



NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 21.12.2016

Oppdatert 08.02.2017

(faglige innholdsmessige endringer
markert med rød skrift)

INFORMASJONSSKRIV 8/2016 – NYE MALER FOR NORMALBERETNINGER 2016 – BETYDNING FOR KOMMUNAL SEKTOR

1. Innledning

For regnskap med balansedato etter 15. desember 2016 skal det avgis revisjonsberetning etter nye revisjonsstandarder. Det vises også til informasjonsskriv 6/2016. Det er endring i alle eksempelberetninger.

I dette skrevet gir komiteen også en generell oppdatering på området og en kort omtale av komiteens vurdering av enkelte temaer. Omtale av ulike problemstillinger og vurderinger på enkeltområder er omtalt i egne informasjonsskriv.

Oppdatert eksempelsamling med revisjonsberetninger med avvik fra normalberetningen vil bli utarbeidet tidlig i 2017.

2. Nærmere om endringer i revisjonsberetningen

Den nye revisjonsberetningen representerer en ny tilnærming til revisjonsberetningen fra standard formuleringer til skreddersøm. Målet er større åpenhet om sentrale forhold i revisjonen og å øke verdien av revisors rapportering overfor brukerne av beretningen.

Følgende standarder er endret som en følge av ny revisjonsberetning:

- ISA 701 Omtale av sentrale forhold ved revisjonen i den uavhengige revisors beretning
- Reviderte – ISA 700, 705, 706, 260 og 570
- Følgeendringer andre ISAer (ISA 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600 og 710)

De viktigste endringene i beretningen er:

- Revisors konklusjon om regnskapet vil komme innledningsvis, før beskrivelsen av grunnlaget for konklusjonen
- Beskrivelse av sentrale forhold i revisjonen blir obligatorisk i noterte enheter
- Beskrivelser blir kortere og det brukes et lettere, mer forståelig språk

2.1 Konklusjon

Det foretas en vesentlig omstrukturering av innholdet i beretningen. Revisors konklusjon kommer nå innledningsvis og det benyttes et språk som skal gjøre det lettere for leseren å forstå grunnlaget for revisors konklusjon.

2.2 Sentrale forhold ved revisjonen

Revisor skal i revisjonsberetningen for noterte enheter, redegjøre for de forhold som etter revisor skjønn har vært av størst betydning ved revisjonen av regnskapet. Selv om beskrivelse av sentrale forhold ved revisjonen kun er et krav i noterte enheter, er det ingenting i veien for å gjennomføre dette for andre typer enheter dersom revisor finner det hensiktsmessig.

Definisjoner til ordlisten til ISA-ene angir en notert enhet som:

«Notert enhet (Listed entity) - en enhet hvis aksjer, andeler eller gjeld er notert på en anerkjent børs eller omsettes i samsvar med reglene til en anerkjent børs eller et tilsvarende organ.»

Flere kommuner/fylkeskommuner har gjeld, i form av obligasjoner, [notert på Oslo Børs](#). Definisjonen slik den fremkommer, kan tyde på at slike kommuner/fylkeskommuner er omfattet av begrepet, selv om ikke dette er åpenbart. Sett sammen med intensjonen bak ny revisjonsberetning om åpenhet og økt forståelse, kan mye tale for at sentrale forhold omtales for kommuner som f.eks. har gjeld i form av obligasjoner notert på børs. **Komiteen oppfordrer til å ta inn omtale av sentrale forhold i revisors beretning for kommuner som har gjeld notert på Oslo Børs.**

Sentrale forhold skal være spesifikke for hver enhet og det skal ikke benyttes standardiserte tekster. Kommunikasjon av sentrale forhold ved revisjonen skal hjelpe brukerne av regnskapene til bedre å forstå virksomheten og poster i regnskapet hvor ledelsen har utøvd betydelig skjønn.

Forhold som omtales under sentrale forhold velges blant de forhold som er kommunisert med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, jf. ISA 701 punkt 17. Eksempler på forhold som kan kommuniseres er, jf. ISA 701 punkt 9:

- områder med høyere risiko for vesentlige feil
- områder i regnskapet hvor det er gjort betydelige skjønsmessige vurderinger
- vesentlige hendelser eller transaksjoners innvirkning på revisjonen

Punkt 4 i ISA 701 omtaler nærmere hva sentrale forhold ved revisjonen er og ikke er:

4. Sentrale forhold ved revisjonen omtales i revisjonsberetningen i sammenheng med at revisor har dannet seg en oppfatning av regnskapet totalt sett. Kommunikasjon av sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen er ikke:
- (a) en erstatning for opplysninger i regnskapet som det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering krever at ledelsen gir, eller som for øvrig er nødvendige for å gi en dekkende fremstilling;
 - (b) en erstatning for at revisor gir uttrykk for en modifisert konklusjon når dette er nødvendig ut fra omstendighetene ved et bestemt revisjonsoppdrag i samsvar med ISA 705 (Revidert)
 - (c) en erstatning for rapportering i samsvar med ISA 570 (Revidert)² når det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan skape tvil av betydning om enhetens evne til fortsatt drift; eller
 - (d) en egen konklusjon om de enkelte forhold. (Jf. punkt A5–A8)

Boks 1 ISA 701 punkt 4

Beskrivelsen av hvert enkelt sentralt forhold i revisjonen skal i henhold til ISA 701 punkt 13 inneholde en henvisning til eventuelle tilhørende tilleggsopplysninger i regnskapet og omtale hvorfor forholdet ble ansett å være et sentralt forhold ved revisjonen og hvordan forholdet ble håndtert ved revisjonen.

IAASB har utarbeidet en publikasjon med eksempler på sentrale forhold ved revisjonen ([Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters](#)) som kan gi veiledning til utvelgelse av sentrale forhold ved revisjonen og utforming av omtalen av disse.¹

Der det ikke følger av standarden mener komiteen at det bør ligge til den enkelte revisor om det skal gis en uttalelse som inkluderer sentrale forhold eller ikke. Komiteen anbefaler uansett at revisor er bevisst sentrale forhold for revisjon, og har en kommunikasjon om de sentrale forholdene med administrasjon og kontrollutvalg fremover.

2.3 Øvrig informasjon

Revisjonsberetningen skal inneholde et eget punkt som identifiserer «øvrig informasjon» og beskriver ledelsens ansvar for og revisors arbeid med denne, jf. ISA 720 punkt 21–22.

Mange kommuner utarbeider en årsrapport/årsmelding som i tillegg til årsregnskap og årsberetning, ofte inneholder rapportering av oppnådde resultater, analyser og vurderinger av kommunens tjenesteproduksjon, viktige hendelser, framtidige utfordringer m.v. Den kommunale regnskapsstandard KRS nr. 6 omhandler kun noter og årsberetning, og ikke årsrapporten som fullstendig dokument. Årsberetningen er et selvstendig dokument, men kan inngå som en integrert del av en samlet årsrapport. I alle tilfeller skal det framgå tydelig hva som er årsberetningen med pliktig informasjon etter lov og forskrift og hva som er «øvrig informasjon» som revisor ikke attesterer på. I vedlagt eksempelsamling er det utarbeidet et forslag til beskrivelse av øvrig informasjon med utgangspunkt i en situasjon der en kommune har inkludert informasjon utover det som er pliktig informasjon for årsregnskapet og årsberetning.

Revisor skal imidlertid fortsatt konkludere på årsberetningen under «uttalelse om øvrige lovmessige krav». Se nærmere omtale i punkt 3.4 nedenfor.

¹ IAASB har også en egen nettside med mye informasjon om ny revisjonsberetning: <http://www.iaasb.org/new-auditors-report>

2.4 Administrasjonssjefens ansvar for regnskapet / fortsatt drift

Administrasjonssjefen er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet i samsvar med lov og forskrifter, herunder for at det gir en dekkende fremstilling i samsvar med lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk i Norge.

Dersom det er vesentlig usikkerhet knyttet til den reviderte enhetens fortsatte drift, skal dette omtales i et eget avsnitt i revisjonsberetningen med et utvidet innhold i forhold til det som gjelder i dag. For kommuner og kommunale foretak bygger regnskapet på en underliggende forutsetning om fortsatt drift. Kommunen kan ikke gå konkurs eller avvikles. Det er derfor ikke behov for en unntaksbestemmelse om verdsettelse ved avvikling, jf. GKRS' notat «Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper».

I utgangspunktet gjelder ovennevnte også for kommunale foretak som avlegger særregnskap etter regnskapslovens prinsipper. Det følger imidlertid av forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak § 19 at disse foretakene skal utarbeide årsberetning i tråd med regnskapsloven. Det innebærer bl.a. at styret eksplisitt må ta stilling til spørsmålet om fortsatt drift. Etter revisjonskomiteens vurdering innebærer det at revisor også må uttale seg om forutsetningen om fortsatt drift og at de aktuelle avsnittene om fortsatt drift inkluderes i revisjonsberetningen for disse foretakene (se eksempel 3).

2.5 Revisors oppgaver og plikter

Det er også foretatt endringer i beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter. Revisor kan velge mellom flere alternativ:

1. Inkludere all tekst om revisors oppgaver og plikter i revisjonsberetningen
2. Benytte en kortere tekst og henviser til [NKRFs nettsider](#) hvor utfyllende beskrivelse ligger.

2.6 Når skal ny beretning tas i bruk?

Den nye beretningen skal benyttes ved revisjon av regnskaper som avsluttes 15. desember 2016 eller senere. Dvs. at den nye beretningen skal anvendes for revisjonsberetning til årsregnskapet for 2016. NKRFs revisjonskomité har gjennomgått malene for revisjonsberetninger til bruk i kommunal sektor og gjort endringer i forhold til de nye revisjonsstandardene. Endringene er beskrevet og drøftet noe i dette punktet, og for øvrig følger normalberetningene for 2016 som vedlegg til dette informasjonsskrivet.

3. Revisjonsberetning i kommunal sektor

3.1 Generelt om revisjonsberetninger i offentlig sektor

Revisjonsberetningen skal gi uttrykk for revisors mening om kommunens årsregnskap. 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 tilleggsmaal, 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 ” Uttalelse om øvrige lovmessige krav”, som for eksempel konklusjon om budsjett.

Kommunens årsberetning/årsrapport inneholder ofte mye informasjon. Revisjonsstandarden ISA 720 «Revisors oppgaver og plikter vedrørende øvrig informasjon» gir revisor veiledning om hvordan annen informasjon i årsberetning eller årsrapport skal behandles av revisor.

Utgangspunktet er at revisor skal lese «øvrig informasjon» både med det formål å vurdere hvorvidt det foreligger en vesentlig uoverensstemmelse mellom «øvrig informasjon» og regnskapet og også for å vurdere hvorvidt det foreligger en vesentlig uoverensstemmelse mellom «øvrig informasjon» og kunnskapen som revisor har opparbeidet seg under revisjonen. Standarden fremhever også at når revisor leser «øvrig informasjon» slik skal revisor være oppmerksom på indikasjoner på at «øvrig informasjon» som ikke er relatert til regnskapet eller kunnskapen som revisor har opparbeidet seg under revisjonen, tilsynelatende kan inneholde vesentlig feilinformasjon.

Forholdet rundt «Øvrig informasjon» omtales i beretningen i forbindelse med ledelsens ansvar, og revisor angir også der om det er noe å rapportere.

3.2 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 likhet med tidligere, legger revisjonskomiteen til grunn at god kommunal revisjonsskikk gjelder ved revisjon av interkommunale selskaper og kirkelig fellelsråd/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.

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.

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.

3.3 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, jf. bl.a. punkt 3.1 nr. 2 og 3.2.2.

Komiteen har valgt å anvende begrepet ”i det alt vesentlige en dekkende fremstilling” for disse regnskapene. 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.

3.4 Nærmere om «uttalelser om øvrige lovmessige krav» i revisjonsberetningen

Konklusjon om budsjett

I informasjonsskrivet om budsjettavvik i revisjonsberetningen (2/2013) fremkommer det at det skal tas forbehold i konklusjonen om budsjett dersom det er vesentlige budsjettavvik. Det må etter komiteens oppfatning ikke settes en vesentlighetsgrense som medfører at forbehold er normalsituasjonen. I så måte mener komiteen at forholdet som omtales i skrivet om hvorvidt det er gitt en forklaring på avviket i årsberetningen eller ikke skal være et sentralt element i vesentlighetsvurderingen.

Konklusjon om årsberetningen

Under konklusjonen om årsberetningen konkluderer revisor på om årsberetningen etter revisors mening, er i samsvar med lov og forskrift. Kommunen skal bl.a. redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre betryggende kontroll og en høy etisk standard i virksomheten, jf. kommuneloven § 48 nr. 5. Samme bestemmelse har også andre krav til innholdet i årsberetningen. Videre stiller forskrift om årsregnskap og årsberetning § 10 krav om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik. Kravene til innhold årsberetningen om økonomiske forhold er ytterligere konkretisert i KRS (F) nr. 6 Noter og årsberetning, jfr blant annet pkt 3.2.

3.5 Beretning som avviker fra normalberetningen

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”. Oppdaterte eksempler på avviksberetninger sendes ut i et eget informasjonsskriv.

4. Interkommunale selskaper

Lov om interkommunale selskaper har i motsetning til kommuneloven og den kommunale revisjonsforskriften, bestemmelser om ansvar for ledelsen. Revisorloven gjelder ikke for

revisjon av interkommunale selskaper. Revisjonskomiteen mener at det ved revisjon av interkommunale selskaper, vil være riktig å legge til grunn plikten i revisorloven § 5-6 syvende ledd om å rapportere forhold som kan føre til ansvar for styret eller daglig leder. 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.

For interkommunale selskaper som avlegger regnskap etter kommunale regnskapsprinsipper er det ikke krav om å omtale forutsetningen om fortsatt drift. Revisor vil derfor heller ikke ha noen plikt til å bekrefte opplysningene om forutsetningen om fortsatt drift. Det samme gjelder også interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som avlegger særregnskap.

Det er ikke krav om omtale av forutsetningen om fortsatt drift i årsberetningen for interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som avlegger særregnskap og IKS som avlegger regnskap etter kommunale regnskapsprinsipper, eksempel 4 og 7 synliggjør dette.

5. 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 betryggende sikkerhet. Uttalelsen tas inn under ”Uttalelser om øvrige lovmessige krav” 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 hvor de krav som gjelder for forvaltning av og utdeling fra stiftelser generelt omtales.

6. Andre revisjonsberetninger

6.1 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”.

6.2 Vertskommunesamarbeid

Kommuner og fylkeskommuner kan organisere deler av virksomheten som vertskommunesamarbeid etter lovens kapittel 5A. Gjeldende regnskapsbestemmelser for kommuner og fylkeskommuner åpner ikke for at slike samarbeider kan utgjøre egne regnskapsenheter. I tråd med dette, er det ikke utarbeidet maler for vertskommunesamarbeid.

6.3 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.

For fellesnemder i forbindelse med kommunesammenslåinger har NKRF utarbeidet en egen [sjekklister for revisor, kontrollutvalg og sekretariat](#), som finnes på NKRF sine hjemmesider. Revisjonsberetningen er også omtalt der.

7. 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 2/2016.

8. Prinsipper, standarder og betegnelser

Hvilken revisjonsskikk som skal legges til grunn (*god kommunal revisjonsskikk* eller *god revisjonsskikk*) er ikke 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:

| Nr | Regnskap | Regnskapsprinsipp | Regnskapsskikk/ bokføringsskikk | Revisjonsskikk | Regnskapsrammeverk |
|----|---|-----------------------------|--|-----------------------------|---|
| 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) |

| Nr | Regnskap | Regnskaps- prinsipp | Regnskapsskikk/ bokføringsskikk | Revisjonsskikk | Regnskaps- rammeverk |
|----|------------------------------|-------------------------------|--|-----------------------------|---|
| 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 fellestråd | Kommunalt regnskapsprinsipp | God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk | God kommunal revisjonsskikk | Rettvisende bilde (dekkende fremstilling) |
| 9 | Menighetsråd | Kommunalt regnskapsprinsipp | God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk | God kommunal revisjonsskikk | Rettvisende bilde (dekkende fremstilling) |
| 10 | Fjellstyrer | Ingen særskilt regnskapsskikk | Ingen særskilt regnskapsskikk | God revisjonsskikk | Regelbasert rammeverk |
| 11 | Stiftelser | Regnskapsloven | God bokføringsskikk | God revisjonsskikk | Rettvisende bilde |

Med hilsen

NKRFs revisjonskomité

Unn H. Aarvold
leder

Vedlegg: Normalberetninger i kommunal sektor