

## NKRFs REVISJONS- OG REGNSKAPSKOMITÉ

Til NKRFs medlemmer

Oslo, 7. februar 2025

### INFORMASJONSSKRIV NR. 3/2025 - uttalelser og rapporter fra revisor

#### 1. Innledning

Dette informasjonsskrivet gir generell veiledning og støtte for medlemmene i forbindelse med utarbeidelse og behandling av uttalelser og rapporter. Nyheter og endringer blir i hovedsak omtalt i eksempelsamlingen når den oppdateres. Det er ikke vesentlig ny informasjon i det generelle informasjonsskrivet i år.

#### 2. Ulike kategorier av uttalelser

Revisor kan levere tjenester som gir grunnlag for uttalelse, rapport eller beretning etter følgende standarder:

- *Internasjonale standarder for revisjon av historisk finansiell informasjon*
  - ISA 800 – Særlige hensyn ved revisjon av regnskaper utarbeidet i samsvar med rammeverk med spesielle formål
  - ISA 805 – Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling
  - ISA 810 – Uttalelser om sammenfattede regnskaper
- *Internasjonale standarder for forenklet revisorkontroll*
  - ISRE 2400 – Oppdrag som gjelder forenklet revisorkontroll av regnskaper
  - ISRE 2410 – Forenklet revisorkontroll av delårsregnskaper, utført av foretakets valgte revisor
- *Internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag*
  - ISAE 3000 – Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk økonomisk informasjon
  - ISAE 3402 – Attestasjonsuttalelser om kontroller hos en serviceorganisasjon
  - ISAE 3410 – Attestasjonsoppdrag om klimagassrapporter
  - ISAE 3420 – Attestasjonsuttalelser om sammenstilling av proforma finansiell informasjon i et prospekt
- *Norske standarder for attestasjonsoppdrag*
  - SA 3801 – Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter

## SA 3802 – Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen

- *Internasjonale standarder for beslektede tjenester*  
ISRS 4400 – Avtalte kontrollhandlinger

Informasjonsskrivet og eksempelsamlingen omtaler særlig seks typer uttalelser. Disse kan betegnes revisors «verktøykasse» og grupperes som vist i tabell 1.

Type oppdrag	Standard	Sikkerhet	Uttalelse/rapport
<b>Attestasjonsoppdrag</b>			
Historisk finansiell informasjon – fullstendig regnskap (spesielt formål)	ISA 800	Betryggende	Revisjonsberetning
Historisk finansiell informasjon – deler av regnskap/oppstilling	ISA 805	Betryggende	Revisjonsberetning
Historisk finansiell informasjon	ISRE 2400	Moderat	Uttalelse (negativ bekreftelse)
Ikke-finansiell informasjon	ISAE 3000	Betryggende eller moderat	Attestasjonsuttalelse  RSK 301 og 302 kommer inn under denne type oppdrag.
<b>Beslektede tjenester</b>			
Avtalte kontrollhandlinger	ISRS 4400	Ingen, utover de avtalte kontrollene	Rapport
<b>Bekreftelser</b>			
Kontroll av og rapportering om grunnlaget for skatter og avgifter	SA 3801	Høy	Signatur på næringsoppgave/ «kontrolloppstilling»
Uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen	SA 3802	Høy (garanti)	Bekreftelse (kort form)

**Tabell 1** Revisors "verktøykasse"

Det følger en kort omtale av de ulike standardene i det følgende. Det er oppdragsgiver, dvs. den som bestiller attestasjon fra revisor, som må definere oppdragets innhold og dermed type uttalelse. Revisor må være oppmerksom på hva som faktisk etterspørres og legge den relevante standarden til grunn og gjennomføre handlinger deretter. Det er viktig at vilkårene for oppdraget er avklart, både for revisor selv, for oppdragsgiver og for kommunen. Dersom vilkårene ikke klart kommer frem av en lov/forskrift, tilskuddsvilkår, bestilling e.l. anbefales det å utarbeide et mer detaljert engasjementsbrev.

Normalt er det kun krav om å anvende standardene på vesentlige forhold. Hva som er vesentlig, må vurderes i forhold til den informasjonen som skal bekreftes. Der oppdragsgiver ikke har beskrevet hvilke kontrollhandlinger som skal utføres, blir det desto viktigere å opplyse om disse. Dette bidrar til en felles forståelse for hva revisor uttaler seg om, og hvilke grunnlag uttalelsene bygger på.

## 2.1. Revisjon av historisk finansiell informasjon – ISA 800-serien

Dersom oppdraget gjelder revisjon av historisk finansiell informasjon med spesielt formål, skal den aktuelle standarden i ISA 800-serien legges til grunn. Revisor må da planlegge og gjennomføre revisjonshandlinger for å kunne uttale seg med betryggende sikkerhet. Slike oppdrag er derfor normalt mer omfattende enn avtalte kontrollhandlinger. Det kan imidlertid være mulig å bygge på revisjonshandlinger utført som en del av den ordinære revisjonen.

ISA 800 gjelder revisjon av et fullstendig regnskap etter rammeverk med spesielt formål, mens ISA 805 gjelder revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger, spesifikke elementer e.l. i en regnskapstilling. Eksempel på oppdrag etter ISA 800 er revisjon av beboer- og pasientregnskap, mens attestasjon momskompensasjonskravet og ulike prosjektregnskap er eksempel på oppdrag etter ISA 805. Revisor kan få forespørsel om å utarbeide en revisjonsberetning til et avviklingsregnskap for et IKS, selv om det ikke er krav om revisjon i IKS-loven. En slik beretning vil være etter ISA 800.

Merk at standardene i ISA 800-serien tar for seg spesielle hensyn ved denne type oppdrag. De øvrige ISA-ene (200-720) gjelder i tillegg ved oppdrag etter ISA 800-serien.

## 2.2. Forenklet revisorkontroll – ISRE 2400

Forenklet revisorkontroll etter ISRE 2400 er et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet. Revisors handlinger er i hovedsak begrenset til forespørsler og analytiske kontrollhandlinger og gir derfor kun moderat sikkerhet. Revisor gir uttrykk for dette i form av en negativ bekreftelse og bruker en formulering i konklusjonen om at *«...vi ikke er blitt oppmerksomme på noe som gir oss grunn til å tro at regnskapsoppstillingen ikke i det alt vesentlige gir en dekkende fremstilling...»*

Denne type bekreftelser er mindre kostnadskrevenne enn for eksempel revisjonsberetning. Forenklet revisorkontroll kan være hensiktsmessig der oppdragsgiver ønsker en viss kontroll og bekreftelse, men ikke trenger en revisjonsberetning.

## 2.3. Attestasjonsoppdrag – ISAE 3000

Gjelder oppdraget ikke-finansiell informasjon, vil det være attestasjonsstandardene i ISAE 3000-serien som er aktuelle. I eksempelsamlingen er bl.a. uttalelsene knyttet til finansforvaltningsreglement og -rutiner basert på ISAE 3000.

Attestasjonsoppdrag kan enten gi betryggende sikkerhet eller moderat sikkerhet. Merk at **uttalelsene i eksempelsamlingen er basert på at revisor uttaler seg med betryggende sikkerhet.**

Eksempel på uttalelse om forenklet etterlevelseskontroll av økonomiforvaltningen etter kommunelovens § 24-9 er tatt inn i eksempelsamlingen, basert på eksemplet i standarden RSK 301 *Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen.*

## 2.4. Avtalte kontrollhandlinger – ISRS 4400

Uttalelsen etter revidert ISRS 4400 har tydeligere beskrivelse av ansvar under ulike overskrifter. Revidert standard har to eksempler på uttalelser, en med begrenset bruk og en uten begrenset bruk. Med bakgrunn i det omfang av avtalte kontrollhandlinger som finnes innen kommunal sektor, samt det at tilskuddsgiverne tidvis beskriver kontrollpunktene relativt vagt eller slik at de kan oppfattes mer omfattende enn de faktisk er, har komiteen innenfor kommunal sektor falt ned på å anbefale bruk av standarden som legger opp til begrenset bruk. Teksten ligger under overskriften med formål.

*ISRS 4400 – Avtalte kontrollhandlinger* er lagt til grunn for de fleste uttalelsene i eksempelsamlingen, med mindre det er gitt andre føringer i grunnlaget for de ulike uttalelsene. Oppdrag etter ISRS 4400 faller utenfor revisjonsbegrepet og er uttalelser som avgis på grunnlag av kontrollhandlinger avtalt med oppdragsgiver (mottaker). Rapporteringen fra revisor betegnes derfor som «rapport». Uttrykk som «bekreftelse», «attestasjon» e.l. skal ikke anvendes.

Noen av kontrollpunktene i enkelte rundskriv/tildelingsbrev fra tilskuddsgivere synes omfattende og også å ligge utenfor det som revisor kan gjennomføre som en avtalt kontrollhandling innenfor forutsetningene i ISRS 4400.

Siden uttalelsene ikke er basert på revisjon må revisor etter standardenes krav presisere at uttalelsene ikke gir sikkerhet for at informasjonen ikke inneholder vesentlige feil. Uttalelsen gir sikkerhet for de utførte kontrollene, men ikke utover dette. Det er derfor viktig at revisor er oppmerksom på ordbruken i uttalelsen og unngår å bruke ord som kan gi inntrykk av at uttalelsen dekker mer enn den gjør. Eksempler på slike ord er bl.a. bekrefte, konklusjon, bruk av ordet revisjon i stedet for kontroll etc.

Som nevnt er det oppdragsgiver som skal definere innholdet i revisors kontrollhandlinger. For flere av uttalelsene har komiteen forsøkt å gi eksempler på hensiktsmessige kontrollhandlinger. I noen av uttalelsene vises formålet med kontrollene mer enn de konkrete kontrollhandlinger. I slike tilfeller må uttalelsen suppleres med en kort beskrivelse av de kontrollhandlingene som faktisk er avtalt eller som er lagt til grunn for uttalelsen.

Det er tilskuddsgiver som beslutter hva resultatet av revisors kontroll eventuelt vil ha å si for tilskuddsmottaker. Revisor skal kun oppsummere de funn som er gjort i forbindelse med kontrollen.

Komiteen har diskutert hvordan revisor skal forholde seg hvis det er samme funn på flere av kontrollpunktene, og har kommet frem til at vi da anbefaler å vise til det første punktet der funnet beskrives.

Enkelte oppdragsgivere krever at revisor signerer på et nærmere angitt skjema. Slike skjemaer tilfredsstiller ikke nødvendigvis kravene til revisors rapport etter ISRS 4400 punkt 30. Revisjonskomiteen anbefaler at revisor i slike tilfeller utarbeider en egen rapport som legges ved skjemaet, eventuelt tilføyer de nødvendige opplysninger i skjemaet.

## **2.5. SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlaget for skatter og avgifter**

SA 3801 fastsetter normer og gir veiledning for revisors oppgaver ved kontroll av en virksomhets rapportering av grunnlag for beregning av skatter og avgifter.

Gjeldende fra 2023 er det kun kommuner, foretak etc. som leverer skattemelding som har krav om å utarbeide og levere kontrolloppstilling. Kontrolloppstilling etter gjeldende regler i skatteforvaltningsloven. Andre arbeidsgivere har ikke krav om å utarbeide kontrolloppstilling.

Skattedirektoratet sin [melding om revisors plikter i forbindelse med signering av signaturpliktige opplysninger i næringsspesifikasjon og skattemelding](#) danner grunnlaget for revisors kontroll med kontrolloppstillingen. Revisor bekrefter med sin signatur at de regnskapsmessige opplysninger som fremgår av kontrolloppstillingen er omfattet av revisjonshandlinger som ikke har avdekket vesentlige feil eller mangler, og at det er samsvar mellom regnskapets tall og innrapporterte beløp etter skatteforvaltningsloven § 7-2, jf. a-opplysningsloven § 3. De innrapporterte beløp fremgår av A07 Avstemmingsinformasjon. Revisors skal gjennomføre sin oppgave i henhold til SA 3801 Revisors attestasjoner til Skatteetaten. Se spesielt punkt A7.

Underskrift på oppgaven «Signaturpliktige næringsopplysninger» er også en relevant oppgave for revisor i flere kommuner og fylkeskommuner, blant annet grunnet aktivitet i andre kommuner eller f.eks. pga. næringsavfall gjennom kommunen. Oppgaven bunner i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-7 og § 8-9-4 som krever at revisor i revisjonspliktige foretak skal underskrive virksomhetens signaturpliktige næringsopplysninger.

## **2.6. SA 3802 Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen**

SA 3802 fastsetter normer og gir veiledning for revisors oppgaver ved utarbeidelse av lovbestemte redegjørelser, andre uttalelser til aksjeeierne og avgivelse av lovbestemte bekreftelser til Foretaksregisteret, for allmennaksjeselskaper (ASA), aksjeselskaper (AS) og andre foretaksformer hvor det er krav til uttalelser eller bekreftelser fra revisor. SA 3802-1 gjelder aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, mens SA 3802-2 gjelder andre foretaksformer, herunder interkommunale selskap (IKS).

Bekreftelser til Foretaksregisteret skal gjennomgående gis med høy sikkerhet (garanti). Uttalelsene gis i kort form og revisor benytter ordlyden «vi bekrefter at», jf. SA 3802 punkt 7.

Kommunale- og fylkeskommunale foretak og interkommunale selskaper skal registreres i Foretaksregisteret. Revisor må avgi erklæring om at revisor påtar seg oppdraget som revisor, jf. foretaksregisterloven § 4–4 bokstav d. I juni 2024 ble det åpnet for bruk av elektronisk registrering av bl.a. KF og IKS, noe som innebærer at det ikke er nødvendig med en separat villighetserklæring «på papir».

I interkommunale selskaper er det ikke innskuddsplikt utover det som følger av selskapsavtalen. I tillegg til villighetserklæring skal revisor, i henhold til foretaksregisterloven § 4–4 bokstav e, bekrefte riktigheten av opplysninger om innbetalt kapital. I

eksempelsamlingen er det tatt inn eksempler på bekreftelser av innskutt kapital i henholdsvis penger og annet enn penger.

SA 3802 har et eksempel på revisors beretning til avviklingsregnskap etter stiftelseslovens § 52.

### **3. Generelle forhold**

#### **3.1. Personvernregler**

Dokumentasjon revisor innhenter som en del av et revisjons-/attestasjonsoppdrag kan være omfattet av regelverket, og må derfor behandles og oppbevares på en forsvarlig måte.

### **4. Avslutning**

Eventuelle spørsmål og kommentarer, samt innspill til uttalelser som ikke er dekket eller er overflødige, kan rettes til leder av revisjons- og regnskapskomiteen.

Med hilsen

**NKRFs revisjons- og regnskapskomité**

Unn Helen Aarvold  
leder (sign.)