

Masteroppgave GRA 19201

**Master i regnskap og
revisjon ved
Handelshøyskolen
BI OSLO**

Revisjonsberetningen

Et dokument i stadig endring

Skrevet av: Ene-Marie Olsen

Veileder: Bror Petter Gulden

Innleveringsfrist: 2.9.2013 kl. 12:00

Denne masteroppgaven er en del av masterprogrammet på Handelshøyskolen BI. Skolen tar ikke ansvar for metodene som er brukt, resultatene som er avdekket eller konklusjonene som er dratt.

Forord

Arbeidet med denne masteroppgaven har vært en interessant, men tidkrevende prosess. Oppgaven min strekker seg over en relativt lang periode, og jeg har dermed fått et innblikk i litt norgeshistorie i tillegg til den historiske utviklingen av revisjonsfaget og -beretningen i Norge. Det som har vært morsomt å se, er at selv om mye har forandret seg i løpet av 100 år, er selve grunntanken bak revisjon fortsatt den samme.

Jeg vil begynne med å takke veilederen min, Bror Petter Gulden, for en positiv innstilling til ideen bak denne oppgaven og for tilbakemeldinger underveis. Og jeg vil også rette en takk til Partner Revisjon DA for tilgang til arkiver av bøker, tidsskrifter og mange årganger av revisjonsberetninger. Jeg var også så heldig å få hjelp av DnR, ved Alf Asklund, for tilgang til Revisjon og Regnskap fra tidenes morgen (eller i hvert fall fra 1931^J). Thor Gabrielsen v/Aktieselskapet Arendals Fossekompani var også til stor hjelp med tanke på regnskap fra første halvdel av 1900-tallet og eksempler på revisors attestasjon av disse. Og sist, men ikke minst: takk til mamma og pappa for korrekturlesning og innspill.

Sammendrag

I denne oppgaven har jeg sett på utviklingen av revisjonsberetningen for aksjeselskaper i Norge. Bruken av revisjonsberetning ble innført i 1931 som følge av en endring i aksjeloven av 1910. I perioden fra aksjeloven av 1910 trådte i kraft og frem til dette tidspunktet var praksis at revisor attesterte direkte på regnskapet, og de avga ingen egen erklæring. Revisors påtegning på regnskapet ble avskaffet med endringen som kom i 1977.

Innføring av revisjonsplikt for aksjeselskaper i 1910 kom som en følge av behovet som aksjonærer hadde for å få en viss sikkerhet for at pengene de hadde investert ble forvaltet på en riktig måte. Revisjonsberetningen kom som en respons på at revisor ønsket å gi mer informasjon om sitt arbeide, og at aksjonærene ønsket mer informasjon enn kun en påskrift på regnskapet. Siden den gang er beretningen endret mange ganger. I begynnelsen var det norske forhold og endring i norske lover som førte til utviklingen av revisjonsberetningen. Fokuset skiftet deretter utover, og i senere tid er det de internasjonale revisjonsstandardene som bestemmer hvordan revisjonsberetningen skal se ut.

Revisjonsberetningen var lenge et internt dokument som kun kom aksjonærene til gode. Dette endret seg etter hvert som man innså at også andre brukere av regnskapet hadde nytte av den, slik som kreditorer, kunder, ansatte og mulige fremtidige investorer, og revisjonsberetningen er nå et offentlig tilgjengelig dokument.

Når revisjonsberetningen først kom var den et relativt stort dokument som omtalte regnskapet og hva revisor hadde kontrollert. Deretter ble lengden vesentlig forkortet og beretningen var ikke lenger selskapsspesifikk, men ofte standardisert og generell. Det var først fra 1991 at man så behovet for å utvide beretningen i et forsøk på å klargjøre hva revisors rolle og oppgaver egentlig er, ettersom brukerne av regnskapet ofte hadde en annen oppfatning av dette. Siden den gang har dette vært hovedgrunnen til endringer av revisjonsberetningen, og det er fortsatt et tema når det nå diskuteres å endre den igjen. I tillegg har brukere av regnskapet (spesielt investorer) etterlyst mer selskapsspesifikk informasjon, og i forslaget til ny beretning for børsnoterte selskap er dette tatt med.

Innholdsfortegnelse

FORORD	I
SAMMENDRAG.....	II
INNHOLDSFORTEGNELSE	III
FORKORTELSER OG ANDRE FORKLARINGER	V
DEL 1 – METODE OG PROBLEMSTILLING	1
1.1 INNLEDNING	1
1.2 PROBLEMSTILLING.....	2
1.3 METODEBESKRIVELSE	3
DEL 2 - HOVEDDEL	4
2.1 BAKGRUNNSSTOFF.....	4
2.1.1 REVISORS ROLLE I SAMFUNNET	4
2.1.2 HISTORISK UTVIKLING REVISJON	6
2.1.3 REVISJONSBERETNINGENS ROLLE JFR. REVISORS TAUSHETSPLIKT	11
2.2 REVISJONSBERETNINGEN I ET HISTORISK PERSPEKTIV	12
2.2.1 1910 FØR DEN ALMINNELIGE REVISJONSPLIKTEN	13
2.2.2 1911-1930 ATTESTASJON AV ÅRSREGNSKAPET	16
2.2.3 1931-1957 INNØRING AV REVISJONSBERETNINGEN.....	20
2.2.4 1958-1963 ORDENTLIG REGNSKAPSFØRSEL.....	25
2.2.5 1964-1976 GOD REVISJONSSKIKK OG KRAV OM AUTORISASJON	29
2.2.6 1977-1990 INGEN REVISORPÅTEGNING PÅ ÅRSREGNSKAPET	32
2.2.7 1991-1998 STANDARDBERETNINGEN MÅ BENYTTES.....	36
2.2.8 1999-2009 VALG AV REGNSKAPSREGLER	40
2.2.9 2010-2012 REVISORS BERETNING I DAG	45
2.2.10 2016 NYE REVISJONSBERETNINGER?.....	49
DEL 3 - AVSLUTNING.....	52
3.1 OPPSUMMERING AV GRUNNENE FOR ENDRING	52
3.2 KONKLUSJON	54
3.3 GRAFISKE FREMSTILLINGER.....	55
3.3.1 OVERSIKT ANTALL AKSJESELSKAP I NORGE	55
3.3.2 OVERSIKT ANTALL AUTORISERTE REVISORER I NORGE	56
4 REFERANSELITTERATUR.....	57

5	VEDLEGG	66
5.1	ATTESTASJONER HENTET FRA REGNSKAPENE TIL AKTIESELSKAPET ARENDALS FOSSEKOMPANI.....	66
5.2	REVISJONSBERETNING 1911-1930.....	67
5.3	REVISJONSBERETNING 1931-1957.....	68
5.4	REVISJONSBERETNING 1958-1963.....	69
5.5	REVISJONSBERETNING 1964-1976.....	70
5.6	REVISJONSBERETNING 1977-1990.....	71
5.7	REVISJONSBERETNING 1991-1998.....	72
5.8	REVISJONSBERETNING IHT SAS 58.....	73
5.9	REVISJONSBERETNING 1999-2009.....	74
5.10	REVISJONSBERETNING 2010-2012.....	75
5.11	REVISJONSBERETNING 2016? (ISA 700).....	77
5.12	REVISJONSBERETNING 2016? (ISA 701).....	79
5.13	DATAGRUNNLAG GRAF ANTALL AKSJESELSKAP	83
5.14	DATAGRUNNLAG GRAF ANTALL AUTORISERTE REVISORER	86

Forkortelser og andre forklaringer

- asl – Lov om aksjeselskaper (aksjeloven), etterfulgt av aktuelt årstall
- akkl – Lov om akkordforhandling (akkordloven), etterfulgt av aktuelt årstall
- kkl – Lov om konkurs og konkursboers behandling (konkursloven), etterfulgt av aktuelt årstall
- revl – Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), etterfulgt av aktuelt årstall
- rl – Lov om regnskapsplikt (regnskapsloven), etterfulgt av aktuelt årstall
- RH – Revisors Håndbok, etterfulgt av aktuelt årstall
- RR – Revisjon og Regnskap (tidligere Tidsskrift for Revisjon og Regnskapsvesen), etterfulgt av aktuelt nummer og årstall
- Grunnloven – LOV 1814-05-17 nr. 00: Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814.
- NSRF – Norges Statsautoriserte Revisorers Forening
- NSRS – Norges Statsautoriserte Revisorers Servicekontor
- NRRF – Norges Registrerte Revisorers Forening
- DnR – Den Norske Revisorforening
- IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board
- ISA – International Standards on Auditing (Internasjonale revisjonsstandarder)
- ISAE – International Standards on Assurance Engagements (Internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag)
- ISRE – International Standards on Review Engagements (Internasjonale standarder for begrenset revisorkontroll)
- IFAC – International Federation of Accountants

DEL 1 – Metode og problemstilling**1.1 Innledning**

Revisjonsberetningen er så godt som revisors eneste måte å kommunisere med omverden på uten å bryte taushetsplikten. Revisjonsberetningen har endret seg mye opp i gjennom årene, fra tiden før beretningen kom der regnskapet kun ble attestert av revisor til å bli et stort og omfattende selvstendig dokument. Endringene kommer som følge av endringer i samfunnet, at brukernes behov endrer seg, og det har også vært en utvikling knyttet til hvem brukerne av regnskapet og revisjonsberetningen er.

Bare i den korte tiden jeg har jobbet innen revisjon, har jeg vært borte i to utgaver av revisjonsberetningen, og nå er det snakk om at den skal endres igjen. I denne masteroppgaven ønsker jeg å se nærmere på hva som har ført til disse endringene og hvordan dette har forandret seg gitt et historisk perspektiv. Mulige fremtidige endringer i revisjonsberetningen er også omtalt i oppgaven.

1.2 Problemstilling

Revisjonsberetningen og hvordan denne har utviklet seg opp igjennom årene synes jeg er et interessant emne og temaet for masteroppgaven er derfor:

Revisjonsberetningen; et dokument i stadig endring.

På bakgrunn av dette temaet har jeg kommet frem til følgende problemstilling:

Hva fører til endring av revisjonsberetningen, og hvordan har dette forandret seg, sett i et historisk perspektiv?

Med denne problemstillingen håper jeg å få frem hva som ligger bak endringene, dvs de ulike samfunnsmessige forholdene som kan ha medvirket til endringen av revisjonsberetningen, og hvordan dette har utviklet seg opp igjennom årene.

For å avgrense denne oppgaven har jeg kun sett på revisjonsberetninger i aksjeselskaper i Norge, og tatt for meg perioden fra 1899, da de første lovbestemmelsene om privatrettslig revisjon ble vedtatt i Norge, og frem til i dag (regnskapsåret 2012). I tillegg har jeg også kort omtalt mulige fremtidige endringer av revisjonsberetningen som nå diskuteres av IAASB.

1.3 Metodebeskrivelse

I denne masteroppgaven har jeg tatt utgangspunkt i en kvalitativ forskningsmetode da problemstillingen min går ut på å forstå hva som ligger bak endringene i revisjonsberetningen. Kvalitativ metode benyttes når oppgavens fokus ligger på forståelse og tolkning. Problemstillingen er ustrukturert, da det potensielt ligger mange forskjellige forklaringer bak dette spørsmålet og koblingen til teori kan være uklar, noe som også taler for en kvalitativ tilnærming. Kvalitative studier krever en kombinasjon av teori og observasjon. (Kvaal, E. 2012, metodeforelesning 1 og 2) Teorien som legges til grunn vil som hovedsak bestå av gjeldende lover, regler og god revisjonsskikk på de aktuelle tidspunktene. Observasjonene vil bestå av de faktiske revisjonsberetningene som ble benyttet på samme tidspunkt samt diskusjoner i det offentlige rom knyttet til dette, i tillegg til andre samfunnsmessige forhold som kan være av betydning.

Jeg har i masteroppgaven benyttet meg av sekundære datakilder, slik som rapporter og uttalelser fra norske og utenlandske offentlige kanaler, herunder Den norske Revisorforening, Finansdepartementet, Statistisk Sentralbyrå, International Auditing and Assurance Standards Board og lignende. Dette anses også som hensiktsmessig ettersom oppgavens historiske tidshorisont strekker seg over en relativt lang periode, og det ville vært umulig å innhente disse dataene på en annen måte.

DEL 2 - Hoveddel**2.1 Bakgrunnsstoff****2.1.1 Revisors rolle i samfunnet**

Revisors rolle har utviklet seg opp i gjennom årene fra enkel tallrevisjon til å omfatte flere arbeidsoppgaver, andre arbeidsmetoder og forholdet til flere og flere brukergrupper. I begynnelsen var behovet for revisjon kun tilstede når eieren av et selskap ville sikre seg mot svik eller underslag fra sine ansatte, i de tilfellene der driften hadde blitt så stor at eieren ikke lenger selv kunne ha den hele og fulle oversikten. Dette behovet har ikke endret seg selv om revisjonens fokus på å avdekke underslag har blitt mindre. I Ot.prp. nr. 41 (1962-1963) nevnes videre at i moderne bedriftsliv kan revisor opptre som rådgiver med tanke på hvordan regnskapet bør føres for gi fullstendige og pålitelige opplysninger om virksomhetens gang, for på denne måten å hjelpe ledelsen med å ha full oversikt over bedriftens økonomiske stilling. I nyere tid har revisors mulighet til å opptre som rådgiver for sine klienter blitt innskrenket, som følge av flere finansskandaler og innføringen av Sarbanes-Oxley Act i 2002, jfr. kapittel 2.2.8. Det som har blitt mer viktig med årene, er kreditorenes behov for at regnskapene som legges frem er riktige, slik at de på bakgrunn av dette kan være litt sikrere på at de får sin betaling. Det er også av interesse for kunder å vite at selskapet de handler med kan levere. Lønnstakere har også en interesse i at selskapet de arbeider i, viser et riktig bilde av sin økonomiske stilling med tanke på arbeidsplassens sikkerhet og som grunnlag for lønnsforhandlinger. I tillegg har offentlige myndigheters interesse i at kravene på skatter og avgifter ikke underrapporteres som følge av uriktige regnskap fått større betydning. (Ot.prp. nr. 41 (1962-1963))

«Formålet med revisjon er å dekke behovene for profesjonell og uavhengig etterprøving og bekreftelse av økonomisk informasjon.» Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon, vedtatt av styret i NSRF 4. oktober 1988.

«Den finansielle revisjonens sentrale formål er å avgi en uavhengig bekreftelse på at regnskapsføringen og årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov, forskrifter og god regnskapsskikk.» (NOU 1997: 9)

«Formålet med revisjon er å øke de tiltenkte brukernes tillit til regnskapet.» ISA 200, vedtatt av styret i DnR med virkning fra regnskapsåret 2010.

Disse «sitatene» om revisors formål gir et bilde på hvordan revisors rolle har utviklet seg. Fra et fokus på kun å bekrefte økonomisk informasjon, deretter til å kontrollere at selskapet følger de aktuelle lovene og til nåtidens fokus som ligger på å øke tilliten som brukerne har til regnskapet. Og for at brukerne skal ha tillit til regnskapet, må både den økonomiske informasjonen som fremkommer være riktig og regnskapet avlagt iht lov.

2.1.2 *Historisk utvikling revisjon*

Den første norske lovbestemmelsen som omhandlet revisjon, kom i Grunnloven av 1814, der det ble fastslått at Statens regnskaper skulle revideres årlig:

*Grunnloven (1814) § 75. Det tilkommer Stortinget:
k. at udnævne 5 Revisorer, der aarligen skulle gennemsee Statens Regnskaber og bekjendtgjøre Extracter af samme ved Trykken, hvilke Regnskaber derfor skulle tilstilles disse Revisorer hvert Aar inden Iste Julii;*

Men offentlig revisjon var ikke noe nytt som plutselig dukket opp i 1814, ettersom Norge før dette var underlagt Danmark og den kongelige revisjonen i København. I motsetning til offentlig revisjon, så ikke samfunnet noe behov for privatrettslig revisjon før rundt midten av 1800-tallet. I begynnelsen var det banker og forsikringsselskaper som krevde attestasjon av sine kunders regnskapsopplysninger. (Bredal 2005) Etter hvert som industrien og næringslivet økte i omfang lot den seg ikke lenger finansiere av enkeltpersoner. I stedet måtte andre som hadde kapitalreserver bidra til denne finansieringen. Dette var begynnelsen på selskapsformen som senere ble regulert gjennom aksjeselskapslovgivningen. (Glomstein 1955) En av hovedårsakene til at behovet for revisjon oppsto var derfor at eierskap og drift av et selskap ikke lenger ble utført av de samme personene, og eierne fikk et kontrollbehov som de ikke kunne dekke selv. Også andre interessegrupper, slik som kreditorer, allmennheten og det offentlige, innså etter hvert at revisjon var en nødvendighet for å trygge deres interesser. (NOU 1997: 9)

Aksjeloven av 1910 innførte revisjonsplikt for alle aksjeselskaper (se nærmere omtale i kapittel 2.2.2). Revisorloven av 1964 utvidet revisjonsplikten til å omfatte alle som hadde regnskapsplikt (med noen unntak), jfr. revl 1964 § 1, og revisjonsplikten, for andre selskapsformer enn aksjeselskap, ble med dette mer omfattende. I revisorloven av 1999 ble koblingen mellom regnskapsplikt og revisjonsplikt opprettholdt. Den 17. desember 2010 ble det vedtatt endringer i revisorloven av 1999, samt aksje- og allmennaksjelovene av 1997. Endringen gikk ut på at små aksjeselskaper ikke lenger hadde revisjonsplikt. Dette var situasjonen

i de fleste EU-land, og hensynet til harmonisering og konkurransehensyn var derfor en sterkt medvirkende årsak til denne lempingen. (Prop. 51 L (2010-2011)) Selv om Norge ikke er medlem av EU, er vi på bakgrunn av EØS-avtalen forpliktet til å rette oss etter direktiver derfra. Etter at EØS-avtalen trådte i kraft i 1994 har den innvirket på vår lovgivning i større og større grad. (Knudsen 2012) Dette kommer jeg for øvrig tilbake til i senere kapitler.

I begynnelsen var revisjon av en ren tallmessig art og besto i hovedsak av bilagskontroll, for eksempel ved å sjekke at det ved alle utbetalinger var vedlagt kvittering, i tillegg til kontrollsummering. Etter 1910 utviklet revisjon seg til også å omfatte analyser og vurderinger. (NOU 1997: 9) Den første fasen innen revisjon kan noe forenklet omtales som «underslagskontroll». Uavhengighet var ikke et tema på dette tidspunktet, og revisors viktigste oppgave var å påse at alt skjedde slik eieren ønsket. (Bredal 2005) I nyere tid anses ikke revisjon direkte rettet mot å avdekke misligheter og underslag som en del av den ordinære revisjonen. Men dukker det opp forhold som tyder på dette, har revisor selvfølgelig plikt til å undersøke det nærmere. (Ot.prp. nr. 75 (1997-1998)) I 1950 og 60-årene flyttet fokuset i revisjonen seg fra underslagskontroll til «bokføringskontroll», blant annet som en følge av at skatteligningen bygget på selskapenes bokføring og at kunnskapen om regler knyttet til regnskap, skatt og selskapsrett ikke var så utbredt. (Bredal 2005) Revisor fikk et større ansvar ovenfor det offentlige etter 1950 ettersom endringen i skattelovene medførte at de måtte medunderskrive årsoppgjøret og regnskapsutskriftene som selskapene skulle sende til likningsmyndighetene, jfr. skatteloven 1911 § 63. (Innst. O. VII (1963-1964)) Gjennombruddet for revisjon i Norge kom i 1970-årene, med fokus på selskapenes rutiner og «systemrevisjon», der bilagsrevisjon og detaljoppfølging ble erstattet av risikoanalyser og stikkprøvetester. (Bredal 2005) Dette har utviklet seg videre til nåtidens finansielle revisjon, som skjer i tråd med god revisjonsskikk og vedtatte revisjonsstandarder. Definisjonen på finansiell revisjonen er:

«en prosess der en person som er uavhengig av og ikke har særinteresser i et foretak, gis fullt innsyn i foretakets forhold og gransker regnskapsinformasjon som er produsert av foretaket og avgir en bekreftelse overfor brukerne av informasjonen vedrørende dens riktighet.» (Gulden 2005)

Før 18. mai 1910 var det ingen ordning for autorisasjon av revisorer, men etter langvarige forhandlinger mellom Oslo Børs og praktiserende revisorer ble det da vedtatt bestemmelser for børsautorisasjon. Senere ble lignende ordninger også iverksatt i Stavanger, Drammen, Fredrikstad og Bergen. Børsautoriseringen varte til statsautorisasjonen ble innført i 1929, og i løpet av denne perioden ble det autorisert 267 revisorer. Det var for øvrig ikke noe krav om å benytte en børsautorisert revisor ved revisjon av selskap. Under arbeidet med den første norske revisorloven av 1929 fremsatte komiteen av 1918 forslag om at bare autoriserte revisorer kunne drive revisjonsvirksomhet. Handelsdepartementet syntes denne ordningen var betryggende, men antok samtidig at det ikke var nok kvalifiserte folk til å dekke behovet. Dette ble derfor ikke tatt inn i loven, og revisoryrket forble fritt. (Innstilling revisjon 1953) Faktisk ble det motsatt tatt inn i loven, jfr. revl 1929 § 1, 2.ledd som sier at «*Adgangen til å utøve virksomhet som revisor vedblir dog å være fri for enhver.*» At det ikke var nok autoriserte revisorer stemte nok også. I 1930 da de første 50 personene besto eksamen og fikk tittelen statsautorisert revisor var det 7 805 aksjeselskap i Norge, jfr. avsnitt 3.3.1 og 3.3.2. I dag ville det ikke blitt ansett som mye å ha i overkant av 150 klienter per revisor, men på den tiden var arbeidets omfang og utførelse forskjellig fra dagens standard for revisjonstjenester. I tillegg holdt de fleste revisorer til i Oslo eller andre store byer, mens aksjeselskapene var spredd utover vårt langstrakte land og kommunikasjon var derfor også noe problematisk. I 1949 var det for eksempel 342 statsautoriserte revisorer i Norge, hvorav 227 av disse holdt til i Oslo og 52 i Bergen. (Aksjelovkomiteen 1949) Revisorloven av 1964 innførte begrensninger på hvem som kunne være revisor for et selskap, jfr. revl 1964 § 3, 1.ledd, der det står at «*Revisjonen skal utføres av en eller flere statsautoriserte eller registrerte revisorer, jfr. § 11*». Frem til dette tidspunktet var som sagt yrket åpent for alle som måtte ønske det. I tidligere lovgivning hadde det ikke vært stilt krav til bestemte faglige kvalifikasjoner for å påta seg revisjonsoppdrag, verken i små eller store bedrifter. Dette kom av at det ikke fantes mange nok statsautoriserte revisorer for å dekke behovet dersom alle revisjonspliktige virksomheter fikk påbud om dette. Som en løsning på denne underdekningen ble det innført to klasser av revisorer med den nye revisorloven av 1964, registrerte og statsautoriserte revisorer, der kravene til registrert revisor var på et lavere, men fortsatt betryggende nivå. I praksis ble dette løst ved at revisoreksamen ble delt i to, med forskjellige krav til erfaring og hvor man måtte bestå del en før man

kunne gå opp til del to. I en overgangsperiode på 5 år ble det gjort visse unntak, men disse skal jeg ikke gå nærmere innpå i denne oppgaven. (Ot.prp. nr. 41 (1962-1963)) De første statsautoriserte revisorer ble autorisert i 1930, og de første registrerte revisorer fikk sin autorisasjon i 1967. (Bredal 2005)

For utviklingen i antall aksjeselskap og autoriserte revisorer, se grafer under kapittel 3.3.1 og 3.3.2.

Helt fra begynnelsen, med børsautorisasjon av revisorer, ble det lagt vekt på at revisor måtte ha et visst kunnskapsgrunnlag som ble lagt med en kombinasjon av teori og praksis. Fra 1950-tallet og oppover ble det lagt mer fokus på utdanningen av revisorer, ettersom forholdene revisor arbeidet under og selskapene de kontrollerte ble mer avanserte. Tidens økonomiske virksomhet vokste og ble stadig mer komplisert og differensiert, og det samme gjaldt den øvrige lovgivningen. Revisor måtte derfor ha en utdanning som holdt han eller hun på samme nivå som selskapene de skulle kontrollere. (Innstilling revisjon 1953) Den første revisoreksamen ble gjennomført i 1930, med det utfallet at 50 besto og fikk tittelen statsautorisert revisor. Men det var ikke en selvfølge å få lov å gå opp til eksamen, dette måtte det søkes om og kravene til praksis var veldig strenge. I tillegg var eksamen veldig krevende. Som et eksempel kan jeg nevne revisoreksamen i 1935. Dette året var det 105 som søkte om lov til å gå opp til eksamen. 47 fikk lov å gå opp, og 28 av disse igjen møtte opp. Men bare 9 besto. (Revisorbevillinger 1937-1944) I 1967 ble som nevnt eksamen to-delt, og i 1973 begynte Norges Handelshøyskole (NHH), som første offentlige høyskole, å tilby høyere revisorstudium. Samtidig tilbød noen andre distriktshøyskoler studier rettet inn mot den første revisoreksamen. Før dette tidspunktet måtte den enkelte skaffe seg kunnskapen for å bestå eksamen gjennom selvstudier, praksis og private revisorskoler (som ofte kostet mye og var veldig tidkrevende ved siden av en fulltidsjobb). (Bredal 2005) NHH var den eneste tilbyderer av høyere revisorstudium frem til år 2000 da Handelshøyskolen BI også fikk godkjent dette studiet. (Regjeringen 2000)

I 1930 ble Norges statsautoriserte revisorerers forening (NSRF) stiftet, og i 1931 ble Tidsskrift for Revisjon og Regnskapsvesen utgitt for første gang av Norges statsautoriserte revisorerers servicekontor (NSRS). (Bredal 2005) Tidsskriftet skiftet senere navn til Revisjon og regnskap, og har blitt utgitt

kontinuerlig siden oppstarten i 1931. I 1966 ga NSRF (via NSRS) ut Revisors Håndbok for første gang. De første utgavene kom noe sporadisk, men fra 1985 har dette vært en årlig utgivelse.

I 1954 stiftet de «uautoriserte» revisorer det som senere skulle bli Norges registrerte revisorers forening (NRRF). Det var ikke før i 1998, etter mye om og men, at de to revisorforeningene slo seg sammen til Den norske Revisorforening (DnR). (Bredal 2005)

Revisorforeningene har opp igjennom årene hatt stor innvirkning på lovgiver i forbindelse med de forskjellige lovene som har påvirket yrket, og som en følge av dette også hatt mye å si for hvordan revisjonsberetningen har utviklet seg.

2.1.3 Revisjonsberetningens rolle jfr. revisors taushetsplikt

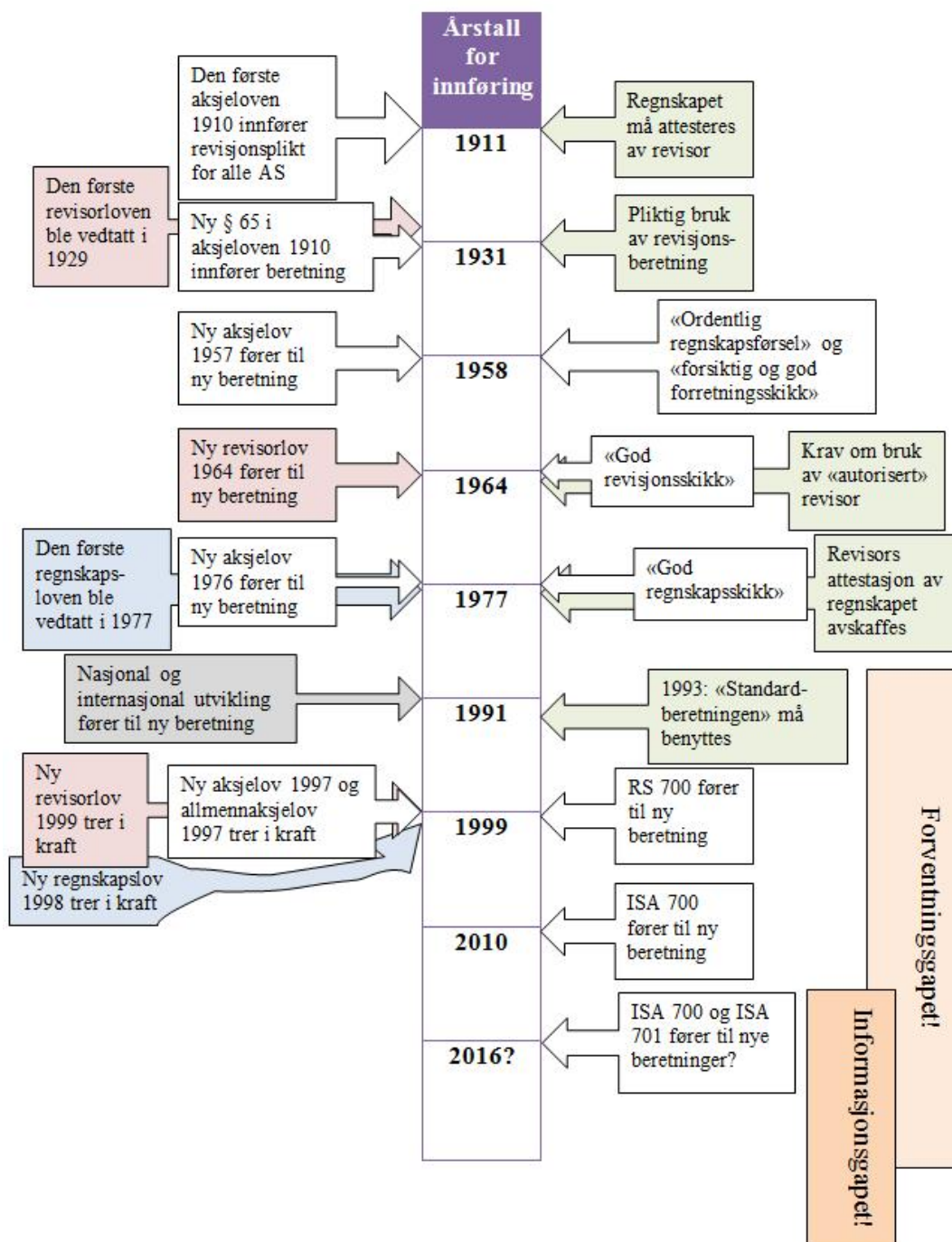
Revisor har taushetsplikt om alt han eller hun får kjennskap til under utøvelsen av sitt yrke, så fremt ikke noe annet er bestemt ved lov eller det er gitt tillatelse fra selskapet det gjelder. Taushetsplikten er fastsatt i § 6-1 i gjeldende revisorlov av 1999, men har vært en forutsetning siden revisoryrkets spede begynnelse. Når børsautorisasjon av revisorer ble innført i 1910, måtte de som ønsket autorisasjon (og som hadde den nødvendige praktiske og teoretiske utdannelsen), avlegge et løfte der blant annet taushetsplikten ble understreket. (Innstilling revisjon 1953)

Revisor trenger tilgang til all informasjon han eller hun anser som nødvendig for å kunne uttale seg om årsregnskapet. Dette betyr også informasjon som eventuelt kan skade selskapet, for eksempel bedriftshemmeligheter som kan gi konkurrenter et forsprang. Men taushetsplikten er også begrunnet i tilliten mellom selskap og revisor, da ledelsen i selskapet kan være sikker på at det de tar opp med revisor ikke blir brakt videre. I noen situasjoner kan interessen til samfunnet tilsi at revisor burde bringe videre det han eller hun har avdekket. Reglene om taushetsplikt i revisorloven av 1999 har derfor forsøkt å balansere tillitsforholdet mellom revisor og klient og hensynet til andre interesser ved å innføre diverse unntak og fritak fra taushetsplikten. (Gulden 2011)

Det viktigste lovbestemte unntaket fra taushetsplikten er plikten som påligger revisor til å avgi revisjonsberetning. Revisor skal hvert år avlegge revisjonsberetning, uavhengig av om årsregnskapet faktisk er avlagt eller ikke, jfr. revl 1999 § 5-6. Revisjonsberetningen er det eneste dokumentet utarbeidet av revisor som er tilgjengelig for allmennheten. Denne skal sendes inn til regnskapsregisteret i Brønnøysund sammen med årsoppgjøret, og hvem som helst kan bestille en kopi derfra. Slik har det for øvrig ikke alltid vært, men dette kommer jeg tilbake til senere i oppgaven.

2.2 Revisjonsberetningen i et historisk perspektiv

I de etterfølgende kapitlene har jeg tatt for meg revisjonsberetningen opp igjennom årene, og sett på hvordan denne har forandret seg fra en periode til den neste samt forsøkt å finne mulige grunner bak endringene. Tidslinjen under gir en kort oversikt over de forskjellige endringene.



2.2.1 1910 Før den alminnelige revisjonsplikten

Den 6. juni 1863 ble den første konkursloven vedtatt i Norge, og med endringen av denne loven i 1899 kom den første lovbestemmelsen om privatrettslig revisjon og revisors uttalelse. Offentlig revisjon hadde, som tidligere nevnt, blitt lovbestemt i Grunnloven av 1814. § 14 i konkursloven av 1863 sier at dersom revisjon av skyldnerens regnskap og forretningsførsel ikke allerede har funnet sted under den forutgående akkordforhandlingen, så kan retten velge en eller flere revisorer til denne oppgaven. Videre sier § 30 i samme lov at konkursboets bestyrer skal utarbeide en nøyaktig og fullstendig oversikt over boets eiendeler, tilgodehavender og gjeld som skal sendes til skifteretten. Denne oversikten skal ha påtegning fra boets bestyrer og kreditorutvalget, samt skyldneren selv og revisor. Disse skal bekrefte, hver for seg, at oversikten er så fullstendig og uttømmende som det har vært mulig å gjøre den, samt at det i følge deres viten ikke er noe uriktig med den. De eneste kravene som ble stilt i forhold til hvem som kunne være revisor, var at de ikke måtte være så nært beslektet med skyldneren som søskenbarn samt at de ikke selv kunne være under akkord- eller konkursbehandling (kk1 1863 § 14). Lov om akkordforhandling som ble vedtatt 6. mai 1899 hadde bestemmelser om revisjon som samsvarer med konkursloven 1863. Akkl § 6 pålegger akkordstyret å få skylderens regnskap og forretningsførsel revidert og iht § 10 skal styret utarbeide en oversikt over boets stilling. Denne skulle være ledsaget av en uttalelse fra revisor om forhold han eventuelt hadde å bemerke.

Ved besøk hos Riksarkivet i Oslo fant jeg en slik uttalelse som vedlegg til en søknad om revisorbevilling fra 1937. Det var en revisjonsinnberetning i Aktieselskapet Ernst Pays konkursbo fra 1924, og det var et omfattende dokument på fire sider. Den begynte med en gjennomgang av selskapets historie, fra stiftelse til konkurs, for deretter å ta for seg status og kommentere på hver enkelt post i regnskapet og redegjøre for hva konkursboet inneholdt og kunne dekke av forpliktelser. Konklusjonen fra revisor i dette konkursboet lød som følger:

«Grunden til konkursen er tap paa oversøiske forretninger, særlig paa China, hvor de indre uroligheter sandsynligvis har spillet en avgjørende rolle, - samt indehavernes uforholdsmæssige store forbruk.

I betraktning av firmaets og indehavernes smaa resourcer og den store gjeldsbyrde, maa det private forbruk nærmest betegnes som uforsvarlig. Jeg ser

da spesielt hen til, at forbruket enkelte aar har utgjort det dobbelte av den stipulerte gage, som efter min mening i sig selv har været tilstrækkelig.

Det er ført fuldstendig dobbelt bokholderi (rubrik) og ved bokførselen har jeg forövrig intet at bemerke.

Aarsoppgjør er aarlig foretatt.»

Før 1814 var Norge en del av Danmark-Norge, og all makt lå hos kongen i København. I 1814 måtte kongen avgi Norge til Sverige som følge av betingelsene i Kieltraktaten og at Danmark-Norge var på den tapende siden under Napoleonskrigene (1792-1815). Kieltraktaten førte til opprør i Norge, og var bakgrunnen for at Riksforsamlingen kom sammen på Eidsvoll i 1814 og laget Norges grunnlov som ble vedtatt 17.mai 1814. I noen måneder etter dette var Norge en selvstendig stat, før en tre-uker lang krig med Sverige førte til en fredsavtale og den såkalte Mossekonvensjonen av 14. august 1814 der Norge kom i union med Sverige. Men Norge fikk beholde grunnloven og hadde derfor en relativ selvstendighet i forhold til når vi var en del av Danmark-Norge. Norge fikk for eksempel et eget pengevesen, selv om Sverige ønsket det motsatte. (Sejersted 2013) Unionen varte til 1905, og etter dette har Norge vært en uavhengig stat. Årene etter Napoleonskrigene var preget av sterk økonomisk depresjon i Norge, spesielt for eksportnæringen da denne ble påvirket av etterkrigskrisen i Europa. Mange som hadde kapital bundet i skog, sagbruk, skip og bergverk gikk konkurs. (Mardal 2013) Pengevesenet var preget av sterk inflasjon som følge av at de fleste land i Europa, inkludert Danmark-Norge, hadde trykket opp nye pengesedler for å dekke sine utgifter under krigen. Riksforsamlingen på Eidsvoll fortsatte på samme vei, ved å trykke opp enda flere sedler. (Sejersted 2013) Fra 1830-årene bedret den økonomiske situasjonen i landet seg, og i 1840-årene ble den første begynnelsen til den moderne industri lagt med tekstilfabrikker og mekaniske verksteder. Bankvesenet ble utbygget ved opprettelsen av flere sparebanker og aksjebanker, og dette bidro til å møte kredittbehovet til det nye næringslivet som hadde oppstått. Fra 1850-tallet og oppover hevdet Norge seg som en av de ledende sjøfarende nasjoner. Men i 1880-årene kom en ny økonomisk depresjonstid, der sjøfarten ble spesielt hardt rammet. For å klare seg i den internasjonale konkurransen måtte de legge om fra seil til damp, noe som tok tid og det var ikke før etter år 1900 at dampskip fraktet mer enn seilskip. Denne overgangen førte til at partsrederier forsvant og i stedet ble bruk av aksjeselskap

mer og mer vanlig (Mardal 2013). I 1910 var det hele 5 048 aksjeselskaper i Norge, men ingen autoriserte revisorer, jfr. kapittel 3.3.1 og 3.3.2.

Lovbestemmelsene om akkord- og konkursbehandling viser at man på denne tiden først så behovet for revisjon når ting gikk galt. Det var kun når et selskap gikk konkurs eller var under akkordforhandlinger at en revisor skulle ta en nærmere titt på regnskapene, for å påse at alle verdier var med slik at fordelingen til kreditorene ble mest mulig korrekt. 1800-tallet var som sagt preget av både oppturer og nedturer, og det var mange selskap som gikk konkurs så grunnen til at disse lovbestemmelsene oppsto var ganske naturlig.

Som vi ser av konklusjonen i revisjonsinnberetningen fra 1924 har revisor også kommet med forklaringer på hvorfor selskapet gikk konkurs, og ikke bare uttalt seg om bokførselen. Om dette var vanlig eller ikke er vanskelig å si ettersom jeg kun har sett ett eksempel.

2.2.2 1911-1930 Attestasjon av årsregnskapet

Thomas J. Dybwad innleder kapittel XI i sin bok Revision (1920) slik:

«I motsætning til hvad der er tilfælde i utlandet kræves der her i landet i almindelighet ikke nogen indberetning fra revisor om hans arbeide og dets resultater.»

På dette tidspunktet var det fortsatt kun i konkurs- og akkordlovgivningen at revisor var pålagt å avgi en uttalelse, jfr. kapittelet foran.

Dybwad (1920) skriver videre i sin bok om revisjon at man her til lands ikke har hatt noe særlig erfaring med bruk av innberetning fra revisor da dette sjelden forekommer. Men han gjengir en form for beretning som han har tatt fra R. H. Montgomery, med tilføyelsen hans om at denne brukes meget av ledende revisorer (i

USA). Robert Hiester Montgomery ga i 1912 ut den første boken om revisjon i USA, og var en av stifterne av det som i dag er PWC. (Wikipedia 2013a) Så i de sjeldne tilfeller at en revisjonsberetning ble utarbeidet kan den ha sett ut som den i boksen i til høyre, jfr. vedlegg 5.2.

Praksis var i stedet at revisor attesterte direkte på årsregnskapet som ble avgitt. Følgende påskrift er hentet fra Aktieselskapet Arendals Fossekompans regnskap for 1930, jfr. vedlegg 5.1:

«Regnskapet er revidert og funnet overensstemmende med bøkene»

REVISJONSBERETNING FOR 1911-1930

Vi har revidert A.B.C. A/S regnskaper for det aar der endte 31. december 19XX.

Vi forvissat os om rigtigheden av kassebeholdningen, beholdningene av raamaterialer og varer, fabrikata under arbeide og færdige fabrikata og de øvrige skiftende aktiva pr. 31. december 19XX.

Raamaterialene og varebeholdningene, saavel paa lager som under arbeide, blev værdsatt til indkjøpspris, undtagen i tilfælde hvor markedsprisen den 31. december 19XX var mindre end indkjøpsprisen, i hvilke tilfælde beholdningene blev sat ned til markedsprisen. Tilstrækkelige avskrivninger har fundet sted for sandsynlige tap paa veksler og utestaaende fordringer.

Vi har gennemgaat stigningene på kapitalkonti, og finder at de repræsenterer virkelig værdiforøkelse av selskapets eiendomme. Rigelige avskrivninger har fundet sted paa selskapets anlæg og maskiner. Alle kjendte forpligtelser er medtat i regnskapene.

Vi bevidner herved at den hermed følgende statusopgave og gevinst og taps konto efter vor mening korrekt gjengir selskapets økonomiske stilling den 31. december 19XX og dets forretninger i det aar som endte med denne dato.

Norges første aksjelov ble vedtatt 19. juli 1910 og trådte i 1. januar 1911. Ved innføringen av denne aksjeloven ble det samtidig innført revisjonsplikt for alle aksjeselskaper. I følge «Innstilling revisjon 1953» hadde diskusjonen rundt denne loven pågått i mange år. Innstillingen som ble lagt til grunn for Ot.prp nr. 28 for 1900-1901 ble avgitt av en komite nedsatt i 1898, og de foreslo følgende bestemmelse (som senere ble vedtatt som § 65 i asl 1910):

«Til at foreta forretningsmessig revision av selskapets bokføring vælger repræsentantskapet, hvor saadant findes, og ellers generalforsamlingen en eller flere revisorer.»

Ettersom det tok mange år før denne bestemmelsen trådte i kraft hadde revisjonsyrket forandret seg en del i mellomtiden. Ved siden av revisjon etter datidens moderne prinsipper fantes det også de revisorer som kun utførte ren tallrevisjon. For å rette på dette fikk aksjeloven en tilføyelse til § 65 nevnt over, som lød som følger: (Innstilling revisjon 1953)

«Hvis selskapet ikke har repræsentantskap, eller hvis vedtægterne eller generalforsamlingen bestemmer det, skal revisionen ogsaa omfatte forretningens drift.»

Endringen av asl 1910 ble vedtatt den 26. juli 1916 og trådte i kraft 1. august samme år. (Dybwad 1920) Denne paragrafen ble senere fjernet, jfr. omtale i neste kapittel.

I kommentarutgaven til Lov om aktieselskaper og kommandittaktieselskaper av 19. juli 1910 ved Einar Hanssen (Bureauchef i Justisdepartementet), er det minimalt med kommentarer knyttet til paragrafen som omhandler revisjon. Det eneste han føyer til er at representanter og deres pårørende ikke er utelukket fra å kunne velges som revisorer. I motsetning til styremedlemmer og deres slektninger i første ledd, samt personer som har lån i selskapet, som er spesifikt omtalt i § 65.

Før aksjeloven 1910 ble vedtatt eksisterte det over 5 000 aksjeselskaper i Norge (se graf kapittel 3.3.1), men det fantes ingen definisjon av hva et aksjeselskap var. Dette ble innført med asl 1910 § 1, der definisjonen var ethvert selskap med økonomisk formål med en bestemt kapital og der medlemmene deltar

alene med et avtalt innskudd uten å ha personlig ansvar for selskapets forpliktelser. I asl 1910 § 47 i samme lov stadfestes styrets ansvar for å sørge for at det føres et ordentlig og tilstrekkelig bokholderi, og at årsregnskap og balanse, ved hvert regnskapsårs avslutning, blir gjort opp i overensstemmelse med de grunnsetninger som gjelder for en ordentlig og forsiktig forretningsførsel.

(Hanssen 1910)

Første verdenskrig brøt ut i 1914, og Norge erklærte seg da nøytralt. Men som følge av Tysklands ubåtangrep på norske skip, ble opinionen i landet mer og mer pro-britisk. Skipsfarten og eksportnæringen klarte seg godt økonomisk under krigen, mens vanlige arbeidere fikk det vanskeligere ettersom prisene på varer steg mye fortere enn lønningene deres. Som i tidligere kriger var også inflasjon et problem. Krigen endte i 1918, og mot slutten av 1920 var høykonjunkturen og inflasjonen som krigen hadde skapt over. Prisene falt, det samme gjorde omsetningen og arbeidsløsheten blusset opp. I tillegg sank verdien på den norske kronen i forhold til andre valutaer, og pengeverdien var et av de store problemene i 1920-årene. Spesielt vanskelig ble det for de som hadde gjeld, og fra 1920 til 1929 økte antall tvangsauksjoner med 500 % (742 i 1920 mot 4 463 i 1929). I tillegg gikk flere og flere banker konkurs eller havnet i en økonomisk krise.

(Tvedt 2013a) Som en følge av dette ville bankene ha en bedre kontroll med sine klienter enn de hadde hatt tidligere og satte større krav til revisjon. Men i stedet for å benytte seg av de børsautoriserte revisorene, fikk banken sine egne ansatte inn som revisorer hos sine klienter. (Sommerschild 1941a)

Fra 1910 til 1930 økte antall aksjeselskaper med rundt 55 %, og ved utgangen av perioden var det registrert 7 805 aksjeselskaper i Norge. (Se graf 3.3.1) I 1910 da børsautorisasjon ble innført ble det autorisert 60 revisorer det første året. Ved utgangen av perioden var børsautorisasjon blitt erstattet med statsautorisasjon, og i 1931 var det 63 statsautoriserte revisorer i Norge. På dette tidspunktet eksisterte de resterende børsnoterte og de nye statsautoriserte revisorer side om side i markedet, jfr. omtale i kapittel 3.3.2.

Motivet bak bestemmelsen om revisjon i aksjeloven 1910 var å sikre at regnskapene var i orden, både med tanke på aksjonærer og kreditorer. I følge reglene for de børsautoriserte revisorene måtte ikke den autoriserte revisor «ved sin underskrift bekrefte et regnskaps riktighet før han samvittighetsfullt hadde

forsikret seg om at regnskapet var i orden og at det etter hans mening var i overensstemmelse med de faktiske forhold». (Innstilling revisjon 1953)

I motsetning til forrige periode hadde fokuset nå endret seg fra at revisor kun sjekket regnskapet når selskapet hadde gått konkurs til at dette skulle gjøres løpende. Som nevnt hadde næringslivet endret seg, og det hadde oppstått et skille mellom eier og ledelse samt en mer utbrakt bruk av bankfinansiering. De som hadde investert penger, trengte en bekreftelse på at alt var som det skulle være, slik at de ikke risikerte å tape det de hadde investert. Og med tanke på hvor usikker økonomien var på denne tiden, er det fullt forståelig.

2.2.3 1931-1957 Innføring av revisjonsberetningen

Den 24. januar 1931 fastsatte Handelsdepartementet «Regler om revisors plikter under utøvelse av revisjonsvirksomhet i aktieselskaper (med undtagelse av aktiebanker) og kommandittaktieselskaper». Disse reglene er lovfestet i aksjeloven 1910 § 65. Denne paragrafen var på dette tidspunktet blitt endret. Reglene trådte i kraft 1. februar 1931, og det var disse reglene som innførte bruken av revisjonsberetning. Før disse reglene kom var praksis kun å attestere direkte på regnskapet, jfr. forrige kapittel. Det ble ikke utgitt noen mal for hvordan beretningen skulle se ut og jeg har heller ikke fått tak i en beretning fra dette tidsrommet, men reglenes § 6 ramser opp 11 punkter som revisor skulle uttale seg om. Det er dette som er brukt som grunnlag for eksempelberetningen som vises i boksen til høyre, samt vedlegg 5.3.

Bruken av disse reglene kommer for øvrig også frem i påskriften vi finner på Aktieselskapet Arendals Fossekompanis regnskap for 1940, jfr. vedlegg 5.1:

«Regnskapet er revidert og funnet overensstemmende med bøkene. Beretning er avgitt i henhold til regler fastsatt av Handelsdepartementet 24. januar 1931.»

REVISJONSBERETNING FOR 1931-1957

Jeg har fått meg forelagt alle begjærte dokumenter og er blitt meddelt alle begjærte opplysninger.

Alle antegnelser i revisjonsprotokollen er blitt tilfredsstillende besvart.

De utregninger som ligger til grunn for regnskapsførselen og regnskapsavslutningen er blitt kontrollert av revisjonen (angivelse av i hvilken utstrekning).

Jeg finner at det foreliggende avsluttede regnskap er fullstendig, tilstrekkelig spesifisert, stemmer med gjeldende lov og selskapets bøker og vedtekter og gir et riktig uttrykk for selskapets stilling og resultatet av driften i vedkommende tidsrom.

Tilstedeværelsen av kassebeholdning, tilgodehavende i bank og verdipapirbeholdning er kontrollert pr. dato.

Jeg har intet å bemerke til de kurser hvoretter beholdningen av verdipapirer og beholdningene eller tilgodehavender i fremmed valuta er omregnet i status.

De i status oppførte beholdninger av varer, maskiner og inventar er blitt kontrollert (angivelse av i hvilken utstrekning).

Angivelse dersom noen av selskapets aktiver er stillet som sikkerhet for noen fordring uten at dette fremkommer av status.

Alle kjente forpliktelser er oppført i status.

Jeg kjenner ellers ikke til forhold som jeg mener er av betydning ved bedømmelsen av regnskapet og avgjørelsen av spørsmålet om å tilstå ansvarsfrihet (decharge).

Jeg finner å kunne tilråde godkjenning av regnskapet og tilståelse av ansvarsfrihet (decharge).

Når det gjelder revisors attestasjon av regnskapet, ser vi at denne er utvidet med en henvisning til den avgitte beretningen. Dette er et nytt krav iht reglens § 6, siste avsnitt, som lyder: «*I sin bevidnelse på regnskapet skal revisor henvide til beretningen.*» Kravene til påskriften på regnskapet er nærmest uendret siden forrige periode, da reglens § 2 sier at revisor ikke må bekrefte et regnskaps riktighet ved sin underskrift, før han nøye har forvissnet seg om at det er i orden og at det stemmer med de faktiske forhold.

Ettersom dette var første gang det ble et lovpålagt krav i Norge om å avgi revisjonsberetning, er alt ved den nytt. Det er nok også derfor Handelsdepartementet har laget den så omfattende. Beretningen henviser til at alle elementene man finner i balansen er revidert samt resultatet av driften, og revisor måtte også angi i hvilken utstrekning enkelte av postene har blitt kontrollert. Som en følge av at beretningen henviser til spesifikke poster i regnskapet, og at svært få regnskap er like – tror jeg vi kan slå fast at også revisjonsberetningene var veldig ulike på dette tidspunktet.

Hvis vi sammenligner revisjonsberetningen med den som ble omtalt i kapittel 2.2.2, (men lite benyttet i Norge) ser vi at disse har mange likhetstrekk. Også i denne tidligere versjonen er det en veldig spesifikk oppramsing av alle de delene av regnskapet som revisor har sett på. Det er kanskje ikke så overraskende at Norge har latt seg inspirere av den amerikanske versjonen ettersom revisjonsvesenet var tidligere utviklet her og at bruken av denne revisjonsberetningen allerede var utbredt da Thomas J. Dybwad skrev sin bok om revisjon i 1920.

Den tidligere ordlyden i § 65 i asl 1910 om at revisjonen skulle omfatte forretningens drift, ble opphevet ved en tilleggslov i 1930 da den ble ansett som dødfødt. Svært få mente at revisor skulle blande seg i beslutningene som ledelsen tok i forbindelse med driften av selskapet, og det var også en uoverkommelig jobb for revisor å få en oversikt over og gjøre seg opp en mening om alle slike beslutninger. Dette ble heller ikke gjort i praksis. I stedet fikk departementet myndighet til å gi nærmere forskrifter om revisjonens utførelse, noe de også gjorde med reglene nevnt først i dette kapitlet. (Aksjelovkomiteen 1949)

I den nye § 65 i asl 1910, står det at revisor hvert år skal avgi beretning om revisjonen og forelegge denne til generalforsamlingen. I J.T. Kiellands artikkel i Tidsskrift for revisjon og regnskapsførsel nr. 7/1933 skriver han at

Handelsdepartementet på forespørsel har sagt at å «forelegge for» betyr «oppleses for». Det betydde i praksis at den eneste måten en aksjonær kunne få informasjon om beretningens innhold, var å møte opp på generalforsamlingen og høre på når revisor leste den opp. De hadde på dette tidspunktet ikke rett til å få beretningen tilsendt eller få den fremlagt på selskapets kontor. Når en aksjonær eller kreditor, myndighetene eller banken så et regnskap så kunne de aldri være helt sikre på at alt var i orden uten at de også hadde lest revisjonsberetningen, selv om revisorattestasjonen viste at regnskapet var godkjent. Men den ble jo bare lagt frem på generalforsamlingen så aksjonærer som bodde langt unna samt kreditorer kunne ikke få tak i denne beretningen. Den var i hvert fall ikke lett tilgjengelig, de måtte i så fall alliere seg med aksjonærer som var tilstede på generalforsamlingen. Bankene kunne som regel kreve å få den tilsendt. (NSRF 1943)

Ligningsmyndighetene fikk iht skatteloven 1911 § 63 regnskapet tilsendt sammen med selvangivelsen, men ettersom revisjonsberetningen ble ansett som et internt dokument kunne de bare få denne etter særskilt anmodning. (Bendixen 1948)

Norge skilte seg på dette tidspunktet fra andre nasjoner, slik som Nederland, England og USA, der beretningen ble offentliggjort sammen med årsregnskapet. Den teoretiske begrunnelsen for offentliggjøringen i disse landene var at revisor ikke bare er aksjonærenes tillitsmann, men også samfunnets tillitsmann.

Beretningen burde derfor henvende seg til kreditorer, fremtidige kreditorer, fremtidige aksjonærer og myndighetene i tillegg til de eksisterende aksjonærene. (Belinfante 1954)

Det var også på dette tidspunktet at Norge fikk sin første revisorlov, Lov om statsautoriserte revisorer av 22. september 1929. Denne loven innførte vilkårene for å oppnå statsautorisasjon som revisor, men berørte ikke revisjonsplikten for aksjeselskap da denne er gitt i aksjeloven 1910, og heller ikke revisors plikter som ble fastsatt i Handelsdepartementets regler fra 1931.

Verdenskrisen som hadde begynt med krakket på New York børsen i oktober 1929, slo for fullt inn i den norske økonomien på slutten av 1930. Prisene falt, og i 1933 var arbeidsledigheten for fagorganiserte arbeidere oppe i 33,4 %. Fra dette tidspunktet begynte økonomien å bedre seg igjen, men arbeidsløsheten var fortsatt et problem i 1939 da andre verdenskrig brøt ut (18,3 % for fagorganiserte arbeidere). (Tvedt 2013a; statistisk årbok 1941) Både eksportnæringen og de innenlandske investeringene ble kraftig redusert, men etter

at gullstandarden ble forlatt i 1931 og kronen kraftig devaluert ble det igjen fart i norsk eksport. Fra midten av 30-årene tok også investeringsviljen seg opp. (Eika 2008) Også under denne krigen erklærte Norge seg nøytralt, men da Tyskland invaderte Norge 9. april 1940 ble det slutt på det. Ett år etter dette var arbeidsmarkedet og produksjonen under tysk kontroll, og i løpet av 1942 var alle matvarer, unntatt grønnsaker og fisk, under rasjonering. Når krigen sluttet 8. mai 1945, hadde tyskerne rukket å ta ut 11,3 milliarder kroner fra Norges Bank. For å forhindre en inflasjon som følge av dette, ble økonomien i Norge i etterkrigstiden holdt i stramme tøyler av staten. Verktøyene som ble brukt var fortsatt rasjonering, lønnsstopp, rentereduksjon, begrensninger i aksjeutbytte samt kontroll med utenrikshandel og valuta. (Skodvin 2013) Denne stabiliseringslinjen for å holde prisene i ro sprakk høsten 1949 da regjeringen måtte devaluere den norske kronen. Prisstigningen økte ytterligere i 1950 da Koreakrigen innvirket på verdensmarkedet, og fra da av har prisene i Norge fortsatt å stige. I 1953 var mesteparten av pris- og mengdereguleringene fra krigstiden opphevet. (Tvedt 2013b) Fra 1931 til 1957 økte antall aksjeselskaper med rundt 100 %, fra 7 516 til 15 168, jfr. grafen i kapittel 3.3.1. I samme periode hadde antallet statsautoriserte revisorer mangedoblet seg, fra kun 63 i 1931 til rundt 550 i 1958 (se graf i kapittel 3.3.2).

Vanskelighetene man opplevde under den store depresjonen på verdensbasis etter 1929, viste hvor viktig det var med fullstendig og pålitelig informasjon om selskapers økonomi. (Harr 1963) Og som en følge av dette ønsket kanskje brukerne av regnskapet mer informasjon fra revisor enn kun attestasjonen som fortalte om regnskapet var godkjent eller ikke.

J.T. Kielland skriver også i sin artikkel (RR 7/1933) at revisor tidligere har hatt veldig liten plass til rådighet når det gjelder å uttrykke sitt syn på regnskapet, ettersom de kun gjorde en påtegnelse. Behovet for å forklare seg kunne spesielt oppstå hvis revisor konkluderte med at regnskapet ikke kunne fastsettes slik det forelå. Det er, i følge J.T. Kielland, derfor de fikk revisjonsberetningen, for å kunne gjøre rede for sitt syn på regnskapet og kunne begrunne konklusjonen på revisjonen. Med den tidligere attestasjonen av årsregnskapet hadde revisor kun to valgmuligheter – enten godtok de regnskapet eller så gjorde de det ikke. Nå hadde de i hvert fall muligheten til å si: *Jeg godtar det, men dere burde vite følgende...* Eller: *Jeg godtar det ikke, av disse grunnene...*

Revisjonsberetningen skulle gi leseren en oppsummering av og oversikt over hvilket arbeid som er gjort og resultatene som har fremkommet under dette arbeidet. (Flury 1945) Så hovedgrunnen til endringen denne gangen var både at brukerne ønsket mer informasjon, og at revisor ville gi mer informasjon.

2.2.4 1958-1963 Ordentlig regnskapsførsel

Styret i NSRF vedtok den 30. desember 1958 en norm om minstekravene til en revisjonsberetning (gjengitt i artikkel av Ildal 1962), og det er denne vi ser i boksen til høyre samt i vedlegg 5.4. Bakgrunnen for denne normen var implementeringen av den nye aksjeloven som ble vedtatt 6. juli 1957, samt Handelsdepartementets regler av 10. desember 1958 om revisjon i aksjeselskaper og kommandittselskaper.

Når det gjaldt revisors attestasjon av årsregnskapet er denne kortere enn tidligere. I regnskapet til Aktieselskapet Arendals Fossekompani for 1960 ser den slik ut, jfr. vedlegg 5.1:

REVISJONSBERETNING FOR 1958 - 1963

Jeg har revidert den løpende bokførsel i A/S N.N. i overensstemmelse med lov om aksjeselskaper av 6/7 1957 og Handelsdepartementets regler av 10/12 1958.

Selskapets regnskaper er ført og avsluttet i overensstemmelse med grunnsetningene for ordentlig regnskapsførsel, og årsregnskapet sammen med styrets årsberetning av (dato) gir et uttrykk for selskapets stilling og for resultatet av driften i regnskapsåret, som stemmer med forsiktig og god forretningsskikk.

Jeg kjenner ellers ikke til noe som etter min mening har betydning ved bedømmelsen herav og finner å kunne tilrå at det fremlagte årsregnskap, datert (dato) fastsettes som selskapets regnskap.

«Revidert. Revisjonsberetning avgitt (dato).»

Den største og mest innlysende forskjellen mellom denne revisjonsberetningen og den fra forrige periode er lengden, som jo er halvert. I første avsnitt får vi nå en bekreftelse på hva som er revidert, samt en henvisning til spesifikke lover og regler. Tidligere ble det kun henvist til «gjeldende lov», og dette kom cirka midt i dokumentet. Lengden på beretningen er vesentlig kortere, og dette kommer i hovedsak av avsnitt to. Tidligere ble alle poster i regnskapet ramset opp, og revisor forklarte hva han eller hun hadde kontrollert når det gjaldt de forskjellige delene. Dette er nå oppsummert med en henvisning til ordentlig regnskapsførsel samt god forretningsskikk. Som tidligere uttaler revisor seg om at regnskapet gir et uttrykk for selskapets stilling og resultatet i perioden. I konklusjonsavsnittet uttaler revisor seg om eventuelle andre forhold som har betydning for bedømmelsen av regnskapet, før han eller hun råder selskapet til å fastsette regnskapet slik det foreligger. Dette var også med i den forrige versjonen. I tillegg til omtalen av alle delene av regnskapet som jeg allerede har nevnt, er

også henvisningen til revisjonsprotokollen fjernet og revisor sier heller ingenting om begjærte dokumenter og opplysninger eller tilståelse av ansvarsfrihet (decharge).

Aksjelovkomiteen understreket i forarbeidene til den nye aksjeloven av 1957, at revisjonen skulle utføres av revisorer som var uavhengige av selskapet, og at man ville bort fra at revisor hadde en slags funksjonærstilling i selskapet som ble revidert. (Innstilling revisjon 1953) Den endelige loven som ble vedtatt i 1957 hadde derfor visse bestemmelser om hvem som kunne være revisor for et aksjeselskap, jfr. asl 1957 § 96. I tillegg ble det i loven listet opp hva revisor skulle gjøre i forbindelse med revisjonen, jfr. asl § 91 som begynner med: *Revisor skal...*

Den nye aksjeloven av 1957 videreførte praksisen med at revisjonsberetningen skulle leses opp på generalforsamlingen (asl 1957 § 88). Det som var nytt på dette tidspunktet, var at beretningen også skulle være tilgjengelig på selskapets kontor innen 8 dager før generalforsamlingen, dersom den ikke allerede var sendt sammen med regnskapet til alle aksjonærer med kjent adresse (asl 1957 § 87). Dette var ikke revisorbransjen spesielt begeistret for, og de hadde store betenkeligheter med at et så viktig dokument skulle deles ut. De anså muligheten for at interne opplysninger lett kunne komme på avveie som stor, og at revisor som følge av dette ville være mer forsiktig med det som tas opp i beretningen. Aksjelovkomiteen forsto revisorenes bekymring, og derfor ble ikke revisjonsberetningen inkludert i de dokumentene som skulle sendes inn til handelsregisteret. I praksis ble revisjonsberetningen ansett som en fortrolig kommunikasjon mellom revisor og aksjonær, og de antok at det da ville være lettere for revisor å fritt omtale det som eventuelt har betydning for aksjonærene. (Innstilling revisjon 1953)

Aksjelovkomiteen sløyfet henvisningen til gjeldende lov samt de andre regnskapsrettslige bestemmelsene i revisjonsberetningen, da de mente dette kunne være uklart. Dette er i stedet erstattet med regelen om ordentlig regnskapsførsel og forsiktig og god forretningsskikk. Normregler om ordentlig regnskapsførsel hadde eksistert en stund, men de hadde forskjellig ordlyd i forskjellige lover. Spesielt trekkes frem Lov om handelsnæring av 8. mars 1935, der styret i aksjeselskaper gjøres ansvarlige for (i § 37) at selskapet har en ordentlig og fullstendig bokførsel samt regler for hva dette minst innbefatter (§§ 33-36). Når det gjelder begrepet

«forsiktig og god forretningsskikk» var den vanlige oppfatningen på tidspunktet at ordentlig forretningsførsel betydde at man gjorde opp regnskapet på en forsiktig måte. Dette ble ytterligere understreket ved at de i tillegg la til forsiktig, så de ville være veldig klare på at man i hvert fall ikke skulle overdrive selskapets verdier eller resultat. (Innstilling revisjon 1953)

NSRF skriver i sin uttalelse til Handelsdepartementet i forbindelse med diskusjonen rundt den nye revisorloven som ble vedtatt i 1964, at bestemmelsen rundt utformingen av revisjonsberetningen må være den viktigste i hele lovverket. Forslaget fra revisorlovkomiteen der beretningen er vesentlig forkortet og konsentrert anses som god og vil bedre understreke revisors uttalelse i beretningen. (NSRF 1958) Som jeg kommer inn på i neste kapittel, samsvarer bestemmelsene i revisorloven 1964 med bestemmelsene om revisjon i aksjeloven 1957, og denne uttalelsen om beretningen passer derfor like godt i dette kapitlet som i neste. Det virker som Handelsdepartementet, under utformingen av reglene av 10. desember 1958, har lagt mer vekt på forslaget fra revisorlovkomiteen enn diskusjonen rundt revisjonsberetningen i forarbeidene til aksjeloven. I det første utkastet til ny aksjelov ble det foreslått en beretning med 15 punkter, en økning i forhold til de tidligere 11 punktene som ble omtalt i forrige kapittel. (Aksjelovkomiteen 1949) I «innstilling fra aksjelovkomiteen av 1947» som ble avgitt i 1952, hadde aksjelovkomiteen gått bort fra dette, og foreslo i stedet ingen endringer i revisjonsberetningen i forhold til 1931-versjonen. NSRF foreslo for øvrig i sitt brev til aksjelovkomiteen, i stedet kutte fem av de eksisterende punktene. (NSRF 1950)

Som nevnt i forrige kapittel var rasjonerings- og reguleringssystemet fra krigen avvirket ved begynnelsen av 1950-årene. Fra dette tidspunktet og frem til 1970-årene var den norske økonomien stabil med jevn vekst og høy sysselsetting. Dette var situasjonen i de fleste vestlige land, og denne perioden har derfor også blitt kalt «de gylne tiår». (Lie 2012) På 50-tallet så man begynnelsen på forbrukersamfunnet i Norge. På 1950- og 1960- tallet ble samlebandsproduserte forbruksvarer mer og mer utbredt, og siden dette har forbruket bare fortsatt å øke. (Brusdal og Frønes 2010)

Fra 1958 til 1964 økte antall aksjeselskap fra 15 184 til 18 087, det vil si en økning på rundt 20 %, jfr. grafen i kapittel 3.3.1. Til sammenligning hadde

antall statsautoriserte revisorer økt med over 60 %, fra rundt 550 til 900 (jfr. graf og omtale i kapittel 3.3.2).

I den nye aksjeloven av 1957 er det mange paragrafer som spesifiserer hvordan regnskapet skal settes opp (§§78-85), og som på denne måten er med på å klarlegge hva som legges i begrepene ordentlig regnskapsførsel og forsiktig og god forretningsskikk. Jeg er derfor enig med aksjelovkomiteen at kravene som stilles nå kommer tydeligere frem. I følge ot.prp. nr. 4 (1957) bygger de utførlige bestemmelsene om regnskapsførselen på synet om at det gjennom regnskapet skal gis fullstendige opplysninger om selskapets økonomiske stilling, både med tanke på aksjonærene og med hensyn til selskapets kreditorer og det investerende publikum. Hensynet til kreditorene var en av hovedgrunnene til at forsiktighet i regnskapsførselen anses som såpass viktig. Overoptimistiske regnskap kunne føre til at det deles ut for mye utbytte til aksjonærene, slik at kreditorene kanskje ikke fikk dekket sine krav.

2.2.5 1964-1976 God revisjonsskikk og krav om autorisasjon

Som en følge av implementeringen av ny «Lov om revisjon og revisorer» av 14. mars 1964, ble revisjonsberetningen endret på nytt. Den nye revisjonsberetningen ser vi i boksen til høyre, og i vedlegg 5.5. Videre ga Handelsdepartementet ut «Regler om revisjon og revisorer» den 8. desember samme år, og det er i § 11 her at vi finner hvilke krav som stilles til revisjonsberetningen. Jeg har ikke funnet noen mal utgitt av NSRF for denne perioden, men praksis viser at man i stedet har justert normen fra forrige periode slik at den dekker de nye kravene. (Periscopus AS 1974)

Som vi ser av påskriften på regnskapet til Aktieselskapet Arendals Fossekompani for 1970, er det ingen forskjell i forhold til forrige periode, jfr. vedlegg 5.1:

«Revidert. Revisjonsberetning avgitt (dato).»

Det er kun det første avsnittet i beretningen som er vesentlig endret. Det er ikke lenger den løpende bokførsel som revideres, men regnskapet. Og det skal gjøres iht gjeldende regler om revisjon og god revisjonsskikk. I avsnitt to har beløpet for årsresultat kommet inn, men dette er ikke et krav iht reglene fra Handelsdepartementet og derfor et resultat av at revisor sto fritt i sin utforming av revisjonsberetningen så lenge minstekravene var oppfylt. Teksten er hentet fra en faktisk revisjonsberetning, jfr. kommentarer i vedlegg 5.5.

Selve revisorloven sier lite om revisjonsberetningen, men den er omtalt i revl 1964 § 8 som lyder som følger:

REVISJONSBERETNING FOR 1964 - 1976

Jeg har revidert regnskapet for 19XX for ABC AS i overensstemmelse med gjeldende regler om revisjon og god revisjonsskikk.

Regnskapet er ført og avsluttet i overensstemmelse med grunnsetningene for ordentlig regnskapsførsel. Årsregnskapet utvisende et overskudd til disponering (underskudd til dekning) stort kr. XXX,-, sammen med styrets beretning datert (dato), gir et uttrykk for selskapets stilling og for resultatet av driften som stemmer med god og forsiktig forretningsskikk.¹

Jeg kjenner ellers ikke til noe som etter min mening har betydning for bedømmelsen av selskapets årsoppgjør for 19XX, og finner å kunne tilrå at det fremlagte regnskap datert (dato) fastsettes som selskapets regnskap.

«Revisor skal gi årsregnskapet påtegnning om at det er revidert. Finner han at det ikke bør fastsettes som bedriftens regnskap, skal det fremgå av påtegningen. Revisor skal hvert år uten unødig opphold etter at årsregnskapet er avgitt, legge frem beretning om revisjonen.

Har bedriften flere revisorer, skal alle underskrive revisjonsberetningen og påtegningen på regnskapet. Er revisorene ikke enige, skal dette gå fram av beretningen og påtegningen.

Revisor skal føre en revisjonsprotokoll som tilhører bedriften.»

Revisjonsberetningen var fortsatt ansett som et internt dokument og den skulle fortsatt leses opp på generalforsamlingen samt gjøres tilgjengelig for aksjonærene, jfr. omtale i forrige avsnitt.

Aksjeloven av 1957 inneholdt, som tidligere nevnt, uttømmende bestemmelser om revisjon av aksjeselskaper, og både de skrevne og uskrevne reglene for revisjon har først og fremst blitt utviklet i forbindelse med revisjon av slike selskap. En naturlig konsekvens av dette er at bestemmelsene i den nye revisorloven av 1964 samsvarer med tilsvarende bestemmelser i revisjonskapittelet i aksjeloven av 1957. (Ot.prp. nr. 41 (1962-1963)).

Begrepet «god revisjonsskikk» ble introdusert med revl 1964 § 6 som sier at *«Revisor skal utføre sitt oppdrag i overensstemmelse med gjeldende forskrifter og god revisjonsskikk»*. Aksjeloven av 1957 inneholder en konkret oppramsing av revisors plikter, og NSRF gikk hardt inn for at dette ikke skulle tas inn i den nye revisorloven av 1964. Bakgrunnen for dette anses å være at hvordan en revisor skal handle i forskjellige situasjoner vil være veldig situasjonsbetinget, og revisjonens utførelse vil variere med arten og størrelsen av virksomheten som revideres. Det ble også lagt vekt på at revisorfaget var inne i en periode med hurtig utvikling, og at det over landegrensene ble dannet standardregler for hvordan revisor skulle løse sine oppgaver. (Ot.prp. nr. 41 (1962-1963)) Komiteen utformet derfor loven slik at den praksis som følges av dyktige og samvittighetsfulle revisorer, vil avgjøre hva som ligger i begrepet revisjon og god revisjonsskikk. (Innstilling revisjon 1953)

Fra 1930 og frem til 1970 hadde det norske samfunnet endret seg vesentlig. I 1930 sto primærnæringen for 42 % av utførte årsverk, i 1970 hadde dette sunket til 15 %. For sekundærnæringen var tallene hhv 22 % (1930) og 35 %

(1970). Men den største økningen i perioden kom i tertiærnæringen som i 1970 utgjorde 50 % mot tidligere 36 %. Utdanning hadde kommet mer i fokus, og fra 1969 ble det innført 9-årig skoleplikt for alle barn. Antallet som tok artium økte, og det samme gjorde antall studenter ved universiteter og høyskoler. (Tvedt 2013b) Som nevnt under den historiske utviklingen i kapittel 2.1.2, gjaldt dette også utdanning av revisorer, som i 1973 fikk det første offentlige tilbudet om høyere revisorstudium ved NHH.

Prisstigningen var et økende problem i 1970-årene, og det var også på denne tiden at Norge ble en oljenasjon. I 1973-74 utløste oljekrisen en internasjonal nedgangskonjunktur som vi også følte her hjemme. Regjeringen tok opp store lån i utlandet for å holde økonomien flytende, men da oljeinntektene ikke kom så fort som de hadde håpet ble det konsekvenser også for Norge og mange bedrifter gikk konkurs. (Tvedt 2013b)

I løpet av denne perioden var det en stor økning, både i antall aksjeselskap og antall autoriserte revisorer. Økningen var hhv 75 % og 89 % fra 1964 til 1977, jfr. grafer i kapittel 3.3.1 og 3.3.2.

Bakgrunn for ny revisorlov var at hensynet til brukerne av regnskap ikke var godt nok dekket opp ved de tidligere revisjonsbestemmelsene, ettersom det i hovedsak kun var aksjeselskaper som var pålagt revisjon. (Ot.prp. nr. 41 (1962-1963)) Som nevnt i kapittelet om den historiske utviklingen ble revisjonsplikten ved innføringen av denne nye revisorloven utvidet til å gjelde alle som hadde regnskapsplikt. Hovedfokuset hadde siden begynnelsen vært på revisor som aksjonærenes tillitsmann, som for eksempel ved at revisjonsberetningen kun var tilgjengelig for denne gruppen av brukere. Hovedforutsetningen bak revisorloven av 1964 var fortsatt at revisors oppdragsgiver er klienten, og ikke de offentlige myndigheter. (Innstilling revisjon 1953) Men nå kunne for eksempel en kreditor få samme «sikkerhet» ved å se et revisorbekreftet regnskap for et ansvarlig selskap som for et aksjeselskap.

2.2.6 1977-1990 Ingen revisorpåtegning på årsregnskapet

I boksen til høyre, og i vedlegg 5.6 ser vi standard revisjonsberetning for regnskapsårene 1977 til 1990. Eksempelet er hentet fra «Uttalelse vedrørende revisors beretning», som ble vedtatt av styret i NSRF 16. desember 1977 og gjengitt i Revisors Håndbok (1978 til 1991). Denne viser minimumskravene til en revisjonsberetning, men den enkelte revisor sto fritt til å utforme den slik de ville så lenge de hadde med disse punktene. Dette kommer til uttrykk i den forsiktige måten

NSRF formulerer seg i uttalelsen: «*Styret har valgt å foreslå følgende utforming...*» Grunnen til at revisjonsberetningen ble endret denne gangen var den nye aksjeloven av 4. juni 1976 som trådte i kraft 1. januar 1977. Som en følge av asl 1976 ble det også gjort endringer i revisorloven av 14. mars 1964 som ble omtalt i forrige kapittel, slik at bestemmelsene om revisjon i disse to lovene stemmer overens. (Ot.prp. nr. 19 (1974-1975))

En av de største forskjellene ved denne perioden er at revisor ikke lenger skulle attestere på regnskapet, så revisors påskrift er fjernet.

Når det gjelder revisjonsberetningen er første og siste avsnitt noe forkortet, men innholdet er det samme som i den forrige revisjonsberetningen. Første avsnitt er nå også direkte hjemlet i asl 1976 § 10-9, 2. avsnitt, 1. setning: «*I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført.*» Andre avsnitt er endret slik at den nå henviser til aksjelovens bestemmelser i stedet for grunnsetningene for ordentlig regnskapsførsel, samt at «god og forsiktig forretningsskikk» er byttet ut med «god regnskapsskikk». Førstnevnte endring kommer av asl 1976 § 10-9, 2. avsnitt, 2. setning som lyder som følger: «*Revisjonsberetningen skal dessuten inneholde uttalelse om hvorvidt årsoppgjøret er gjort opp i samsvar med loven samt slik redegjørelse for resultatet av revisjonen for øvrig som det etter forholdene er grunn til.*» Når det gjelder

REVISJONSBERETNING FOR 1977 - 1990

Jeg har utført revisjonen for regnskapsåret 19XX i henhold til god revisjonsskikk.

Årsoppgjøret er avgitt i samsvar med aksjelovens bestemmelser, og gir etter min mening et uttrykk for selskapets årsresultat og stilling som stemmer med god regnskapsskikk.

Styrets forslag til anvendelse av overskuddet (dekning av underskuddet), kr. xxx,-, tilfredsstillende de krav som aksjeloven stiller.

Det fremlagte resultatregnskap og balansen kan fastsettes som selskapets regnskap for 19XX.

uttalelsen om disponeringen av resultatet, var det ikke tenkt at revisor skulle vurdere om disposisjonen var rimelig eller urimelig, men om styrets forslag er innenfor rammen av loven og vedtekter. (Marthinussen 1970). Begrepet «god regnskapsskikk» er kommet med som følge av at vi fikk vår første regnskapslov, 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt mv. Tredje avsnitt er nytt, og kommer av asl 1976 § 10-9, 4. avsnitt som lyder som følger:

«I revisjonsberetningen skal særskilt uttales om styrets forslag til resultatregnskap og balanse, samt om anvendelsen av overskott eller om dekning av tap, tilfredsstillende krav som stilles ved lov eller i selskapets vedtekter.»

Aksjeloven av 1976 kom i stand som følge av et nordisk samarbeid. Harmoniseringen av aksjelovgivning ble tatt opp av det nordiske råd i 1961, og samarbeidet bunnet ut i innstilling til nye, relativt likelydende aksjelover for både Norge, Sverige, Danmark og Finland (i hhv 1970, 1971 og 1969x2). Når denne diskusjonen dukket opp hadde den forrige norske aksjeloven av 1957 kun vært i bruk i noen få år, og det var derfor ikke noe stort ønske fra norsk side om en ny lovendring. Men dette kunne ha en næringsøkonomisk betydning og tilrettelegge for ytterligere økonomisk integrasjon mellom de nordiske landene, og Norge ble derfor med. (Marthinussen 1970) Etter at Danmark gikk inn i EF (senere EU) i 1973 falt det nordiske samarbeidet litt i grus, men Handelsdepartementet fant allikevel at forslaget til ny aksjelov i innstillingen av 1970 var en forbedring i forhold til tidligere lov. Loven som senere ble vedtatt, er derfor ganske lik den opprinnelige innstillingen, men kapittelet om revisjon endte nærmere gjeldende rett enn innstillingen, og det er derfor få endringer. (Ot.prp. nr. 19 (1974-1975))

Revisjonsberetningen skulle iht den nye loven sendes sammen med årsoppgjøret til handelsregisteret, og på denne måten være offentlig tilgjengelig, jfr. asl 1976 § 11-14. Det var derfor ikke lenger behov for to adskilte «erklæringer» fra revisor slik det tidligere hadde vært, med både revisorpåtegning på regnskapet samt revisjonsberetning. NSRF mente at dette kunne samles i revisjonsberetningen, og aksjelovkomiteen var enig i NSRFs syn slik at kravet om revisorpåtegning ble fjernet. (Innst. O. nr. 50 (1975-1976))

Før regnskapsloven av 1977 ble vedtatt var reglene om regnskap spredt ut på diverse lover, kongelige resolusjoner og administrative forskrifter, og det var ikke helt enkelt å få oversikten. Ønsket om en egen regnskapslov var derfor begrunnet i at man ville ha et mer ensartet regnskapssystem, klarere regler for

hvem som var regnskapspliktig, hva denne regnskapsplikten omfattet samt av generelle kontrollhensyn. Man ønsket også at regnskapene skulle gi mer og bedre informasjon til de forskjellige regnskapsbrukerne, noe som også falt sammen med prinsippene i den nye aksjeloven av 1976. (Innst. O. nr. 47 (1976-1977)) Den nye regnskapsloven innførte som sagt bruken av begrepet «god regnskapsskikk». Dette er et begrep i samme kategori som «god revisjonsskikk», som er omtalt i kapittel 2.2.5, og innebærer hva fagpersonene på området anser som riktig regnskapsføring til en hver tid. Næringslivet forandrer seg stadig, og hva som ligger i begrepet forandrer seg da tilsvarende uten at det blir nødvendig med endringer i loven. Handelsdepartementet la vekt på at reglene som utarbeides av revisorenes og regnskapsbyråenes foreninger vil være veiledende når man til enhver tid skal vurdere hva som anses som god regnskapsskikk. (Ot.prp. nr. 46 (1975-1976))

Fra 1950-tallet og frem til 1970-tallet var den norske økonomien som tidligere nevnt stabil med jevn vekst og god sysselsetting. Frem til begynnelsen 1980-tallet var den norske økonomien fokusert på å bygge ut velferdsstaten og bygge opp petroleumsnæringen. (Steigum 2010) Etter 1980 har Norge nytt godt av inntektene fra oljeindustrien, og de fleste har bedre økonomi enn tidligere. (Tvedt 2013c) Med unntak av årene 1986-1988 har Norge hatt overskudd i utenrikshandelen med varer, der eksport av olje og gass utgjør en betydelig andel. (Statistisk Sentralbyrå 2009) Helt siden 1950-tallet hadde Norge hatt en lavrentepolitikk, med regulering av banker og finansmarkeder. Liberaliseringspolitikken på 80-tallet førte til at både personer og selskap tok opp betydelig mer lån enn tidligere. (Steigum 2010) Denne perioden, fra midten av 80-tallet, har blitt kalt jappetiden, og reglen man levde etter var at det gjaldt å låne «mest mulig». (Eika 2008) Dette ble etterfulgt av kraftig prisfall og konjunkturedgang samt en lang periode med lav økonomisk vekst og høyere arbeidsledighet. Som følge av dette fikk mange betalingsproblemer, og bankene gikk på store tap. Dette kulminerte med bankkrisen i 1990-1991 der mange små banker gikk konkurs og flere av de store bankene måtte «reddes» av staten. (Steigum 2010)

Mellom 1977 og 1991 hadde antallet aksjeselskaper i Norge mer enn doblet seg (fra 31 728 til 64 487). Tilsvarende hadde antall autoriserte revisorer

økt med i underkant av 70 % (fra ca. 1 700 til 2 854). Se grafer under kapittel 3.3.1 og 3.3.2.

Bakgrunnen for at NSRF ville fjerne påtegningen på regnskapet var for å flytte fokuset til revisjonsberetningen. I mange tilfeller kunne revisor gi en positiv påtegning på årsregnskapet, men allikevel ha presiseringer eller forbehold i revisjonsberetningen som ikke var alvorlige nok til å fraråde at regnskapet ble fastsatt slik det forelå, men som allikevel brukeren av regnskapet burde fått med seg. Denne informasjonen kom sjelden frem, da de fleste regnskapsbrukerne var fornøyd med å se den positive påtegningen. Ved å fjerne påtegningen «tvinges» brukeren til å lese revisjonsberetningen. (Redaksjonen 1931) I tillegg var dette et skritt i retningen mot revisor som samfunnets tillitsmann og ikke kun aksjonærens tillitsmann. Revisors uttalelse ble nå offentlig tilgjengelig, i tråd med det som lenge hadde vært praksis i andre land, jfr. omtalen i kapittel 2.2.3.

Ettersom den norske økonomien i tiårene før den nye aksjeloven 1976 trådte i kraft hadde vært preget av stabil vekst, var det ingen nasjonale behov eller ønsker som var grunnlaget for endringen denne gangen. I stedet var fokuset rettet utover, at vi skulle bli mer samstemt med våre naboland og på denne måten legge til rette for et næringsliv som strakte seg utover våre egne grenser.

2.2.7 1991-1998 Standardberetningen må benyttes

Styret i NSRF vedtok «Anbefaling vedrørende form og innhold i revisors beretning» den 26. september 1991 (RH 1992), og gjorde den om til en norm med kun små endringer den 28. oktober 1993 (RH 1994). I boksen til høyre, og i vedlegg 5.7, ser vi revisjonsberetningen for regnskapsårene 1991 til 1998. Før styret i NSRF gjorde om anbefalingen til norm sto hver enkelt revisor fortsatt fritt til å utforme revisjonsberetningen slik de selv ville, så lenge den inneholdt minimumskravene iht loven, jfr. omtale i tidligere kapitler. Men fra 1993 ble det et krav om at normalberetningen skulle gis en fast utforming. NSRF har i utformingen av denne beretningen latt seg påvirke av AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) som i april 1988 ga ut «Statement on Auditing Standards No. 58; Reports on Audited Financial Statements». I denne uttalelsen kommer AICPA med en anbefaling om hvordan en standard revisjonsberetning skal se ut, og bortsett fra avsnittet om styrets forslag til disponering av årsresultatet er det ingen vesentlige forskjeller mellom den norske og den amerikanske utgaven. Se vedlegg 5.8 for gjengivelse av Independent Auditor's Report.

REVISJONSBERETNING FOR 1991-1998

Vi har revidert årsoppgjøret for XYZ AS for 199X, ¹som viser et årsoverskudd/underskudd på kr. XXX,-. Årsoppgjøret, som består av årsberetning, resultatregnskap, balanse, (finansieringsanalyse) og noter er avgitt av selskapets styre (og daglig leder/administrerende direktør).

Vår oppgave er å granske selskapets årsoppgjør, regnskaper og behandlingen av dets anliggender for øvrig.

Vi har utført revisjonen i henhold til gjeldende lover, forskrifter og god revisjonsskikk. Vi har gjennomført de revisjonshandlinger som vi har ansett nødvendige for å bekrefte at årsoppgjøret ikke inneholder vesentlige feil eller mangler. ¹Vi har kontrollert utvalgte deler av grunnlagsmaterialet som underbygger regnskapspostene og vurdert de benyttede regnskapsprinsipper, de skjønsmessige vurderinger som er foretatt av ledelsen, samt innhold og presentasjon av årsoppgjøret. I den grad det følger av god revisjonsskikk har vi gjennomgått selskapets formuesforvaltning og interne kontroll.

Styrets forslag til disponering av årsoverskuddet (dekning av årsoverskuddet) (og egenkapitaloverføringer) tilfredsstillende de krav aksjeloven stiller.

Etter vår mening ¹er årsoppgjøret gjort opp i samsvar med aksjelovens bestemmelser og gir et forsvarlig uttrykk for selskapets økonomiske stilling pr. 31.12.199X og for resultatet av virksomheten i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapskikk.

styre (og eventuelt daglig leder/administrerende direktør) som har avgitt årsoppgjøret. I andre avsnitt spesifiseres hva vår oppgave som revisor er. Deretter kommer avsnittet som forklarer hvordan revisjonen er utført. Dette ble tidligere oppsummert i en setning, med henvisning til god revisjonsskikk. I den nye versjonen utgjør dette nesten halvparten av revisjonsberetningen, med en nærmere beskrivelse av hva en revisjon går ut på og at kun utvalgte deler av regnskapet er kontrollert. Når det gjelder avsnittet om styrets forslag til disponering av årsresultatet er dette uendret i forhold til tidligere, eneste forskjell er at beløpet i stedet er flyttet til første avsnitt. Grunnen til at dette er med i revisjonsberetningen er som tidligere nevnt asl 1976 § 10-9, 4. ledd, og denne loven er ikke endret siden forrige utgave av revisjonsberetningen. I konklusjonsavsnittet uttrykker revisor sin mening om årsoppgjøret stemmer med aksjelovens bestemmelser. Dette var tidligere andre avsnitt, og er også noe utvidet uten at det er kommet inn nye elementer. Grunnen til at dette avsnittet er så godt som uendret, er den samme som nevnt over, ettersom denne uttalelsen er lovfestet i asl 1976 § 10-9, 2.ledd. Det som var siste avsnitt i forrige utgave av revisjonsberetningen er nå tatt ut, og revisor skal ikke lenger avgi en positiv uttalelse om at det avgitte regnskapet kan fastsettes.

Revl 1964 ble endret ved lov 16. juni 1989, med virkning fra 1. januar 1990. Som en følge av endringene i lovens § 6 om revisors arbeidsoppgaver, fant Revisjonskomiteen i NSRF det derfor naturlig å ta med i beretningen at det er styret som avgir og er ansvarlig for utarbeidelsen av årsregnskapet. Før endringen skulle revisor granske årsoppgjør og regnskaper, og dette ble endret til en granskning av årsregnskap, årsberetning og registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Ettersom vesentlighet og risiko er nøkkelforutsetninger i revisors arbeid ble også dette forsøkt innarbeidet i beretningen. (Haga 1991) Som Hilde L. Krogh skrev i Revisjon og regnskap nr. 4/93: «Dette er viktig å få kommunisert til brukerne for å forhindre at en «ren» revisjonsberetning oppfattes som en bekreftelse på at regnskapet er 100 % korrekt.»

Begynnelsen av 1990-tallet var preget av bankkrisen, arbeidsledigheten var høy og pessimismen stor. Men til forskjell fra våre naboland kunne vi styrke økonomien vår gjennom å øke utvinningen av olje. (Steigum 2010) Inntektene herfra fortsatte å øke, og på midten av 1990-tallet var de så store at Norge bestemte seg for å sette av midler i et eget oljefond som skulle sikre

trygdeutbetalinger i fremtiden. (Tvedt 2013c) Oljefondet, som i 2006 endret navn til Statens Pensjonsfond (utland), hadde ved utgangen av 2012 en markedsverdi på 3 816 milliarder kroner og er dermed verdens største statlige investeringsfond. (Norges Bank Investment Management 2012) Fra 1993 og oppover bedret den økonomiske situasjonen seg, som et resultat av en rekke reformer. Bankkrisen ble behandlet på en veldig bra måte, inflasjonen var lav, finansieringssystemet hadde blitt markedsbasert og valutakursen var flytende. I tillegg ble det i 1992 gjennomført en gunstig skattereform, som innførte bruken av utsatt skatt. (Steigum 2010)

Ser man på grafene i kapittel 3.3.1 og 3.3.2 ser man en kraftig økning både for aksjeselskap og autoriserte revisorer. I perioden fra 1991 til 1999 hadde antallet aksjeselskaper doblet seg igjen, til 129 733 enheter. Tilsvarende økning for autoriserte revisorer var 56 %, og antallet var 4 454 i 1999.

Det har alltid vært et skille mellom hva revisor faktisk gjør og hva andre tror at revisor gjør. Dette omtales ofte som forventingsgapet, og dette begrepet vil gå igjen i senere kapitler. Formålet med den nye revisjonsberetningen i USA var, i følge SAS 58, å gi brukerne mer informasjon om revisjonens utførelse, og på den måten unngå misforståelser knyttet til revisors ansvar for årsoppgjøret han eller hun uttaler seg om. (AICPA 1988) Det samme må vel da også sies å gjelde for den norske revisjonsberetningen ettersom disse nesten er identiske. Hilde L. Krogh skriver i sin artikkel i Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen nr. 8/91 at den nye revisjonsberetningen vil gi brukerne mye mer informasjon om hva revisor gjør og hva som ligger bak avleggelsen av revisjonsberetningen. Utformingen av beretningen er også i tråd med internasjonal utvikling på området. Kritikken som beretningen hadde fått i årene før denne endringen gikk nettopp på at den var for kort og ga for lite informasjon til brukerne av regnskapet.

Grunnen for å innføre pliktig bruk av standardberetningen var, som NSRF også tok inn i anbefalingen og senere normen, at dette ville gjøre det enklere for brukerne å se eventuelle avvik som revisor ville påpeke.

Begrunnelsen for å fjerne den positive uttalelsen om fastsettelse av regnskapet antas, i følge Jan Egil Hagas artikkel i Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen nr.7/91, å være at dersom revisor eventuelt tar et forbehold i revisjonsberetningen, vil det virke rart å samtidig gi en positiv fastsettelseskonklusjon. Han nevner også at praksis på dette området har vært

veldig varierende, ettersom det aldri har vært et lovkrav å komme med en slik uttalelse. Det er kun når revisor mener at regnskapet ikke skal fastsettes slik det foreligger at han eller hun plikter å omtale det i revisjonsberetningen, jfr. asl 1976 § 10-9, 2.ledd siste setning.

Så hovedgrunnene til endring denne gangen var å forsøke å gjøre forventningsgapet mindre, samt å gjøre det enklere for brukerne å oppdage avvik ved innføringen av pliktig bruk av standardberetningen.

2.2.8 1999-2009 Valg av regnskapsregler

Revisjonsberetningen for perioden 1999 til 2009 ser vi i boksen til høyre, samt fortsettelsen på neste side (i tillegg til vedlegg 5.9). Denne standardberetningen er hentet fra RS 700 som er gjengitt i RH 2000 til 2010, og det er i løpet av perioden gjort en del småendringer som fremkommer i vedlegg 5.9.

RS 700 ble vedtatt av styret i DnR 30. november 1999 og er en oversettelse av ISA 700 som er utgitt av IAASB og tilpasset norske forhold av Revisjonskomiteen. (Olsen 2000)

I forhold til den forrige versjonen er antall avsnitt gått ned, og revisjonsberetningen har nå tre avsnitt som omtaler hvert sitt tema. Første avsnitt tar for seg hvilket årsregnskap det er snakk om samt oppgavefordelingen mellom revisor og ledelsen i selskapet (tidligere avsnitt en og to). Deretter beskrives hvordan revisjonen er utført (tidligere avsnitt tre), og tilslutt kommer revisors konklusjon og mening om årsregnskapet (tidligere avsnitt fire og fem). Før bekreftet revisor at han eller hun hadde revidert «årsoppgjøret», men dette ble nå endret til gjelde «årsregnskapet» samt utvalgte deler av informasjonen i årsberetningen. I tillegg fikk man i perioden muligheten til å velge mellom ulike regnskapsregler, og det ble da også nødvendig å omtale hvilke regnskapsregler som er lagt til grunn ved utarbeidelsen av årsregnskapet.

REVISJONSBERETNING FOR 1999-2009

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/ underskudd på kr. XXX,-. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet. Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, (kontantstrømpoppstilling), (oppstilling over endringer i egenkapitalen)¹ og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapskikk i Norge/International Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet.¹ 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 revisorloven og god revisjonsskikk i Norge¹, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening¹. God revisjonsskikk/Revisjonsstandardene¹ 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 kontroll-systemer. Vi mener at vår revisjon gir et forsvarlig grunnlag for vår uttalelse. (fortsetter neste side)

Beskrivelsen av hvordan revisjonen er utført er forlenget, og det henvises nå til revisjonsstandardene og kravene som der stilles. I konklusjonsavsnittet ramses det punktvis opp hva revisor skal ha en mening om.

Denne perioden ble innledet med nye lover på mange områder. 15. januar 1999 kom det ny revisorlov, som trådte i kraft 1. august samme år. I tillegg trådte aksjeloven og allmennaksjeloven av 13. juni 1997 i kraft fra 1. januar 1999, og det samme gjaldt regnskapsloven av 17. juli 1998.

Aksjelovutvalget som jobbet med den nye aksjeloven av 1997 tok ingen nærmere vurdering av revisjonslovgivningen, selv om revisor er et eget selskapsorgan etter aksjeloven. De videreførte reglene fra forrige aksjelov

1976 med små endringer og forutsatte at vurderingen av revisjon i sin alminnelighet ble gjort i forbindelse med den nye revisorloven av 1999.

Spesialregelen om revisjonens innhold i aksjeselskaper ble tatt bort, da dette vil følge av de vanlige reglene i revisorloven, men det innebar ingen realitetsendring i forhold til tidligere praksis. Den største forskjellen i forhold til aksjeloven 1976 er at store og små aksjeselskaper nå fikk hver sin lov. Store aksjeselskaper fikk allmennaksjeselskapsloven 1997, og reglene i denne loven måtte oppfylle kravene som følger av EØS-regelverket og EUs selskapsdirektiver. Selve skillet mellom store og små aksjeselskaper ble innført ved lov 22/12-1995 nr. 80 om EØS-tilpasning. (NOU 1996: 3)

Grunnen til at man nå reviderte «årsregnskapet» var den nye regnskapsloven av 1998 der innretning etter EØS-direktivene var en viktig pådriver. I følge fjerde direktiv, artikkel 2 skulle årsregnskapet bestå av balanse, resultatregnskap og noter. Revisjon var begrenset til årsregnskapet, men man skulle også påse at årsberetningen er konsistent med årsregnskapet. (NOU 1995:

REVISJONSBERETNING FOR 1999-2009 (forts.)

Vi mener at

- årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et uttrykk for selskapets økonomiske stilling pr. 31.12.XXXX og for resultatet (og kontantstrømmene) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge (eller International Accounting Standards)¹/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU¹
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god regnskapsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, 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.

30) Den 10. desember 2004 ble regnskapsloven av 1998 endret, og blant annet ble § 3-9 lagt til. Denne omtaler selskapers plikt eller rett til å benytte internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) ved utarbeidelsen av årsregnskapet, og på grunn av dette er omtale av regnskapsregler kommet inn i revisjonsberetningen. (Innst. O. nr. 17 (2004-2005))

Den 17. mai 2006 kom EU med et nytt direktiv knyttet til revisjon av årsregnskap, som påla alle medlemsstatene å følge de internasjonale standardene for revisjon (ISA-ene). (European Union 2006) Som en følge av vår deltagelse i EØS, ble dette også en plikt i Norge, og ISA-ene har derfor vært i effekt hos oss siden regnskapsåret 2006. I praksis medførte ikke dette de store endringene ettersom RS-ene allerede var noenlunde i tråd med de internasjonale standardene.

Norge gikk bredere ut med lovendringen knyttet til anvendelsen av IFRS for norske selskap enn hva man var pliktig til etter EØS-avtalen. Finanskomiteen ville på denne måten sikre at norske selskap tidlig fikk ta del i de positive effektene av hva en internasjonal harmonisering av regelverket vil ha for kapitalmarkedet. Lovendringen skulle sikre høy kvalitet og internasjonal sammenlignbarhet knyttet til regnskapsinformasjon. Finansdepartementet mener det ligger store mulige gevinster, både for norsk næringsliv og kapitalmarked, ved at det etableres et felles regnskapsrapporteringsystem. Fokus var også på å etablere tillit til at reglene blir fulgt, slik at det norske markedet ble mer interessant for internasjonale aktører. Det hadde vært flere finansskandaler på begynnelsen av 2000-tallet som understreker viktigheten av dette. (Innst. O. nr. 17 (2004-2005)) De fleste av disse skandalene oppsto i USA, som for eksempel Enron og Worldcom. På bakgrunn av dette innførte kongressen i USA «the Sarbanes-Oxley Act» i 2002, som la strengere regler både for ledelsens ansvar for den finansielle rapporteringen, styrets overordnede ansvar for selskapet og ekstern revisors uavhengighet ved gjennomgang av regnskapene. Mange andre land har fulgt i USAs fotspor og innført tilsvarende lover, for eksempel Canada, Australia, Japan, Tyskland, Frankrike og Sør-Afrika. (Wikipedia 2013b)

Fra år 2000 har norsk næringsliv vært preget av tilbakegang i antall industribedrifter, mens skipsfart, oljeindustri og IT-teknologi har hatt god vekst. (Tvedt 2013c) Primærnæringen, som utgjorde 15 % av de sysselsatte i 1970, sto i 2008 kun for 3 %. Sekundærnæringen har falt fra 35 % til 21 %, mens tertiærnæringen har økt fra 50 % til 76 % av sysselsettingen. Den økonomiske

situasjonen i Norge har bare blitt bedre, og i 2007 hadde vi et bruttonasjonalprodukt per innbygger som lå 84 % over snittet i EU, og er dermed et av verdens rikeste land. EU har blitt en av våre viktigste handelspartnere, og i 2008 gikk 80 % av eksporten dit, mens 70 % importen kom derfra. (Statistisk Sentralbyrå 2009) Rundt årtusenskiftet sprakk IT-boblen, noe som førte til fall på børser rundt om i verden, og frem til 2003 var det et fall i den norske eksporten både på grunn av utviklingen i kronkursen og det høye lønningsnivået i Norge i forhold til andre land. (Eika 2008) Veksten i verdensøkonomien tok seg etter dette veldig kraftig opp og det samme gjaldt den norske eksporten. Men veksten i økonomien stoppet opp med finanskrisen som begynte i 2008, se nærmere omtale i kapittel 2.2.9. Før krisen holdt konjunktursvingningene seg på et moderat nivå, og inflasjonen var lav. Den globale pengepolitikken la en demper på svingningene i økonomien og håndterte forstyrrelser som oppsto på en god måte, selv ettervirkningene av terrorangrepet på USA i 2001 med den etterfølgende nedgangen i aksjemarkedet. (Finansdepartementet 2013)

I perioden økte antall aksjeselskap fra 129 733 til 215 075, mens antall autoriserte revisorer økte fra 4 454 til 6 210, jfr. kapittel 3.3.1 og 3.3.2.

Regjeringens siktemål med den nye revisorloven av 1999 var at den skulle bidra til sikkerhet for de forskjellige brukerne av regnskapsinformasjon at årsregnskapene var satt opp iht gjeldende regelverk. De ville også stramme inn muligheten for revisor å tilby andre tjenester enn årsoppgjørrevisjon, for å styrke revisors stilling som objektiv og uavhengig kontrollør. Revisors arbeid har en samfunnsøkonomisk betydning og skal medvirke til effektiv ressursallokering samt være med på å bekjempe økonomisk kriminalitet. Også i utarbeidelsen av den nye revisorloven 1999 var tilpasning til EØS-regelverket et viktig punkt. (Ot.prp. nr. 75 (1997-1998))

Grunnen til at EU innførte direktivet som påla alle medlemmer å benytte ISA-ene, var å sikre at kvaliteten på revisjon var den samme overalt, og på denne måten øke brukernes tillit til funksjonen som revisor utfører. Sammen med et felles regnskapsspråk (IFRS) ville det også øke muligheten til å sammenligne selskap over landegrensene. De sier videre at god revisjonskvalitet er med på å gjøre at markedet fungerer som det skal ved å øke integriteten og effektiviteten i finansielle rapporter. (European Union 2006) Revisjonsberetningen ville da også bli lik for alle land i EU og EØS ettersom de fulgte ISA 700.

Den nye revisjonsberetningen skulle derfor gi brukerne av årsregnskap bedre sikkerhet knyttet til kvaliteten av revisjonen, i tillegg til å legge til rette for enklere sammenligning av selskap fra forskjellig land.

2.2.9 2010-2012 Revisors beretning i dag

Revisjonsberetningen slik den er i dag så dagens lys for første gang i forbindelse med regnskapsåret 2010. Se standardberetningen i vedlegg 5.10, samt i boksen til høyre og de to etterfølgende sidene. Beretningen er hentet fra ISA 700, som er gjengitt i RH 2011 til 2013. ISA-ene ble vedtatt av styret i DnR med virkning fra regnskapsåret 2010. Bakgrunnen for endringen av ISA 700, og dermed revisjonsberetningen var det såkalte Clarity-prosjektet til IAASB. I 2004 bestemte IAASB seg for å skrive om 36 av de internasjonale revisjonsstandardene for å gjøre de mer like i oppsettet og enklere å forstå. (IAASB 2009) Dette arbeidet ble ferdigstilt i 2009. (Farstad 2010) Ikke bare ble standardene redigert og eventuelt revidert, men i noen av dem det ble også innarbeidet nye krav som påvirket revisors arbeid. (DnR 2010)

REVISORS BERETNING FOR 2010 - 2012

Uttalelse om årsregnskapet

Vi har revidert årsregnskapet for **ABC AS** som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Årsregnskapet består av balanse per 31. desember 20XX, resultatregnskap, (oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstrømpstilling) for regnskapsåret avsluttet per denne datoen, og en beskrivelse av vesentlige anvendte regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger.¹

Styret og daglig leders ansvar for årsregnskapet

Styret og daglig leder er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet og for at det gir et rettvise bilde i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Accounting Standards som fastsatt av EU, og for slik intern kontroll som styret og daglig leder finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et årsregnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. (fortsetter neste side)

Det som tidligere var første avsnitt er nå delt i to. Først spesifiseres det hvilket årsregnskap revisor uttaler seg om, deretter kommer omtalen om ledelsens ansvar for regnskapet. Det er ikke lenger noen henvisning til revisjon av årsberetningen, samt ved oppramsing av hva årsregnskapet består av har balansen nå kommet foran resultatregnskapet. Når det gjelder ledelsens ansvar er dette avsnittet utvidet. Begrepet «rettvise bilde» har kommet inn og ledelsens ansvar for den interne kontrollen er nå omtalt.

Avsnittet om revisors oppgaver er betydelig utvidet, med henvisning til International Standards on Auditing (ISA) og inneholder nå en mer utfyllende beskrivelse av hva en revisjon innebærer.

Hvert av de tre punktene i det forrige konklusjonsavsnittet har nå blitt egne avsnitt, og punkt to og tre har byttet plass. I tillegg er det i siste avsnitt kommet inn en henvisning til attestasjonsstandarden ISAE 3000.

Den 30. november 2011 fastsatte Finansdepartementet en endring i § 5-2 i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer. Endringen gikk ut på at dersom den revisjonspliktige er gitt tillatelse i regnskapsloven 1999 til å avgi årsregnskap på annet språk enn norsk, kan revisjonsberetningen avgis på det samme språket. Bortsett fra dette har det ikke vært noen vesentlige lovendringer i denne perioden som har innvirket på revisjonsberetningen.

Formålet med ISAE 3000, som det nå er henvist til i beretningen, er i følge standardens innledning å gi revisor veiledning i hvordan han eller hun skal gjennomføre et attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll, i overensstemmelse med ISA-er eller internasjonale standarder for forenklet revisorkontroll (ISRE-er).

Som nevnt i kapittel 2.2.8 endte den forrige perioden med inntoget av finanskrisen i 2008. Krisen oppsto først i finansmarkedene i USA, som følge av verdifall på verdipapirer som bygget på dårlig sikrede boliglån. Terskelen for å gi lån hadde lenge vært lav, og med mye penger i omløp steg prisene på boliger uforholdsmessig mye. Problemene kom når prisene stagnerte, og deretter falt, noe som i mange tilfeller betydde at lånebeløpet oversteg verdien på boligen. Finansinstitusjoner og finansmarkeder var de første til å kjenne krisen på kroppen. Likviditeten i markedet skrumpet inn og det samme gjorde risikoviljen. Mange finansinstitusjoner gikk på store tap og fikk økte finansieringskostnader, og mange banker gikk konkurs eller måtte få hjelp fra staten for å ikke dukke under. Dette spredde seg fort over landegrensene. Deretter

REVISORS BERETNING FOR 2010 – 2012 (forts)

Revisors oppgaver og plikter

Vår oppgave er å gi uttrykk for en mening om dette årsregnskapet på bakgrunn av vår revisjon. Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder International Standards on Auditing. Revisjonsstandardene krever at vi etterlever etiske krav og planlegger og gjennomfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

En revisjon innebærer utførelse av handlinger for å innhente revisjonsbevis for beløpene og opplysningene i årsregnskapet. De valgte handlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for at årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil. Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for selskapets utarbeidelse av et årsregnskap som gir et rettviseende bilde. Formålet er å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av selskapets interne kontroll. En revisjon omfatter også en vurdering av om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige og om regnskapsestimaterne utarbeidet av ledelsen er rimelige, samt en vurdering av den samlede presentasjonen av årsregnskapet.

Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon. (fortsetter neste side)

ble produksjonen og sysselsettingen rammet ettersom økt usikkerhet, svakere økonomiske utsikter, ytterligere prisfall og mindre muligheter for å ta opp lån førte til en nedgang i forbruk og investeringer. Arbeidsledigheten er fortsatt stor i Europa, og særlig gjelder dette den unge delen av befolkningen. I tillegg har mange land en så stor statlig gjeld at de har måttet få hjelp av EU og omfattende og upopulære sparetiltak har blitt innført. I USA så man en viss bedring av økonomien i 2012, mens man i Europa og da spesielt EU ennå ikke har kommet tilbake til samme nivå som før finanskrisen. (Finansdepartementet 2013)

Norge er et av landene som har klart seg best igjennom denne krisen. Den høye økningen i sysselsettingen og aktivitetsnivået i oljenæringen er en viktig årsak til at arbeidsledigheten her til lands ikke har økt noe særlig. Og regjeringen brukte i 2008 og 2009 mer av oljefondet enn handlingsregelen om maks 4 % tillater, for på denne måten å motvirke de negative effektene av krisen. (Schiefløe 2010)

Når denne revisjonsberetningen kom i 2010, var det 215 075 aksjeselskaper i Norge samt 6 210 autoriserte revisorer, jfr. kapittel 3.3.1 og 3.3.2. Ved utgangen av 2012 hadde antallet aksjeselskaper økt til 235 174, og antallet revisorer hadde steget til 6 704. 73 954 av disse aksjeselskapene hadde for øvrig fravalgt revisjon. (Altinn 2013)

Bakgrunnen til at ledelsens ansvar og revisors oppgaver er betydelig mer omtalt enn i forrige versjon er det såkalte forventningsgapet. Forventningsgapet er, som tidligere nevnt, forskjellen mellom hva brukerne av regnskapet forventer av revisor ved en revisjon og hva en revisjon faktisk går ut på. Det er dette IAASB

REVISORS BERETNING FOR 2010 – 2012 (forts)

Konklusjon

Etter vår mening er årsregnskapet avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettvise bilde av den finansielle stillingen til ABC AS per 31. desember 20XX, og av selskapets' resultater, (og kontantstrømmer) for regnskapsåret som ble avsluttet per denne datoen i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU.

Uttalelse om øvrige forhold

Konklusjon om årsberetningen

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, mener vi at opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av tap) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Konklusjon om registrering og dokumentasjon

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, og kontrollhandlinger vi har funnet nødvendig i henhold til attestasjonsstandard ISAE 3000, mener vi at ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringskikk i Norge.

har forsøkt å rette på ved å innføre en relativt omfattende omtale av revisors oppgaver og plikter i revisjonsberetningen. (IAASB 2011)

Henvisningen til ISAE 3000 er tatt med i beretningen er for å sikre samme kvalitet i revisors uttalelse om forhold som ikke direkte er en del av årsregnskapet og som derfor ikke er dekket ved de andre internasjonale standardene for revisjon.

Balansen kommer nå foran resultatregnskapet i oppramsingen av årsregnskapets deler fordi IFRS, som blir mer og mer utbredt, er et balanseorientert regnskapssystem. Førrige versjon av revisjonsberetningen var også en oversettelse hentet fra den internasjonale standarden ISA 700, men med noen justeringer i forhold til norske forhold. Som en følge av at norske regnskapsregler er resultatorienterte, ble dette derfor endret. Men ettersom vi nå benytter en «ren» oversettelse er rekkefølgen i tråd med det som benyttes i alle andre land som har implementert ISA-ene.

Tillatelsen til å avgi revisjonsberetningen på flere språk henger sammen med muligheten for å avgi regnskapet på et annet språk enn norsk. Dersom ikke regnskap og beretning er på samme språk, vil revisjonsberetningen ikke være en like god bekreftelse på revisjonen som er utført. (Regjeringen 2011) Jeg antar at for å få lov til å avlegge regnskapet på et annet språk, må det være gode grunner til det, for eksempel at dette er det språket de fleste brukerne av regnskapet forstår. Og revisjonsberetningen vil da være enklere å forstå og gi mer informasjon til brukerne hvis den er på samme språk.

Så igjen er forventningsgapet en medvirkende årsak til endringen av revisjonsberetningen, i tillegg til ytterligere å bedre mulighetene for sammenligning av regnskap på tvers av landegrensene.

2.2.10 2016 Nye revisjonsberetninger?

Revisors rapportering er, i følge IAASB, det temaet som har høyest prioritet hos dem for tiden. I 2011 kom de med «Consultation paper. Enhancing the value of Auditor reporting: Exploring options for change» der de ba om tilbakemelding på hva som kunne øke verdien av revisjonsberetningen. I 2012 ga de ut «Improving the auditor's report: Invitation to comment» og på bakgrunn av mottatte kommentarer på dette dokumentet ga de ut «Exposure draft. Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised international standards on auditing (ISAs)» i juni 2013. Hvis alt går etter planen vil de godkjenne de endelige reviderte standardene i juni 2014. (IFAC 2013) Dette betyr at de nye standardene kan være i effekt fra regnskapsåret 2016, eventuelt så tidlig som fra 2015 hvis det blir tillatt med tidligere anvendelse. De nye standardene, ISA 700 og ISA 701, vil føre til en relativt stor endring i forhold til nåværende praksis. Den største endringen kommer med ISA 701 som fører til en veldig omfattende revisjonsberetning for børsnoterte selskap, ettersom man må omtale fokuspunktene for revisjonen (key audit matters). (IAASB 2013)

Ettersom standardene ikke er endelig vedtatt finnes det ingen norske oversettelser av disse revisjonsberetningene, og ingen beretninger er derfor vist i bokser slik som i tidligere kapitler. Men de engelske versjonene er lagt ved i vedlegg 5.11 som viser forslag til ny revisjonsberetning iht ISA 700 og vedlegg 5.12 som viser forslag til ny revisjonsberetning iht ISA 701.

Hvis vi først ser på revisjonsberetningen iht ISA 700 for ikke-børsnoterte selskap (vedlegg 5.11), er denne noe forandret i forhold til forrige versjon. Konklusjonsavsnittet er flyttet til begynnelsen av beretningen, etterfulgt av omtalen av hva som er revidert. Delen som forklarer revisors ansvar og oppgaver er delt i to, hvorav første del fortsatt står som tredje avsnitt. I tillegg til henvisningen om bruk av ISA-ene, har det også kommet inn en kommentar om revisors uavhengighet knyttet til gjeldende lover eller forskrifter på området. Andre del av revisors ansvar har nå blitt siste avsnitt og det er også noe forkortet og omskrevet. Det nye her er en henvisning til videre omtale av revisors ansvar som man kan finne på en aktuell organisasjons nettside, f.eks. DnR for Norges vedkommende. Fjerde avsnitt er nytt og omtaler fortsatt drift, etterfulgt av avsnittet som omtaler ledelsens ansvar (som tidligere var andre avsnitt).

Når det gjelder den nye revisjonsberetningen iht ISA 701 for børsnoterte selskap (vedlegg 5.12), er det nesten de samme endringene her som nevnt for ISA 700. Men den største og viktigste forandringen kommer med omtalen av fokuspunktene for revisjonen (key audit matters), et nytt avsnitt som nå kommer etter første del av revisors ansvar. De fire temaene som er omtalt i denne eksempelberetningen, er kun der for å illustrere hva som kan være med, ettersom fokuspunktene for revisjonen vil variere fra selskap til selskap. Når det gjelder siste avsnitt om revisors ansvar, er dette mye mer omfattende enn i revisjonsberetningen iht ISA 700. I stedet for å henvise til en nettside for videre informasjon om revisors ansvar er dette nøye beskrevet.

Finanskrisen, som ble omtalt i forrige kapittel, er fortsatt et globalt problem selv om mange land er på bedringens vei. Og hva man kan forvente av fremtiden er vanskelig, om ikke umulig, å forutse. Men det man nok kan forvente er at historien gjentar seg selv, at høykonjunktur blir avløst av lavkonjunktur og at verdensøkonomien vil fortsette med sine svingninger.

Grunnen for den mulige endringen denne gangen er, ifølge IAASB, oppfatningen av at revisjonsberetningen ikke har møtt informasjonsbehovet til brukerne av et årsregnskap, spesielt med tanke på det globale næringslivet som har fått økende og mer komplekse krav til finansiell rapportering. I tillegg har finanskrisen igjen understreket viktigheten av troverdige regnskap av høy kvalitet. Aksjonærer og mulige investorer ønsker å redusere usikkerheten rundt sine beslutninger ved å få tilgang til ytterligere informasjon om selskapene. Det er dette som omtales som informasjonsgapet. Brukerne av regnskapet vet at revisor sitter inne med mer informasjon som de tror kunne vært til nytte for dem, men som de ikke får igjennom den nåværende revisjonsberetningen eller annen offentlig tilgjengelig informasjon. Revisjonsberetningen er fortsatt den eneste måten revisor kommuniserer med omverden på, og det er derfor viktig å gjøre den så informativ som mulig. (IAASB 2011) Brukerne som vil få mest nytte av disse endringene, og da spesielt endringen av revisjonsberetningen i børsnoterte selskap, er investorer og analytikere. Ved innføringen av den nye ISA 701 forsøker IAASB å gjøre informasjonsgapet mindre. Revisor må nå omtale spesifikke deler av selskapets regnskap, de områdene eller punktene som har vært diskutert med ledelsen og som har hatt størst innvirkning på revisjonen. IAASB

mener at disse endringene i rapporteringen fra revisor vil øke kvaliteten på revisjonen, eller i hvert fall brukernes oppfatning av den, ved mer åpenhet rundt hvordan revisjonen blir utført. (IAASB 2013) Roger Kjelløkken skriver i sin artikkel i Revisjon og regnskap nr. 1/2012 at en fordel ved dagens beretning er at det er lett å finne eventuelle avvik. Men ulempene er at den resterende teksten ikke er særlig interessant å lese, samt at revisor ikke har lov å si noe utover akkurat det som er regulert og standardisert i dagens ISA-er.

Disse nye beretningene vil nok bøte på noe av dette, spesielt for børsnoterte selskap, med innføringen av omtalen av selskapsspesifikke fokuspunkter for revisjonen. Jeg antar at avvikene blir like lette å finne ettersom man begynner beretningen med konklusjonen, og at eventuelle avvik da blir omtalt samtidig.

Revisors ansvar, oppgaver og uavhengighet er beskrevet tydeligere enn tidligere, enten som i ISA 700 ved henvisning til en nettside der man kan finne mer informasjon eller som vi ser i ISA 701 med en grundig oppramsing. Grunnen til dette er at det fortsatt er et forventningsgap mellom hva brukerne forventer av revisor og hva en revisor faktisk gjør. IAASB forsøker igjen å gjøre dette gapet mindre.

Så disse mulige fremtidige endringene bunner hovedsakelig ut i ønsket om å redusere informasjonsgapet. Samtidig ligger det fortsatt et forventningsgap i bunn som man på nytt forsøker å gjøre mindre.

DEL 3 - Avslutning

3.1 Oppsummering av grunnene for endring

Før revisjonsplikten for aksjeselskap ble et faktum var det kun ved konkurs- og akkordforhandling at revisor måtte avgi en uttalelse. Grunnen til dette var som nevnt at mange selskap i perioden før denne lovendringen gikk konkurs, og det var et behov for å bekrefte at avviklingen av selskapet ble gjennomført slik at resterende ressurser ble fordelt på en rettferdig måte.

Innføring av revisjonsplikt og lovpålagt attestasjon av regnskapet fra 1911 dukket opp som følge av at aksjeselskapsformen ble mer utbredt, og at aksjonærer som ikke var involvert i den daglige driften ville ha en ekstern kontroll på at pengene de hadde investert ble forvaltet riktig eller i hvert fall ikke ble underslått av de som arbeidet i selskapet. Revisors hovedoppgave var å være aksjonærenes tillitsmann.

Da revisjonsberetningen så dagens lys i Norge i 1931, dukket den opp som følge av revisors behov for å forklare seg mer omfattende enn bare å godkjenne eller ikke å godkjenne regnskapet. I tillegg hadde perioden før dette vært preget av mye usikkerhet i økonomien og mange selskap hadde gått konkurs. Aksjonærene ønsket derfor mer informasjon om sine investeringer. Revisjonsberetningen ble i begynnelsen ansett for å være en fortrolig meddelelse fra revisor til aksjonær.

Hovedgrunnen til at revisjonsberetningen ble endret i 1958 var at aksjeloven av 1957 innførte strengere regler for regnskapsføringen. Regnskapet skulle gi fullstendige opplysninger om den økonomiske stillingen, både med tanke på aksjonærene og kreditorene.

God revisjonsskikk ble innført som et begrep med revisorloven av 1964. Samtidig ble det innført krav om bruk av autoriserte revisorer, og yrket ble fra dette tidspunktet et lukket yrke. Men den viktigste grunnen til ny revisjonsberetning i denne perioden var ønsket om å gi sikkerhet til flere regnskapsbrukere, og ikke kun til de som var tilknyttet aksjeselskaper, ettersom revisjonsplikten nå ble knyttet til regnskapsplikt.

Fjerningen av attesteringen av årsregnskapet ble gjennomført for å øke fokuset på revisjonsberetningen. I tillegg ble revisjonsberetningen ved implementeringen av asl 1976 et offentlig tilgjengelig dokument, og fokuset ble flyttet fra at revisor kun var aksjonærens tillitsmann til å være samfunnets tillitsmann. Grunnen til endringen av aksjeloven i 1976 var at man ville harmonisere den norske loven til de øvrige nordiske landene og håpet var at man

på denne måten ville gjøre det enklere for handel og næringsvirksomhet over landegrensene.

Da det i 1991 kom en ny revisjonsberetning var hovedårsaken det mye omtalte forventningsgapet, og forsøket på å gjøre avstanden mellom hva brukerne av regnskapet forventet av en revisjon og hva en revisjon faktisk er mindre. I tillegg skulle det bli enklere for brukerne av regnskapet å se eventuelle avvik ved at det fra 1993 ble en plikt om å bruke standardberetningen.

I 1999-utgaven av revisjonsberetningen er det de internasjonale revisjonsstandardene som ligger til grunn for endringen. Forventningsgapet hadde også her en innvirkning på utformingen av beretningen. I tillegg ble det forsøkt å sikre brukerne høyere kvalitet på revisjonen samt å legge til rette for å sammenligne selskap uavhengig av landegrenser, både med tanke på revisjonens utførelse og utbredelsen av et internasjonalt sett av regnskapsregler (IFRS).

Når den nåværende revisjonsberetningen kom i 2010 var bakgrunnen igjen endring av de internasjonale revisjonsstandardene og forsøket på å gjøre forventningsgapet enda mindre. Også nå ble sammenligning over landegrensene lagt mye vekt på.

For den videre utviklingen, som muligens kommer i 2016, er fortsatt forventningsgapet en av de viktige grunnene for endring. Men det som kanskje har mer å si her er informasjonsgapet. Som følge av finanskrisen som begynte i 2008, ønsker investorer og kreditorer mer informasjon for å minske sin risiko og mulighet for tap, og på bakgrunn av dette har de et informasjonsbehov som de mener at revisor kan dekke.

Ovenfor har jeg kort oppsummert grunnene til endring i de forskjellige periodene. I det neste kapittelet har jeg forsøkt å komme med en konklusjon på bakgrunn av disse funnene.

3.2 Konklusjon

Frem til og med endringen i 1977 var alltid endring av revisjonsberetningen foranlediget av en nasjonal lovendring, enten i aksjelovgivningen eller revisjonslovgivningen. Og grunnene til endring var forskjellige, som man ser av oppsummeringen min i forrige kapittel. Etter dette har det vært flere lovendringer på disse områdene, men revisjonsberetningen har ikke endret seg som følge av dette. I stedet kommer endringene på bakgrunn av endring i de internasjonale revisjonsstandardene.

Revisor har i løpet av perioden beveget seg fra å være aksjonærenes tillitsmann til å bli samfunnets tillitsmann. I begynnelsen var det aksjonærenes ønsker og behov som skulle ivaretas, mens man nå har et utvidet og globalt syn på hvem som bruker, og skal ha nytte av, årsregnskapet og revisjonsberetningen.

I den senere tid har også sammenlignbarhet vært i fokus. Flere og flere land bruker de samme standarder for revisjon og regnskapsføring, og det er nå mye enklere å sammenligne selskap på tvers av landegrenser.

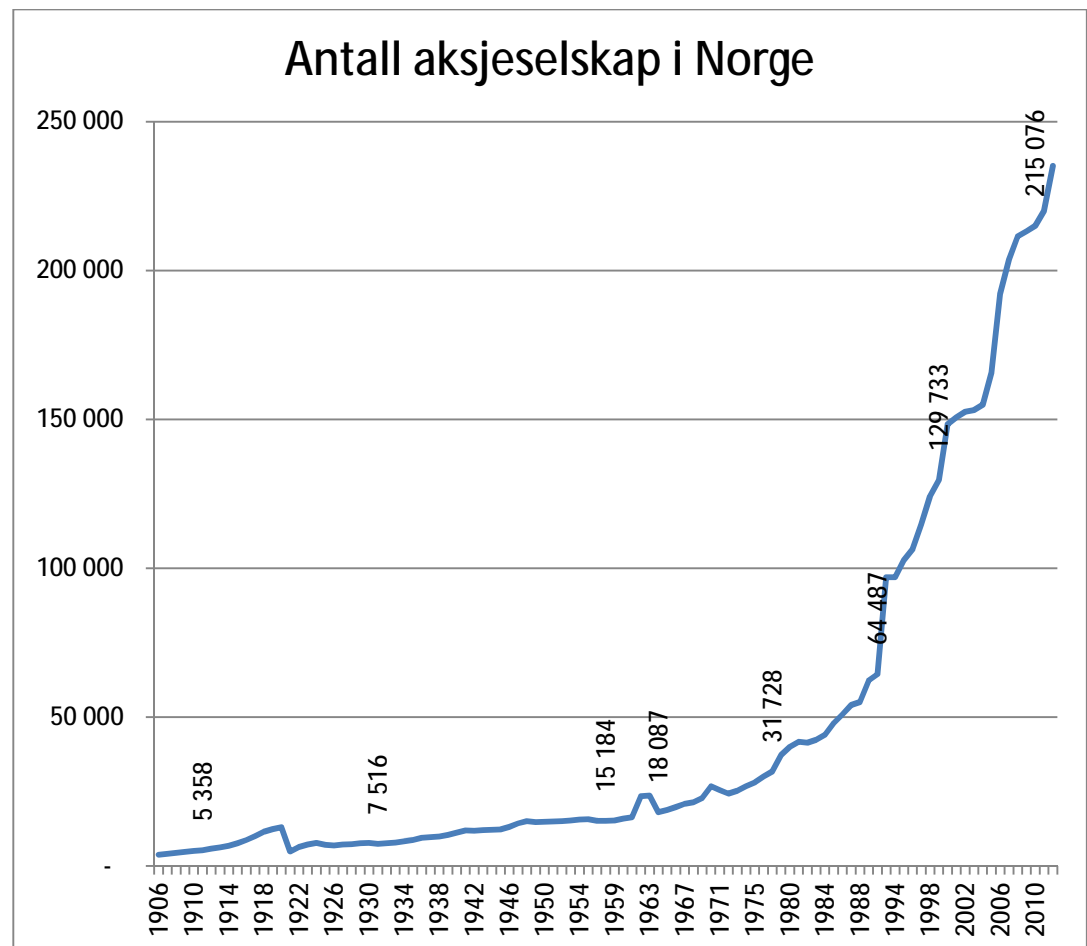
Endringen av de internasjonale standardene, og dermed også revisjonsberetningen, har hele tiden vært påvirket av forventningsgapet. Så hovedgrunnen til at revisjonsberetningen har blitt endret fra og med 1991 er forsøket på å forklare de forskjellige brukerne av regnskapet hva en revisor gjør og hva en revisjon innebærer. I tiden fremover ser det ut til at brukernes ønske om mer informasjon, og forsøket på å minske informasjonsgapet vil være den viktigste grunnen for endring av revisjonsberetningen.

Revisjonsberetningen begynte som et omfattende dokument, der visse deler av regnskapet ble omtalt ut ifra hva som var viktig i de forskjellige selskapene. Etter denne første versjonen hadde beretningen i lang tid en kort og generell form, før lengden igjen økte som følge av omtalen av hva en revisor gjør. Med den mulige fremtidige endringen av ISA 701, og omtalen av fokuspunktene for revisjonen, har man igjen beveget seg tilbake mot mer selskapsspesifikk informasjon, og den første versjonen av revisjonsberetningen.

3.3 Grafiske fremstillinger

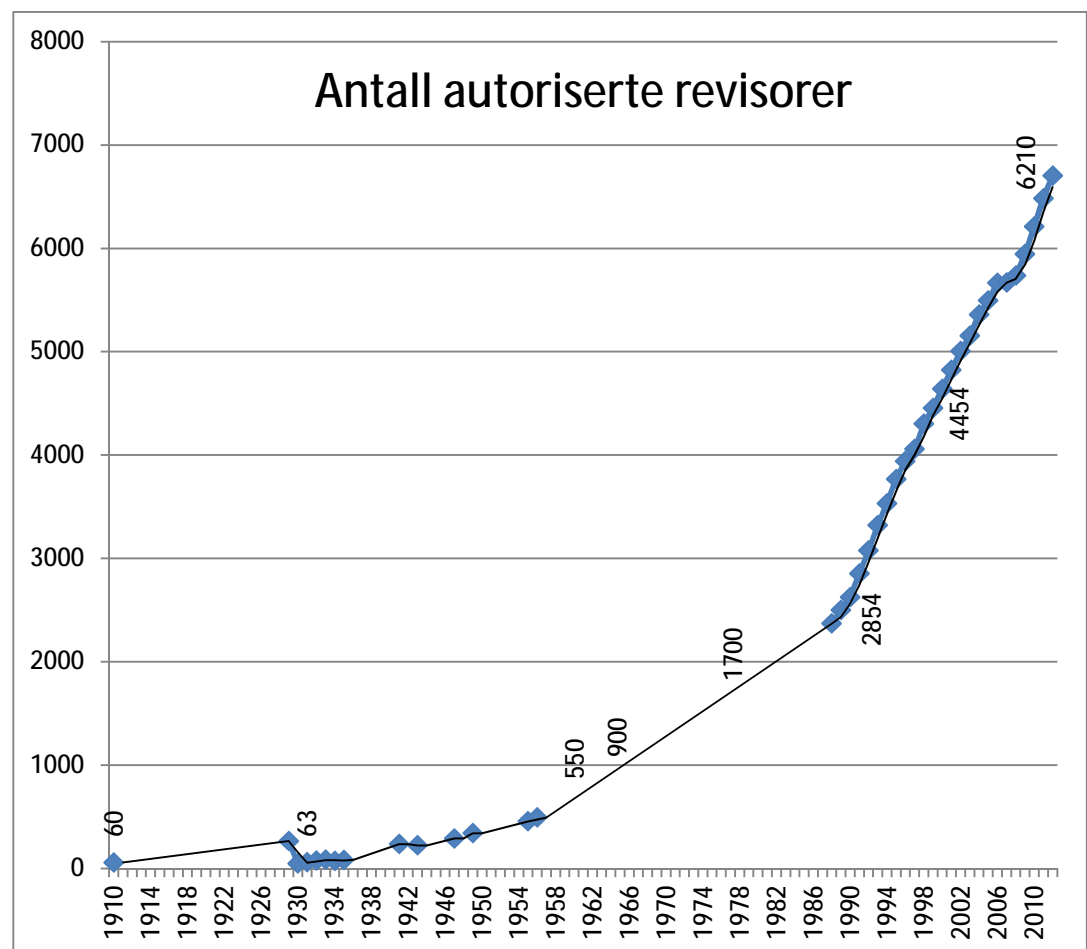
3.3.1 Oversikt antall aksjeselskap i Norge

Å få en oversikt over antall aksjeselskap var ikke så enkelt, og tallene som fremkommer i figuren under må tas med en klype salt. Enhetsregisteret ble opprettet i 1995, og Statistisk Sentralbyrå (SSB) har på grunnlag av dette veldokumenterte tall fra 1993 og oppover. Fra 2000 har Brønnøysundregistrene oppgitt antallet i sin årsmelding. For å finne antall fra tidligere tider har jeg gjennomgått Statistisk Årbok utgitt av SSB fra 1908 og frem til 1997. Ettersom rapporteringsformatet har endret seg en del i denne perioden er ikke tallene helt sammenlignbare, men det gir et visst bilde på utviklingen. Se for øvrig vedlegg 5.13 for datagrunnlaget som ligger til grunn for figuren.



3.3.2 Oversikt antall autoriserte revisorer i Norge

Å finne en oversikt over dette antallet var heller ikke så lett, og også her må man ta noen av tallene med en klype salt. Autorisasjon av revisorer kan, som nevnt i oppgaven, deles i tre perioder. Den første er børsautorisasjon fra 1910 til 1929, statsautorisasjon fra 1929 og to klasser av autorisasjon fra 1967 da den første registrerte revisor ble autorisert. De børsautoriserte revisorer beholdt sin tittel og i perioden etter innføringen av statsautorisasjon var begge representert i markedet. Men ettersom ingen nye børsautorisasjoner ble utstedt og som følge av naturlig frafall og at de gjenværende eventuelt tok ut statsautorisasjon, forsvant denne gruppen etter hvert. Men jeg har ikke funnet en oversikt over hvor mange børsautoriserte revisorer som eksisterte samtidig med de statsautoriserte revisorer, så tallene fra 1930 gjelder bare sistnevnte gruppe. Jeg har heller ikke funnet noen tall fra slutten av 50-tallet til slutten av 80-tallet, så disse er en antagelse funnet ut i fra grafen på bakgrunn av et glidende gjennomsnitt. Se for øvrig vedlegg 5.14 for datagrunnlaget som ligger til grunn for figuren.



4 Referanselitteratur

- Administrasjonskomiteen. 1964. *Innst. O. VII (1963-1964) Innstilling fra administrasjonskomiteen om lov om revisjon og revisorer*. Oslo: Administrasjonskomiteen. Hentet 15.5.2013. <http://www.rettsdata.no>.
- Administrasjonskomiteen. 1977. *Innst. O. nr. 47 (1976-1977) Innstilling fra administrasjonskomiteen om lov om regnskapsplikt m.v. (regnskapsloven)*. Oslo: Administrasjonskomiteen. Hentet 15.7.2013. <http://www.rettsdata.no>
- Aksjelovkomiteen. 1949. *Motiver til aksjelovkomiteens foreløpige utkast til lov om aksjeselskaper*. Riksarkivet Oslo, Arkivenhet RA/S-3212/D/Dh/L0049/001.
- Aksjelovkomiteen. 1952. *Innstilling fra aksjelovkomiteen av 1947*. Riksarkivet Oslo, Arkivenhet RA/S-1625/1/D/L0013/0002
- Aksjelovutvalget. 1996. *NOU 1996: 3 Ny aksjelovgivning*. Oslo: Aksjelovutvalget. Hentet 15.5.2013. <http://www.rettsdata.no>.
- Altinn. 2013. «Stor økning i nye aksjeselskap. Mange velger bort revisjon.» Hentet 21.8.2013 <https://www.altinn.no/no/Starte-og-drive-bedrift/Nyheter/Stor-okning-i-nye-aksjeselskap--mange-velger-bort-revisjon/>
- American Institute of Certified Public Accountants, AICPA. 1988. *Statement on Auditing Standards 58: Reports on Audited Financial Statements*. USA: AICPA. Hentet 12.5.2013. <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038081.6635/1.pdf>
- Belinfante, E.V.F. 1954. «Revisjonsberetningen». *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 24. årgang, nr. 2 (1954):57-61.
- Bendixen, Trygve. 1948. «Om revisors plikt til i et aksjeselskap i sin årlige innberetning å uttale seg om regnskapet stemmer med gjeldende lov.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 18. årgang, nr. 7-8 (1948):201-16.
- Bredal, Dag. 2005. *Revisor, klient og samfunn. Revisorforeningens historie 1930-2005*. Oslo: DnR Forlaget.
- Brusdal, Ragnhild og Ivar Frønes. 2010. «Kapittel 14. Forbrukere og forbrukersamfunn.» i *Det norske samfunn*, 6. utgave, redigert av Ivar Frønes og Lise Kjølørød. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.

-
- Brønnøysundregistrene. 2000-2003. *Statistikk 2000 til 2003*. Hentet 15.5.2013.
<http://www.brreg.no/statistikk/>
- Brønnøysundregistrene. 2004-2012. *Årsmelding 2004 til 2012*. Hentet 15.5.2013. http://arsmelding.brreg.no/tidl_arsmeld/
- Den norske revisorforening. 1999-2013. *Revisors Håndbok fra 1999 til 2013*. Oslo: DnR Forlaget.
- Den norske revisorforening. 2010. «Clarityprosjektet». Hentet 28.7.2013.
<http://www.revisorforeningen.no/d9500243/Clarityprosjektet>
- Den norske revisorforening. 2012. «Rekordmange nye godkjente revisorer.» Hentet 15.5.2013.
<http://www.revisorforeningen.no/d9593316/rekordmange-nye-godkjente-revisorer>
- Departementet for handel og skipsfart. 1976. *Ot.prp. nr. 46 (1975-1976) Om lov om regnskapsplikt m.v. (regnskapsloven)*. Oslo: Departementet for handel og skipsfart. Hentet 15.7.2013. <http://www.rettsdata.no>
- Dybwad, Thomas J. 1920. *Revision. En teoretisk-praktisk fremstilling*. Kristiania(Oslo): H. Aschehoug & Co (W. Nygard)
- Eika, Torbjørn. 2008. «Det svinger i norsk økonomi.» *Samfunnsspeilet, Statistisk sentralbyrå*. Nr. 5-6 (2008). Hentet 5.8.2013.
<http://www.ssb.no/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/artikler-og-publikasjoner/det-svinger-i-norsk-okonomi>
- European Union. 2006. *Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*. Strasbourg: EU. Hentet 26.7.2013.
http://www.esma.europa.eu/system/files/dir_2006_43_EN.pdf
- Farstad, Nils. 2010. «ISA-ene i mange land.» *Revisjon og regnskap* 80. årgang, nr. 2 (2010):48-49.
- Finansdepartementet. 2008. NOU 2008: 12 Revisjonsplikten for små foretak. Oslo: Finansdepartementet. Hentet 15.5.2013.
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-12/5/5.html?id=521883>
- Finansdepartementet. 2010. *Prop. 51 L (2010-2011) Endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)*. Oslo: Finansdepartementet. Hentet 15.5.2013.
<http://www.rettsdata.no>

- Finansdepartementet. 2011. *Forskrift om endring i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer. Revisjonsberetningen på annet språk enn norsk*. Oslo: Finansdepartementet. Hentet 18.1.2013.
http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/lover_regler/forskrifter/2011/forskrift-30-november-2011-om-endring-i-html?id=664956
- Finansdepartementet. 2013. *Perspektivmeldingen 2013. Meld. St. 12 (2012-2013)*. Oslo: Finansdepartementet. Hentet 28.7.2013.
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/stmeld/2012-2013/meld-st-12-20122013/2/3.html?id=714067#>
- Finanskomiteen. 2004. *Innst. O. nr. 17 (2004-2005) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.)*. Oslo: Finansdepartementet. Hentet 25.7.2013. <http://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2004-2005/inno-200405-017/>
- Finans- og tolldepartementet. 1998. *Ot.prp. nr. 75 (1997-1998) Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven)*. Oslo: Finans- og tolldepartementet. Hentet 15.5.2013. <http://www.rettsdata.no>
- Finanstilsynet. 1988-2012. *Årsmeldinger 1988 til 2012*. Oslo: Finanstilsynet (tidl. Kredittilsynet). Hentet 20.08.2013.
<http://www.finanstilsynet.no/no/Venstremeny/Om-Finanstilsynet/Publikasjoner/Arsmelding/>
- Flury, Herman. 1945. «Revisjonsberetningen». *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 15. årgang, nr. 1 (1945):1-2.
- Glomstein, Asbjørn. 1955. «Omkring et 25-års jubileum.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 25. årgang, nr. 6 (1955):179-89.
- Gulden, Bror Petter. 2005. *Revisjon. Teori og Metode*. 4. utgave, 3. opplag. Oslo: J. W. Cappelens Forlag.
- Gulden, Bror Petter. 2011. *Den eksterne revisor*. 7. utgave. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Haga, Jan Egil. 1991. «Ny anbefaling vedrørende form og innhold i revisors beretning.» *Revisjon og regnskap* 61. årgang, nr. 7 (1991):274-77.

-
- Handelsdepartementet. 1931. *Regler om revisors plikter under utøvelse av revisjonsvirksomhet i aktieselskaper (med undtagelse av aktiebanker) og kommandittaktieselskaper*. Oslo: Handelsdepartementet. Riksarkivet Oslo, Arkiv S-1383, serie DA – sakarkiv eske 372.
- Handelsdepartementet. 1958. *Regler om revisjon i aksjeselskaper og kommandittaksjeselskaper av 10.12.1958*. Oslo: Handelsdepartementet.
- Handelsdepartementet. 1964. *Regler om revisjon og revisorer i aksjeselskaper og kommandittaksjeselskaper av 08.12.1964*. Oslo: Handelsdepartementet. Gjengitt i *Revisors Håndbok 1973*.
- Hanssen, Einar. 1910. *Lov om aktieselskaper og kommandittaktieselskaper av 19. juli 1910. Utgit med anmerkninger og henvisninger av Einar Hanssen (Bureauchef i justisdepartementet)*. Kristiania(Oslo): J. W. Cappelens Forlag.
- Harr, Johan C.C. 1963. «Amerikanske revisjonsmetoder. Spredte betraktninger om den amerikanske praktiserende revisor og amerikansk revisjonsvesen.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 33. årgang, nr. 3 (1963):79-99.
- Ildal, Olav. 1955. «Norges statsautoriserte revisorerers forening.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 25. årgang, nr. 6 (1955): 167-179.
- Ildal, Olav Chr. 1962. «Er den nye revisjonsberetning til generalforsamlingen i aksjeselskaper tilfredsstillende?» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 32. årgang, nr. 6 (1962):155-63.
- International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB. 2009. *Basis for conclusions: ISA 700 (redrafted), Forming an opinion and reporting on financial statements*. Hentet 25.7.2013.
<http://www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources?page1>
- International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB. 2011. *Consultation paper. Enhancing the value of auditor reporting: Exploring options for change*. Hentet 25.7.2013.
<http://www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources?page1>
- International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB. 2013. *Exposure draft. Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised international standards on auditing (ISAs)*. Hentet

-
- 25.7.2013. <http://www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources?page1>
- International Federation of Accountants, IFAC. 2013. *Auditor reporting – The IAASB's #1 priority*. Hentet 26.7.2013. <http://www.ifac.org/auditing-assurance/auditor-reporting-iaasbs-1-priority>
- Justis- og politidepartementet. 1957. *Ot.prp. nr. 4 (1957) Om lov om aksjeselskaper m.v.* Oslo: Justis- og politidepartementet. Riksarkivet Oslo, Arkivenhet RA/S-3212/D/Dh/L0046/0001
- Justis- og politidepartementet. 1974. *Ot.prp. nr. 19 (1974-1975) Om lov om aksjeselskaper*. Oslo: Justis- og politidepartementet. Hentet 15.5.2013. <http://www.rettsdata.no>
- Justiskomiteen. 1976. *Innst. O. nr. 50 (1975-1976) Innstilling fra justiskomiteen om lov om aksjeselskaper*. Oslo: Justiskomiteen. Hentet 15.5.2013. <http://www.rettsdata.no>
- Kielland, J. v. T. 1933. «Revisjonspåtegning på aktieselskapers regnskaper.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 3. årgang, nr. 7 (1933):194-198.
- Kjelløkken, Roger. 2012. «Revisjonsberetninger – noen erfaringer.» *Revisjon og regnskap* 82. årgang, nr. 1 (2012):46-52.
- Knudsen, Olav Fagelund. 2012. «EØS-avtalen». *Store norske leksikon*. Hentet 22.7.2013. <http://snl.no/E%C3%98S-avtalen>
- Krogh, Hilde L. 1991. «Den nye revisjonsberetningen. *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 61. årgang, nr. 8 (1991):317.
- Krogh, Hilde L. 1993. «Dagens revisjonsberetning – god nok kommunikasjon fra revisor til bruker?» *Regnskap og revisjon* 63. årgang, nr. 4 (1993):193-94.
- Kvaal, Erlend. 2012. Metodeforelesning 1 og 2 ved BI Oslo.
- Lie, Einar. 2012. *Norsk økonomisk politikk etter 1905*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Lov om akkordforhandling 06.05.1899 nr. 1.
- Lov om aktieselskaper og kommandittaktieselskaper 19.07.1910 nr. 1.
- Lov om aksjeselskaper 06.07.1957 nr. 4.
- Lov om aksjeselskaper 04.06.1976 nr. 4.
- Lov om aksjeselskaper 13.06.1997 nr. 44.
- Lov om allmennaksjeselskaper 13.06.1997 nr. 45.

-
- Lov om concurs og concursboers behandling 06.06.1863.
- Lov om handelsnæring 08.03.1935.
- Lov om regnskapsplikt m.v. 13.05.1977 nr. 35.
- Lov om revisjon og revisorer 14.03.1964 nr. 2
- Lov om revisjon og revisorer 15.01.1999 nr. 2.
- Lov om skatt av formue og inntekt 18.08.1911 nr. 8.
- Lov om statsautoriserte revisorer 22.02.1929 nr. 6.
- Lov om årsregnskap m.v. 17.07.1998 nr. 56.
- Mardal, Magnus A. 2013. «Norges historie fra 1815 til 1905.» *Store norske leksikon*. Hentet 2.4.2013.
http://snl.no/Norges_historie_fra_1815_til_1905
- Marthinussen, Hans Fredrik (lagmann). 1970. Innstilling om lov om aksjeselskaper. Hentet 15.5.2013. <http://www.rettsdata.no>
- Norges Bank Investment Management. 2012. *Årsrapport 2012*. Hentet 12.7.2013. <http://www.nbim.no/no/media-og-publikasjoner/rapporter/2012/arsrapport-2012/>
- Norges statsautoriserte revisorerers forening, NSRF. 1934. «De nye statsautoriserte revisorer.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 4. årgang, nr. 1 (1934):32.
- Norges statsautoriserte revisorerers forening, NSRF. 1936. «De nye statsautoriserte revisorer.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 6. årgang, nr. 1 (1936):34.
- Norges statsautoriserte revisorerers forening, NSRF. 1943. «Revisors påtegning på aksjeselskapers regnskaper.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 13. årgang, nr. 7 (1943):177-183.
- Norges statsautoriserte revisorerers forening, NSRF. 1950. *Brev til aksjelovkomiteen, datert 26. oktober 1950*. Riksarkivet Oslo, Arkivenhet RA/S-3212/D/Dh/L0049/001.
- Norges statsautoriserte revisorerers forening, NSRF. 1958. «Lov om revisjon og revisorer.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 28. årgang, nr. 1 (1958):1-19.
- Norges statsautoriserte revisorerers servicekontor, NSRS. 1973-1998. *Revisors Håndbok 1973, 1978, 1980 og 1985 til 1998*. Oslo: NSRS.
- Olsen, Erik. 2000. «RS 700 Revisjonsberetningen.» *Revisjon og regnskap* 70. årgang, nr. 2 (2000):50-56.

-
- Periscopus AS. 1974. *Årsoppgjør med revisjonsberetning 1974*. Tilsendt fra selskapet.
- Redaksjonen. 1981. «Påtegningen – post mortem.» *Revisjon og regnskap* 51. årgang, nr. 7 (1981):263.
- Regjeringen. 2000. *Handelshøyskolen BI får godkjent høgre revisorstudium*. Hentet 22.7.2013.
http://www.regjeringen.no/nb/dokumentarkiv/Regjeringen-Bondevik-I/kuf/nyheter-og-pressemeldinger/2000/handelshoyskolen_bi_far_godkjent4fg.html?id=243751
- Regjeringen. 2011. Høringsnotat om adgangen for revisor til å avgi revisjonsberetning på annet språk enn norsk. Hentet 21.1.2013.
<http://www.regjeringen.no/upload/FIN/fma/horingsnotat/11-1790-PCB.pdf>
- Regnskapslovutvalget. 1995. *NOU 1995: 30 Ny regnskapslov*. Oslo: Regnskapslovutvalget. Hentet 17.7.2013. <http://www.rechtsdata.no>
- Revisorbevillinger 1937-1944. Riksarkivet Oslo, Arkivenhet RA/S-1625/1/D/L0014.
- Revisorlovkomiteen av 1953. 1956. *Innstilling revisjon 1953*. Oslo: Revisorlovkomiteen. Hentet 12.5.2013. <http://www.rechtsdata.no>
- Revisorlovkomiteen av 1953. 1963. *Ot. Prp. Nr. 41 (1962-1963) Om lov om revisjon og revisorer*. Oslo: Revisorlovkomiteen. Hentet 12.5.2013.
<http://www.rechtsdata.no>
- Revisorutvalget. 1997. *NOU 1997: 9. Om revisjon og revisorer*. Oslo: Revisorutvalget. Hentet 12.5.2013. <http://www.rechtsdata.no>
- Schiefloe, Per Morten. 2010. «Kapittel 1. Oljelandet.» i *Det norske samfunn*, 6. utgave, redigert av Ivar Frøsnes og Lise Kjølørød. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.
- Sejersted, Francis. 2013. «1814: Det selvstendige Norges fødsel.» *Store norske leksikon*. Hentet 11.7.2013.
http://snl.no/1814/Det_selvstendige_norges_f%C3%B8dsel
- Skodvin, Magne. 2013. «Norge under den andre verdenskrig (1939-1945).» *Store norske leksikon*. Hentet 2.4.2013.
[http://snl.no/Norge_under_den_andre_verdenskrig_\(1939-1945\)](http://snl.no/Norge_under_den_andre_verdenskrig_(1939-1945))

-
- Sommerschild, Christian. 1941a. «Yrkesrevisjonens historie i Norge.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 11. årgang, nr. 4 (1941):91-114.
- Sommerschild, Christian. 1941b. «Yrkesrevisjonens historie i Norge.» *Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen* 11. årgang, nr. 5 (1941):141-157.
- Statistisk Sentralbyrå. 1906-1997. *Statistisk Årbok fra 1906 til 1997*. Hentet 27.6.2013. <http://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/statistisk-aarbok>
- Statistisk Sentralbyrå. 1993-1997. *Tabell 3 Nøkkeltall for aksjeselskap*. Hentet 27.6.2013. <https://www.ssb.no/a/kortnavn/regnaksje/tab-1999-10-29-03.html>
- Statistisk Sentralbyrå. 1998. Regnskapsstatistikk 1998. Aksjeselskaper. Hentet 27.6.2013. http://www.ssb.no/a/publikasjoner/pdf/nos_c620/nos_c620.pdf
- Statistisk Sentralbyrå. 1999. Regnskapsstatistikk 1999. Aksjeselskaper. Hentet 27.6.2013. http://www.ssb.no/a/publikasjoner/pdf/nos_c733/nos_c733.pdf
- Statistisk Sentralbyrå. 2009. *Dette er Norge. Hva tallene forteller*. Hentet 25.5.2013. <http://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/dette-er-norge>
- Steigum, Erling. 2010. «Norsk økonomi etter 1980 – fra krise til suksess.» *Working paper series 4/10: Centre for Monetary Economics/BI*. Hentet 22.7.2013. <http://www.bi.edu/cme/working%paper/wp%2010%204.pdf>
- Tvedt, Knut Are. 2013a. «Norges historie fra 1905 til 1939.» *Store norske leksikon*. Hentet 2.4.2013. http://snl.no/Norges_historie_fra_1905_til_1939
- Tvedt, Knut Are. 2013b. «Norges historie – fra 1945 til 1970-årene.» *Store norske leksikon*. Hentet 2.4.2013. http://snl.no/Norges_historie/fra_1945_til_1970-%C3%A5rene
- Tvedt, Knut Are. 2013c. «Norges historie etter 1980.» *Store norske leksikon*. Hentet 2.3.2013. http://snl.no/Norges_historie_etter_1980
- Wikipedia. 2013a. *Robert Hiester Montgomery*. Hentet 19.6.2013. http://en.wikipedia.org/wiki/Robert_Hiester_Montgomery

Wikipedia. 2013b. Sarbanes-Oxley Act. Hentet 19.7.2013.

http://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes%E2%80%93Oxley_Act

5 Vedlegg

5.1 Attestasjoner hentet fra regnskapene til Aktieselskapet Arendals Fossekompani

1911:

Revidert og fundet overensstemmende med Bøgene

Signatur

1920:

Regnskapet er revidert og fundet overensstemmende med bøkene.

Signatur (Revisor)

1930:

Regnskapet er revidert og funnet overensstemmende med bøkene.

Signatur (Revisor)

1940:

Regnskapet er revidert og funnet overensstemmende med bøkene. Beretning er avgitt i henhold til regler fastsatt av Handelsdepartementet 24. januar 1931.

Signatur (Revisor)

1950:

Regnskapet er revidert og funnet overensstemmende med bøkene. Innberetning fra revisor vil bli fremlagt på generalforsamlingen.

Signatur (Statsautorisert revisor)

1960:

Revidert. Revisjonsberetning avgitt (dato).

Signatur (Statsautorisert revisor)

1970:

Revidert. Revisjonsberetning avgitt (dato).

Signatur (Statsautorisert revisor)

5.2 Revisjonsberetning 1911-1930**REVISJONSBERETNING FOR 1911-1930**

¹Til generalforsamlingen i A.B.C. A/S

Vi har revidert A.B.C. A/S regnskaper for det aar der endte 31. december 19XX.

Vi forvissat os om rigtigheden av kassebeholdningen, beholdningene av raamaterialer og varer, fabrikata under arbeide og færdige fabrikata og de øvrige skiftende aktiva pr. 31. december 19XX.

Raamaterialene og varebeholdningene, saavel paa lager som under arbeide, blev værdsatt til indkjøpspris, undtagen i tilfælde hvor markedsprisen den 31. december 19XX var mindre end indkjøpsprisen, i hvilke tilfælde beholdningene blev sat ned til markedsprisen. Tilstrækkelige avskrivninger har fundet sted for sandsynlige tap paa vekslar og utestaaende fordringer.

Vi har gennemgaaet stigningene på kapitalkonti, og finder at de repræsenterer virkelig værdiforøkelse av selskapets eiendomme. Rigelige avskrivninger har fundet sted paa selskapets anlæg og maskiner. Alle kjendte forpligtelser er medtat i regnskapene.

Vi bevidner herved at den hermed følgende statusoppgave og gevinst og taps konto efter vor mening korrekt gjengir selskapets økonomiske stilling den 31. december 19XX og dets forretninger i det aar som endte med denne dato.

(sign) X.Y.Z.

Autoriserte offentlige revisorer

¹ På denne tiden var det veldig uvanlig med revisjonsberetninger i Norge. Denne utformingen er hentet fra Dybwads bok om revisjon fra 1920, der han gjengir Montgomerys form for innberetning som i følge sistnevnte «brukes meget av ledende revisorer.» Montgomery utga i 1912 «Auditing: Theory and Practice» som var den første boken om revisjon utgitt i USA. Han var også med å stifte det som i dag er PWC. (Wikipedia 2013a)

5.3 Revisjonsberetning 1931-1957

¹REVISJONSBERETNING FOR 1931-1957

Jeg har fått meg forelagt alle begjærte dokumenter og er blitt meddelt alle begjærte opplysninger.

Alle antegnelser i revisjonsprotokollen er blitt tilfredsstillende besvart.

De utregninger som ligger til grunn for regnskapsførselen og regnskapsavslutningen er blitt kontrollert av revisjonen (angivelse av i hvilken utstrekning).

Jeg finner at det foreliggende avsluttede regnskap er fullstendig, tilstrekkelig spesifisert, stemmer med gjeldende lov og selskapets bøker og vedtekter og gir et riktig uttrykk for selskapets stilling og resultatet av driften i vedkommende tidsrom.

Tilstedeværelsen av kassebeholdning, tilgodehavende i bank og verdipapirbeholdning er kontrollert pr. dato.

Jeg har intet å bemerke til de kurser hvoretter beholdningen av verdipapirer og beholdningene eller tilgodehavender i fremmed valuta er omregnet i status.

De i status oppførte beholdninger av varer, maskiner og inventar er blitt kontrollert (angivelse av i hvilken utstrekning).

Angivelse dersom noen av selskapets aktiver er stillet som sikkerhet for noen fordring uten at dette fremkommer av status.

Alle kjente forpliktelser er oppført i status.

Jeg kjenner ellers ikke til forhold som jeg mener er av betydning ved bedømmelsen av regnskapet og avgjørelsen av spørsmålet om å tilstå ansvarsfrihet (decharge).

Jeg finner å kunne tilråde godkjennelse av regnskapet og tilståelse av ansvarsfrihet (decharge).

Dato, underskrift

¹ Innholdet i denne revisjonsberetningen er hentet fra «Regler om revisors plikter under utøvelse av revisjonsvirksomhet i aktieselskaper (med undtagelse av aktiebanker) og kommandittaktieselskaper» Fastsatt av Handelsdepartementet 24. januar 1931. Det er ikke gitt noen mal for hvordan beretningen skal se ut, men det er ramset opp 11 punkter som spesifiserer hva revisor skal uttale seg om. Denne eksempelberetningen er derfor basert på disse 11 punktene.

5.4 Revisjonsberetning 1958-1963

Til generalforsamlingen i

A/S N.N.

¹Revisjonsberetning 1958 – 1963

Jeg har revidert den løpende bokførsel i A/S N.N. i overensstemmelse med lov om aksjeselskaper av 6/7 1957 og Handelsdepartementets regler av 10/12 1958.

Selskapets regnskaper er ført og avsluttet i overensstemmelse med grunnsetningene for ordentlig regnskapsførsel, og årsregnskapet sammen med styrets årsberetning av (dato) gir et uttrykk for selskapets stilling og for resultatet av driften i regnskapsåret, som stemmer med forsiktig og god forretningsskikk.

Jeg kjenner ellers ikke til noe som etter min mening har betydning ved bedømmelsen herav og finner å kunne tilrå at det fremlagte årsregnskap, datert (dato) fastsettes som selskapets regnskap.

Sted, dato

Underskrift

¹ Norm for minstekrav til revisjonsberetning laget av NSRF, inntatt i sirkulære nr. 18 for 1958/59, datert 30. desember 1958. Hentet fra Tidsskrift for Revisjon og Regnskapsvesen nr. 6, oktober 1962.

5.5 Revisjonsberetning 1964-1976

Til generalforsamlingen i
ABC AS

¹Revisjonsberetning for 1964 – 1976

Jeg har revidert regnskapet for 19XX for ABC AS i overensstemmelse med gjeldende regler om revisjon og god revisjonsskikk.

Regnskapet er ført og avsluttet² i overensstemmelse med grunnsetningene for ordentlig regnskapsførel. Årsregnskapet utvisende et overskudd til disponering (underskudd til dekning) stort kr. XXX,-, sammen med styrets beretning datert (dato), gir et uttrykk for selskapets stilling og for resultatet av driften som stemmer med god og forsiktig forretningskikk.³

Jeg kjenner ellers ikke til noe som etter min mening har betydning for bedømmelsen av selskapets årsoppgjør for 19XX, og finner å kunne tilrå at det fremlagte regnskap datert (dato) fastsettes som selskapets regnskap.

Sted, dato

Underskrift

¹ Ingen mal for revisjonsberetningen i Revisor Håndbok 1973, kun en opprømsing av hva som skal være med i «Regler om revisjon og revisorer» § 11, fastsatt av Handelsdepartementet 8. desember 1964. Ikke fått tak i Revisors Håndbok 1966 eller 1969, men antar at det heller ikke her var noen mal. Teksten er i stedet hentet fra avgitt revisjonsberetning for Periscopus AS fra 1974. Bygget opp på samme måte som anvist i norm for minstekrav til revisjonsberetning laget av NSRF 30. desember 1958.

² «og avsluttet» sto ikke i Periscopus AS sin revisjonsberetning for 1974, men er lagt til i eksempelet ettersom det står i den nevnte § 11.

³ I Periscopus AS sin revisjonsberetning fra 1974 er følgende setning tatt bort ettersom dette punktet ikke er omtalt i § 11 nevnt over: «Kassabeholdningen er ikke ettertellet av meg, idet den beror under styreformannens/hovedaksjonærens personlige ansvar og kontroll.»

5.6 Revisjonsberetning 1977-1990

Til generalforsamlingen i

ABC AS

¹REVISJONSBERETNING FOR 1977 - 1990

Jeg har utført revisjonen for regnskapsåret 19XX i henhold til god revisjonsskikk.

Årsoppgjøret er avgitt i samsvar med aksjelovens bestemmelser, og gir etter min mening et uttrykk for selskapets årsresultat og stilling som stemmer med god regnskapsskikk.

Styrets forslag til anvendelse av overskuddet (dekning av underskuddet), kr. xxx,-, tilfredsstiller de krav som aksjeloven stiller.

Det fremlagte resultatregnskap og balansen kan fastsettes som selskapets regnskap for 19XX.

Sted, dato

Underskrift

¹ Eksempel på revisjonsberetning fra NSRF er i denne perioden ikke endret på noe vis. Standard revisjonsberetning hentet fra Revisor Håndbok fra 1978 til 1991.

5.7 Revisjonsberetning 1991-1998

Til generalforsamlingen i

XYZ AS

REVISJONSBERETNING FOR 1991-1998

Vi har revidert årsoppgjøret for XYZ AS for 199X, ¹som viser et årsoverskudd/ underskudd på kr. XXX,-. Årsoppgjøret, som består av årsberetning, resultatregnskap, balanse, (finansieringsanalyse) og noter er avgitt av selskapets styre (og daglig leder/administrerende direktør).

Vår oppgave er å granske selskapets årsoppgjør, regnskaper og behandlingen av dets anliggender for øvrig.

Vi har utført revisjonen i henhold til gjeldende lover, forskrifter og god revisjonsskikk. Vi har gjennomført de revisjonshandlinger som vi har ansett nødvendige for å bekrefte at årsoppgjøret ikke inneholder vesentlige feil eller mangler. ²Vi har kontrollert utvalgte deler av grunnlagsmaterialet som underbygger regnskapspostene og vurdert de benyttede regnskapsprinsipper, de skjønnsmessige vurderinger som er foretatt av ledelsen, samt innhold og presentasjon av årsoppgjøret. I den grad det følger av god revisjonsskikk har vi gjennomgått selskapets formuesforvaltning og interne kontroll.

Styrets forslag til disponering av årsoverskuddet (dekning av årsunderskuddet) (og egenkapitaloverføringer) tilfredsstillende de krav aksjeloven stiller.

Etter vår mening ³er årsoppgjøret gjort opp i samsvar med aksjelovens bestemmelser og gir et forsvarlig uttrykk for selskapets økonomiske stilling pr. 31.12.199X og for resultatet av virksomheten i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk.

Sted, dato

Underskrift

¹ «som viser et årsoverskudd/underskudd på kr. xxx,-» lagt til fra regnskapsåret 1993 (RH 1994).

² I 1991 og 1992 begynte denne setningen med «I samsvar med god revisjonsskikk har vi...» (RH 1992 og 1993)

³ Fra regnskapsåret 1993 ble siste paragraf endret fra: «Etter vår mening er årsoppgjøret som viser et årsoverskudd/underskudd på kr. xxx gjort opp i samsvar med aksjelovens bestemmelser og god regnskapsskikk.» (RH 1994) (Standard revisjonsberetning hentet fra Revisors Håndbok fra 1992 til 1999.)

5.8 Revisjonsberetning iht SAS 58**¹Independent Auditor's Report (from 1989)**

We have audited the accompanying balance sheet of X Company as of December 31, 19XX, and the related statements of income, retained earnings, and cash flows for the year then ended. These financial statements are the responsibility of the Company's management. Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit.

We conducted our audit in accordance with generally accepted auditing standards. Those 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. We believe that our audit provides a reasonable basis for our opinion.

In our opinion, the financial statements referred to above present fairly, in all material respects, the financial position of X Company as of [at] December 31, 19XX, and the results of its operations and its cash flows for the year then ended in conformity with generally accepted accounting principles.

[Signature]

[Date]

¹ Standard revisjonsberetning i USA fra 1989; Statement on Auditing Standards 58, Issued by the Auditing Standards Board, American Institute of Certified Public Accountants, April 1988.

5.9 Revisjonsberetning 1999-2009

Til generalforsamlingen i ABC AS

REVISJONSBERETNING FOR 1999-2009

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS for regnskapsåret XXXX, som viser et overskudd/underskudd på kr. XXX,-. Vi har også revidert opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av underskuddet. Årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, (kontantstrømoppstilling), (oppstilling over endringer i egenkapitalen)¹ og noteopplysninger. Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet.² 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 revisorloven og god revisjonsskikk i Norge³, herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening⁴. God revisjonsskikk/Revisjonsstandardene⁵ 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 uttrykk for selskapets økonomiske stilling pr. 31.12.XXXX og for resultatet (og kontantstrømmene) i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk i Norge (eller International Accounting Standards)⁶/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU⁷
- ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god regnskapsskikk i Norge
- opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, 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, dato

Revisors underskrift og tittel

¹(oppstilling over endringer i egenkapitalen)- lagt til fra regnskapsåret 2005 (RH 2006)

²Regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Reporting Standards som fastsatt av EU er anvendt ved utarbeidelsen av regnskapet – lagt til fra regnskapsåret 2005 (RH 2006)

³i Norge – lagt til fra regnskapsåret 2001 (RH 2002)

⁴ herunder revisjonsstandarder vedtatt av Den norske Revisorforening – lagt til fra regnskapsåret 2005 (RH 2006)

⁵God revisjonsskikk erstattet av Revisjonsstandardene – fra regnskapsåret 2005 (RH 2006)

⁶(eller International Accounting Standards) – lagt til fra regnskapsåret 2001 (RH 2002)

⁷(eller International Accounting Standards) erstattet av International Financial Reporting Standards som fast satt av EU – fra regnskapsåret 2006 (RH 2007)

(Standard revisjonsberetning hentet fra Revisors Håndbok fra 2000 til 2010)

5.10 Revisjonsberetning 2010-2012

Til generalforsamlingen i ABC AS

REVISORS BERETNING FOR 2010 - 2012

Uttalelse om årsregnskapet

Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS som viser et overskudd/underskudd på kr xxx. Årsregnskapet består av balanse per 31. desember 20XX, resultatregnskap, (oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling) for regnskapsåret avsluttet per denne datoen, og en beskrivelse av vesentlige anvendte regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger.¹

Styret og daglig leders ansvar for årsregnskapet

Styret og daglig leder er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet og for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Accounting Standards som fastsatt av EU, og for slik intern kontroll som styret og daglig leder finner nødvendig for å muliggjøre utarbeidelsen av et årsregnskap som ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil.

Revisors oppgaver og plikter

Vår oppgave er å gi uttrykk for en mening om dette årsregnskapet på bakgrunn av vår revisjon. Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk i Norge, herunder International Standards on Auditing. Revisjonsstandardene krever at vi etterlever etiske krav og planlegger og gjennomfører revisjonen for å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

En revisjon innebærer utførelse av handlinger for å innhente revisjonsbevis for beløpene og opplysningene i årsregnskapet. De valgte handlingene avhenger av revisors skjønn, herunder vurderingen av risikoene for at årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil. Ved en slik risikovurdering tar revisor hensyn til den interne kontrollen som er relevant for selskapets utarbeidelse av et årsregnskap som gir et rettviseende bilde. Formålet er å utforme revisjonshandlinger som er hensiktsmessige etter omstendighetene, men ikke for å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av selskapets interne kontroll. En revisjon omfatter også en vurdering av om de anvendte regnskapsprinsippene er hensiktsmessige og om regnskapsestimatene utarbeidet av ledelsen er rimelige, samt en vurdering av den samlede presentasjonen av årsregnskapet.

Etter vår oppfatning er innhentet revisjonsbevis tilstrekkelig og hensiktsmessig som grunnlag for vår konklusjon.

Konklusjon

Etter vår mening er årsregnskapet avgitt i samsvar med lov og forskrifter og gir et rettviseende bilde av den finansielle stillingen til ABC AS per 31. desember 20XX, og av selskapets² resultater, (og kontantstrømmer) for regnskapsåret som ble avsluttet per denne datoen i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge/International Financial Reporting Standards som fastsatt av EU.

¹I 2010 var rekkefølgen annerledes: Vi har revidert årsregnskapet for ABC AS, som består av balanse per 31. desember 20XX, resultatregnskap som viser et overskudd/underskudd på kr xxx, (oppstilling over endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling) for regnskapsåret avsluttet per denne datoen, og en beskrivelse av vesentlige anvendte regnskapsprinsipper og andre noteopplysninger.

²selskapets – lagt til fra regnskapsåret 2012

(Standard revisjonsberetning hentet fra Revisors Håndbok fra 2011 til 2013)

Uttalelse om øvrige forhold***Konklusjon om årsberetningen***

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, mener vi at opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift (og forslaget til anvendelse av overskuddet/dekning av tap) er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Konklusjon om registrering og dokumentasjon

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, og kontrollhandlingene vi har funnet nødvendig i henhold til attestasjonsstandard ISAE 3000, mener vi at ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktig registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringskikk i Norge.

Sted, dato

Revisors underskrift og tittel

5.11 Revisjonsberetning 2016? (ISA 700)

PROPOSED ISA 700 (REVISED), FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS.

(Hentet fra IAASB Exposure draft. Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised international standards on auditing (ISAs) utgitt juni 2013)

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

To the Shareholders of ABC Company [or Other Appropriate Addressee]

Opinion

In our opinion, the accompanying financial statements present fairly, in all material respects, (or *give a true and fair view of*) the financial position of ABC Company (the Company) as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRSs).

We have audited the financial statements of the Company, which comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, and the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and notes to the financial statements, including a summary of significant accounting policies.

Basis for Opinion

We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing (ISAs). Our responsibilities under those standards are further described in the *Auditor's Responsibilities for the Audit of the Financial Statements* section of our report. We are independent of the Company within the meaning of [indicate relevant ethical requirements or applicable law or regulation] and have fulfilled our other responsibilities under those ethical requirements. We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion.

Going Concern

The Company's financial statements have been prepared using the going concern basis of accounting. The use of this basis of accounting is appropriate unless management either intends to liquidate the Company or to cease operations, or has no realistic alternative but to do so. As part of our audit of the financial statements, we have concluded that management's use of the going concern basis of accounting in the preparation of the Company's financial statements is appropriate.

Management has not identified a material uncertainty that may cast significant doubt on the entity's ability to continue as a going concern, and accordingly none is disclosed in the financial statements. Based on our audit of the financial statements, we also have not identified such a material uncertainty. However, neither management nor the auditor can guarantee the Company's ability to continue as a going concern.

Responsibilities of [Management¹ and Those Charged with Governance or other appropriate terms] for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with IFRSs,² and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error. [Those charged with governance] are responsible for overseeing the Company's financial reporting process.

¹ Or other terms that are appropriate in the context of the legal framework of the particular jurisdiction.

² Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with IFRSs, and for such..."

Auditor's Responsibilities for the Audit of the Financial Statements

The objectives of our audit are to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, and to issue an auditor's report that includes our opinion. Reasonable assurance is a high level of assurance, but is not a guarantee that an audit conducted in accordance with ISAs will always detect a material misstatement when it exists. Misstatements can arise from fraud or error and are considered material if, individually or in the aggregate, they could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of these financial statements.

A further description of the auditor's responsibilities for the audit of the financial statements that is part of this auditor's report is located at [Organization's] website at: [website link].

[Signature in the name of the audit firm, the personal name of the auditor, or both, as appropriate for the particular jurisdiction]

[Auditor Address]

[Date]

5.12 Revisjonsberetning 2016? (ISA 701)**PROPOSED INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 701 COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT**

(Hentet fra IAASB Exposure draft. Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised international standards on auditing (ISAs) utgitt juni 2013)

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

To the Shareholders of ABC Company [or Other Appropriate Addressee]

Report on the Audit of the Consolidated Financial Statements¹**Opinion**

In our opinion, the accompanying consolidated financial statements present fairly, in all material respects, *(or give a true and fair view of)* the consolidated financial position of ABC Company and its subsidiaries (the Group) as at December 31, 20X1, and *(of)* their consolidated financial performance and their consolidated cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRSs).

We have audited the consolidated financial statements of the Group, which comprise the consolidated statement of financial position as at December 31, 20X1, and the consolidated statement of comprehensive income, consolidated statement of changes in equity and consolidated statement of cash flows for the year then ended, and notes to the consolidated financial statements, including a summary of significant accounting policies.

Basis for Opinion

We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing (ISAs). Our responsibilities under those standards are further described in the *Auditor's Responsibilities for the Audit of the Consolidated Financial Statements* section of our report. We are independent of the Group within the meaning of *[indicate relevant ethical requirements or applicable law or regulation]* and have fulfilled our other responsibilities under those ethical requirements. We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion.

Key Audit Matters²

Key audit matters are those matters that, in our professional judgment, were of most significance in our audit of the consolidated financial statements. Key audit matters are selected from the matters communicated with *[those charged with governance]*, but are not intended to represent all matters that were discussed with them. Our audit procedures relating to these matters were designed in the context of our audit of the consolidated financial statements as a whole. Our opinion on the consolidated financial statements is not modified with respect to any of the key audit matters described below, and we do not express an opinion on these individual matters.

Goodwill

Under IFRSs, the Group is required to annually test the amount of goodwill for impairment. This annual impairment test was significant to our audit because the assessment process is complex and highly judgmental and is based on assumptions that are affected by expected future market or economic conditions, particularly those in *[Countries X and Y]*. As a result, our audit procedures

¹ The sub-title "Report on the audit of the Consolidated Financial Statements" is unnecessary in circumstances when the second sub-title "Report on Other Legal and Regulatory Requirements" is not applicable.

² The four specific topics and content presented below are purely for illustrative purposes. This section would be tailored to the facts and circumstances of the individual audit engagement and the entity. Accordingly, the IAASB has intentionally drafted these examples in a manner that illustrates that Key Audit Matters will vary in terms of the number and selection of topics addressed and the nature in which they may be described, and are intended to be consistent with the disclosures in the entity's consolidated financial statements.

included, among others, using a valuation expert to assist us in evaluating the assumptions and methodologies used by the Group, in particular those relating to the forecasted revenue growth and profit margins for *[name of business lines]*. We also focused on the adequacy of the Group's disclosures about those assumptions to which the outcome of the impairment test is most sensitive, that is, those that have the most significant effect on the determination of the recoverable amount of goodwill. The Group's disclosures about goodwill are included in Note 3, which specifically explains that small changes in the key assumptions used could give rise to an impairment of the goodwill balance in the future.

Valuation of Financial Instruments

The Group's disclosures about its structured financial instruments are included in Note 5. The Group's investments in structured financial instruments represent *[x%]* of the total amount of its financial instruments. Because the valuation of the Group's structured financial instruments is not based on quoted prices in active markets, there is significant measurement uncertainty involved in this valuation. As a result, the valuation of these instruments was significant to our audit. The Group has determined it is necessary to use an entity-developed model to value these instruments, due to their unique structure and terms. We challenged management's rationale for using an entity-developed model, and discussed this with *[those charged with governance]*, and we concluded the use of such a model was appropriate. Our audit procedures also included, among others, testing management's controls related to the development and calibration of the model and confirming that management had determined it was not necessary to make any adjustments to the output of the model to reflect the assumptions that marketplace participants would use in similar circumstances.

Acquisition of XYZ Business

As described in Note 2, in December 20X1, the Group completed the acquisition of XYZ Business. XYZ Business was a division of a large private company. As of December 31, 20X1, the Group has completed the initial acquisition accounting on a preliminary basis. The Group will finalize the initial acquisition accounting during 20X2, and the amounts recorded as of December 31, 20X1 could change. We focused on this transaction because it is material to the consolidated financial statements as a whole and the fact that values had not previously been assigned to the division as a standalone operation. In addition, determining the assumptions that underlie the initial acquisition accounting and the useful lives associated with the acquired intangible assets involves significant management judgment given the nature of the *[name of industry]*.

Revenue Recognition Relating to Long-Term Contracts

The terms and conditions of the Group's long-term contracts in its *[name of segment]* affect the revenue that the Group recognizes in a period, and the revenue from such contracts represents a material amount of the Group's total revenue. The process to measure the amount of revenue to recognize in the *[name of industry]*, including the determination of the appropriate timing of recognition, involves significant management judgment. We identified revenue recognition of long-term contracts as a significant risk requiring special audit consideration. This is because side-agreements may exist that effectively amend the original contracts, and such side agreements may be inadvertently unrecorded or deliberately concealed and therefore present a risk of material misstatement due to fraud. In addition to testing the controls the Group has put in place over its process to enter into and record long-term contracts and other audit procedures, we considered it necessary to confirm the terms of these contracts directly with customers and testing journal entries made by management related to revenue recognition. Based on the audit procedures performed, we did not find evidence of the existence of side agreements. The Group's disclosures about revenue recognition are included in the summary of significant accounting policies in Note 1, as well as Note 4.

Going Concern

The consolidated financial statements of the Group have been prepared using the going concern basis of accounting. The use of this basis of accounting is appropriate unless management either intends to liquidate the Group or to cease operations, or has no realistic alternative but to do so. As part of our audit of the consolidated financial statements, we have concluded that management's use of the going concern basis of accounting in the preparation of the Group's consolidated financial statements is appropriate.

Management has not identified a material uncertainty that may cast significant doubt on the Group's ability to continue as a going concern, and accordingly none is disclosed in the consolidated financial statements of the Group. Based on our audit of the consolidated financial statements of the Group, we also have not identified such a material uncertainty.

However, neither management nor the auditor can guarantee the Group's ability to continue as a going concern.

Other Information³**Responsibilities of [Management⁴ and Those Charged with Governance or other appropriate terms] for the Consolidated Financial Statements**

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these consolidated financial statements in accordance with IFRSs,⁵ and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of consolidated financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error. [Those charged with governance] are responsible for overseeing the Group's financial reporting process.

Auditor's Responsibilities for the Audit of the Consolidated Financial Statements

The objectives of our audit are to obtain reasonable assurance about whether the consolidated financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, and to issue an auditor's report that includes our opinion. Reasonable assurance is a high level of assurance, but is not a guarantee that an audit conducted in accordance with ISAs will always detect a material misstatement when it exists. Misstatements can arise from fraud or error and are considered material if, individually or in the aggregate, they could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of these consolidated financial statements.⁶

³ The illustrative wording for this section is subject to the IAASB's finalization of proposed ISA 720 (Revised). The content of this section may include, among other matters: (a) a description of the auditor's responsibilities with respect to other information; (b) identification of the document(s) available at the date of the auditor's report that contain the other information to which the auditor's responsibilities apply; (c) a statement addressing the outcome of the auditor's work on the other information; and (d) a statement that the auditor has not audited or reviewed the other information and, accordingly, does not express an audit opinion or a review conclusion on it.]

⁴ Throughout the illustrative auditor's reports in the Proposed ISAs, the term management may need to be replaced by another term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction. For example, those charged with governance, rather than management, may have these responsibilities.

⁵ Where management's responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: "Management is responsible for the preparation of consolidated financial statements that give a true and fair view in accordance with IFRSs, and for such ..."

⁶ The remaining material in this section can be located in an Appendix to the auditor's report (see paragraph 39 of proposed ISA 700 (Revised)). When law, regulation or national auditing standards expressly permits, reference can be made to a website of an appropriate authority that contains the description of the auditor's responsibilities, rather than including this material in the auditor's report (see paragraph 40 of proposed ISA 700 (Revised)).

As part of an audit in accordance with ISAs, we exercise professional judgment and maintain professional skepticism throughout the planning and performance of the audit. We also:

- ☞ ☞ Identify and assess the risks of material misstatement of the consolidated financial statements, whether due to fraud or error, design and perform audit procedures responsive to those risks, and obtain audit evidence that is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion. The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than for one resulting from error, as fraud may involve collusion, forgery, intentional omissions, misrepresentations, or the override of internal control.
- ☞ ☞ Obtain an understanding of internal control relevant to the audit in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control.⁷
- ☞ ☞ Evaluate the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates and related disclosures made by management.
- ☞ ☞ Evaluate the overall presentation, structure and content of the consolidated financial statements, including the disclosures, and whether the consolidated financial statements represent the underlying transactions and events in a manner that achieves fair presentation.
- ☞ ☞ Obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the financial information of the entities and business activities within the group to express an opinion on the consolidated financial statements. We are responsible for the direction, supervision and performance of the group audit. We remain solely responsible for our audit opinion.

We are required to communicate with *[those charged with governance]* regarding, among other matters, the planned scope and timing of the audit and significant audit findings, including any significant deficiencies in internal control that we identify during our audit.

We are also required to provide *[those charged with governance]* with a statement that we have complied with relevant ethical requirements regarding independence, and to communicate with them all relationships and other matters that may reasonably be thought to bear on our independence, and where applicable, related safeguards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements⁸

The engagement partner responsible for the audit resulting in this independent auditor's report is *[name]*.

[Signature in the name of the audit firm, the personal name of the auditor, or both, as appropriate for the particular jurisdiction]

[Auditor Address]

[Date]

⁷ This sentence would be modified, as appropriate, in circumstances when the auditor also has responsibility to issue an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the consolidated financial statements.

⁸ The form and content of this section of the auditor's report would vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities prescribed by local law, regulation, or national auditing standards. Depending on the matters addressed by other law, regulation or national auditing standards, national standard setters may choose to combine reporting on these matters with reporting as required by the ISAs (shown in the Report on the Audit of the Consolidated Financial Statements section), with wording in the auditor's report that clearly distinguishes between reporting required by the ISAs and other reporting required by law or regulation.

5.13 Datagrunnlag graf antall aksjeselskap

År	AS	ASA	Hentet fra:
1906	3 831		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1908.pdf
1907	4 129		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1908.pdf
1908	4 411		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1909.pdf
1909	4 752		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1910.pdf
1910	5 057		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1911.pdf
1911	5 358		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1913.pdf
1912	5 803		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1914.pdf
1913	6 287		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1915.pdf
1914	6 781		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1916.pdf
1915	7 645		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1916.pdf
1916	8 795		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1919.pdf
1917	10 061		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1919.pdf
1918	11 518		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1919.pdf
1919	12 455		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1924.pdf
1920	13 092		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1924.pdf
1921	4 845		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1925.pdf
1922	6 366		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1926-1927.pdf
1923	7 303		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1928.pdf
1924	7 742		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1929.pdf
1925	7 110		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1929.pdf
1926	6 952		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1927	7 233		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1928	7 347		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1929	7 644		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1930	7 805		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1931	7 516		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1932	7 639		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1933	7 842		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1934	8 372		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1935	8 710		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1936	9 531		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1937	9 767		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1939.pdf
1938	9 893		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1941.pdf
1939	10 422		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1941.pdf
1940	11 183		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1943-1945.pdf
1941	11 972		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1943-1945.pdf
1942	11 884		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1946-1948.pdf
1943	12 104		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1946-1948.pdf
1944	12 170		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1949.pdf
1945	12 307		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1949.pdf
1946	13 194		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1950.pdf
1947	14 333		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1950.pdf
1948	15 046		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1952.pdf
1949	14 798		http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1952.pdf

1950	14 853	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1954.pdf
1951	14 983	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1954.pdf
1952	15 053	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1955.pdf
1953	15 280	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1957.pdf
1954	15 671	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1957.pdf
1955	15 786	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1959.pdf
1956		
1957	15 168	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1961.pdf
1958	15 184	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1962.pdf
1959	15 310	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1962.pdf
1960	15 922	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1964.pdf
1961	16 389	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1964.pdf
1962	23 463	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1966.pdf
1963	23 649	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1966.pdf
1964	18 087	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1968.pdf
1965	18 907	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1968.pdf
1966	19 807	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1969.pdf
1967	20 915	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1970.pdf
1968	21 449	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1971.pdf
1969	22 795	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1972.pdf
1970	26 865	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1973.pdf
1971	25 486	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1974.pdf
1972	24 319	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1975.pdf
1973	25 297	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1976.pdf
1974	26 806	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1977.pdf
1975	28 063	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1978.pdf
1976	30 013	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1979.pdf
1977		
1978	31 728	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1980.pdf
1979	37 301	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1982.pdf
1980	39 983	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1983.pdf
1981	41 728	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1984.pdf
1982	41 463	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1985.pdf
1983	42 440	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1986.pdf
1984	44 119	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1987.pdf
1985	47 974	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1988.pdf
1986	50 913	http://www.ssb.no/a/histstat/aarbok/1989.pdf
1987	54 085	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1990.pdf
1988	55 125	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1991.pdf
1989	62 368	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1992.pdf
1990	64 487	http://ssb.no/a/histstat/aarbok/1995.pdf
1991		
1992		
1993	97 036	https://www.ssb.no/a/kortnavn/regnaksje/tab-1999-10-29-03.html
1994	96 966	https://www.ssb.no/a/kortnavn/regnaksje/tab-1999-10-29-03.html
1995	102 670	https://www.ssb.no/a/kortnavn/regnaksje/tab-1999-10-29-03.html
1996	106 449	https://www.ssb.no/a/kortnavn/regnaksje/tab-1999-10-29-03.html
1997	114 756	https://www.ssb.no/a/kortnavn/regnaksje/tab-1999-10-29-03.html
1998	124 241	http://www.ssb.no/a/publikasjoner/pdf/nos_c620/nos_c620.pdf
1999	129 733	http://www.ssb.no/a/publikasjoner/pdf/nos_c733/nos_c733.pdf

2000	148 358	602	http://www.brreg.no/statistikk/2000/fore1.html
2001	150 732	630	http://www.brreg.no/statistikk/2001/fore1.html
2002	152 565	599	http://www.brreg.no/statistikk/2002/fore1.html
2003	153 077	554	http://www.brreg.no/statistikk/2003/fore1.html
2004	154 972	522	http://www.brreg.no/organisasjon/2004/br_aarsmelding.pdf
2005	165 659	494	http://www.brreg.no/organisasjon/2005/br_aarsmelding2005.pdf
2006	192 168	505	http://www.brreg.no/organisasjon/2006/br_aarsmelding2006.pdf
2007	203 740	483	http://www.brreg.no/organisasjon/2007/Br_aarsmelding2007.pdf
2008	211 439	414	http://www.brreg.no/organisasjon/2008/Br_aarsmelding2008.pdf
2009	213 224	362	http://www.brreg.no/organisasjon/2009/Br_aarsmelding2009.pdf
2010	215 076	339	http://arsmelding2010.brreg.no/downloads
2011	219 977	312	http://arsmelding.brreg.no/downloads
2012	235 174	279	http://arsmelding.brreg.no/downloads

5.14 Datagrunnlag graf antall autoriserte revisorer

År	Antall	Hentet fra:
1910	60	Revisor, klient og samfunn. Revisorforeningens historie 1930-2005.
1929	267	Revisor, klient og samfunn. Revisorforeningens historie 1930-2005.
1930	50	Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen, Nr. 5 august 1941
1931	63	Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen, Nr. 5 august 1941
1932	77	Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen, Nr. 5 august 1941
1933	86	Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen, Nr. 5 august 1941
1934	75	Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen, Nr. 1 Februar 1934
1935	84	Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen, Nr. 1 Januar 1936
1941	238	Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen, Nr. 5 august 1941
1943	225	Den gule brosjyre 1943 - funnet i mappen for Revisorbevillinger 1937-1944 hos Riksarkivet
1947	291	Den gule brosjyre 1947 - funnet i mappen for Revisorbevillinger 1937-1944 hos Riksarkivet
1949	342	Motiver til aksjelovkomiteens foreløpige utkast til lov om aksjeselskaper, avgitt des 1949.
1955	457	Tidsskrift for revisjon og regnskapsvesen, Nr. 6 oktober 1955
1956	494	Innstilling revisjon 1953
1988	2 370	http://www.finanstilsynet.no/archive/stab_pdf/01/04/%C3%85rsme018.pdf
1989	2 500	http://www.finanstilsynet.no/archive/stab_pdf/01/04/%C3%85rsme019.pdf
1990	2 626	http://www.finanstilsynet.no/archive/stab_pdf/01/04/%C3%85rsme031.pdf
1991	2 854	http://www.finanstilsynet.no/archive/stab_pdf/01/04/%C3%A5rsme021.pdf
1992	3 077	http://www.finanstilsynet.no/archive/stab_pdf/01/04/%C3%A5rsme026.pdf

1993	3 323	http://www.finanstilsynet.no/archive/stab_pdf/01/04/%C3%A5rsme027.pdf
1994	3 531	http://www.finanstilsynet.no/archive/stab_pdf/01/04/%C3%A5rsme028.pdf
1995	3 769	http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Om_tilsynet/%c3%85rsmelding/Arsmelding_1996.pdf
1996	3 942	http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Om_tilsynet/%c3%85rsmelding/Arsmelding_1996.pdf
1997	4 058	http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Om_tilsynet/%c3%85rsmelding/%c3%85rsmelding%201997.pdf
1998	4 303	http://www.finanstilsynet.no/archive/Ekstra/vev03082001/aarsmeld98/data.html
1999	4 454	http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Om_tilsynet/%c3%85rsmelding/%c3%85rsmelding%201999.pdf
2000	4 640	http://www.finanstilsynet.no/no/Revision/Tilsyn-og-overvakning/Analyser-statistikk/Antall-godkjente-revisorerrevisjonsselskap-2000-2002/
2001	4 824	http://www.revisorforeningen.no/d9593316/rekordmange-nye-godkjente-revisorer
2002	5 006	http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-12/5/5.html?id=521883
2003	5 154	http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-12/5/5.html?id=521884
2004	5 358	http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-12/5/5.html?id=521885
2005	5 495	http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-12/5/5.html?id=521886
2006	5 667	http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-12/5/5.html?id=521887
2007	5 670	http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-12/5/5.html?id=521888
2008	5 736	http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-12/5/5.html?id=521889
2009	5 943	http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Rapport/2011/Finanstilsynet_Arsmelding_2010.pdf
2010	6 210	http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Rapport/2011/Finanstilsynet_Arsmelding_2010.pdf
2011	6 484	http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Rapport/2013/Arsmelding_2012.pdf
2012	6 704	http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Rapport/2013/Arsmelding_2012.pdf

(ca. 208 nye i 1993)

(ca. 238 nye i 1994)