



NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 17.02.2021

INFORMASJONSSKRIV 3/2021 – MALER FOR NORMALBERETNINGER 2020

1. Innledning og endringer i årets informasjonsskriv

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:

- Normalberetningene for kommuner og KF er endret i tråd med endringene opplyst om i Infoskriv 1/2021. Disse endringene var:
 - Eksempel for konsolidert regnskap
 - Uttakelse om budsjettavvik tatt inn (for beretningene til og med eksempel 4)
 - Referansebegrepet i beretningen endret til å være netto driftsresultat
- Ytterligere endringer i eksempelsamlingen for 2020 er:
 - Revisor skal i normaltilfeller ikke kommentere forutsetningen om fortsatt drift for KF som avlegger regnskap etter regnskapsloven
 - Eksempel 4 Revisjonsberetning for kommunalt oppgavefelleskap og interkommunalt politisk råd er ny
 - Den tidligere beretningen for interkommunalt og interfylkeskommunalt samarbeid er tatt ut, og det samme er beretningen for samkommuner
 - Siden det nå er flere «skraverte» faste tekster å finne på hjemmesiden til NKRF har komiteen valgt å nummerere de ulike alternativene, og lagt opp til at det i revisors beretning henvises til aktuelt nummer.

Det er gitt enkelte kommentarer til noen av endringene under punkt 2. Det er viktig å merke seg at teksten i forutsetningsboksene er gjennomgått og justert for flere av eksemplene. Forutsetningene er avgjørende for eksemplene, naturlig nok.

For øvrig er det mindre språklige justeringer, og nynorsk beretning har fått en egen gjennomgang av språket. Komiteen oppfordrer som vanlig 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 tilleggs mål, 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 kommuneloven § 24-8. Av denne bestemmelsen følger bl.a. at revisor skal uttale seg om følgende i revisjonsberetningen:

- a) om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrift
- b) om registreringen og dokumentasjonen av regnskapsopplysninger er i samsvar med lov og forskrift
- c) om årsberetningen inneholder de opplysningene som lov og forskrift krever
- d) om opplysningene om økonomi i årsberetningen stemmer overens med årsregnskapet
- e) om det er avdekket forhold som gir grunn til å tro at årsberetningen ikke gir dekkende opplysninger om vesentlige budsjettavvik.

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 1700¹ 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.

¹ 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

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.

2. Revisjonsberetning i kommunal sektor

2.1 Krav til revisjonsberetningen i kommuner og fylkeskommuner

Revisor skal i henhold til kommuneloven § 24-8 avgi revisjonsberetning til kommunestyret eller fylkestinget senest 15. april. Revisjonsberetningen skal avgis selv om årsregnskapet eller årsberetningen ikke foreligger eller er ufullstendig. Kravet til hva revisor skal uttale seg om er gjengitt i avsnitt 1.1 ovenfor.

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. Kopi av revisjonsberetningen sendes til kontrollutvalget, til formannskapet eller fylkesutvalget og til kommunedirektøren 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 brukerrets. 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. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15 innebærer at det 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. 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 skjønsmessige vurderinger, f.eks. avskrivnings- og nedskrivningsvurderinger.
- vesentlige hendelser eller transaksjoners innvirkning på revisjonen, f.eks. kommunesammenslåing, nye vesentlige IT-systemer eller 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)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.²

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:

- 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

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

være oppmerksom på indikasjoner på at «øvrige 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/årsberetning som i tillegg til årsregnskap og de lovbestemte kravene til årsberetning, ofte inneholder rapportering av oppnådde resultater, analyser og vurderinger av kommunens tjenesteproduksjon, viktige hendelser, framtidige utfordringer mv. De lovbestemte kravene til årsberetningen kan fremkomme i et selvstendig dokument, men kan inngå som en integrert del av en samlet årsrapport eller en årsberetning som inneholder mer enn de lovbestemte minimumskravene.

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. «Øvrige informasjon», som revisor ikke attesterer på, men leser med hensyn til konsistens mv, omfatter informasjon utover den lovbestemte i årsrapporten/årsberetningen.

Der det er et klart skille mellom lovpålagt og annen informasjon, bør revisor henviser konkret til hva som er øvrige informasjon. Der det er uklart hva som er lovpålagt informasjon (årsberetning) og hva som er øvrige informasjon, bør revisor vurdere å oppfordre kommunen til å tydeliggjøre hva som er lovpålagt 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-4.

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. I ISA 720 er det en åpning for å presentere avsnittene mer valgfritt enn det som ble opplevd ved utarbeidelsen av eksempelsamlingen.

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 næringsdrivende kommunale foretak som avlegger årsregnskap etter regnskapslovens prinsipper. Det følger av forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. § 7-4 at disse foretakene skal utarbeide årsberetning i tråd med kommuneloven § 14-7. Det innebærer bl.a. at styret ikke eksplisitt må bekrefte i årsberetningen at forutsetningen om fortsatt drift er til stede. Det er da heller ikke naturlig at revisor uttaler seg om forutsetningen om fortsatt drift i revisjonsberetningen. Omtalen av fortsatt drift er dermed tatt ut av eksempelet for KF etter regnskapsloven, og forutsetningene er justert noe. Der foretaket skal avlegge årsberetning etter regnskapsloven, slik at styret bekrefter forutsetningen om fortsatt drift i årsberetningen eller det av andre grunner er viktig å ha fokus på forutsetningen om fortsatt drift, vil det være relevant både å ha den med i styrets årsberetning og at revisor har forutsetningen med i sin beretning. Se fotnote til 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 henvise til [NKRFs nettsider](#) hvor utfyllende beskrivelse ligger.
3. Inkludere tekst om revisor oppgaver og plikter i vedlegg til revisjonsberetningen.

Det er viktig å være klar over at det nå finnes flere alternativ for den kortere teksten som revisor kan utelate i beretningen ved å vise til NKRF sine nettsider. Det er to ulike tekster for tekst i beretningen, se eksempel 1-B-1 og 1-B-3, som er henholdsvis konsolidert regnskap og regnskap uten konsolidering. I tillegg er det tekst under «Uttalelse om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik» hvor revisor i beretningen kan velge å vise til NKRF sine nettsider. Denne teksten endres ikke om det er konsolidert årsregnskap eller ikke.

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

Konklusjon om årsberetningen

Under konklusjonen om årsberetningen konkluderer revisor på om årsberetningen etter revisors mening, er i samsvar med lov og forskrift.

Det fremkommer i kommuneloven § 14-7 at årsberetningen skal redegjøre for:

- a) forhold som er viktige for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen, og om den økonomiske utviklingen og stillingen ivaretar den økonomiske handleevnen over tid
- b) vesentlige beløpsmessige avvik mellom årsbudsjettet og årsregnskapet, og vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene
- c) virksomhetens måloppnåelse og andre ikke-økonomiske forhold som er av vesentlig betydning for kommunen eller fylkeskommunen eller innbyggerne
- d) tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre en høy etisk standard
- e) den faktiske tilstanden når det gjelder kjønnslikestilling

- f) hva kommunen eller fylkeskommunen gjør for å oppfylle arbeidsgivers aktivitetsplikt etter likestillings- og diskrimineringsloven § 26.

Kravet til innhold i årsberetningen gjelder tilsvarende for kommunale foretak. Dette gjelder også for næringsdrivende kommunale foretak som avlegger regnskap etter regnskapsloven, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 7-4. Det er ikke gitt særskilte bestemmelser for små KF, slik at kravet også vil gjelde næringsdrivende KF som kommer inn under definisjonen av små foretak i regnskapsloven. Dette samsvarer med tidligere uttalelser fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet³.

Uttalelse om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik

Etter ny kommunelov skal revisor «se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpssmessige avvik fra årsbudsjettet og om vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene». Revisors mandat knyttet til vesentlige budsjettavvik er dermed endret med den nye kommuneloven. *RSK 302 Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik* som ble vedtatt av styret i NKRF 14. desember 2020, og er anbefalt tatt i bruk for regnskapet 2020.

Styret i KF har etter kommuneloven § 9-8 myndighet til å treffe vedtak i alle saker som gjelder foretaket og dets virksomhet, inklusive fullmakter innenfor budsjett vedtatt av bystyret. Med bakgrunn i lovgivers forutsetninger og lovteksten i kommuneloven mener komiteen det er riktig å bruke kommunestyrets premisser når revisor uttaler seg om redegjørelsen for vesentlige budsjettavvik, se eksempel 2.

Komiteen har benyttet teksten i standarden i revisjonsberetningene i eksempelsamlingen. Det vises for øvrig til standarden og Informasjonsskriv 1/2021 punkt 2.1.

2.8 Beretning som avviker fra normalberetningen

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

3. Kommunalt oppgavefelleskap og interkommunalt politisk råd

Interkommunalt politisk råd (IPR) og kommunalt oppgavefelleskap (KO) reguleres av kommuneloven hhv. kapittel 18 og 19. Uavhengig av om et IPR eller KO er eget rettssubjekt eller ikke, skal det utarbeide eget årsregnskap og egen årsberetning, jf. kommuneloven § 14-8. Årsregnskapet til IPR/KO som ikke er eget rettssubjekt skal inngå i kontorkommunens konsoliderte årsregnskap.

IPR og KO som ikke er egne rettssubjekt, og som har forventete brutto driftsinntekter på mindre enn 5 millioner kroner i budsjettåret, kan unnlate å utarbeide eget årsregnskap og årsberetning, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 8-3.

Interkommunale samarbeid etter tidligere kommunelov § 27 skal være omdannet til IPR eller KO innen fire år etter at den nye kommuneloven trådte i kraft. Det følger av budsjett- og

³ Se eINFO 18/3 – Årsberetning for KF og IKS

regnskapsforskriften § 11-2 at kommuneloven § 14-8 og budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 2 til 5, 8 og 10 gjelder tilsvarende for § 27-samarbeid som ikke er omdannet.

Revisjonskomiteen har lagt til grunn at eksempel 4 er dekkende for IPR, KO og § 27-samarbeid under omdanning, uavhengig av om de er eget rettssubjekt eller ikke. Eksemplet forutsetter at samarbeidet har et styre. Dette er imidlertid ikke påkrevd etter kommuneloven. Dersom samarbeidet ikke har styre, bør henvisningene til styret i revisjonsberetningen endres til ledelsen.

4. Interkommunale selskaper

Lov om interkommunale selskaper har i motsetning til kommuneloven, bestemmelser om ansvar for ledelsen. Selv om revisorloven ikke gjelder for revisjon av interkommunale selskaper, mener revisjonskomiteen at det ved revisjon av interkommunale selskaper, vil være riktig å legge til grunn plikten i ny revisorlov § 9-7 annet ledd bokstav e) 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 i årsberetningen. Revisor vil derfor heller ikke ha noen plikt til å bekrefte opplysningene om forutsetningen om fortsatt drift. Eksempel 6 synliggjør dette.

For IKS som avlegger regnskap etter regnskapsloven og anses som små foretak etter regnskapsloven, tolker Kommunal- og moderniseringsdepartementet IKS-loven § 27 slik at disse selskapene kommer inn under unntaket for årsberetningsplikt i regnskapsloven § 3-1 andre ledd. Det har derfor ikke 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».

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 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 foretak⁴ 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

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

Øvrige foretak uttaler revisor seg kun om dette som «øvrig informasjon». Hvis det heller ikke foreligger øvrig informasjon, utelates også det avsnittet i revisjonsberetningen.

6. Andre revisjonsberetninger

6.1 Vertskommunesamarbeid

Kommuner og fylkeskommuner kan organisere deler av virksomheten som vertskommunesamarbeid etter lovens kapittel 20. 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.

6.2 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 henvise 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 [sjekkliste for revisor, kontrollutvalg og sekretariat](#), som finnes på NKRF sine hjemmesider. Revisjonsberetningen er også omtalt der.

6.3 Fjellstyrer

Det er i de senere år ikke gitt nye forskrifter av betydning for fjellstyrenes regnskapsløsninger. NOU 2018:11 var på høring med høringsfrist 28.02.2019. Landbruks- og matdepartementet sier i statsbudsjettet for 2021 at de «arbeider med videre oppfølging». 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».

6.4 Kirkelige fellesråd / menighetsråd / sokneråd

Trossamfunnsloven og forskrift om økonomiforvaltningen i sokn i Den norske kirke trådte i kraft fra 1. januar 2021. Regnskapene for kirkelig fellesråd og menighetsråd skal avlegges etter gammel lov, men med nye frister og nye krav til årsberetning.

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 2/2021.

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. 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	Regnskaps-prinsipp	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	Interkommunalt politisk råd/kommunalt oppgavefellesskap	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
5	Interkommunalt selskap (IKS)	Regnskapsloven	God regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde
6	Interkommunalt selskap (IKS)	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
7	Kirkelig fellesråd	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)
8	Menighetsråd/sokneråd	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)

Nr	Regnskap	Regnskaps- prinsipp	Regnskapsskikk/ bokføringsskikk	Revisjonsskikk	Regnskaps- rammeverk
9	Fjellstyrer	Ingen særskilt regnskapsskikk	Ingen særskilt regnskapsskikk	God revisjonsskikk	Regelbasert rammeverk
10	Stiftelser	Regnskapsloven	God bokføringsskikk	God revisjonsskikk	Rettvisende bilde

Med hilsen
NKRFs revisjonskomité

Unn H. Aarvold
leder

Vedlegg: Normalberetninger i kommunal sektor