

Kommunal regnskapsstandard nr 6 – Foreløpig standard (F)



Foreløpig standard fastsatt av styret i foreningen GKRS 26.06.2014. Denne standarden erstatter KRS nr. 6 (F) fastsatt av styret 23.06.2005. Standarden trer i kraft fra regnskapsåret 2014.

Noter og årsberetning

1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler hvilke krav som skal stilles til innhold i noter i kommuneregnskapet og i kommunens årsberetning. Når det gjelder årsberetningens innhold, omhandler denne standarden i hovedsak kun utfyllende informasjon om regnskapsmessige 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 i forskriften 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, balansen samt økonomiske oversikter. Det er verken hensiktsmessig eller plass til å gi alle slike opplysninger i regnskapsoppstillingene. Notene skal derfor gis som en særskilt del av årsregnskapet og bidra til å øke regnskapsbrukerens forståelse og vurdering av regnskapet.
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.
3. Notene skal presenteres systematisk og bør inneholde en tekstdel som forklarer tallene. Så langt det er praktisk mulig skal det være krysshenvising mellom notene og de postene i regnskapet som blir spesifisert eller utdypet. Ved utforming av notene skal det tas hensyn til det informasjonsbehov regnskapsbrukerne, herunder spesielt kommunestyret, vil ha.
4. I noter som inneholder tall fra regnskapet skal i tillegg til årets tall, normalt også fjorårets (forrige periodes) tall vises. For enkelte noter kan det også være naturlig å gi informasjon om tilhørende budsjettall.
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 og 9 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 3.2.2 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. I tillegg skal beregningsforutsetningene angis. Videre skal estimatavvik og virkningen av planendringer angis hver for seg.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk skal noten også opplyse om hvordan premieavvik og amortisering av premieavvik har virket inn på driftsregnskapet (f.eks. virkningen på netto driftsresultat). 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 om.

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 innbefatter garantier for ansattes lån og alle garantier som kommunen har ansvar for, inkludert garantier hvor ansvaret er lagt til KF. Har det oppstått tap på garantier eller innfrielse av garantier i året skal opplysninger om tapet/innfrielsen spesifiseres og det skal redegjøres for 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 det også gis tilsvarende opplysninger om fordringer og gjeld til samkommuner. 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 denne spesifikasjonen inneholde to oversikter. En skal vise samlede avsetninger og bruk av avsetninger i kommunen i året. Den andre oversikten skal vise inngående og utgående balanse samt samlede avsetninger og bruk av avsetninger per fondstype.

Oversikten skal vise hvordan avsetninger og bruk av avsetninger fordeler seg mellom regnskapsskjema 1A og 1B. For avsetninger til og bruk av frie fond skal oversikten vise regnskapsført beløp, opprinnelig årsbudsjett og regulert årsbudsjett.

Oversikten skal videre gi 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.

Oversikten skal også gi opplysninger om avsetninger og bruk av avsetninger som er foretatt med hjemmel i delegert myndighet (disposisjonsfond), dvs. avsetninger foretatt i regnskapsskjema 1B, samt inngående og utgående balanse for slike fond. Disse opplysningene bør minst spesifiseres på samme detaljeringsnivå som regnskapsskjema 1B. Opplysningene skal også omfatte overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet foretatt 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 minst inneholde de poster som framgår av vedlegg 1 til standarden. Det bør i tillegg gis en redegjørelse for vesentlige poster i spesifikasjonen hvis nødvendig.

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 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.

3.1.2 Noter i henhold til andre kommunale regnskapsstandarder

1. *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.

2. *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.

3. *KRS nr. 8 Leieavtaler*

For finansielle leieavtaler skal det gis noteopplysninger tilsvarende som for andre anleggsmidler, jf. pkt. 3.1.3 nr. 3. 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.

4. *KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler*

For hver gruppe av anleggsmidler skal det opplyses om årets og samlede nedskrivninger. Nedskrivning og reversering av nedskrivning skal opplyses om hver for seg.

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

5. *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.

6. *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 samkommune, 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 spesifikasjon over vesentlige poster vedrørende gevinst/tap ved salg anleggsmidler.

5. Investeringsoversikt som minst viser årets og tidligere års utgifter, samt vedtatte utgiftsrammer for større investeringsprosjekter knyttet til nybygg og anleggsinvesteringer.
6. For langsiktig gjeld opplyses om type gjeld, gjenværende løpetid, og fordelingen mellom selvfinansierende gjeld (f.eks. kompensasjonsordninger og selvkostområder) og gjeld som 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.

Videre bør 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.

7. 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.
8. 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.
 - Spesifikasjon av regnskapsmessig merforbruk per år, herunder oversikt over inndeckningen.
9. 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.
10. Opplyse om ytelser til ledende personer som administrasjonssjef og ordfører. Opplysningene skal minst omfatte:
 - samlet lønn og annen fast godtgjørelse samt eventuelle bonusutbetalinger, mottatt i regnskapsåret
 - godtgjørelse fra andre verv i kommunen, f.eks. fra styret i kommunale foretak o.l.
 - 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

Godtgjørelse til revisor fordelt på revisjon og rådgivning skal opplyses.

3.2 Årsberetningen

1. Årsberetningen er administrasjonssjefens redegjørelse for kommunens virksomhet gjennom året. Årsberetningen presenterer og analyserer kommunens utvikling på overordnet nivå. Fremstilling av tema som krever betydelig detaljinformasjon holdes på et overordnet eller sammendradd format i årsberetningen. En grundigere fremstilling bør presenteres et annet sted i kommunens årsrapport.
2. Mange kommuner utarbeider en årsrapport som i tillegg til årsregnskap og årsberetning, ofte inneholder rapportering av oppnådde resultater, analyser og vurderinger av kommunens tjenesteproduksjon, viktige hendelser, framtidige utfordringer m.v. Denne standarden omhandler kun noter og årsberetning, og ikke årsrapporten som fullstendig dokument. Årsberetningen er et selvstendig dokument, men kan inngå som en integrert del av en samlet årsrapport. 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. Fremstillingen skal være balansert og objektiv slik at positive og negative forhold omhandles på samme måte. Forutsetninger for analyser og beregninger bør angis. Årsberetningen bør skrives klart, poengtert og så kortfattet som mulig med et språk og en form som gjør fremstillingen godt tilgjengelig for ulike brukere.

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 likestillingsloven, samt for å fremme formålet i diskrimineringsloven og i diskriminerings- og tilgjengelighetsloven.
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 redegjøre for kommunens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser, både på kort og lang sikt. Fremstillingen skal hjelpe brukerne til å kunne vurdere kommunens historiske og fremtidige utvikling. Forhold av vesentlig betydning for kommunen skal tas inn og kritiske faktorer for kommunen bør omhandles. Årsberetningen bør kobles mot og fokusere på forhold som innebærer endringer i forhold til gjeldende økonomiplan.
2. Eksempler på forhold av vesentlig betydning kan være:
 - a) Vesentlig og sentral økonomisk informasjon, som vesentlige endringer i kritiske suksessfaktorer og sentrale økonomiske sammenhenger som er med å forklare kommunens økonomiske situasjon. Herunder utvikling i sentrale økonomiske forholdstall som arbeidskapital, likviditet, soliditet, inntekts- og utgiftsutvikling, gjeldsgrad, egenfinansiering av investeringer og netto driftsresultat.
 - b) Vurdering av langsiktige linjer i kommunens økonomiske utvikling i forhold til økonomiplanen. Dette kan omfatte vurderinger av kommunens økonomiske handlingsrom, tolkning av 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, bør det gi opplysninger om planen.
 - d) Opplysninger om pågående rettssaker 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 og det skal opplyses om tiltak som er satt i verk for å forhindre budsjettavviket.

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 praktisk mulig skal det være krysshenvising mellom notene og de postene i regnskapet som blir spesifisert eller utdypet.
2. Alle forskriftsbestemte noter skal innarbeides som noter til årsregnskapet. Likevel slik at noter som angitt i punkt 3.1.1 nr. 4, 5, 8 og 9 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. I tillegg skal øvrige noter etter god kommunal regnskapsskikk tas inn dersom dette er vesentlig og nødvendig for å vurdere kommunens resultat og stilling.
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)***

Aktivering 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: 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 standarden Dekker også</i>
Regnskapsprinsipper mv.	
Beskrivelse av regnskapsprinsipper	3.1. nr. 6
Kommunal virksomhet utenfor kommuneregnskapet	3.1.3 nr. 1
Noter	
1 Endring i arbeidskapital	3.1.1 nr. 1
2 Ytelser til ledende personer og revisor	3.1.3 nr. 10
3 Pensjonsforpliktelser	3.1.1 nr. 2
4 Varige driftsmidler (anleggsmidler)	3.1.3 nr. 4 3.1.2 nr. 3 og 3.1.2 nr. 4
5 Aksjer og andeler (anleggsmidler)	3.1.1 nr. 5
6 Salg av finansielle anleggsmidler	3.1.1 nr. 8
7 Langsiktig gjeld og avdrag på lån	3.1.3 nr. 6 3.1.2 nr. 3
8 Renter - sikring	3.1.2 nr. 6
9 Garantiansvar	3.1.1 nr. 3
10 Andre vesentlige forpliktelser	3.1.3 nr. 7
11 Finansielle eiendeler og forpliktelser vurdert til virkelig verdi, herunder MFO	3.1.2 nr. 6
12 Avsetninger og bruk av avsetninger	3.1.1 nr. 6
13 Strykninger	3.1.3 nr. 3
14 Opplysninger om egenkapitalkontoene - endring regnskapsprinsipp - regnskapsmessig merforbruk	3.1.3 nr. 8
15 Kapitalkontoen	3.1.1 nr. 7
16 Investeringsoversikt	3.1.3 nr. 5
17 Selvkost	3.1.3 nr. 9
18 Usikre forpliktelser og hendelser etter balansedagen	3.1.2 nr. 2
19 Spesifikasjon av uvanlige og vesentlige poster og transaksjoner	3.1.3 nr. 2
20 Virkning av endring av regnskapsprinsipper, regnskapsestimater og korrigerende av tidligere års feil	3.1.2 nr. 1
21 Eiendeler, gjeld og EK overdratt til KF ved etablering Eiendeler gjeld og EK mottatt fra KF ved avvikling	3.1.2 nr. 5
22 Mellomværende med KF/§ 27	3.1.1 nr. 4
23 Overføringer til/fra § 27-samarbeid	3.1.1 nr. 9