



## NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 13.02.2020

### **INFORMASJONSSKRIV 2/2020 – MALER FOR NORMALBERETNINGER 2019**

#### **1. Innledning**

I dette skrivet gir komiteen generell informasjon om revisjonsberetningen og en kort omtale av komiteens vurdering av enkelte temaer. Problemstillinger og vurderinger på enkeltområder er omtalt i egne informasjonsskriv.

Realitetsendringer i årets skriv er:

- I alle beretningene for kommuner, dvs eksemplene under 1, er «administrasjonssjefen» erstattet med «kommunedirektøren».

For regnskapsavleggelsen for 2019 gjelder lovbestemmelsen og forskrift i kommuneloven av 1992, så ny kommunelov endrer ikke revisjonsberetningene for 2019.

Det er for øvrig gjort noen språklige korreksjoner / samordning. Komiteen oppfordrer medlemmene til å ta utgangspunkt i årets eksempelsamling når det skal lages beretninger, slik at man får med endringene.

Oppdatert eksempelsamling for revisjonsberetninger med avvik fra normalberetningen kommer i eget informasjonsskriv.

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

Revisjonsberetningen skal gi uttrykk for revisors mening om årsregnskapet. 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 i offentlig sektor kan innebære tilleggsmål, som kan være av like stor betydning som 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.

De krav som stilles til revisjonsberetningen i kommunal/fylkeskommunal sektor følger først og fremst av forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner § 5. Av denne bestemmelsen følger bl.a. at revisor skal uttale seg om følgende i revisjonsberetningen:

- 1) om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov, forskrifter og god kommunal regnskapsskikk,
- 2) 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,
- 3) om 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,
- 4) om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Nærmere regulering av innhold i og utforming av revisjonsberetningen (normalberetning) finnes i revisjonsstandardene:

- ISA 700 Konklusjon og rapportering av regnskaper
- ISA 701 Omtale av sentrale forhold ved revisjonen i den uavhengige revisors beretning
- ISA 720 Revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrig informasjon»

Ved revisjon i offentlig sektor vil ISA 700 punkt A43 og A75, som begge omhandler omtale av sentrale forhold ved revisjon av enheter i offentlig sektor, være spesielt relevante. Videre gir ISSAI 1700<sup>1</sup> også veiledning ved avgivelse av revisjonsberetning i offentlig sektor. Se spesielt punkt P15.

I ISA 720 gir punkt A47 veiledning knyttet til forhold der revisor i privat sektor ville trukket seg fra oppdraget.

En av intensjonene med sentrale forhold i revisjonsberetningen er åpenhet om hva som har vært særlig viktig i revisjonen, jfr pkt 2.3, og at man i større grad kommer bort fra standard formuleringer og over til skreddersøm.

### *1.2 Revisjonsberetning for sammenslåtte kommuner*

Fra 1. januar 2020 ble en rekke kommuner og fylkeskommuner slått sammen til nye kommuner. Årsregnskap og årsberetning for de gamle kommunene for 2019 skal avlegges av administrasjonen i de nye kommunene og behandles i kommunestyret i den nye kommunen.

Revisjonsberetningen for sammenslåtte kommuner adresseres derfor til kommunestyret i den nye kommunen.

---

<sup>1</sup> ISSAI 1700 Forming an Opinion and Reporting in Financial Statements og tilhørende "practice notes" kan lastes ned fra [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm)

## 2. Revisjonsberetning i kommunal sektor

### 2.1 Krav til revisjonsberetningen i kommuner og fylkeskommuner

I tillegg til å uttrykke en mening om årsregnskapet, jf. pkt. 1 foran, har revisor i (fylkes-) kommuner og (fylkes-)kommunale foretak 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 fellelråd/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.

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.

### 2.2 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 – ”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. 4 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.

### *2.3 Sentrale forhold ved revisjonen*

Sentrale forhold er de forholdene som, etter revisors profesjonelle skjønn, var av størst betydning ved revisjonen av regnskapet for den aktuelle perioden. Her beskriver revisor de vesentlige forholdene revisor hadde særskilt søkelys på i revisjonen, og hvordan revisor har revidert disse. Omtalen av de sentrale forholdene ved revisjonen skal gi brukerne relevant informasjon og innsikt i revisors arbeid, noe som øker tilliten til og relevansen av revisors arbeid og regnskapene. Sentrale forhold vil også gjøre det lettere for brukerne å forstå hvor det foreligger særlig risiko og skjønn i regnskapet, og hvilke forhold en bør vurdere nærmere og følge opp med kommunen. Det er derfor viktig at sentrale forhold beskrives på en tydelig og spesifikk måte uten standardformuleringer.

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. Etter komiteens vurdering vil de som har overordnet styring og kontroll, i denne sammenhengen, først og fremst være administrasjonssjefen. Det vil også være naturlig å orientere kontrollutvalget.

Standarden nevner eksempler, jf. ISA 701 punkt 9, som komiteen har prøvd å eksemplifisere ytterligere for kommuner under, men det kan selvsagt også være helt andre forhold:

- områder med høyere risiko for vesentlige feil, f.eks. avgiftsforhold, finansiell leasing/OPS.
- områder i regnskapet hvor det er gjort betydelige skjønnsmessige vurderinger, f.eks. avskrivnings- og nedskrivningsvurderinger.
- vesentlige hendelser eller transaksjoners innvirkning på revisjonen, f.eks. kommunesammenslåing, nye vesentlige IT-systemer, ulovlig offentlig støtte.

Sentrale forhold er ikke en erstatning for forbehold til regnskapet. Revisor skal ikke omtale et forhold i avsnittet om «sentrale forhold ved revisjonen» i revisjonsberetningen dersom forholdet medfører at revisor må modifisere konklusjonen, jf. ISA 701 pkt. 12.

Omtale av sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen, vil stille krav til at dette er kommunisert med kommunens ledelse og kontrollutvalget i forkant. Det kan være behov for å tydeliggjøre både vurdering av risiko og beskrivelse av utførte handlinger. Foreløpige synspunkter på sentrale forhold kan kommuniseres når det planlagte omfanget av revisjonen og når den skal utføres blir diskutert, og kan videre drøftes når det blir informert om resultater av revisjonsarbeidet. Se spesielt punkt A59 og A60 i ISA 701.

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)<sup>2</sup> 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.<sup>2</sup>

**Bruk av sentrale forhold ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner**

Revisor skal i revisjonsberetningen for noterte enheter omtale sentrale forhold ved revisjonen. Noterte enheter er ikke vanlige i offentlig sektor. Enheter i offentlig sektor kan imidlertid være av betydning som følge av størrelse, kompleksitet eller aspekter ved allmenn interesse. I slike tilfeller kan en revisor av en enhet i offentlig sektor være pålagt ved lov eller forskrift, eller på annet grunnlag beslutte, å kommunisere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen, jf. ISA 700 punkt A43.

Sett sammen med intensjonen bak ny revisjonsberetning om åpenhet og økt forståelse, mener komiteen det kan være hensiktsmessig for forståelsen av komplekse forhold å ta inn en omtale av sentrale forhold i revisjonsberetningen for kommuner og fylkeskommuner.

Revisor må uansett være bevisst sentrale forhold for revisjon, og komiteen anbefaler at revisor har en kommunikasjon om de sentrale forholdene med administrasjon og kontrollutvalg.

**2.4 Øvrig informasjon**

Revisjonsberetningen skal inneholde et eget punkt som identifiserer «øvrig informasjon» og beskriver ledelsens ansvar og revisors arbeid, jf. ISA 720 «Revisors oppgaver og plikter vedrørende øvrig informasjon» punkt 21-22. Definisjonen av «øvrig informasjon» fremgår av ISA 720 punkt 12 a) og c):

For ISA-enes formål har følgende begreper den betydning som er beskrevet nedenfor:

<sup>2</sup> IAASB har også en egen nettside med mye informasjon om ny revisjonsberetning: <http://www.iaasb.org/new-auditors-report>

- a) *Årsrapport* – Et dokument, eller en samling av dokumenter, som normalt utarbeides årlig av ledelsen eller de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, i samsvar med lov, forskrift eller praksis, med det formål å gi eiere (eller liknende interessegrupper) informasjon om enhetens drift og enhetens finansielle resultater og finansielle stilling slik de fremgår av årsregnskapet. En årsrapport inneholder eller er et vedlegg til årsregnskapet og revisjonsberetningen til årsregnskapet, og omfatter vanligvis informasjon om enhetens utvikling, dens framtidsutsikter samt risikoer og usikkerheter, en uttalelse fra enhetens styringsorgan og rapporter som dekker forhold knyttet til styring og kontroll.
- b) (...)
- c) «*Øvrig informasjon*» – Finansiell eller ikke-finansiell informasjon (annet enn regnskapet og den tilhørende revisjonsberetningen) som er inkludert i en enhets årsrapport.

**Boks 2 ISA 720 punkt 12**

ISA 720 gir revisor veiledning om hvordan 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», 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.

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. Det skal framgå tydelig hva som er årsberetningen med pliktig informasjon etter lov og forskrift og hva som er annen informasjon, jf. KRS nr. 6 punkt 3.2 nr. 2.

Både etter revisorloven og kommuneloven, er revisor pålagt oppgaver rettet mot innholdet i deler av årsberetningen. Dette er særlovgivning som går ut over det standardene har som utgangspunkt. Det arbeidet revisor utfører knyttet til denne oppgaven, gjenspeiles i revisors konklusjon om årsberetningen i del 2 i revisjonsberetningen, og omfatter kun den pliktige årsberetningen. «Øvrig informasjon», som revisor ikke attesterer på, men leser med hensyn til konsistens mv, omfatter i tillegg til årsberetningen også annen informasjon i årsrapporten.

Der det er et klart skille mellom lovpålagt og annen informasjon, bør revisor henvise konkret til hva som er øvrig informasjon. Der det er uklart hva som er lovpålagt informasjon (årsberetning) og hva som er øvrig informasjon oppfordrer revisjonskomiteen til at revisorer påvirker kommunen /fylket til å tydeliggjøre hva som er lovpålagt informasjon og hva som er øvrig informasjon.

I de tilfeller den lovbestemte årsberetningen ikke foreligger når revisjonsberetningen skal avgis, legger revisjonskomiteen til grunn at det skal avgis revisjonsberetning hvor revisor ikke

kan uttale seg om årsregnskapet. Da vil det heller ikke bli noen omtale av «øvrige informasjon». Foreligger derimot årsberetningen, men ikke den samlede årsrapporten når revisjonsberetning skal avlegges, skal revisor iht. ISA 720.13 c) innhente skriftlig uttalelse om at dokumentene blir gjort tilgjengelig for revisor før utstedelse, slik at revisor kan lese gjennom informasjonen. Får revisor en slik bekreftelse kan dokumentene inkluderes i omtalen av øvrige informasjon, jf. punkt A52. Blir dette ikke bekreftet, inkluderes ikke dokumentene i omtalen av øvrige informasjon, jf. eksempel 1-B-3.

I tillegg er det som i fjor, i eksempelsamlingen et forslag til beskrivelse av øvrige informasjon med utgangspunkt i en situasjon der en kommune har inkludert informasjon utover det som er pliktig informasjon for årsregnskapet og årsberetning. Dette oppfattes som normalsituasjonen og er teksten som er benyttet i øvrige eksempler på dette området.

Revisor skal i utgangspunktet etter standardene konkludere på årsberetningen under «uttalelse om øvrige lovmessige krav». Se nærmere omtale i punkt 2.7 nedenfor. Erfaringene fra de tre årene med den nye revisjonsberetningen har vist enkelte utfordringer for revisor når årsberetning og øvrige informasjon skal omtales hver for seg. Utfordringene kan skyldes både ordlyd i beretningen, og at lovkrav og standardkrav er delvis overlappende. Komiteen la i eksempelsamlingen for 2018 inn en henvisning til konklusjonen om årsberetningen i alle de «kommunale» beretningene, med hensikt å lette forståelsen for leseren av beretningen. I ISA 720 er det en åpning for å presentere avsnittene mer valgfritt enn det som ble opplevd ved utarbeidelsen av eksempelsamlingen. Det er naturlig å ha en prosess om ytterligere endringer i beretningen når ny kommunelov gjør seg gjeldende for revisjon av årsregnskapet, dvs for årsregnskapet 2020.

### *2.5 Kommunedirektørens ansvar for regnskapet / fortsatt drift*

Kommunedirektøren 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).

### *2.6 Revisors oppgaver og plikter*

Revisor kan velge mellom flere alternativ for beskrivelsen av revisors oppgaver og plikter:

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.
3. Inkludere tekst om revisor oppgaver og plikter i vedlegg til revisjonsberetningen.

## *2.7 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. Etter ny kommunelov skal revisor «se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpmessige avvik fra årsbudsjettet». Revisors mandat knyttet til vesentlige budsjettavvik er endret med den nye kommuneloven. Denne endringen mener komiteen også for 2019 bør medføre at det skal mer til før revisor tar forbehold om budsjettavvik når avviket er dekkende opplyst i årsberetningen. Det vises til Infoskriv 2/2013 som gir momenter for vurderingen.

### *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, jf. blant annet pkt 3.2.

### Årsberetning for små IKS og næringsdrivende KF

Små foretak er unntatt for årsberetningsplikt etter regnskapsloven, jf. regnskapsloven § 3-1 andre ledd. Se også omtalen for stiftelser i punkt 4 nedenfor. Kommunal- og moderniseringsdepartementet har tidligere uttalt<sup>3</sup> at unntaket fra årsberetningsplikten etter regnskapsloven, ikke gjelder for næringsdrivende KF som kommer inn under definisjonen av små foretak i regnskapsloven. Årsberetningsplikt for alle KF følger, etter departementets vurdering, av kommuneloven § 48 nr. 1 og forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak § 7.

For IKS som anses som små foretak etter regnskapsloven, tolker departementet IKS-loven § 27 slik at disse ikke har plikt til å utarbeide årsberetning. Ønsker slike selskap å utarbeide en årsberetning etter regnskapsloven, må de oppfylle årsberetningskravene for øvrige foretak i regnskapsloven. Revisor har i slike tilfeller med «konklusjon om årsberetningen». Dersom selskapet lager «årsberetning» som ikke oppfyller lovens krav for øvrige foretak, uttaler revisor seg kun om dette som «øvrig informasjon».

## *2.8 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

---

<sup>3</sup> Se også eINFO 18/3 – Årsberetning for KF og IKS



avsnitt om "andre forhold" i den uavhengige revisors beretning". Oppdaterte eksempler på avviksberetninger sendes ut i et eget informasjonsskriv.

### **3. 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.

### **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 betryggende sikkerhet. Uttalelsen tas inn under "Uttalelser om øvrige lovmessige krav" i revisjonsberetningen. Se også informasjonsskriv 4/2017 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.

Små foretak<sup>4</sup> har ikke plikt til å utarbeide årsberetning etter regnskapsloven, jf. § 3-1 andre ledd. Dette vil også gjelde for stiftelser. Små foretak som frivillig ønsker å lage en årsberetning, etter regnskapsloven, må oppfylle årsberetningskravene for øvrige foretak i regnskapsloven. Dersom små foretak lager «årsberetning» som ikke oppfyller lovens krav for øvrige foretak uttaler revisor seg kun om dette som «øvrig informasjon». Hvis det heller ikke foreligger øvrig informasjon, utelates også det avsnittet i revisjonsberetningen.

### **5. Andre revisjonsberetninger**

#### *5.1 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.

---

<sup>4</sup> Kriteriene for hva som er å regne som små foretak finnes i regnskapsloven § 1-6.

### 5.2 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 henvide 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.

### 5.3 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. 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.

## 7. 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. For stiftelser og fjellstyrer har komiteen funnet det naturlig at det er god revisjonsskikk som er referanserammen,

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)

Nr	Regnskap	Regnskaps- prinsipp	Regnskapsskikk/ bokføringsskikk	Revisjonsskikk	Regnskaps- rammeverk
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 fellesråd	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
9	Menighetsråd/sokneråd	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