

Til NKRFs medlemmer

Oslo, 4. februar 2025

INFORMASJONSSKRIV 1/2025 – MALER FOR NORMALBERETNINGER

1. Innledning

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

Årets endringer kommer innledningsvis i eksempelsamlingen og dette generelle infoskrivet oppdateres kun når det er større endringer. I årets informasjonsskriv er det lagt inn et nytt punkt 4 som dekker revisjonsberetning for mindre komplekse enheter. I tillegg er det noe endringer i punkt 7.3 og 7.4 grunnet endringer i lov- og forskriftskrav.

Informasjonsskriv og 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 tilleggsoppgaver, 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 uttalelse om redegjørelse om vesentlige budsjettavvik.

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 «øvrige 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.

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.

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 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.

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. 36.

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 å følge opp nærmere 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 kommunedirektøren. 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 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.

Standarden (ISA 701) omtaler nærmere hva sentrale forhold ved revisjonen er og ikke er, og krav til beskrivelse mv.

Bruk av sentrale forhold ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner

Revisor skal i revisjonsberetningen for noterte enheter omtale sentrale forhold ved revisjonen, og det synes som det i hovedsak er der sentrale forhold benyttes. Enheter i offentlig sektor kan være av betydning som følge av størrelse, kompleksitet eller aspekter ved allmenn interesse, og det kan dermed være informativt at revisor bruker sentrale forhold i beretningen for å gi innblikk i og forståelse for revisjonen.

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 revisor bør ha en kommunikasjon om de sentrale forholdene med administrasjon og kontrollutvalg.

2.4 Årsberetningen og annen øvrig informasjon

Årsberetning og annen øvrig informasjon omtales under samme punkt i revisjonsberetningen.

Årsberetning er pliktige opplysninger i årsberetning etter KL § 14-7, og øvrig informasjon er all annen informasjon i samme dokument eller annen årsrapport som følger årsberetning og årsregnskap».

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/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. I revisjonsberetningen er det viktig at revisor identifiserer hva som er annen øvrig informasjon og benytter samme benevnelse på dokumentet som kommunen, for eksempel årsrapport eller årsmelding el.

Både etter revisorloven og kommuneloven, er revisor pålagt oppgaver rettet mot innholdet i deler av den lovpålagte årsberetningen. Dette er oppgaver som går ut over det standardene krever. Det arbeidet revisor utfører knyttet til denne oppgaven, gjenspeiles i revisors konklusjon om årsberetningen under kulepunktene i tredje avsnitt av revisjonsberetningen og omfatter kun den pliktige årsberetningen.

Under denne delen av revisjonsberetningen 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 moderniseringsdepartementet¹.

«Annen øvrig 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 henvide konkret til hva som er øvrig informasjon. Der det er uklart hva som er lovpålagt informasjon (årsberetning) og hva som er øvrig informasjon, bør revisor vurdere å oppfordre kommunen til å tydeliggjøre hva som er lovpålagt informasjon.

Informasjon i årsberetningen som er omfattet av revisors kontroller og lesing bør identifiseres tydelig. Selv om det ikke er krav om underskrevet og datert årsberetning fra kommunedirektøren, vil vi som revisor ha en forventning om datert og signert regnskap og årsberetning. I de tilfeller kommunens årsrapport/årsberetning foreligger i digitale rapporteringsløsninger som f.eks. Framsikt, bør revisor be om identifiserbar informasjon, for eksempel i form av utskrift pr dato for lesing, og også vise til denne datoen i revisjonsberetningen. Etter det komiteen oppfatter har Framsikt nå en løsning der dato for ulike endringer skal fremkomme i logg. Dette gjør at vi enklere kan identifisere hva som er lest av oss.

Foreligger 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 øvrig informasjon, jf. punkt A22. Bli dette ikke bekreftet, inkluderes ikke dokumentene i omtalen av øvrig informasjon og revisor uttaler seg kun om årsberetningen.

I eksempelsamlingen er det 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. Dette oppfattes som normalsituasjonen og er teksten som er benyttet i øvrige eksempler på dette området.

¹ Se eINFO 18/3 – Årsberetning for KF og IKS

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.

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.

Det er viktig å være klar over at det 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, 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 registrering og dokumentasjon

Etter revisorloven skal det ikke konkluderes på registrering og dokumentasjon i revisjonsberetningen. Kommuneloven har fortsatt et krav om å konkludere om registrering og dokumentasjon, jf. kl § 24-8 b, slik at revisjonsberetninger for kommuner inneholder en slik konklusjon. Komiteen har videre beholdt konklusjon om registrering og dokumentasjon i revisjonsberetningen for IKS, samt for kirkelig fellestråd og menighetsråd, som er

normalberetninger for regnskap innenfor det kommunale system. Også for virksomheter som avlegger årsregnskap etter regnskapsloven, skal revisjonsberetningene avlegges i tråd med god kommunal revisjonsskikk, og da er det naturlig å beholde konklusjon om registrering og dokumentasjon.

Uttalelse om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik

Revisor skal «se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpsmessige avvik fra årsbudsjettet og om vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene». *RSK 302 Forenklet etterlevelseskontroll av vesentlige budsjettavvik* gjelder for oppgaven.

Kommunal- og distriktsdepartementet oppdaterte i februar 2024 veilederen til budsjett -og regnskapsforskriften. Blant annet ble forståelsen av hva budsjettkolonnene i kommuneregnskapet, jf § 5-2, skal bestå av presisert:

Kolonnene opprinnelig vedtatt årsbudsjett og regulert årsbudsjett skal kun inneholde beløp som kommunestyret selv har vedtatt, enten i opprinnelig budsjett eller ved senere budsjettreguleringer. Disponeringer som er foretatt underveis i budsjettåret av underordnet organ eller kommunedirektør etter fullmakt, er ikke budsjettreguleringer og skal ikke tas inn i de nevnte kolonnene.

Det er dermed klargjort at det kun er budsjett og budsjettjusteringer vedtatt av kommunestyret som skal inn i budsjettkolonnene i kommunens regnskap.

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 kommunestyret. 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.

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 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. Samarbeidet skal da inngå i kontorkommunens årsbudsjett og årsregnskap som eget budsjettområde, jf. § 8-4.

Interkommunale samarbeid etter tidligere kommunelov § 27 skulle vært omdannet til IPR eller KO innen fire år etter at den nye kommuneloven trådte i kraft. Hvis det i 2024 ikke er skjedd omdanning slik lov og forskrift krever, er dette en formell mangel som revisor bør ta opp.

Revisjonskomiteen har lagt til grunn at eksempel 4 er dekkende for IPR og KO, 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. Kommunale foretak og andre mindre komplekse virksomheter som er revidert i samsvar med ISA for mindre komplekse enheter (ISA for MKE)

Standarden som regulerer hele revisjonen av mindre komplekse enheter kan benyttes for enheter som er mindre komplekse. Komiteen mener en kommune eller fylkeskommune ikke kan anses som mindre kompleks. Det kan imidlertid være aktuelt for blant annet andre virksomhetsformer som KF, IPR/KO, IKS, stiftelser, fjellstyrer, kirker og sokn. Det er virksomhetens kompleksitet som er avgjørende, og standarden setter opp enkelte krav som skal være oppfylt. Det er lagt inn et nytt eksempel på revisjonsberetning som da skal benyttes. Eksempelet gjelder et kommunalt foretak, og kan selvsagt benyttes også for andre mindre komplekse enheter med nødvendige tilpasninger.

Der revisor velger å benytte ISA for MKE i revisjonen, gjelder standarden for revisjonen av hele oppdraget. De vanlige revisjonsstandardene – ISA-ene – gjelder ikke. Revisors dokumentasjon må gjenspeile dette.

5. 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.

IKS-lovens økonomibestemmelser, herunder § 27 om selskapets regnskap, ble endret med fra 1. januar 2024. Samtidig trådte ny budsjett- og regnskapsforskrift for IKS i kraft. IKS har nå frist for utarbeidelse av årsregnskap 22. februar, for styrets avleggelse av årsregnskap og årsberetning 31. mars, for revisjonsberetning 15. mai og for representantskapets fastsettelse 30. juni.

Forskriften har ikke samme eksplisitte bestemmelser som kommuneloven om at revisjonsberetning skal avgis selv om årsregnskapet ikke er mottatt innen fristen for avgivelse av revisjonsberetning. Komiteen mener likevel at bestemmelsen om frist for revisjonsberetningen må forstås tilsvarende for IKS. Se nærmere omtale i infoskriv 2/2024 om avvik fra normalberetningen.

Årsberetningen skal ifølge budsjett- og regnskapsforskriften for IKS § 2-4 andre ledd og § 3-4, redegjøre for vesentlige beløpsmessige avvik mellom årsbudsjettet og årsregnskapet og vesentlige avvik fra representantskapets premisser for bruken av de økonomiske rammene. Kravet til slik redegjørelse gjelder uavhengig av regnskapsprinsipp. Komiteen antar dermed at det ligger en forventning om at revisor har samme oppgave med å se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om budsjettavvik som ved revisjon av kommunene.

For IKS som avlegger regnskap etter regnskapsloven og anses som små foretak etter regnskapsloven har ikke plikt til å utarbeide årsberetning, jf. budsjett- og regnskapsforskriften for IKS § 2-4 tredje ledd. Dersom slike selskap utarbeider en «årsberetning», uttaler revisor seg kun om dette som «øvrige informasjon» siden det ikke er noen lovkrav knyttet til årsberetningen og dens innhold. Hvis det heller ikke foreligger øvrig informasjon, utelates også det avsnittet i revisjonsberetningen.

6. 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. Komiteen viser til Stiftelsestilsynets [veileder om revisjon av stiftelser](#), utgitt i oktober 2024. 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 foretak² 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», uttaler revisor seg kun om dette som «øvrige informasjon» siden det ikke er noen lovkrav knyttet til årsberetningen og dens innhold. Hvis det heller ikke foreligger øvrig informasjon, utelates også det avsnittet i revisjonsberetningen.

Siden stiftelser revideres etter god revisjonsskikk og ikke god kommunal revisjonsskikk har komiteen funnet det naturlig å ta ut konklusjonen om registrering og dokumentasjon i denne beretningen.

² Kriteriene for hva som er å regne som små foretak finnes i regnskapsloven § 1-6.

7. Andre revisjonsberetninger

7.1 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.

7.2 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 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.

7.3 Fjellstyrer

Nye retningslinjer for fjellstyrenes regnskap og revisjon innebærer at det kun er fjellstyrer som mottar tilskudd til oppsyn, og har en årlig gjennomsnittlig omsetning over kr 300 000, som er revisjonspliktige. Det er for øvrig lagt til grunn at regnskapsreglene for fjellstyrer er et regelbasert rammeverk. Siden fjellstyrer revideres etter god revisjonsskikk og ikke god kommunal revisjonsskikk har komiteen funnet det naturlig å ta ut konklusjonen om registrering og dokumentasjon i denne beretningen.

7.4 Kirkelige fellesråd / menighetsråd / sokneråd

Trossamfunnsloven og forskrift om økonomiforvaltningen i sokn i Den norske kirke trådte i kraft fra 1. januar 2021. Forskriften viderefører mye av de tidligere forskriftene, men er tilpasset de kommunale regnskapsreglene på flere områder. Forskriften setter nye frister og nye krav til årsberetning. Det har vært stilt spørsmål om uttalelse om redegjørelse for vesentlige budsjettavvik skal inkluderes i beretningen for kirkelige fellesråd/menighetsråd mv siden disse også har redegjøringsplikt for vesentlige budsjettavvik, jf. økonomiforskriften § 12 (3). Komiteen har vurdert at siden redegjøringsplikten er begrenset til beløpsmessige avvik kan det ansees tilstrekkelig dekket opp av avsnittet «Årsberetningen og annen øvrig informasjon».

Forskriften har ikke samme eksplisitte bestemmelser som kommuneloven om at revisjonsberetning skal avgis selv om årsregnskapet ikke er mottatt innen fristen for avgivelse av revisjonsberetning. Komiteen mener likevel at bestemmelsen om frist for revisjonsberetningen må forstås tilsvarende for kirkelig fellesråd og menighetsråd. Se nærmere omtale i infoskriv 2/2025 om avvik fra normalberetningen.

Forskrift om økonomiforvaltningen i sokn i Den norske kirke bruker begrepene soknets organer som fellesbetegnelse for menighetsråd og fellesorgan for flere sokn (kirkelig fellesråd) og begrepet organ for soknet på kommunenivå for kirkelig fellesråd og menighetsråd i ettsoknskommuner. I kirkeordningen brukes kirkelig fellesråd som betegnelse for fellesorgan for flere sokn. Derfor bruker eksempelsamlingen også begrepene kirkelig fellesråd og menighetsråd/sokneråd. Ved avleggelse av revisjonsberetning benyttes samme begrep på adressat/ organiseringen det aktuelle organet selv bruker selv.

8. Hendelser etter balansedagen

Komiteen 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.

9. 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
Revisjonsberetninger etter de internasjonale revisjonsstandardene – ISA					
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

Nr	Regnskap	Regnskapsprinsipp	Regnskapsskikk/ bokføringsskikk	Revisjonsskikk	Regnskapsrammeverk
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)
9	Fjellstyrer	Ingen særskilt regnskapsskikk	IA	God revisjonsskikk	Regelbasert rammeverk
10	Stiftelser	Regnskapsloven	IA	God revisjonsskikk	Rettvisende bilde
Revisjonsberetninger etter revisjonsstandarden ISA for mindre komplekse enheter (MKE)					
11	Mindre kompleks virksomhet	Kommunalt regnskapsprinsipp	God kommunal regnskapsskikk og god bokføringsskikk	God kommunal revisjonsskikk	Rettvisende bilde (dekkende fremstilling)

Med hilsen

NKRFs Revisjons- og regnskapskomité

Unn H. Aarvold
leder