



FINANSDEPARTEMENTET

20. APR. 2004,

Saksnr. 0312333-55

Arkivnr. 414.21

Den norske Revisorforening
SERVICEKONTOR

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

The Norwegian Institute of
Public Accountants

P.O. Box 5864 Majorstuen
N-0308 OSLO
Pilestredet 75 D
Telephone: +47 23 36 52 00
Fax: +47 22 69 05 55
firmapost.dnr@revisornett.no
www.revisornett.no

Oslo, 16. april 2004

Kommentarer til forslag om endring i revisorloven § 5-6 om revisjonsberetning
Vi viser til høringsbrev av 17. februar 2004.

Innholdet i rettviseende bilde

Et årsregnskap i Norge skal utarbeides i samsvar med lov og god regnskapsskikk. Når styret og ledelsen avlegger årsregnskapet til eierne må de derfor gjøre en vurdering av om regnskapet tilfredsstillende oppfyller kravene i lov og god regnskapsskikk. Når revisor i sin revisjonsberetning uttaler seg om årsregnskapet, gjør han en selvstendig vurdering av om han er enig med ledelsens påstand om at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lov og god regnskapsskikk. Revisor og ledelsen må med andre ord vurdere de samme forholdene.

Det er i NOU 2003:23 side 168 redegjort for hvordan en slik vurdering skal gjøres: "Når en i praksis skal finne ut hvordan regnskapet best kan reflektere selskapets forhold, må en både konsultere grunnleggende regnskapsprinsipper og videre undersøke hvordan det er vanlig å løse lignende problemer". Det fastslås dessuten at "true and fair view" begrepet har sterke likhetstrekk med god regnskapsskikk. Flertallet i regnskapslovutvalget (NOU 1995:30) valgte derfor å beholde god regnskapsskikk i regnskapsloven, og ikke innføre "true and fair view" i direkte norsk oversettelse. Etter dette er det klart at en vurdering av om regnskapet er utarbeidet i samsvar med god regnskapsskikk inneholder en vurdering av om regnskapet gir et "true and fair view". Dette gjelder enten det er ledelsen eller revisor som gjør vurderingen.

Når lovutvalget i NOU 2003:23 side 169 foreslår å inkludere et krav om "true and fair view" er det ikke meningen å bryte med den logiske regnskapsloven allerede bygger på. Lovutvalget foreslår følgende nye ordlyd til § 4-6 i regnskapsloven: "rettviseende bilde under hensyn til god regnskapsskikk". Forslaget inneholder ingen realitetsendringer, bare at ordlyden i § 4-6 inkluderer en norsk oversettelse av "true and fair view".

Dette skulle bety at den som avlegger regnskapet, og revisor, heretter må gjøre de samme vurderinger som før, nemlig å konsultere grunnleggende regnskapsprinsipper og undersøke

hvordan det er vanlig å løse lignende problemer. En slik konsultasjon og undersøkelse inneholder automatisk en vurdering av om regnskapet gir et rettviseende bilde under hensyn til god regnskapsskikk.

Innholdet i fair presentation i IFRS

De internasjonale regnskapsstandardene inneholder omtrent samme logikk som regnskapsloven. IAS 1 paragraph 13 sier at *“the application of IFRSs, with additional disclosure when necessary, is presumed to result in financial statements that achieve a fair presentation”*

Kravet til “fair presentation” i de internasjonale regnskapsstandardene inneholder imidlertid en viss mulighet til å overstyre enkeltstandarder på visse betingelser. Dette fremgår av IAS 1 paragraph 17: *“In the extremely rare circumstances in which management concludes that compliance with a requirement in a Standard or an Interpretation would be so misleading that it would conflict with the objective of financial statements set out in the Framework, the entity shall depart from that requirement in the manner set out in paragraph 18 if the relevant regulatory framework requires, or otherwise does not prohibit, such a departure.”*

Utgangspunktet er altså at anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder antas å føre til et regnskap som gir “fair presentation”. For å oppnå “fair presentation” kan det i ekstremt sjeldne tilfeller være nødvendig å avvike fra enkeltstandarder dersom dette gjøres i overensstemmelse med de retningslinjer som gis i IFRS. De vurderingene som må gjøres etter IFRS er med andre ord ikke nøyaktig de samme som de som må gjøres etter den norske regnskapsloven.

Børsnoterte selskaper må bruke IFRS i konsernregnskapet fra 2005. For disse regnskapene må konsernrevisor gjøre en vurdering av om regnskapet gir “fair presentation”. Om dette skal få konsekvenser for ordlyden i revisorlovens § 5-6 er ikke vurdert i Finansdepartementets høringsbrev. Vi ber om at dette blir nærmere vurdert.

Revisors uttalelse

Hensikten med revisors uttalelse er å gi uttrykk for om regnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med gjeldende regnskapsrammeverk. Uttalelsen innebærer at revisor må gjøre tilnærmet samme vurderinger som ledelsen har gjort når regnskapet ble produsert.

I de fleste tilfeller vil det relevante rammeverket være regnskapsloven og god regnskapsskikk, og for børsnoterte selskaper vil det fra 2005 være IFRS. Revisors uttalelse må derfor henge nøye sammen med det underliggende regnskapsrammeverket og må utformes slik at kravet til vurdering overensstemmer med de krav som stilles til de som fremlegger regnskapet.

Når det finnes to mulige regnskapsrammeverk i Norge er det viktig at ordlyden i revisorloven § 5-6 tredje ledd nr 1 tar høyde for begge rammeverkene. Et alternativ er en nøytral bestemmelse for eksempel slik:

1. om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med gjeldende regnskapsrammeverk,

Et annet alternativ er at revisorloven referer til begge rammeverkene, for eksempel slik:

1. om årsregnskapet gir et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges finansielle stilling og resultat under hensyn til lov, forskrift og god regnskapsskikk *og/eller* om årsregnskapet er "presented fairly" i overensstemmelse med de internasjonale regnskapsstandardene.

Begrepet "presented fairly" må naturligvis byttes ut med det norske uttrykket som vil bli brukt i oversettelsen av IFRS. Bruken av "*og/eller*" tar høyde for at enkelte årsregnskap kan tilfredsstille begge rammeverk. Det kan da være ønskelig at revisors uttalelse omfatter om årsregnskapet overensstemmer med begge rammeverkene.

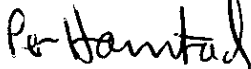
Avsluttende bemerkninger

Vår fremstilling foran viser at forholdet til internasjonale regnskapsstandarder ikke er vurdert i forarbeidet til lovendringen. Børsnoterte selskaper må bruke IFRS i konsernregnskapet fra 2005. For disse regnskapene må konsernrevisor gjøre en vurdering av om regnskapet gir "fair presentation". Om dette skal få konsekvenser for ordlyden i revisorlovens § 5-6 må vurderes.

I tillegg er det viktig at Finansdepartement vurderer og tar høyde for betydningen av forslaget til artikkel 28 nr 2 i nytt 8. direktiv hvor det fremgår at kommisjonen kan komme til å utvikle en egen revisjonsberetning. Dessuten har International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) nylig hatt en ny versjon av ISA 700 "Auditors Report" ute til høring. Forslaget til ny revisjonsberetning i denne standarden inneholder vesentlige endringer i forhold til dagens ordlyd. Det er planlagt at standarden skal fastsettes i løpet av 2004. Dette må også vurderes da det kan ha betydning for valget av ordlyd i LRR § 5-6.

Dersom det er spørsmål eller kommentarer til dette brevet, kan undertegnede eller Roger Kjelløkken kontaktes på telefon 23 36 52 00.

Vennlig hilsen
Den norske Revisorforening



Per Hanstad
Adm. direktør