



## NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 3. februar 2012

### **INFORMASJONSSKRIV 03/2012 – NORMALBERETNINGER I KOMMUNAL SEKTOR FOR REGNSKAPSÅRET 2011**

#### **1. Innledning**

NKRFs revisjonskomité har gjennomgått malene for revisjonsberetninger til bruk i kommunal sektor. Normalberetningene for 2011 følger som vedlegg til dette informasjonsskrivet. Det er endringer i alle revisjonsberetningene, så nær som beretningen for overformynderi. Endringene er i hovedsak redaksjonelle, både for å bedre lesevennlighet samt oppdatere årstall. Det er en reell endring, og det gjelder konklusjonen om registrering og dokumentasjon. Bokføringslov med tilhørende forskrift trådte i kraft for kommuner mv fra 2011, og konklusjonen må endres tilsvarende. Bokføringsloven mv gjelder ikke for kirkelige fellelråd og menighetsråd for 2011. I høringsutkast av 18. januar 2012 fra Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet foreslås å gjøre bokføringsloven mv gjeldende for kirkelige fellelråd f.o.m. 1. juli 2012. For menighetsrådene er det foreslått en enklere regulering. Begrepet god kommunal regnskapsskikk er derfor beholdt i disse beretningene for 2011.

Dersom revisor finner å måtte avgi en revisjonsberetning som avviker fra normalberetningen, skal revisjonsberetningen modifiseres med bakgrunn i kravene i ISA 705 – *”Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning”* og ISA 706 – *”Presiseringsavsnitt og avsnitt om ”andre forhold” i den uavhengige revisors beretning”*. Et informasjonsskriv med oppdaterte eksempler på avviksberetninger sendes ut i løpet av første halvdel av februar.

Nedenfor følger en generell oppdatering på området og en kort omtale av komiteens vurdering av aktuelle temaer.

#### **2. Revisjonsberetning i kommunal sektor**

##### *2.1 Generelt om revisjonsberetninger i offentlig sektor*

Målene ved finansiell revisjon i offentlig sektor er ofte mer omfattende enn å uttrykke en mening om hvorvidt regnskapene i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering (dvs. ISA-enes virkeområde). Revisjonsmandatet kan innebære tilleggsmål, som kan være av like stor betydning for konklusjonen om regnskapet og omfatte revisjons- og rapporteringsansvar. Rapportering om slike tilleggsoppgaver og -plikter gjøres i en egen del av revisjonsberetningen benevnt *”Uttalelser om øvrige forhold”*.

Ytterligere veiledning ved avgivelse av revisjonsberetning etter ISA 700 i offentlig sektor kan finnes i ISSAI 1700 som utgis av INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions).



## 2.2 Krav til revisjonsberetningen i kommuner og fylkeskommuner

I tillegg til å uttrykke en mening om årsregnskapet har revisor i (fylkes-)kommuner og (fylkes-)kommunale foretak andre rapporteringsoppgaver i henhold til forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv § 5. Revisor skal under ”Uttalelser om øvrige forhold” i revisjonsberetningen for kommuner og fylkeskommuner mv. uttale seg om:

- de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak, og om beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap stemmer med regulert budsjett.
- opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet, og om forslag til anvendelse av regnskapsmessig overskudd eller dekning av regnskapsmessig underskudd, er i samsvar med lov og forskrifter.
- den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

I merknadene til § 3 i revisjonsforskriften gir departementet nærmere retningslinjer for hva som er revisors oppgaver i forbindelse med regnskapets budsjettopplysninger. Forholdet regnskap versus budsjett er ansett som et sentralt vurderingstema, og departementet har uttalt at med regulert budsjett menes det som er definert i budsjettforskriften § 2 bokstav b) og 1), Dvs. ”den økonomiske rammen til disponering i budsjettåret som kommunestyret eller fylkestinget selv har gitt underordnet organ”. Det er revisors oppgave å se etter at det foreligger gyldige bevilgninger for den bruk av midler som regnskapet viser og at mer- eller mindreforbruk som ikke er uvesentlig, er forklart/redegjort for i årsberetningen.

Det er varierende praksis når det gjelder bruk av presisering og /eller forbehold rundt budsjett og budsjettavvik. I informasjonsskrivet om revisjonsberetninger som avviker fra normalberetningen, beskrives kort prinsippene for vurdering og rapportering av avvik av betydning for revisjonsberetningen - herunder budsjettavvik. Det følger imidlertid av revisjonsberetningens faste omtale av revisjonen, at revisors uttalelse begrenser seg til ”at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon”.

Hva som er vesentlig, må vurderes med utgangspunkt i ISA 450. I veiledningsteksten til standarden, jfr. pkt A19 og A20 fremkommer ”Særlige hensyn knyttet til offentlig sektor”.; A19: *Ved revisjon i offentlig sektor kan vurderingen av hvorvidt feilinformasjon er vesentlig også påvirkes av revisors oppgaver og plikter etablert gjennom lov, forskrift eller andre pålegg til å rapportere spesifikke forhold, herunder for eksempel misligheter.* A20: *Videre kan forhold som allmennhetens interesse, ansvarlighet, redelighet og sikring av et effektivt lovmessig tilsyn påvirke vurderingen av hvorvidt en post er vesentlig i kraft av sin natur. Dette er særlig tilfelle for poster som er knyttet til etterlevelse av lov, forskrift eller andre pålegg.*

I likhet med tidligere, legger revisjonskomiteen til grunn at god kommunal revisjonsskikk skal legges til grunn ved revisjon av interkommunale selskaper og kirkelig fellesting/menighetsråd. Av den grunn vil tilsvarende rapporteringsoppgaver gjelde ved revisjon av disse virksomhetene.

Det er i kommunelovens § 48 femte ledd tatt inn bestemmelser om innholdet i administrasjonssjefens årsberetning. Det er ikke stilt krav om at administrasjonssjefen skal fremme forslag til anvendelse av regnskapsmessig overskudd eller dekning av regnskapsmessig underskudd. Revisor kan således ikke vurdere dette forholdet i revisjonsberetningen, såfremt ikke administrasjonssjefen har valgt å fremme forslag til anvendelse av overskuddet eller dekning av underskuddet.



Som nevnt ovenfor er begrepet god bokføringskikk tatt inn i konklusjonen om registrering og dokumentasjon fordi bokføringsloven mv trådte i kraft for kommuner mv fra 2011. Kommuner mv er unntatt fra visse deler av bokføringsloven, men dette medfører etter komiteens oppfatning ikke at kommuner skal følge en annen bokføringskikk enn bokføringspliktige ellers for de områder bokføringsloven gjelder. Komiteen har derfor ikke ansett det nødvendig å benytte begrepet god kommunal bokføringskikk.

Av punkt 22 i ISA 700 fremgår det at revisjonsberetningen skal være adressert slik omstendighetene ved oppdraget tilsier. I (fylkes-) kommuner og (fylkes-)kommunale foretak, skal revisjonsberetningen adresseres til kommunestyret eller fylkestinget. Det skal sendes kopi til kontrollutvalget, formannskapet eller fylkesutvalget, og administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet.

### 2.3 *Rammeverk for regnskap i kommuner og fylkeskommuner*

ISA 700 gjelder revisjonsberetning for et regnskap utarbeidet i samsvar med et rammeverk med generelt formål, dvs. som er utarbeidet for å oppfylle behovet for finansiell informasjon for en bred brukerkrets. Standarden skiller videre mellom ”rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde” og ”regelbasert rammeverk”. Revisjonskomiteen har lagt til grunn at kommuneregnskapet er basert på et rammeverk som er utformet for å gi et rettviseende bilde, jf. definisjonen i ISA 700 pkt. 7 bokstav b), da bl.a. KRS nr. 6 (F) – ”Noter og årsberetning” innebærer at det etter god kommunal regnskapsskikk kan være nødvendig å gi tilleggsinformasjon utover det som følger av lov og forskrift for å bedømme og få et fullstendig og utfyllende bilde av kommunens resultat og stilling.

Komiteen har valgt å anvende begrepet ”i det alt vesentlige en dekkende fremstilling” for disse regnskapene, mens for regnskap etter regnskapsloven anvendes begrepet ”rettviseende bilde” som følge av regnskapsloven § 3-2a. Begrepene er likeverdige og uttrykker en mening om et regnskap avlagt etter et rammeverk utformet for å gi et rettviseende bilde, jfr. ISA 700 pkt. 35.

## 3. **Interkommunale selskaper**

Lov om interkommunale selskaper har i motsetning til kommuneloven og den kommunale revisjonsforskriften, bestemmelser om ansvar for ledelsen. Selv om revisorloven klart nok ikke gjelder for revisjon av interkommunale selskaper, vil det for slik revisjon være riktig å legge til grunn at plikten i revisorloven § 5-6 syvende ledd til å rapportere forhold som kan føre til ansvar for styret eller daglig leder også gis tilsvarende anvendelse ved revisjon av interkommunale selskaper. Rapportering av slike forhold gjøres i samsvar med ISA 250 – ”Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper” punkt 25-27 dersom forholdet har betydning for regnskapet, eller som ”andre forhold” etter ISA 706 punkt 8.

## 4. **Stiftelser**

Etter stiftelsesloven § 44 skal revisor uttale seg om stiftelsen er forvaltet og om utdelinger er foretatt i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig. Også denne uttalelsen skal være en positiv formulert uttalelse med høy sikkerhet. Uttalelsen tas inn under ”Uttalelser om øvrige forhold” i revisjonsberetningen. I en veiledning om revisors uttalelse om forvaltning og utdeling i revisjonsberetningen for stiftelser, utgitt av Den norske Revisorforening 27.1.10 omtales de krav som gjelder for forvaltning av og utdeling fra stiftelser. Det vises til Revisorforeningens veiledning for nærmere informasjon (<http://www.revisorforeningen.no/arch/img/9488229.pdf>).



## 5. Andre revisjonsberetninger

### 5.1 Fjellstyrer

Det er i de senere år ikke gitt nye forskrifter av betydning for fjellstyrenes regnskapsløsninger. Det er lagt til grunn at regnskapsreglene for fjellstyrer er et regelbasert rammeverk. Revisors øvrige oppgaver ved revisjon av fjellstyrer er tatt inn under ”uttalelser om øvrige forhold”.

### 5.2 Vertskommunesamarbeid

Kommuner og fylkeskommuner kan organisere deler av virksomheten som vertskommunesamarbeid etter lovens §§ 28 a - 28 k. Gjeldende regnskapsbestemmelser for kommuner og fylkeskommuner åpner ikke for at slike samarbeider kan utgjøre egne regnskapsenheter. I tråd med dette, er det heller ikke for 2011 utarbeidet maler for vertskommunesamarbeid.

### 5.3 Revisjonsberetninger til andre regnskaper eller for spesielle formål

Komiteen har ikke tatt sikte på å utarbeide eksempelberetninger for alle de varianter av regnskaper og former for finansiell rapportering som kan forekomme. Selv om bestemmelsene om så vel regnskap som revisjon er forskjellige, må en revisjonsberetning være utformet innenfor rammen av ISA 700-serien for et regnskap med generelt formål eller innenfor rammen av ISA 800-serien for regnskap med spesielt formål - dersom revisor skal kunne henviser til god kommunal revisjonsskikk, eventuelt til god revisjonsskikk, eller til internasjonale revisjonsstandarder. Denne eksempelsamlingen er begrenset til revisjonsberetninger til fullstendige regnskap uavhengig av om det er et regnskap med generelle eller spesielle formål. Uttalelser/revisjonsberetninger som ikke gjelder fullstendige årsregnskap vil bli tatt inn i eksempelsamlingen med revisjonsuttalelser. Av den grunn er revisjonsberetning til overformynderi (basert på ISA 800) tatt inn i denne eksempelsamlingen, mens beretning/uttalelse til beboerregnskap vil bli tatt inn i eksempelsamlingen med revisjonsuttalelser.

## 6. Hendelser etter balansedagen

Vi minner samtidig om at revisors oppfølging av hendelser etter balansedagen iht ISA 560 – ”Hendelser etter balansedagen”, skal dekke tidsrommet frem til dato for revisjonsberetningen. Dato for skriftlige uttalelser fra ledelsen (fullstendighetserklæringen) må derfor ligge så nær opp til dato for revisjonsberetningen som mulig, jf. informasjonsskriv nr. 02-2012.

## 7. Prinsipper, standarder og betegnelser

Komiteen vil også i år presisere at *god kommunal revisjonsskikk* vs. *god revisjonsskikk* ikke er knyttet til regnskapsløsningen (”*det regnskapsmessige rammeverket*”). I en revisjonsberetning for et kommunalt foretak vil med andre ord begrepet *god kommunal revisjonsskikk* benyttes, selv om regnskapet føres etter regnskapslovens bestemmelser. Det samme vil gjelde for interkommunale selskaper.

Tabellen nedenfor viser den revisjonsskikk og regnskapsskikk/bokføringsskikk som skal legges til grunn for revisjon av årsregnskaper for 2011:



Nr	Regnskap	Regnskapsprinsipp	Regnskapsskikk/ bokføringsskikk	Revisjonsskikk	Regnskaps- rammeverk
1	Kommuner og fylkeskommuner	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
2	Kommunale- og fylkeskommunale foretak	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
3	Kommunale- og fylkeskommunale foretak	Regnskapsloven	God regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde
4	Inter-/ (fylkes-) kommunalt samarbeid (§ 27) – selvstendig rettssubjekt	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
5	Interkommunalt selskap (IKS)	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
6	Interkommunalt selskap (IKS)	Regnskapsloven	God regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde
7	Kirkelig fellestyre	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
8	Menighetsråd	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
9	Stiftelser	Regnskapsloven	God regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God revisjonsskikk	Rettvisende bilde
10	Fjellstyrer	Ingen særskilt regnskapsskikk	Ingen særskilt regnskapsskikk	God revisjonsskikk	Regelbasert rammeverk
11	Overformynderi	Ingen særskilt regnskapsskikk	Ingen særskilt regnskapsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rammeverk med spesielt formål

Med hilsen  
**NKRFs revisjonskomité**

Unn H. Aarvold  
 leder

Vedlegg:  
 Normalberetninger i kommunal sektor