



NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 15. februar 2013

INFORMASJONSSKRIV 03/2013 – NORMALBERETNINGER I KOMMUNAL SEKTOR FOR REGNSKAPSÅRET 2012

1. Innledning

NKRFs revisjonskomité har gjennomgått malene for revisjonsberetninger til bruk i kommunal sektor. Normalberetningene for 2012 følger som vedlegg til dette informasjonsskrivet.

Bokføringsloven gjelder for kirkelig fellesråd først fra og med 2013, jf. forskrift om økonomiforvaltningen i kirkelig fellesråd og menighetsråd § 5-3. For menighetsråd gjøres fra samme tidspunkt kun bokføringsloven § 4 gjeldende. Begrepet god kommunal regnskapsskikk er derfor beholdt i disse beretningene for 2012. Bestemmelser om samkommuner kom inn i kommuneloven kapittel 5B i 2012. Det er i årets eksempelsamling utarbeidet en egen beretning for samkommuner.

Dersom revisor finner å måtte avgi en revisjonsberetning som avviker fra normalberetningen, skal revisjonsberetningen modifieres 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 slutten av februar.

Nedenfor følger en generell oppdatering på området og en kort omtale av komiteens vurdering av enkelte temaer. Nytt i år er at revisjonskomiteen har valgt å legge omtale og vurderinger av ulike problemstillinger i egne infoskriv. Dette er gjort både for å unngå at informasjonsskrivene om revisjonsberetningen blir uforholdsmessig omfattende og for å rendyrke informasjonsskrivene fra komiteen. Informasjonsskrivene om revisjonsberetningen kommer heretter til å omfatte eksempler på hhv normalberetninger og beretninger med modifiserte konklusjoner. Omtale av ulike problemstillinger og vurderinger på enkeltområder vil bli omtalt i egne informasjonsskriv. Foreløpig gjelder dette særlig informasjonsskriv 02/2013 vedrørende budsjett og budsjettavvik.

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.

Revisors vurderinger rundt budsjett og budsjettavvik er omtalt i et eget informasjonsskriv nr. 02/2013.

I likhet med tidligere, legger revisjonskomiteen til grunn at god kommunal revisjonsskikk skal legges til grunn ved revisjon av interkommunale selskaper og kirkelig fellesråd/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 derfor ikke vurdere dette forholdet i revisjonsberetningen, såfremt ikke administrasjonssjefen har valgt å fremme forslag til anvendelse av overskuddet eller dekning av underskuddet.

Begrepet god bokføringsskikk ble tatt inn i konklusjonen om registrering og dokumentasjon da 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 bokføringsskikk enn bokføringspliktige ellers for de områder bokføringsloven gjelder.

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 (fylkes-)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 ”rettvisende 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 rettvisende 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. Se også informasjonsskriv 05/2012 som gir veiledning til revisors vurderinger ved revisjon av kommunerelaterte stiftelser. For andre stiftelser som revideres av kommunerevisjoner henvises til veiledning om revisors uttalelse om forvaltning og utdeling i revisjonsberetningen for stiftelser, utgitt av Den norske Revisorforening 27.1.10 hvor de krav som gjelder for forvaltning av og utdeling fra stiftelser generelt omtales. Det vises til Revisorforeningens veiledning for nærmere informasjon (<http://www.revisorforening.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 2012 utarbeidet maler for vertskommunesamarbeid.

5.3 Samkommuner

To eller flere kommuner eller fylkeskommuner kan etter bestemmelsene i kommuneloven kapittel 5B velge å opprette en samkommune for å løse felles oppgaver. En samkommune er



et eget rettssubjekt med eget samkommunestyre valgt av og blant deltakerkommunenes kommunestyrer. Samkommunene har eget kontrollutvalg og skal ha en administrativ leder. Samkommunen skal avlegge årsregnskap etter kommunale regnskapsbestemmelser, med enkelte tilpasninger.

Samkommunestyret vedtar selv årsregnskapet. Revisjonsberetningen for samkommuner skal derfor adresseres til samkommunestyret. Kommuneloven har ingen direkte bestemmelse om hvem som skal avgi innstilling til årsregnskapet. I henhold til § 28-2k skal samkommunestyret bestemme hvilket organ som skal avgi innstilling. Kopi av revisjonsberetningen sendes dette organet før innstilling avgis. Etter det vi erfarer er det vanlig at samkommunens administrative leder selv legger frem regnskapet for samkommunestyret.

5.4 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 beoerregnskap 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 01/2013.

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 2012:



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 fylkes-kommunale foretak	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
3	Kommunale- og fylkes-kommunale 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	Samkommuner	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
6	Interkommunalt selskap (IKS)	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
7	Interkommunalt selskap (IKS)	Regnskapsloven	God regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde
8	Kirkelig fellesting	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
9	Menighetsråd	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
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