¹ Forskrift til lov om interkommunale selskaper krever bl.a. at årsregnskapet avlegges med tilleggsopplysninger om budsjett og noteopplysninger som ikke følger av regnskapsloven

² Det kan ikke henvises til revisorloven, siden loven ikke gjelder ved revisjon av IKS, jf. § 28 i IKS-loven.

feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og internkontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringskikk³ i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisor underskrift og tittel)”

Eksempel:

Revisjonsberetning til kommunale/fylkeskommunale foretak som følger regnskapsloven

”Til kommunestyret/fylkestinget i ABC kommune/fylke

REVISJONSBERETNING FOR 20XX FOR ABC KF

Vi har revidert særregnskapet for ABC KF for regnskapsåret 20XX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om særregnskapet(og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet). Særregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling (oppstilling over endringer i egenkapitalen), noteopplysninger og pliktige budsjettopplysninger. Regnskapslovens regler, tilleggsbestemmelser i kommuneloven med tilhørende regnskapsbestemmelser i forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak og god regnskapsskikk i Norge, er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Særregnskapet og årsberetningen er avgitt av foretakets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om særregnskapet og øvrige forhold i henhold til kommuneloven og forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv⁴.

Vi har utført revisjonen i samsvar med kommuneloven, forskrift og god kommunal revisjonsskikk i Norge,⁵ herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at særregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som

³ KR D har ikke tatt stilling til om bokføringsloven gjelder for interkommunale selskap, men siden bokføringsloven er knyttet opp til virksomheter som fører regnskap etter regnskapsloven, bør det gis henvisning til god bokføringskikk.

⁴ Revisjonsplikt for kommunale foretak følger av kommuneloven og forskrift om revisjon for kommuner mm.

⁵ I kommunelovens § 78, nr. 1 framgår det at revisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk.

underbygger informasjonen i særregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av særregnskapet. I den grad det følger av god kommunal revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av foretakets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- særregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av foretakets økonomiske stilling 31. desember 20XX og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapskikk i Norge
- de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet, er i samsvar med budsjettvedtak, og at beløpene i særregnskapet stemmer med regulert budsjett
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med god bokføringsskikk⁶ i Norge
- opplysningene i årsberetningen om særregnskapet(og forslaget til anvendelse av regnskapsmessig overskudd/dekning av regnskapsmessig underskudd⁷) er konsistente med særregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)

Vedlegg

Eksempler på revisjonsberetninger med kommentarer

Innledning

Denne eksempelsamlingen med kommentarer er ment som en veiledning ved utforming av revisjonsberetningen og utgjør ikke en del av RS 700 «Revisjonsberetningen». Eksemplene må ikke oppfattes som «standarder» hvor revisor skal velge den som passer best, men revisor må selv formulere sin beretning i det konkrete tilfelle.

For hver hovedgruppe av eksempler henvises det (i parentes) til det punkt i revisjonsstandarden som illustreres

Samlingen inneholder følgende:

Normalberetninger (ref. pkt. 27–28)

Generelle kommentarer til normalberetningene

⁶ KRD har ikke tatt stilling til om bokføringsloven gjelder for (fylkes-)kommuner og (fylkes-)kommunale foretak, men siden bokføringsloven er knyttet opp til virksomheter som fører regnskap etter regnskapsloven, bør det gis henvisning til god bokføringsskikk.

⁷ Velg anvendelse av overskudd eller dekning av underskudd.

Eksempler:

- 1a) Normalberetning på bokmål for selskap uten konsern
- 1b) Normalberetning på bokmål for morselskap hvor selskaps- og konsernregnskapet er basert på samme regnskapsmessige rammeverk
- 1c) Normalberetning på nynorsk for selskap uten konsern
- 1d) Normalberetning på nynorsk for morselskap når selskaps- og konsernrekneskapen er baserte på same rekneskapsrammeverket
- 1e) Normalberetning på engelsk
- 1f) Revisjonsberetning for konsern der morselskapet følger regnskapslovens regler og konsernregnskapet er avlagt i overensstemmelse med IFRS
- 1g) Normalberetning for foretak som avlegger årsregnskap i overensstemmelse med forenklet IFRS etter regnskapsloven § 3–9
- 2a) Normalberetning for små foretak som følger unntaksbestemmelsene i regnskapsloven
- 2b) Normalberetning for stiftelser
- 2c) Normalberetning for stiftelser/organisasjoner/foreninger som i henhold til regnskapsstandarden NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* avlegger årsregnskap med aktivitetsregnskap istedenfor tradisjonelt resultatregnskap
- 2d) Normalberetning (med eksempel på presisering) for borettslag

Revisjonsberetninger med presisering (ref. pkt. 30–35)

Generelle kommentarer til presiseringer (bl.a. vedr. lovstridige låneforhold og oppbevaring av skattetrekk)

Eksempler:

- 3) Ny revisjonsberetning etter at tidligere beretning er tilbakekalt
- 4) Betingede utfall
- 5) Usikkerhet vedrørende fortsatt drift
- 6) Ansvarsbetingende handlinger

Revisjonsberetninger med forbehold (ref. pkt. 36–45)

Generell kommentar til revisjonsberetninger med forbehold

Eksempler:

- 7) Revisjonens utførelse – inngående balanse
- 8a) Revisjonens utførelse – svakheter i intern kontroll
- 8b) Svakheter i intern kontroll som ikke har medført begrensning i revisjonens utførelse
- 9) Avvik fra anerkjent regnskapsprinsipp
- 10) Uenighet om regnskapsestimater
- 11) Øvrige feil og/eller mangler i årsregnskapet
- 12) Usikkerhet vedrørende fortsatt drift (med kommentar)
- 13) Feilaktige/manglende opplysninger i årsberetningen

Revisjonsberetninger med negativ konklusjon om årsregnskapet (ref. pkt. 36–46)

Eksempel:

- 14) Årsregnskapet og årsberetningen gir et misvisende bilde som også medfører feil resultatdisponering.

Revisjonsberetning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet (ref. pkt. 36–44)

Eksempler:

- 15) Revisjonens utførelse
- 16) Ikke avgitt fullstendig årsregnskap og årsberetning innen utløpet av lovens frist
- 17) Ikke avgitt årsregnskap og årsberetning innen utløpet av lovens frist
- 18) Revisjonens utførelse – forvaltning og intern kontroll

Revisjonsberetninger som ikke omhandles direkte i standarden

Eksempler:

- 19) Selskap under avvikling
- 20) Avviklingsregnskap

Normalberetninger (ref. pkt. 27–28)

Generelle kommentarer til normalberetningene

Normalberetningen for aksjeselskaper inngår som en del av revisjonsstandarden, men er av praktiske hensyn også tatt med her. I de fleste situasjoner skal normalberetningen brukes uten andre variasjoner enn det foretaksform og størrelse krever.

Identifiseringen av årsregnskapet gjøres ved henvisning til overskudd/årsunderskudd og regnskapsperiode i første avsnitt. Det bør være unødvendig med ytterligere identifikasjon, siden bevisste forfalskninger o.l. vanskelig kan hindres ved ytterligere henvisninger.

Når årsresultatet er null og det ikke skjer egenkapitaloverføringer, må uttalelsen i tredje avsnitt om anvendelse av overskudd/dekning av underskudd utgå. Når underskudd fremføres uten at det «dekkes», kan formuleringen «forslaget til fremføring av underskuddet» benyttes. (Regnskapsloven krever at årsberetningen skal inneholde forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap dersom dette ikke fremgår av årsregnskapet.)

Siste avsnitt i normalberetningen inneholder blant annet revisors positive uttalelse om årsregnskapet som innebærer at fremlagt resultatregnskap og balanse i aksjeselskap kan fastsettes. Revisorlovens § 5–6, 5. ledd krever at det særskilt skal angis i revisjonsberetningen i de tilfellene hvor revisor mener årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger.

Også når revisor påtar seg oppdrag som valgt revisor i foretak/organisasjoner som ikke er revisjonspliktige, må revisjonen utføres i henhold til god revisjonsskikk dersom revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert, jf. revisorloven § 1–1 annet ledd og § 5–2 annet ledd.

Dersom foretaket/organisasjonen har valgt å avlegge regnskap etter regnskapsloven, må konklusjonsavsnittet henvise til god regnskapsskikk. Dersom regnskapslovens bestemmelser ikke følges, vil det ikke være aktuelt å henvise til god regnskapsskikk. Henvisning til god

regnskapsskikk forutsetter at god regnskapsskikk ifølge regnskapsloven er fulgt. For at revisor skal kunne gi en beretning uten forbehold til et årsregnskap som er avgitt etter andre prinsipper, f.eks. kontantprinsippet, bør det i konklusjonsavsnittet fastslås at årsregnskapet er avgitt innenfor de rammer som er praksis når det aktuelle prinsippet benyttes. Henvisning til god regnskapsskikk vil da tas ut og erstattes av en omtale av det prinsipp som er benyttet. Se eksempel på dette i RS 800.

Eks. 1a) Normalberetning på bokmål for selskap uten konsern

(Normalberetning for små foretak, se eks. 2)

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA/etc.

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA/etc for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge

- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 1b) Normalberetning på bokmål for morselskap hvor selskaps- og konsernregnskapet er basert på samme regnskapsmessige rammeverk

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA/etc.

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA/etc. for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx for morselskapet og et overskudd/underskudd på kr xxx for konsernet. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet). Årsregnskapet består av selskapsregnskap og konsernregnskap. Selskapsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Konsernregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets og konsernets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU

- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 1c) Normalberetning på nynorsk for selskap uten konsern

«Til generalforsamlinga i ABC AS/ASA

REVISJONSMELDING FOR XXXX

Vi har revidert årsrekneskapen for ABC AS/ASA for rekneskapsåret xxxx som syner eit årsoverskot/underskot på kr xxx. Vi har også revidert opplysningane i årsmeldinga om årsrekneskapen(,/ og) føresetnaden om at drifta skal halde fram (og forslaget til bruk av overskotet/dekking av underskotet). Årsrekneskapen er samansett av resultatrekneskap, balanse, kontantstraumsoppstilling, (og oppstilling over endringar i eigenkapitalen) og opplysningar i notar. Rekneskapslova sine reglar og god rekneskapskikk i Noreg (International Financial Reporting Standards som fastsette av EU) er nytta ved utarbeidinga av rekneskapen. Årsrekneskapen og årsmeldinga er lagde fram av styret og dagleg leiar for selskapet. Oppgåva vår er å vurdere og uttale oss om årsrekneskapen og andre tilhøve slik revisorlova krev.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Noreg, herunder revisjonsstandardar vedtekne av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardane krev at vi planlegg og utfører revisjonen slik at han gir oss den tryggleiken vi treng for at årsrekneskapen ikkje inneheld vesentleg feilinformasjon. Revisjon omfattar kontroll av utvalde delar av materialet som ligg til grunn for informasjonen i årsrekneskapen, vurdering av dei rekneskapsprinsippa som er nytta, og av vesentlege rekneskapsestimat, og dessutan vurdering av innhaldet i og presentasjonen av årsrekneskapen. I den grad det følgjer av god revisjonsskikk, omfattar revisjon også ei gjennomgåing av forvaltninga av formua og rekneskaps- og intern kontroll-systema i selskapet. Vi meiner at revisjonen vår gir eit forsvarleg grunnlag for konklusjonane.

Vi meiner at

- årsrekneskapen er lagt fram i samsvar med lov og forskrifter og gir eit rettvisande bilete av selskapet si økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstraumane (og endringane i eigenkapitalen) i rekneskapsåret i samsvar med god rekneskapskikk i Noreg (International Financial Reporting Standards som fastsette av EU)
- leiinga har oppfylt plikta si til å syte for ordentleg og oversiktleg registrering og dokumentasjon av selskapet sine rekneskapsopplysningar i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Noreg.

- opplysningane i årsmeldinga om årsrekneskapen, føresetnaden om at drifta skal halde fram, (og forslaget til bruk av overskotet/dekking av underskotet) er konsistente med årsrekneskapen og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Stad og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 1d) Normalberetning på nynorsk for morselskap når selskaps- og konsernrekneskapen er baserte på same rekneskapsrammeverket

«Til generalforsamlinga i ABC AS/ASA

REVISJONSMELDING FOR XXXX

Vi har revidert årsrekneskapen for ABC AS/ASA for rekneskapsåret xxxx som syner eit årsoverskot/underskot på kr xxx for morselskapet og eit årsoverskot/underskot på kr xxx for konsernet. Vi har også revidert opplysningane i årsmeldinga om årsrekneskapen(./ og) føresetnaden om at drifta skal halde fram (og forslaget til bruk av overskotet/dekking av underskotet). Årsrekneskapen inneheld selskapsrekneskap og konsernrekneskap. Selskapsrekneskapen er samansett av resultatrekneskap, balanse, kontantstraumsoppstilling, (oppstilling over endringar i eigenkapitalen) og opplysningar i notar. Konsernrekneskapen er samansett av resultatrekneskap, balanse, kontantstraumsoppstilling, (oppstilling over endringar i eigenkapitalen) og opplysningar i notar. Rekneskapslova sine reglar og god rekneskapskikk i Noreg (International Financial Reporting Standards som fastsette av EU) er nytta ved utarbeidinga av rekneskapen. Årsrekneskapen og årsmeldinga er lagde fram av styret og dagleg leiar for selskapet. Oppgåva vår er å vurdere og uttale oss om årsrekneskapen og andre tilhøve slik revisorlova krev.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Noreg, , herunder revisjonsstandardar vedtekne av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardane krev at vi planlegg og utfører revisjonen slik at han gir oss den tryggleiken vi treng for at årsrekneskapen ikkje inneheld vesentleg feilinformasjon. Revisjon omfattar kontroll av utvalde delar av materialet som ligg til grunn for informasjonen i årsrekneskapen, vurdering av dei rekneskapsprinsippa som er nytta, og av vesentlege rekneskapsestimat, og dessutan vurdering av innhaldet i og presentasjonen av årsrekneskapen. I den grad det følgjer av god revisjonsskikk, omfattar revisjon også ei gjennomgåing av forvaltninga av formua og rekneskaps- og intern kontroll-systema i selskapet. Vi meiner at revisjonen vår gir eit forsvarleg grunnlag for konklusjonane.

Vi meiner at

- årsrekneskapen er lagt fram i samsvar med lov og forskrifter og gir eit rettvise bilete av selskapet og konsernet si økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstraumane (og endringane i eigenkapitalen) i rekneskapsåret i samsvar med god rekneskapskikk i Noreg (International Financial Reporting Standards som fastsette av EU)

- leiinga har oppfylt plikta si til å syte for ordentleg og oversiktleg registrering og dokumentasjon av selskapet sine rekneskapsopplysningar i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Noreg.
- opplysningane i årsmeldinga om årsrekneskapen(,/og) føresetnaden om at drifta skal halde fram (og forslaget til bruk av overskotet/dekking av underskotet) er konsistente med årsrekneskapen og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Stad og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 1e) Normalberetning på engelsk

«To the Annual Shareholders' Meeting of ABC AS

AUDITOR'S REPORT FOR XXXX

We have audited the annual financial statements of the ABC Company as of 31 December XXXX, showing a profit/loss of NOK xxx for the parent company and a profit/loss of NOK xxx for the group. We have also audited the information in the Board of Directors' report concerning the financial statements(,/and) the going concern assumption(, and the proposal for the allocation of the profit/coverage of the loss). The annual financial statements comprise the parent company's financial statements and the group accounts. The parent company's financial statements comprise the balance sheet, the statements of income and cash flows, (the statement of changes in equity) and the accompanying notes. The group accounts comprise the balance sheet, the statements of income and cash flows, (the statement of changes in equity) and the accompanying notes. The rules of the Norwegian accounting act and good accounting practice in Norway/ International Financial Reporting Standards as adopted by the EU have been applied to produce the financial statements. These financial statements are the responsibility of the Company's Board of Directors and Managing Director. Our responsibility is to express an opinion on these financial statements and on the other information according to the requirements of the Norwegian Act on Auditing and Auditors.

We conducted our audit in accordance with the Norwegian Act on Auditing and Auditors and good auditing practice in Norway, including standards on auditing adopted by Den Norske Revisorforening. These auditing standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatement. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amounts and disclosures in the financial statements. An audit also includes assessing the accounting principles used and significant estimates made by management, as well as evaluating the overall financial statement presentation. To the extent required by law and good auditing practice an audit also comprises a review of the management of the Company's financial affairs and its accounting and internal control systems. We believe that our audit provides a reasonable basis for our opinion.

In our opinion,

- the financial statements are prepared in accordance with the law and regulations and give a true and fair view of the financial position of the Company and of the Group as of December 31, XXXX, and the results of its operations and its cash flows (and the changes in equity) for the year then ended, in accordance with good accounting practice in Norway/International Financial Reporting Standards as adopted by the EU
- the company's management has fulfilled its duty to produce a proper and clearly set out registration and documentation of the company's accounting information in accordance with the law and good bookkeeping practice in Norway
- the information in the Board of Directors' report concerning the financial statements(/and) the going concern assumption(, and the proposal for the allocation of the profit/coverage of the loss) are consistent with the financial statements and comply with the law and regulations.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel) (signeres ikke)»

Følgende oversettelser som forklarer titlene og note som gjør det klart at det er tale om en oversettelse kan eventuelt tilføyes:

«State Authorized Public Accountant (Norway)/Registered Public Accountant (Norway)

Note: This translation from Norwegian has been prepared for information purposes only»

Eks. 1f) Revisjonberetning for konsern der morselskapet følger regnskapslovens regler og konsernet er avlagt i overensstemmelse med IFRS

«Til generalforsamlingen i ABC ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd på kr xxx for morselskapet og et overskudd på kr xxx for konsernet. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av selskapsregnskap og konsernregnskap. Selskapsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømpoppstilling, (oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Konsernregnskapet består av resultatregnskap, balanse kontantstrømpoppstilling, oppstilling over endringer i egenkapitalen og noteopplysninger. Morselskapets regnskap er utarbeidet i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge. International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelse av konsernregnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- selskapsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet, kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge
- konsernregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av konsernets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet, kontantstrømmene og endringene i egenkapital i regnskapsåret i overensstemmelse med International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 1g) Normalberetning for foretak som avlegger årsregnskap i overensstemmelse med forenklet IFRS etter regnskapsloven § 3–9

I innledningsavsnittet i revisjonsberetningen skal det opplyses hvilket regelverk for finansiell rapportering som er anvendt ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Ved bruk av forenklet IFRS anbefaler DnR følgende formulering i første avsnitt fjerde punktum:

"Forenklet IFRS etter regnskapsloven § 3–9 er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet."

I konklusjonsavsnittet tar revisor stilling til om regnskapet er avgitt i samsvar med det regelverket for finansiell rapportering som er anvendt, og om regnskapet gir et rettviseende bilde i samsvar med dette regelverket. Ved bruk av forenklet IFRS anbefaler DnR at følgende formulering brukes i første kulepunkt:

"Årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember 2006 og av resultatet og kontantstrømmene

og endringer i egenkapitalen i regnskapsåret i overensstemmelse med forenklet IFRS etter regnskapsloven § 3–9."

Eks. 2a) Normalberetning for små foretak som følger unntaksbestemmelsene i regnskapsloven

«Til generalforsamlingen/selskapsmøtet i ABC AS/ANS/etc.

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ANS/etc. for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet og forutsetningen om fortsatt drift. Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre (og daglig leder)/ledelse. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening.

Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet og forutsetningen om fortsatt drift er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Kommentar til eks. 2a):

Ifølge regnskapsloven § 3–1, 2. ledd kan små foretak ved utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning følge de unntaksbestemmelsene som følger av loven. Eksemplet forutsetter at foretaket kommer inn under lovens definisjon av små foretak, og benytter seg av

unntaksbestemmelsene i loven. I de tilfeller foretaket ikke benytter seg av alle unntakene, må dette tilpasses i revisjonsberetningen. Dersom for eksempel resultatdisponeringen omtales i årsberetningen, må den tas med i siste konklusjonspunkt.

Ifølge selskapsloven § 2–13 kan det avtales at selskapet skal ha et styre. Ifølge regnskapsloven § 3–1, første ledd skal alle regnskapspliktige utarbeide årsberetning. Det kan altså være krav om årsberetning selv om selskapet ikke har styre.

Revisjonsberetningen må adresseres til eier(ne), selskapsmøtet, generalforsamling eller det organ som omstendighetene for øvrig tilsier.

Eks. 2b) Normalberetning for stiftelser

«Til styret i stiftelsen ABC

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for stiftelsen ABC for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd på kr xxx (for selve stiftelsen og et årsoverskudd/-underskudd på kr yyy for konsernet). Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge (International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU) er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av stiftelsens styre (og daglig leder). Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens og stiftelseslovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift, god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av stiftelsens formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av stiftelsens økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge (International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU)
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge

- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Vi har ikke fått kjennskap til noe forhold som tilsier at stiftelsens forvaltning og utdelinger ikke er foretatt i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig.

(Sted og dato)
(Revisors underskrift)»

Eks. 2c) Normalberetning for stiftelser/organisasjoner/foreninger som i henhold til regnskapsstandarden NRS(F) *God regnskapskikk for ideelle organisasjoner* avlegger årsregnskap med aktivitetsregnskap istedenfor tradisjonelt resultatregnskap

”Til styret i ABC

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC for regnskapsåret XXXX, som viser et positivt/negativt aktivitetsresultat på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet og forutsetningen om fortsatt drift og forslaget i årsregnskapet til årets disponering av aktivitetsresultatet. Årsregnskapet består av aktivitetsregnskap, balanse, (kontantstrømoppstilling), (oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapskikk i Norge er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av stiftelsens/organisasjonens/foreningens styre (og daglig leder/ledelse). Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens [og stiftelseslovens] krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av organisasjonens/foreningens formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av stiftelsens/organisasjonens/foreningens økonomiske stilling 31. desember XXXX og

- av aktivitetsresultatet (og kontantstrømmene) (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
 - opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet og forutsetningen om fortsatt drift og forslaget i årsregnskapet til årets disponering av aktivitetsresultatet, er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

[Vi har ikke fått kjennskap til noe forhold som tilsier at stiftelsens forvaltning og utdelinger ikke er foretatt i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig.]

(Sted og dato)
(Revisors underskrift og tittel)”

Kommentar til eksempel 2c):

Det som er satt i skarpe klammer, må være med dersom den ideelle organisasjonen er en stiftelse.

Eks 2d) Normalberetning (med eksempel på presisering) for borettslag

”Til generalforsamlingen i ABC borettslag

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC borettslag for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømsoppstilling, (oppstilling over endringer i egenkapitalen,/(og) oppstilling over endringer i disponible midler) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler, og god regnskapsskikk i Norge er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av borettslagets styre. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av borettslagets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av borettslagets økonomiske stilling (,/(og) endringer i egenkapitalen og endringer i disponible midler) 31. desember XXXX og av resultatet i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/(og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

[Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, vil vi presisere at budsjettallene som fremkommer i årsregnskapet ikke er revidert.]

Sted og dato

Revisors underskrift og tittel”

Kommentar til eksempel 2d):

Presiseringer vil kun være aktuelt i de tilfeller der ureviderte budsjettall er presentert sammen med de reviderte regnskapstallene og revisor mener det kan være fare for at brukeren vil kunne oppfatte at også budsjettallene er revidert.

Revisjonsberetninger med presisering (ref. pkt. 30–35)

Generelle kommentarer til presiseringer (bl.a. vedr. lovstridige låneforhold og oppbevaring av skattetrekk)

Presisering brukes om forhold som kan være av vesentlig betydning for fremtidige årsregnskap, dvs. usikkerhet om forhold der utfallet vil få betydning for fremtidige årsregnskap. Presisering kan ikke brukes som reaksjonsform dersom revisor er uenig i det fremlagte årsregnskapet. I så fall må revisor ta forbehold til det som er kritikkverdig.

Presisering brukes også i tilfeller hvor revisor finner det nødvendig å gi forvaltningskritikk eller påpeke forhold som kan medføre erstatningsansvar for ledelsen (eks. 6).

Vi vil her nevne spesielt to forhold som relativt ofte kan foranledige presiseringer: lovstridige låneforhold og oppbevaring av skattetrekk i strid med lov.

Alle opplysninger om lovstridige låneforhold (lån i strid med aksjelovens §§ 8–7 – 8–9) skal fremgå av årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 7–32 / § 7–45. Når dette er tilfelle, kan revisor avgi revisjonsberetning uten forbehold. Et årsregnskap som inneholder tilstrekkelige opplysninger, er gjort opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk – selv om det eksisterer et lovstridig låneforhold.

Hvis det lovstridige låneforholdet ikke fremgår av årsregnskapet, må revisor ta forbehold om at opplysninger mangler. Forbeholdet må formuleres slik at det både fremgår at det er en mangel

ved årsregnskapet og hvilke opplysninger som mangler. Konklusjonen blir deretter «Vi mener at årsregnskapet, med unntak for den utelatte informasjonen omtalt i foregående avsnitt, o.s.v.»

Det er ingen tilsvarende lovbestemmelser om opplysninger om skattetrekkmidler.

Hvorvidt et lovstridig låneforhold eller et brudd på lovens bestemmelse om oppbevaring av skattetrekk bør medføre forvaltningskritikk i form av 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.

Presiseringsavsnittene kan eventuelt utformes slik:

«Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, vil vi presisere at selskapet har gitt lån til aksjonærer i strid med aksjeloven § 8-7. Vi viser til omtalen under punkt x i notene/årsberetningen.»

«Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, vil vi presisere at selskapet ikke har behandlet skattetrekkmidler i samsvar med bestemmelsene i skattebetalingsloven § 11.»

Eks. 3) Ny revisjonsberetning etter at tidligere beretning er tilbakekalt

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Denne beretning erstatter tidligere avgitt beretning, datert xx.xx.20XX, som ble avgitt ved utløpet av lovens frist for avholdelse av generalforsamling. Fullstendig årsregnskap og årsberetning var på dette tidspunkt ikke avgitt av styret og daglig leder.

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og

vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets (og konsernets) økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, vil vi presisere at selskapets årsregnskap og årsberetning ikke ble avgitt innen lovens frist.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift)»

Kommentar til eks. 3):

Det uttales her at årsregnskapet er avgitt i samsvar med lovens bestemmelser, selv om fullstendig årsregnskap og årsberetning ikke er avgitt innen regnskapslovens frist. Lovovertredelsen medfører ikke noe forbehold til årsregnskapet, men bør presiseres som kritikk av forvaltningen. For forbehold se eks. 16 og 17.

Eks. 4) Betingede utfall

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømpoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, presiserer vi at selskapet er saksøkt for overtredelse av patentrettigheter med krav om royalty og erstatning for tap. Selskapet har gått til motsøksmål, og begge saker er fortsatt under forberedelse. Utfallet av sakene kan ennå ikke fastslås, og det er ikke foretatt noen avsetning i årsregnskapet for en eventuell forpliktelse. Vi viser til omtale i note X i årsregnskapet.»

(Sted og dato)
(Revisors underskrift)»

Kommentar til eks. 4):

Det vises til Norsk Regnskapsstandard (3), «Betingede utfall og hendelser etter balansedagen».

Eks. 5) Usikkerhet vedr. fortsatt drift

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens

regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

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.

(Sted og dato)
(Revisors underskrift)»

Kommentar til eks. 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. Når det gjelder forbehold, se eks. 12.

Eks. 6) Ansvarsbetingende handlinger

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Uten at det har betydning for konklusjonen i avsnittet over, vil vi presisere at selskapets daglige leder har mottatt provisjoner i strid med aksjelovens § 6–17. Dette forhold kan etter vår mening medføre erstatningsansvar for daglig leder.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Revisjonsberetninger med forbehold (ref. pkt. 36–45)

Generell kommentar til revisjonsberetninger med forbehold

Revisjonsberetningen skal i prinsippet ikke være kilde til utfyllende informasjon om årsregnskapet og årsberetningen. Revisor har imidlertid en lovbestemt plikt (ref revisorloven § 5–6 fjerde ledd) til å gjøre oppmerksom på feilaktige eller manglende opplysninger i årsregnskapet, og om mulig gi nødvendige tilleggsopplysninger i revisjonsberetningen. Opplysninger om feil og mangler innebærer forbehold til årsregnskapet.

Dersom en feil eller mangel etter revisors vurdering er vesentlig for bedømmelsen av årsregnskapet som en helhet, vil konsekvensen være negativ konklusjon om årsregnskapet og følgelig negativ fastsettelseskonklusjon.

Feil eller mangler ved de delene av årsberetningen som revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen, vil også medføre forbehold. Se eks. 13.

Eksempler på revisjonsberetninger med forbehold:

Eks. 7) Revisjonens utførelse – inngående balanse

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømpoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Med det unntak som er drøftet i det følgende avsnitt har vi utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Fjorårets årsregnskap er ikke revidert av oss, og på grunn av mangelfull dokumentasjon har vi ikke kunnet verifisere deler av inngående balanse.

Vi mener at

- årsregnskapet, med unntak for virkningene av en eventuell justering som vi kunne ansett nødvendig hvis vi hadde hatt mulighet til å verifisere inngående balanse, er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen, med unntak av dokumentasjon av inngående balanse, har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(./ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 8a) Revisjonens utførelse – svakheter i intern kontroll (registrering og dokumentasjon) som har medført begrensninger i revisjonens utførelse

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(./ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Med det unntak som er drøftet i det følgende avsnitt, har vi utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter

revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

På grunn av svakheter i selskapets forretningsrutiner og interne kontroll, har det ikke vært mulig å utføre de revisjonshandlinger vi anser nødvendige for å kunne uttale oss om fullstendigheten av de registrerte salgsinntektene og kundefordringene. Disse forhold er behandlet i brev til selskapets administrasjon og styre.

Vi mener at

- årsregnskapet, med unntak for virkningene av en eventuell justering som vi kunne ansett nødvendig hvis vi hadde hatt mulighet til å utføre de revisjonshandlinger vi anser nødvendige for å kunne uttale oss om fullstendigheten av de registrerte salgsinntektene og kundefordringene, er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen, med unntak av etablering av tilfredsstillende forretningsrutiner og intern kontroll knyttet til salgsinntekter, har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(./ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 8b) Svakheter i intern kontroll (registrering og dokumentasjon) som ikke har medført begrensning i revisjonens utførelse

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(./ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening.

Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Selskapet har ikke etablert rutiner for registrering av vedlikeholdskontrakter som tilfredsstillende regnskapslovens krav.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen, med unntak av etablering av tilfredsstillende rutiner for registrering av vedlikeholdskontrakter, har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Kommentar til eks. 8a og 8b):

Revisor antas i eksempel 8a) å ha konkludert med at en eventuell regnskapsmessig feil p.g.a. det omtalte forhold ikke er så vesentlig at totalkonklusjonen bør bli negativ. Det anses ikke mulig å fremskaffe noe bedre dokumentasjon for fullstendigheten av inntektene. Det vises til revisorloven § 5–2, annet ledd jf. RS 315 «Forståelse av foretaket og dets omgivelser og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon». Forbehold må tas både til årsregnskapet og til ledelsens oppfyllelse av lovens krav til registrering og dokumentasjon. I eksempel 8b) har vi ved revisjonen konstatert at manglende etablering av rutiner for registrering av vedlikeholdskontrakter, ikke har medført feil i årsregnskapet. Det må likevel tas forbehold til ledelsens oppfyllelse av lovens krav til registrering og dokumentasjon fordi ledelsen ikke har etablert tilfredsstillende rutiner for registrering av vedlikeholdskontrakter. Kfr. forvaltningskritikken i eks. 18 hvor revisor konkluderer med at han ikke kan uttale seg om årsregnskapet.

Eks. 9) Avvik fra anerkjent regnskapsprinsipp

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Som omtalt i note X til årsregnskapet, er det ikke foretatt avskrivning i årsregnskapet, noe som etter vår mening er et brudd på regnskapsloven og god regnskapsskikk. Basert på lineære avskrivninger med 5 % årlig avskrivning for bygninger og 20% for andre driftsmidler, skal avskrivningskostnaden for regnskapsåret være kr xxx. Følgelig skal anleggsmidlenes verdi reduseres med kr xxx og årets underskudd og det akkumulerte underskudd skal økes med henholdsvis kr xxx og kr xxx.

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 rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til fremføring av underskuddet er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 10) Uenighet om regnskapsestimat

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Etter vår mening er den virkelige verdi av de aktiverte utviklingskostnader vesentlig lavere enn den registrerte verdien i det fremlagte årsregnskap. Etter vår mening burde det vært foretatt en nedskrivning med ca kr xxx.

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 rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Kommentar til eks. 10):

Det forutsettes her at feilen ikke medfører en for stor utdeling av midler fra selskapet. Kfr. kommentar til eks. 14 hvor konklusjonen er en annen.

Eks. 11) Øvrige feil og/eller mangler i årsregnskapet

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Det er i årsregnskapet ikke gitt opplysninger om vesentlige leieavtaler slik regnskapsloven § 7–13, 4. ledd krever. Leieavtalen omfatter..... og utløper i år....

Vi mener at

- årsregnskapet, med unntaket av forholdet som er omtalt ovenfor, er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge

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

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 12) Usikkerhet vedr. fortsatt drift

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(,/ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

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 rettvise bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU

- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet (og forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistent(e) 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.

(Sted og dato)
(Revisors underskrift og tittel)»

Kommentar til eks. 12):

Dersom det ikke er gitt tilstrekkelig opplysninger i årsregnskapet eller årsberetningen om vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, må revisor avgi konklusjon med forbehold eller negativ konklusjon, jf. RS 570 «Fortsatt drift» pkt. 34. Når usikkerheten omtales i et forbehold, er det ikke nødvendig med noen presisering i tillegg for å henlede leserens oppmerksomhet på situasjonen.

Dersom selskapet ikke har opplyst om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift når styrets handleplikt har inntrådt ved tap av egenkapital i henhold til aksjeloven eller allmennaksjeloven § 3-5, vil det være en mangel ved årsberetningen som også krever et forbehold (se eks. 13).

Dersom revisor er uenig i at prinsippet om fortsatt drift legges til grunn, må det gis negativ konklusjon om årsregnskapet, jf. RS 570 «Fortsatt drift» pkt. 35. For eksempel på presisering, se eks. 5.

Eks. 13) Feilaktige/manglende opplysninger i årsberetningen

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå

betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

I årsberetningen er det ikke opplyst om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift slik det kreves i regnskapsloven § 3-3a syvende ledd punkt 3, som følge av at selskapets egenkapital er blitt mindre enn halvparten av aksjekapitalen.

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettvise bilde av selskapets økonomiske stilling 31. desember xxxx og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om forutsetning om fortsatt drift, med unntak av at det ikke er opplyst om det er besluttet eller satt i verk tiltak for å sikre selskapets drift, er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet (og om forslaget til anvendelse av overskuddet) er konsistent(e) med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Revisjonsberetning med negativ konklusjon om årsregnskapet (ref. pkt. 36–46)

Eks. 14) Årsregnskapet og årsberetningen gir et misvisende bilde som også medfører feil resultatdisponering

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens

regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimer, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontrollsystemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at varelaget i balansen er vesentlig overvurdert da det ikke er gjennomført tilstrekkelig ukuransnedskrivning. Vi anslår manglende nedskrivning til å utgjøre ca kr xxx.

Vi mener at

- årsregnskapet, på grunn av de forhold som er angitt ovenfor, ikke er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og at det ikke gir et rettviseende bilde av selskapets økonomiske stilling pr. 31. desember XXXX og av resultatet og kontantstrømmene (og endringene i egenkapitalen) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet og forutsetningen om fortsatt drift er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter
- (opplysninger i årsberetningen om anvendelse av overskudd/dekning av underskudd ikke er i samsvar med lov og forskrifter).

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

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Kommentarer til eks. 14):

Dersom en feil eller mangel ved årsregnskapet etter revisors vurdering er vesentlig for bedømmelsen av årsregnskapet som en helhet, vil konsekvensen være negativ konklusjon om årsregnskapet og følgelig negativ fastsettelseskonklusjon.

I slike tilfeller må revisor konstatere at styrets forslag til resultatdisponering ikke tilfredsstiller aksjelovens krav, jf fjerde kulepunkt, dersom resultatdisponeringen omtales i årsberetningen.

Regnskapsloven krever at årsberetningen skal inneholde forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap dersom dette ikke fremgår av årsregnskapet.

Også i tilfeller hvor revisor i utgangspunktet finner grunn til et forbehold til årsregnskapet, ref. eks. 10, men hvor styrets forslag til resultatdisponering innebærer en utdeling av selskapets midler (utbytte, lån o.l.) som det ikke ville vært anledning til om den regnskapsmessige behandlingen hadde vært i samsvar med lov og god regnskapsskikk, blir konsekvensen negativ konklusjon om årsregnskapet og negativ fastsettelseskonklusjon.

Revisjonsberetning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet (ref. pkt. 36–44)

Eks. 15) Revisjonens utførelse

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi er valgt til å revidere årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Dette omfatter også revisjon av opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(./ og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til revisorlovens krav.

Vi har ikke mottatt noen uttalelse fra ledelsen knyttet til fullstendigheten av registrering av og informasjon om transaksjoner med nærstående parter. For øvrig har vi utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge. God revisjonsskikk krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger beløpene og den øvrige informasjon i årsregnskapet. Revisjon omfatter også vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige estimater utarbeidet av ledelsen og bedømmelse av den totale presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk har vi gjennomgått selskapets formuesforvaltning og interne kontroll.

Som følge av forholdet omtalt innledningsvis i forrige avsnitt kan vi ikke uttale oss om årsregnskapet, om opplysningene i årsberetningen eller om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk i Norge

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

(Sted og dato)
(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 16) Ikke avgitt fullstendig årsregnskap og årsberetning innen utløpet av lovens frist

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Styret (og daglig leder) har ikke avgitt fullstendig årsregnskap og årsberetning for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX innen lovens frist, da det ikke er fremlagt årsberetning i henhold til lovens krav.

Vi har følgelig ikke vært i stand til å fullføre revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge.

Vi mener at årsregnskapet, slik det foreligger, ikke bør fastsettes som selskapets (og konsernets) årsregnskap for XXXX.

(Sted og dato)
(Revisors underskrift og tittel)»

Kommentar vedr. manglende eller mangelfull årsberetning (eks. 16):

I årsberetningen kan det fremkomme opplysninger som har konsekvenser for årsregnskapet. Så lenge årsberetningen mangler (eller har vesentlige mangler), er det ikke grunnlag for å bedømme hvorvidt årsregnskapet bør fastsettes slik de foreligger. Selv om revisor ikke har noen konkret innvending til årsregnskapet i eks.16), må han derfor konkludere negativt m.h.t. fastsettelse av årsregnskapet når årsberetning mangler. Når årsberetning fremlegges, må revisor trekke tilbake denne revisjonsberetningen og avgi ny, jf. eks. 3.

Eks. 17) Ikke avgitt årsregnskap og årsberetning innen utløpet av lovens frist

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Styret (og daglig leder) har ikke avgitt årsregnskap og årsberetning for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX innen lovens frist, og vi har følgelig ikke vært i stand til å utføre revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge.

(Sted og dato)
(Revisors underskrift og tittel)»

Eks. 18) Revisjonens utførelse – forvaltning og intern kontroll

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA

REVISJONSBERETNING FOR XXXX

Vi er valgt til å revidere årsregnskapet for ABC AS/ASA for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd på kr xxx. Dette omfatter også revisjon av opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet(, / og) forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet). Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling, (og oppstilling over endringer i egenkapitalen) og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet. Årsregnskapet og årsberetningen er avgitt av selskapets styre og daglig leder. Vår oppgave er å uttale oss om årsregnskapet og øvrige forhold i henhold til lovgivningens krav.

Med det unntak som er drøftet i det følgende avsnitt, har vi utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i årsregnskapet, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av årsregnskapet. I den grad det følger av god revisjonsskikk, omfatter revisjon også en gjennomgåelse av selskapets formuesforvaltning og regnskaps- og intern kontroll-systemer.

Selskapets interne kontroll har gjennom året vært mangelfull på en rekke vesentlige punkter. Dette har medført at vi ikke har kunnet gjennomføre de revisjonshandlinger som vi har ansett nødvendige for å bekrefte at årsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil eller mangler.

Vi kan av ovennevnte årsak ikke uttale oss om årsregnskapet og årsberetningen.

Vi mener at ledelsen ikke har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

Kommentar til eks. 18):

Det forutsettes her at det i ettertid ikke er mulig å produsere noe bedre årsregnskap. Det er derfor ikke aktuelt med negativ fastsettelseskonklusjon. Generalforsamlingen kan altså fastsette resultatregnskapet og balansen.

Revisjonsberetninger som ikke omhandles direkte i standarden

(i) Selskap som er besluttet avviklet

Når et selskap er besluttet avviklet, velges normalt et avviklingsstyre (AL § 16–2) som skal «lage en fortegnelse over selskapets eiendeler, rettigheter og forpliktelser, og gjøre opp en balanse med henblikk på avviklingen.» (AL § 16–6). Fortegnelsen og balansen skal ifølge samme paragraf revideres, og gjenpart av balansen med revisors erklæring skal sendes til alle aksjeeiere med kjent adresse.

Følgende er et eksempel på en slik erklæring:

Eks. 19) Selskap under avvikling

«Til aksjeeiere i «ABC AS/ASA under avvikling»

ERKLÆRING

Vi har revidert fortegnelsen over ABC AS/ASAs eiendeler, rettigheter og forpliktelser og balansen pr. XX.XX.XX, utarbeidet med henblikk på avvikling av selskapet. Fortegnelsen og balansen er avgitt av selskapets avviklingsstyre. Vår oppgave er å uttale oss om fortegnelsen og balansen i henhold til revisorlovens krav.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening.

Revisjonsstandardene krever at vi planlegger og utfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at fortegnelsen og balansen ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon omfatter kontroll av utvalgte deler av materialet som underbygger informasjonen i fortegnelsen og balansen, vurdering av de benyttede regnskapsprinsipper og vesentlige regnskapsestimater, samt vurdering av innholdet i og presentasjonen av fortegnelsen og balansen. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at fortegnelsen over eiendeler, rettigheter og forpliktelser og balansen er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og gir et rettvisende bilde av den økonomiske stilling for «ABC AS/ASA under avvikling» pr. XX.XX.XX i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge .

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»

(ii) Årsregnskap for selskap under avvikling

Ifølge aksjeloven § 16–5, tredje ledd skal årsregnskapet under avviklingen revideres etter samme regler som ellers. Når aktiviteten i et selskap som er under avvikling fortsetter etter årsregnskapstidspunktet, skal det avlegges ordinært årsregnskap og årsberetning i selskapet, og revisjonsberetningen vil også være ordinær, bortsett fra at uttrykket "forutsetningen om fortsatt

drift" i innledningsavsnittet og i siste kulepunkt i konklusjonsavsnittet bør tilpasses omtalen i årsregnskapet og årsberetningen, og for eksempel kan endres til "om at selskapet er under avvikling".

(iii) Avviklingsregnskap

Ifølge aksjeloven § 16–10 skal det etter avsluttet utdeling fremlegges revidert oppgjør for generalforsamlingen (eller i tilfelle for skifteretten). Følgende er et eksempel på en slik revisjonsberetning:

Eks. 20) Avviklingsoppgjør:

«Til generalforsamlingen i ABC AS/ASA under avvikling

REVISJONSBERETNING FOR AVVIKLINGSOPPGJØRET PR (dato)

Vi har revidert avviklingsoppgjøret pr. (dato) for ABC AS/ASA, som viser disponeringen av selskapets midler på avviklingstidspunktet. Avviklingsoppgjøret er avgitt av selskapets avviklingsstyre.

Vi har utført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening. Vi har planlagt og utført de revisjonshandlinger som vi har ansett nødvendige for å oppnå betryggende sikkerhet for at avviklingsoppgjøret ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Vi mener at vår revisjon gir et betryggende grunnlag for vår uttalelse.

Vi mener at avviklingsoppgjøret er utarbeidet og fastsatt i samsvar med aksjeloven.

(Sted og dato)

(Revisors underskrift og tittel)»