

## Kommunal regnskapsstandard nr 6 – (KRS)



*Fastsatt som KRS av styret i Foreningen GKRS 19.01.2018, med virkning fra regnskapsåret 2018.*

### Noter og årsberetning

#### 1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler krav til noter i kommuneregnskapet og kommunens årsberetning. Når det gjelder årsberetningens innhold, omhandler denne standarden i hovedsak kun utfyllende informasjon om økonomiske forhold og ikke annen pliktig informasjon om årsberetningens innhold.
2. Årsberetningen og årsregnskapet utgjør egne separate dokumenter, jf. kommuneloven § 48. Dette innebærer at reglene om årsberetningens innhold ikke alene kan oppfylles ved å gi opplysninger i årsregnskapet. Tilsvarende kan ikke reglene om årsregnskapets innhold oppfylles ved å gi opplysningene i årsberetningen.
3. Med kommuner menes i denne standarden både kommuner og fylkeskommuner. Med administrasjonssjef menes også kommuneråd og fylkesråd, så langt det passer.

#### 2. REGELVERK

1. I forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner (regnskapsforskriften) § 3 går det fram at noter er en del av årsregnskapet.
2. Regnskapsforskriften har i § 5, § 12 nr. 3 og § 13 regler om tilleggsopplysninger i noter til regnskapet. I merknadene til § 5 er det presisert at forskriftens krav om noter er et minimumskrav, og at kommunene og fylkeskommunene kan ta med ytterligere noter til årsregnskapet dersom dette anses nødvendig.
3. Kommuner og fylkeskommuner skal iht. kommuneloven § 48 nr. 1 utarbeide en årsberetning for hvert kalenderår. Bestemmelser om innholdet i årsberetningen er gitt i kommuneloven § 48 nr. 5 og regnskapsforskriften § 10 og § 12.
4. Administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet utarbeider årsberetningen, og fremmer denne for det organ kommunestyret eller fylkestinget bestemmer, jf. regnskapsforskriften § 10. Årsberetningen skal avgis uten ugrunnet opphold, og

senest innen 31. mars. Hvis årsberetningen ikke fremmes for kontrollutvalget, skal den oversendes til kontrollutvalget før kontrollutvalget avgir uttalelse til årsregnskapet. Årsberetningen skal foreligge til behandling i kommunestyret eller fylkestinget samtidig med at årsregnskapet skal behandles. Årsberetningen skal vedtas av kommunestyret eller fylkestinget selv senest seks måneder etter regnskapsårets slutt.

### 3. DRØFTELSE

#### 3.1 Noter

1. Noter er en forklaring og utdyping av informasjon til poster i driftsregnskapet, investeringsregnskapet og balansen. Det er verken hensiktsmessig eller plass til å gi alle slike opplysninger i regnskapsoppstillingene. Notene er en særskilt del av årsregnskapet og skal bidra til å øke regnskapsbrukerens forståelse og vurdering av regnskapet. Ved utforming av notene skal det tas hensyn til det informasjonsbehov regnskapsbrukerne, herunder spesielt kommunestyret, vil ha. Dette tilsier at fokus bør være på presentasjon av vesentlige forhold i regnskapet.
2. Notene skal presenteres systematisk og bør inneholde en tekstdel som forklarer tallene. Så langt det er mulig skal det være krysshenvising mellom notene og de postene i regnskapet som blir spesifisert eller utdypet.
3. I noter som inneholder tall fra regnskapet, skal i tillegg til årets tall, normalt også fjorårets tall vises. For enkelte noter kan det også være naturlig å gi informasjon om tilhørende budsjettall.
4. I tillegg til noter som følger av lov, forskrift og denne standarden skal det gis noteopplysninger om forhold som er nødvendige for å bedømme kommunens resultater og finansielle stilling og som ikke fremgår av regnskapet forøvrig.
5. Forskriftsbestemte noter, jf. punkt 3.1.1, skal alltid gis. Likevel slik at noter som angitt i punkt 3.1.1 nr. 4, 5, 8, 9, 11 og 12 kan utelates dersom de ikke er aktuelle. Noter som følger av øvrige kommunale regnskapsstandarder, jf. punkt 3.1.2, skal gis dersom de er aktuelle. Punkt 3.1.3 redegjør for noteopplysninger som normalt vil være aktuelle og vesentlige for en kommune og må utarbeides for at årsregnskapet skal være avlagt i samsvar med god kommunal regnskapsskikk. Oversikten er ikke uttømmende.
6. Som innledning til notene skal det redegjøres for anvendte regnskapsprinsipper og vurderingsregler etter kommuneloven § 48 og regnskapsforskriften. Dersom kommunen avviker fra foreløpige kommunale regnskapsstandarder bør dette opplyses. Redegjørelsen bør omtale eventuelle endringer i regnskapsprinsipper i regnskapsåret samt endringer i anvendelsen av regnskapsprinsipper og vurderingsregler. Virkningen av endringer i regnskapsprinsipper skal opplyses om i note iht. KRS nr. 5, jf. punkt 3.1.2 nr. 1.

### 3.1.1 Forskriftsbestemte noter

1. Det skal gis en spesifikasjon av endring i arbeidskapital i regnskapsåret.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk skal denne noten minst inneholde en oppstilling over anskaffelse og anvendelse av midler, samt sammenheng til endringer i arbeidskapitalen ifølge balansen.

2. Det skal gis en redegjørelse for kommunens pensjonsforpliktelser iht. regnskapsforskriften §§ 13-1 C og E samt 13-3 D. Noten skal inneholde en spesifikasjon over netto pensjonskostnad, pensjonsmidler, pensjonsforpliktelser og beregnet akkumulert premieavvik. Videre skal estimatavvik og virkningen av planendringer angis hver for seg. I tillegg skal beregningsforutsetningene angis.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk skal spesifikasjonene vise sammenhengen til regnskapslinjene om pensjon i årsregnskapet. Noten skal opplyse om hvordan premieavvik og amortisering av premieavvik har virket inn på driftsregnskapet. Videre skal det opplyses om amortiseringsperiode for premieavvik og virkningen av eventuell endret amortiseringsperiode. Eventuell bruk av premiefond og innestående midler på premiefond skal også opplyses.

3. Det skal gis en oversikt over kommunens garantiansvar ved utgangen av regnskapsåret. Det skal opplyses om summen av kommunens garantiansvar, samt hvem de enkelte garantiene er stilt overfor og når garantiansvaret utløper.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk skal kommunens totale garantiansvar, herunder eventuelle garantirammer og faktisk gjeldende garantiansvar på balansetidspunktet, presenteres samlet i noten. Notekravet omfatter alle garantier som kommunen har ansvar for, inkludert garantier som er gitt av KF.

Videre gis opplysninger om eventuelle innfrielser av garantier i året, herunder eventuelle virkninger på senere års regnskap/budsjett. Dersom det er sannsynlig at kommunen må innfri garantier, gis det noteopplysninger i samsvar med KRS nr. 7, jf. punkt 3.1.2 nr. 2.

4. For fordringer, langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld skal angis det samlede beløp som gjelder krav på eller gjeld til kommunale foretak etter kapittel 11 i kommuneloven, samt for interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 med eget særregnskap.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk skal ytterligere opplysninger om mellomværende gis hvis beløpet er vesentlig og/eller det er betydelige endringer i mellomværende fra forrige år.

5. Aksjer og andeler i selskaper som er ført opp som anleggsmidler skal spesifiseres etter selskap. Det skal opplyses om balanseført verdi, eventuell markedsverdi og eierandel i hvert selskap.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk skal ytterligere opplysninger om aksjer og andeler klassifisert som anleggsmidler gis dersom det er vesentlige endringer gjennom året i for eksempel selskapsstruktur, eierandel, omdanning, fusjon/fisjon, kjøp/salg av eierandeler mv. Dersom bokført verdi er nedskrevet i løpet av året, gis opplysninger i samsvar med KRS nr. 9, jf. punkt 3.1.2. nr. 4.

Videre skal det opplyses om kommunens ansvar for gjeld i interkommunale selskaper dersom det er sannsynlig at kommunen må dekke selskapets forpliktelser.

6. Det skal gis en spesifikasjon over samlede avsetninger og bruk av avsetninger i regnskapsåret, både for kommunen samlet og for den enkelte fondstype.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk skal spesifikasjonen vise samlede avsetninger og bruk av avsetninger i året, og inngående og utgående balanse samt samlede avsetninger og bruk av avsetninger per fondstype.

Det skal også gis opplysninger om vesentlige grupper av fond reservert til særskilte formål i medhold av lov, forskrift eller avtale, dvs. bundne fond (f.eks. selvkostfond, fond for øremerka statstilskudd, næringsfond, gavefond o.l.), eventuelt også spesielt viktige enkeltfond.

Det gis videre opplysninger om samlede avsetninger til ubundne fond foretatt av henholdsvis kommunestyret og av underordnet organ med hjemmel i delegert myndighet.

Opplysningene skal også omfatte overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet fordelt på overføringer vedtatt av kommunestyret og overføringer foretatt av underordnet organ med hjemmel i delegert myndighet.

7. Det skal gis en sammenfattende oversikt over transaksjoner som er ført mot kapitalkontoen i løpet av regnskapsåret.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk skal spesifikasjonen inneholde de aktuelle poster som framgår av vedlegg 1 til denne standarden.

8. Ved salg av finansielle anleggsmidler der en andel av salgsinntekten er regnet som avkastning på innskutt kapital og løpende inntekt, skal beregningen av avkastning på innskutt kapital dokumenteres. Dette gjelder også ved omklassifisering av midler etter § 3 femte ledd.

9. I note til regnskapet til den kommunen hvor et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 har sitt hovedkontor, skal angis overføringer til/fra samarbeidet og de deltakende kommunene og fylkeskommunene, samarbeidets egne inntekter i regnskapsåret samt disponeringen av overføringer og inntekter som nevnt, jf. regnskapsforskriften § 12 nr. 3.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk gjelder notekravet kun for interkommunale samarbeid som ikke avlegger eget særregnskap. Tilsvarende

opplysninger skal oppgis ved vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kap. 5A.

10. I særregnskapet for kommunale foretak skal det gis opplysninger i noter tilsvarende kravene i regnskapsforskriften § 5, jf. forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak § 10 og nr. 1-8 ovenfor. Videre skal følgende opplysninger gis:
  - For fordringer, langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld skal angis det samlede beløp som gjelder krav på eller gjeld til kommunen, andre kommunale foretak og interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 med egne særregnskap.
  - En sammenfattet oversikt over hvordan foretakets inntekter, med unntak av brukerbetaling, fordeler seg på henholdsvis egen kommune, interkommunale selskaper der egen kommune er deltaker, og andre. Videre en sammenfattet oversikt over hvordan foretakets utgifter, med unntak av lønn, sosiale utgifter og avskrivninger, fordeler seg på henholdsvis egen kommune, interkommunale selskaper der egen kommune er deltaker, og andre. Det skal skilles mellom overføringer med og uten krav til motytelse.
  - Opplysninger om ytelser til ledende personer i samsvar med lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) § 7-31, § 7-31b og § 7-32.
11. Fylkeskommuner som har skoler som tilbyr maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs i markedet i tillegg til den ordinære opplæringen, skal vise resultatoppstillinger for skolens ordinære opplæringsdel og den kommersielle kursvirksomheten i note til årsregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 5 nr. 9. Tilsvarende gjelder også for fylkeskommunale foretak som driver slik virksomhet.
12. Fylkeskommuner skal i note til årsregnskapet vise resultatoppstillinger for de forskjellige delene av virksomheten i tannhelsetjenesten, jf. forskrift av 19.12.2014 til tannhelsetjenesteloven om krav til føring av atskilte regnskaper mv § 5. Tilsvarende gjelder også for fylkeskommunale foretak som driver slik virksomhet.

### **3.1.2 Noter i henhold til andre kommunale regnskapsstandarder**

#### **1. *KRS nr. 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter***

Det skal gis noteopplysninger om vesentlige overføringer som kommunen har mottatt til finansiering av investeringer. Opplysningene skal omfatte eventuelle klausuler om tilbakebetaling dersom formålet med investeringen ikke opprettholdes.

#### **2. *KRS nr. 5 Endring av regnskapsprinsipper, regnskapsestimater og korrigerings av tidligere års feil***

Virkingen av endring i regnskapsprinsipp og vesentlige estimatendringer skal opplyses om i note. Det samme gjelder dersom korreksjon av tidligere års feil er av vesentlig betydning for å bedømme kommunens resultat eller stilling.

3. *KRS nr. 7 Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen*

Noteopplysninger om usikre forpliktelser, herunder vesentlige usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres, skal gis i henhold til KRS nr. 7 punkt 3.1.4.

Noteopplysninger om betingede eiendeler skal gis iht. KRS nr. 7 punkt 3.2.2 dersom det er sannsynlighetsovervekt at kommunen vil motta et oppgjør.

Hvis kommunen etter balansedagen får informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen, skal kommunen gi noteopplysninger om disse forholdene iht. KRS nr. 7 punkt 3.3.3. Det samme gjelder for hendelser etter balansedagen som ikke medfører regnskapsmessige konsekvenser, men som er av en slik betydning at manglende informasjon om disse vil påvirke regnskapsbrukernes evne til å foreta korrekte vurderinger og beslutninger på bakgrunn av årsregnskapet.

4. *KRS nr. 8 Leieavtaler*

For finansielle leieavtaler skal det gis noteopplysninger tilsvarende som for andre anleggsmidler, jf. pkt. 3.1.3 nr. 4. For hver gruppe av anleggsmidler skal det gis opplysninger om hvor mye av den balanseførte verdi som utgjør finansielle leieavtaler.

Leieforpliktelsen anses som en vesentlig forpliktelse og skal opplyses om i note, jf. pkt. 3.1.3 nr. 7.

5. *KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler*

For hver gruppe av anleggsmidler skal det opplyses om årets og samlede nedskrivninger, samt reversering av nedskrivning.

Forutsetningene som er lagt til grunn for nedskrivningen, herunder årsak til nedskrivning og hvordan virkelig verdi er fastsatt, skal opplyses i note.

6. *KRS nr. 10 Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger*

I note til kommunens årsregnskap i etableringsåret skal eiendeler, gjeld og egenkapital som er overdratt til KF spesifiseres. Det samme gjelder ved senere overdragelse til KF.

Eiendeler, gjeld og egenkapital som overdras til kommunen ved avvikling av KF skal spesifiseres i note i kommunens regnskap i avviklingsåret.

Anleggsmidler som overdras til eller fra KF i løpet av året skal også fremgå av note om anleggsmidler etter punkt 3.1.3 nr. 4.

## 7. *KRS nr. 11 Finansielle eiendeler og forpliktelser*

Når finansielle eiendeler og forpliktelser er balanseført til virkelig verdi, herunder eiendeler/forpliktelser som er nedskrevet/oppskrevet til virkelig verdi, skal det opplyses hvordan virkelig verdi er fastsatt. Anskaffelseskost skal også opplyses.

For finansielle omløpsmidler som er vurdert etter regnskapsforskriften § 8 sjette ledd siste setning (markedsbaserte finansielle omløpsmidler), gis også informasjon om anskaffelseskost, fordeling av investeringene på aktivaklasser, virkelig verdi (markedsverdi), periodens resultatførte verdiendring og balanseført verdi. Dersom posten er vesentlig bør det opplyses om kommunens finansielle markedsrisiko og forankring i kommunens finansreglement.

For finansielle derivater, med unntak av derivater som regnskapsføres etter reglene om sikring, skal det alltid opplyses om virkelig verdi. Dersom virkelig verdi i unntakstilfeller ikke kan fastsettes på en pålitelig måte, skal dette opplyses om og begrunnes.

Det skal gis informasjon om finansielle eiendeler og forpliktelser som siden første gangs balanseføring har vært gjenstand for to eller flere endringer i avtalevilkår, hvor hver enkelt endring ikke har vært vurdert å utgjøre en vesentlig endring i avtalevilkårene.

Ved sikring skal det gis opplysninger om begrunnelse for sikringsvurderingen. Ved regnskapsmessig sikring skal kommunen i note minst gi informasjon om:

- a) hvilke finansielle instrument som inngår i sikringsrelasjonene
- b) hvilken type risiko som er sikret og formålet med sikringen
- c) varigheten av sikringene
- d) forankring i kommunens finansreglement
- e) endringer i avtalevilkår i henhold til KRS nr. 11 punkt 3.6 nr. 3

### **3.1.3 Øvrige noter i henhold til god kommunal regnskapsskikk**

Noteopplysningene nedenfor vil normalt være aktuelle og vesentlige for en kommune, jf. punkt 3.1 nr. 5. Oversikten er ikke uttømmende.

1. Dersom vesentlige deler av kommunens samlede virksomhet er lagt til enheter som avlegger særregnskap, herunder KF og interkommunale samarbeid, skal det opplyses om hvilke enheter dette gjelder. Det samme gjelder dersom slik virksomhet er lagt til andre rettssubjekter som IKS, AS m.v., eller ivaretas av andre kommuner gjennom vertskommunesamarbeid.
2. Spesifikasjon av uvanlige og vesentlige poster og transaksjoner som er sentrale for å forstå og analysere regnskapet.
3. Spesifikasjon av gjennomførte strykninger ved avslutning av driftsregnskapet og korrigeringer ved avslutning av investeringsregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 9.

4. For anleggsmidler (varige driftsmidler), herunder tomter, bør det for hver gruppe av anleggsmidler opplyses om anskaffelseskost, tilgang og avgang, årets og samlede av- og nedskrivninger, balanseført verdi og avskrivningstid. Dersom avskrivningstiden avviker fra regnskapsforskriften § 8, bør årsakene til dette opplyses. Tilsvarende opplysninger gis for immaterielle eiendeler klassifisert som anleggsmidler. I tillegg bør det gis en spesifisering over vesentlige poster vedrørende gevinst/tap ved salg anleggsmidler.
5. Investeringsoversikt som minst viser årets brutto utgifter og tidligere års utgifter, samt vedtatte utgiftsrammer for større investeringsprosjekter.
6. For langsiktig gjeld opplyses om type gjeld, løpetid og verdien av lån som forfaller og må refinansieres neste regnskapsår. Det opplyses også om fordelingen mellom gjeld hvor renter og avdrag finansieres av andre enn kommunen (f.eks. kompensasjonsordninger og selvkostområder) og gjeld hvor renter og avdrag finansieres av kommunens frie inntekter. Videre bør det opplyses om hovedtrekkene i kommunens rentebetingelser. Ved bruk av rentesikringsinstrumenter skal det gis ytterligere noteopplysninger iht. KRS nr. 11 pkt. 3.6, jf. pkt. 3.1.2 nr. 6.

Det bør opplyses om ekstern lånegjeld i andre kommunale regnskapsenheter som er en del av kommunen som rettssubjekt (KF, interkommunale samarbeid m.v). Dersom kommunen har lånefond, opplyses det også om forholdet mellom langsiktig gjeld i kommunens årsregnskap og samlet ekstern lånegjeld.

7. Forholdet mellom totalt utgiftsført avdrag i driftsregnskapet og minimumsavdrag etter kommuneloven § 50 nr. 7 a) opplyses om. Ved eventuell endring i beregningsmetoden for minimumsavdrag, bør virkningen av dette opplyses.

For langsiktig gjeld i henhold til kommuneloven § 50 nr. 6 bør det opplyses om forholdet mellom årets betalte avdrag, mottatte avdrag fra videreutlån og forskotteringer og avsatte midler på bundet investeringsfond etter KRS nr. 3 «Lån – Opptak, avdrag og refinansiering» punkt 3.4 nr. 2.

8. Opplyse om langsiktige forpliktelser utover langsiktig gjeld som har vesentlig betydning for kommunens driftsregnskap fremover. For eksempel langsiktige leieavtaler, leasingavtaler og avtaler om drift av kommunale tjenester.
9. Det skal gis opplysninger om andre egenkapitalposter enn det som følger av punkt 3.1.1 nr. 6 og 7. Disse opplysningene skal omfatte:
  - Forklaring av egenkapitalkontoene for endring av regnskapsprinsipp.
  - Spesifisering av regnskapsmessig merforbruk per år, herunder oversikt over inndekningen.
10. Opplyse om resultatene for gebyrfinansierte selvkosttjenester der kommunen fastsetter betalingen etter lov og forskrift, gjerne over flere år. Opplysningene bør omfatte inntekter, kostnader, over-/underskudd og budsjettert (vedtatt) versus faktisk dekningsgrad. Videre opplyses om saldo på selvkostfond og bruk av/avsetning til fondene.



11. I kommuner som er underlagt krav om separat regnskap for virksomhet med innhenting av husholdningsavfall, jf. avfallsforskriften § 15-4, vises regnskapsoppstillinger for avfallsvirksomheten i note til årsregnskapet. Prinsippene som gjelder for noter som angitt i punkt 3.1.1 nr. 11 og 12 gjelder tilsvarende.
12. Opplyse om vesentlige tap på utlån og forskutteringer.
13. Dersom kommunen er skattepliktig, opplyses om kommunens samlede skatteutgifter og skattepliktige resultat, fordelt på de enkelte skattepliktige virksomhetene.
14. I forbindelse med kommunesammenslåinger og/eller andre grenseendringer, skal det gis opplysninger om følgende:

I siste årsregnskap for kommuner som skal slås sammen, skal interne mellomværende med kommunene som slås sammen spesifiseres for hhv. omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktig og langsiktig gjeld.

I første årsregnskap i nye kommuner gis informasjon om etableringen av åpningsbalansen, herunder forskjellen mellom balanseverdier i de gamle kommunene per 31.12. foregående regnskapsår og åpningsbalansen.

Ved grensejusteringer skal både overdragende og overtakende kommune, i årsregnskapene for overdragelsesåret, opplyse om de regnskapsmessige konsekvensene av grensejusteringen.

I note til siste årsregnskap i den delte kommunen og første årsregnskap etter delingen i overtakende kommuner, tas delingsoppgjøret inn, eller det på annen måte gis opplysninger om de regnskapsmessige konsekvensene av delingen.

15. Opplyse om ytelser til ledende personer som administrasjonssjef, kommuneråd og ordfører. Opplysningene skal minst omfatte:
  - samlet lønn og annen godtgjørelse samt eventuelle bonusutbetalinger, mottatt i regnskapsåret
  - vesentlig tilleggsgodtgjørelse for tjenester utenfor normal funksjon for vedkommende
  - betalt eller skyldig vederlag til tidligere ledende personer i forbindelse med avslutning av vedkommendes ansettelsesforhold eller verv
  - beregnet verdi av totale fordeler i annet enn kontanter som anses som godtgjørelse
16. Godtgjørelse til revisor fordelt på revisjon og rådgivning skal opplyses. Med revisjon forstås alle oppgaver som er omfattet av forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner.

### 3.2 Årsberetningen

1. Årsberetningen er administrasjonssjefens redegjørelse for kommunens virksomhet gjennom året. Årsberetningen presenterer og analyserer kommunens utvikling på overordnet nivå.
2. Denne standarden omhandler kun den lov- og forskriftsbestemte årsberetningen. Mange kommuner utarbeider en årsrapport som et tillegg til årsregnskap og årsberetning. Denne inneholder ofte en grundigere framstilling av oppnådde resultater, analyser og vurderinger av kommunens tjenesteproduksjon, viktige hendelser, framtidige utfordringer m.v. Årsberetningen er et selvstendig dokument, men kan inngå som en integrert del av en samlet årsrapportering. I alle tilfeller skal det framgå tydelig hva som er årsberetningen med pliktig informasjon etter lov og forskrift og hva som er "annen" informasjon.
3. Årsberetningen skal utformes slik at den gir et dekkende bilde av kommunens utvikling, resultat og stilling. Det skal være konsistens i behandlingen av samme forhold i årsberetning og årsregnskap. Forutsetninger for analyser og beregninger skal angis.

#### 3.2.1 Pliktig innhold i årsberetningen

Årsberetningen skal i følge kommuneloven § 48 nr. 5 og regnskapsforskriften § 10 og § 12 som et minimum inneholde følgende:

1. Opplysninger om forhold som er viktige for å bedømme kommunens økonomiske stilling og resultatet av virksomheten, som ikke fremgår av årsregnskapet. Se nærmere omtale i punkt 3.2.2.
2. Opplysninger om andre forhold av vesentlig betydning for kommunen. Se nærmere omtale i punkt 3.2.2.
3. Redegjørelse for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre betryggende kontroll og en høy etisk standard i virksomheten.
4. Redegjørelse for den faktiske tilstanden når det gjelder likestilling i kommunen.
5. Redegjørelse for tiltak som er iverksatt, og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme likestilling og for å hindre forskjellsbehandling i strid med likestillings- og diskrimineringsloven, samt for å fremme formålene i likestillings- og diskrimineringsloven når det gjelder etnisitet, religion, livssyn, funksjonsnedsettelse, seksuell orientering, kjønnsidentitet og kjønnsuttrykk.
6. Redegjørelse for vesentlige avvik mellom utgifter og inntekter i årsregnskapet og regulert budsjett. Se nærmere omtale i punkt 3.2.3.
7. I årsberetningen til den kommunen eller fylkeskommunen hvor et interkommunalt samarbeid har sitt hovedkontor skal det gis opplysninger om forhold som er viktige for å bedømme samarbeidets stilling og resultatet av

virksomheten, og som ikke fremgår av årsregnskapet, samt om andre forhold som er av vesentlig betydning for samarbeidet.

### **3.2.2 Opplysninger om økonomisk stilling og resultat av virksomheten samt andre vesentlige forhold**

1. Årsberetningen skal gi opplysninger om faktorer som påvirker kommunens resultat og finansielle stilling. Årsberetningen skal gi en vurdering av kommunens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser, både på kort og lang sikt. Forhold av vesentlig betydning for kommunen skal tas inn og kritiske faktorer for kommunen bør omhandles.
2. Eksempler på forhold av vesentlig betydning kan være:
  - a) Vesentlig og sentral økonomisk informasjon som er med å forklare kommunens økonomiske situasjon. Herunder utvikling i sentrale økonomiske nøkkeltall.
  - b) Vurdering av langsiktige linjer i kommunens økonomiske utvikling i forhold til økonomiplanen. Dette kan omfatte vurderinger av kommunens økonomiske handlingsrom, statlige styringssignaler og forventet utvikling i rammebetingelser og makroøkonomiske forhold.
  - c) Dersom kommunen er i økonomisk ubalanse, bør det gis opplysninger om hvordan kommunen planlegger å få balanse i økonomien. Kommuner med forpliktende plan, herunder kommuner registrert i ROBEK-registeret, skal gi opplysninger om planen.
  - d) Opplysninger om pågående rettssaker og andre tvister med vesentlig økonomisk betydning for kommunen. Dersom slike opplysninger har relevans for spesifikke poster i årsregnskapet skal det gis noteopplysninger.

### **3.2.3 Redegjørelse for vesentlige budsjettavvik**

1. Det skal redegjøres for vesentlige avvik mellom regnskapsført beløp og regulert budsjett for de enkelte linjene i regnskapsskjema 1A og B og 2A og B.
2. Redegjørelsen skal forklare årsakene til at budsjettavviket har oppstått.

## **4. ANBEFALING**

1. Noter er opplysninger som gis som en del av årsregnskapet. Notene skal gis som en særskilt del i tilknytning til årsregnskapet og bidra til å øke regnskapsbrukerens forståelse og vurdering av regnskapet. Notene skal presenteres systematisk og bør inneholde en tekstdel som forklarer tallene. Så langt det er mulig skal det være krysshenvisning mellom notene og de postene i regnskapet som blir spesifisert eller utdypet.

2. I tillegg til noter som følger av lov, forskrift og denne standarden skal det gis noteopplysninger om forhold som er nødvendige for å bedømme kommunens resultater og finansielle stilling og som ikke fremgår av regnskapet forøvrig. Alle forskriftsbestemte noter skal innarbeides som noter til årsregnskapet. Likevel slik at noter som angitt i punkt 3.1.1 nr. 4, 5, 8, 9, 11 og 12 kan utelates dersom de ikke er aktuelle. Noter som følger av øvrige kommunale regnskapsstandarder, jf. punkt 3.1.2, skal gis dersom de er aktuelle.
  
3. Årsberetningen er administrasjonssjefens redegjørelse for kommunens virksomhet gjennom året. I denne beretningen skal det tas inn opplysninger om forhold som er viktige for å bedømme kommunens økonomiske resultat og stilling, samt andre forhold av vesentlig betydning for kommunen.

**VEDLEGG 1: Transaksjoner ført mot kapitalkonto****Saldo 01.01.20x1*****Økning av kapitalkonto (kreditposter)***

Aktivisering av fast eiendom og anlegg  
Reversert nedskrivning av fast eiendom og anlegg  
Aktivering av utstyr, maskiner og transportmidler  
Kjøp av aksjer og andeler  
Reversert nedskrivning av aksjer og andeler  
Utlån  
Aktivert egenkapitalinnskudd pensjonskasse  
Avdrag på eksterne lån  
Økning pensjonsmidler  
Reduksjon pensjonsforpliktelser

***Reduksjon av kapitalkonto (debetposter)***

Avgang fast eiendom og anlegg  
Av- og nedskrivning av fast eiendom og anlegg  
Avgang utstyr, maskiner og transportmidler  
Av- og nedskrivning av utstyr, maskiner og transportmidler  
Avgang aksjer og andeler  
Nedskrivning av aksjer og andeler  
Avdrag på utlån  
Avskrivning utlån  
Reduksjon egenkapitalinnskudd pensjonskasse  
Bruk av midler fra eksterne lån  
Reduksjon pensjonsmidler  
Økning pensjonsforpliktelser  
Urealisert kurstap utenlandslån

**Saldo 31.12.20x1**

Det vil i særskilte tilfeller være aktuelt å utvide mulige poster mot kapitalkonto. Poster som ikke er aktuelle kan unnlates tatt med i noten.

**VEDLEGG 2: Note om pensjon**

Her gis et eksempel på opplysninger om pensjon i henhold til punkt 3.1.1 nr. 2. Eksemplet viser utelukkende tallpresentasjonen. I tillegg skal noten også opplyse om de beregningsforutsetningene som er lagt til grunn. Utover taloppstillingene vil det også være behov for en verbal forklaring til regnskapsføring av pensjon i kommuneregnskapet.

| <b>Pensjonsutgifter i drifts- og investeringsregnskapet</b> |  | <b>20x1</b> | <b>20x0</b> |
|---|--|-------------|-------------|
| A   | Beregnet netto pensjonskostnad                                 |             |             |
| B   | Forfalt pensjonspremie (eks. adm.kostnader)                    |             |             |
| C   | <b>Årets premieavvik (A-B)</b>                                 |             |             |
| D   | Amortisering av tidligere års premieavvik                      |             |             |
| E   | Administrasjonskostnad   |             |             |
| F   | <b>Brutto pensjonsutgift etter premieavvik og amortisering</b> |             |             |
| G   | Pensjonstrekk ansatte  |             |             |
|   | <b>Årets regnskapsførte pensjonsutgift (F-G)</b>               |             |             |

| <b>Akkumulert premieavvik</b> |   | <b>20x1</b> | <b>20x0</b> |
|-------------------------------|---|-------------|-------------|
|                               | Sum gjenstående premieavvik tidligere år (pr. 01.01.) |             |             |
|                               | Årets premieavvik                                     |             |             |
|                               | Sum amortisert premieavvik dette året                 |             |             |
|                               | <b>Akkumulert premieavvik pr. 31.12</b>               |             |             |
|                               | Arbeidsgiveravgift av akkumulert premieavvik          |             |             |
|                               | <b>Sum akkumulert premieavvik inkl. arb.g.avgift</b>  |             |             |

| <b>Pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser</b> |  | <b>20x1</b> | <b>20x0</b> |
|--|--|-------------|-------------|
|  | Netto pensjonsforpliktelser pr. 01.01.                       |             |             |
|  | Årets premieavvik  |             |             |
|  | Estimatavvik (ført direkte mot egenkapitalen)                |             |             |
|  | Virkningen av planendringer (ført direkte mot egenkapitalen) |             |             |
|  | <b>Netto pensjonsforpliktelser pr. 31.12.</b>                |             |             |
|  | <i>Herav:</i>  |             |             |
|  | Brutto pensjonsforpliktelse                                  |             |             |
|  | Pensjonsmidler   |             |             |
|  | Arbeidsgiveravgift av netto pensjonsforpliktelse             |             |             |

### VEDLEGG 3: Noteoppstillinger

Rekkefølgen på fremstillingen av notekravene i standarden utgjør ikke nødvendigvis en intuitiv rekkefølge på notene ved utarbeidelse av kommunens årsregnskap. Her er angitt et forslag til rekkefølge. Det er imidlertid ikke obligatorisk å følge denne rekkefølgen.

Oppsettet er basert på en kommunes årsregnskap. Andre organisasjonsformer som KF og kirkelig fellesråd, må ta hensyn til spesielle notekrav som gjelder dem. For KF vises til standardens punkt 3.1.1 nr. 10.

|   | <i>Punkt i<br/>standarden Dekker også</i> |
|---|---|
| <b>Regnskapsprinsipper mv.</b>  |   |
| Beskrivelse av regnskapsprinsipper  | 3.1. nr. 6                                |
| Kommunal virksomhet utenfor kommuneregnskapet   | 3.1.3 nr. 1                               |
| <b>Noter</b>  |   |
| 1 Endring i arbeidskapital  | 3.1.1 nr. 1                               |
| 2 Ytelser til ledende personer  | 3.1.3 nr. 15                              |
| 3 Godtgjørelse til revisor  | 3.1.3 nr. 16                              |
| 4 Pensjonsforpliktelser   | 3.1.1 nr. 2                               |
| 5 Varige driftsmidler (anleggsmidler)   | 3.1.3 nr. 4 3.1.2 nr. 4 og 3.1.2 nr. 5    |
| 6 Aksjer og andeler (anleggsmidler)   | 3.1.1 nr. 5                               |
| 7 Salg av finansielle anleggsmidler   | 3.1.1 nr. 8                               |
| 8 Tap på utlån og forskutteringer   | 3.1.3 nr. 12                              |
| 9 Langsiktig gjeld  | 3.1.3 nr. 6 3.1.2 nr. 4 og 3.1.3 nr. 8    |
| 10 Renter - sikring   | 3.1.2 nr. 7                               |
| 11 Avdrag på lån  | 3.1.3 nr. 7                               |
| 12 Garantiansvar  | 3.1.1 nr. 3                               |
| 13 Andre vesentlige forpliktelser   | 3.1.3 nr. 8                               |
| 14 Finansielle eiendeler og forpliktelser vurdert til virkelig verdi, herunder MFO                      | 3.1.2 nr. 7                               |
| 15 Avsetninger og bruk av avsetninger   | 3.1.1 nr. 6                               |
| 16 Strykninger  | 3.1.3 nr. 3                               |
| 17 Opplysninger om egenkapitalkontoene<br>- endring regnskapsprinsipp<br>- regnskapsmessig merforbruk   | 3.1.3 nr. 9                               |
| 18 Kapitalkontoen   | 3.1.1 nr. 7                               |
| 19 Investeringsoversikt   | 3.1.3 nr. 5                               |
| 20 Vesentlige overføringer mottatt til finansiering av investeringer                                    | 3.1.2 nr. 1                               |
| 21 Selvkost   | 3.1.3 nr. 10                              |
| 22 Regnskapsoppstillinger for avfallsvirksomheten   | 3.1.3 nr. 11                              |
| 23 Usikre forpliktelser og hendelser etter balansedagen   | 3.1.2 nr. 2                               |
| 24 Skatteutgifter   | 3.1.3 nr. 13                              |
| 25 Spesifikasjon av uvanlige og vesentlige poster og transaksjoner                                      | 3.1.3 nr. 2                               |
| 26 Virkning av endring av regnskapsprinsipper, regnskapsestimater og korrigerende av tidligere års feil | 3.1.2 nr. 3                               |

|    |  |  |
|----|--|--|
| 27 | Eiendeler, gjeld og EK overdratt til KF ved etablering<br>Eiendeler gjeld og EK mottatt fra KF ved avvikling | 3.1.2 nr. 6                                |
| 28 | Mellomværende med KF/§ 27  | 3.1.1 nr. 4                                |
| 29 | Overføringer til/fra § 27-samarbeid  | 3.1.1 nr. 9                                |
| 30 | Regnskapsoppstillinger for skoler med maritime og<br>offshorerelaterte sikkerhetskurs                        | 3.1.1 nr. 11 <i>Gjelder fylkeskommuner</i> |
| 31 | Regnskapsoppstillinger for tannhelsetjenesten  | 3.1.1 nr. 12 <i>Gjelder fylkeskommuner</i> |