



## LES MER OM:

- // Finansielle eiendeler og forpliktelser  
- utkast til ny regnskapsstandard
- // Kontroll i et demokratisk perspektiv
- // Bruk av åpenhetsrapport

## Nr 4 - 2013

- 2 Kommunerevisoren for 50 år siden**  
Av Torbjørn Olsen
- 3 Forbundslederen har ordet**  
Av styreleder Per Olav Nilssen
- 4 Finansielle eiendeler og forpliktelser – Utkast til ny regnskapsstandard**  
Av Ailin Aastvedt, forsker I, Telemarksforsking
- 12 Kontroll i et demokratisk perspektiv**  
Av stortingsrepresentant Anders Anundsen (FrP), leder av Stortingets kontroll- og konstitusjonskomite
- 14 Revisjonsberetninger i kommuner og fylkeskommuner**  
Av Knut Erik Lie, seniorrådgiver NKRF
- 16 Bruk av åpenhetsrapport**  
Av Finn-Egil Aure, revisjonssjef i Telemark kommunerevisjon IKS
- 17 NKRFs hederstegn gikk til ...**
- 18 NKRFs årsmøte 2013 – status quo**  
Av Bjørn Bråthen, seniorrådgiver i NKRF
- 19 Tillitsvalgte i Norges Kommunerevisorforbund 2013-2014**
- 21 Hva skjer?**  
Av NKRFs administrasjon
- 23 Nytt om navn**

Forsidebilde: Olav Tryggvason-statuen

## | 50 år siden ... |

Av Torbjørn Olsen

Ulike innspill til "Kommunerevisoren" først på 60-tallet kunne tyde på en viss misnøye med lønnsforholdene for kommunerevisorene rundt i landet.

I Rogaland hadde det gått så langt at det var stiftet Norsk Kommuneforbunds avdeling for Rogaland Kommune-revisorlag. Laget anbefalte at forbundet som sådant sluttet seg til Norsk Kommuneforbund som egen avdeling. – Laget fremmet samme forslag for landsmøtet på Lillehammer. I sin innstilling for landsmøtet delte landsstyret seg i to, der et flertall på fire ville sende forslaget på høring i fylkeforeningene, mens et mindretall på tre hadde den oppfatning at forbundet ikke burde slutte seg til noen bestemt lønnsorganisasjon.

Ved behandlingen på landsmøtet fikk landsstyrets flertallforslag tilslutning fra 27 av 33 delegater, 6 stemte med landsstyrets mindretall.

Det er mye som tyder på at kommunerevisorene på den tid var en velansett stand blant landets ordførere, for under landsmøtet på Lillehammer ble det holdt ulike tilstelninger for de ca. 200 deltakerne med kommuner/fylke som vertskap:

- Første dag var det tur for damene til Aulestad med omvisning og lunsj på Blaker Turisthotell der ordføreren i Gausdal var vertskap, og
- middag for deltakere m/damer på Lande høyfjellshotell, Nordseter, der kommunene Fåberg og Lillehammer var vertskap.
- Andre dag var det tur til Gjøvik for damene med lunsj på Strandhotellet der ordføreren var vertskap, og
- middag for deltakere m/damer på hotell Kronen med fylkesmann Nils Handal som vertskap.

Alt var så meget bedre før?

Landsmøtet vedtok enstemmig å ettergi kontingentrestansene for 1957/59 på kr. 200,- for den oppløste fylkesforeningen i Finnmark.

Forbundets formann i perioden 1961/63 revisjonssjef Ernst A. Fauske, Bergen, hadde frasagt seg gjenvalg og varaformann Olav Bjørkaas, Hordaland, fikk et enstemmig opptrykk.

# Takk for tilliten!

NKRF har avholdt årsmøte for 2013, og jeg vil først få takke for fornyet tillit som leder av forbundet. Det gjøres mye godt arbeid i forbundets ulike organer, og vi oppnår resultater.

**D**et gjør det meningsfullt og inspirerende å gå på en ny periode. Takk også til de øvrige tillitsvalgte og administrasjonen. Uten deres innsats hadde vi ikke nådd de resultatene vi gjør.

NKRF har i mange år arbeidet med praksisgodkjenningen for registrerte og statsautoriserte revisorer. Vi har ikke nådd fram tidligere, men det synes nå å være bred politisk enighet om at ordningen er urimelig, og at det må bli en endring. Som et tegn på dette er vedtaket i KS hovedstyre, der de uttaler at de finner ordningen urimelig. Ifølge direktør Bjørg Ravlo Rydsaa i KS Bedrift ga styret i debatten uttrykk for at dagens praksis er en helt uakseptabel og uforståelig forskjellsbehandling. Hovedstyret ber også KS og KS Bedrift jobbe videre med spørsmålet.

NKRF forlanger ingen særbehandling eller unntaksbestemmelse for praksis fra kommunal sektor, eller for å sitere fra saken til hovedstyret i KS «det bes altså ikke om en særbehandling for kommunal revisjon, men om like muligheter for kandidatene uavhengig av hvor en er ansatt». Vi forventer med andre ord bare at lik og likeverdig praksis behandles likt.

I løpet av senhøst/tidlig vinter er det ventet at EU vil vedta et nytt revisjonsdirektiv som skal implementeres i norsk lovverk. Dette vil være den neste anledningen til å få justert gjeldende regelverk. I arbeidet med å implementere revisjonsdirektivet bør offentlig revisjon være representert.

Gjeldende kommunelov ble markert med 20-årsjubileum høsten 2012. Loven har vært gjenstand for mange endringer i den tiden. Nå har regjeringen varslet en totalgjennomgang. Det er med spenning vi venter både på utvalgets mandat og sammensetning. Dette kan være en anledning til å se på bl.a. innholdet i revisjon av kommunal sektor, tiltak for å sikre kontrollutvalgenes arbeidsforhold og forholdet mellom kommunale foretak og kommunen for øvrig.



STYRELEDER  
PER OLAV NILSEN

NKRFs revisjonskomite har utarbeidet to notater om innholdet i god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon. De er sendt på en intern høring blant våre medlemmer. Notatene tar opp grunnleggende forhold knyttet til innholdet i god kommunal revisjonsskikk. I det ene notatet redegjøres det for god kommunal revisjonsskikk og behovet for klargjøring av rekkevidden av pliktig regnskapsrevisjon. Det vil være behov for en nærmere drøfting av innholdet i etterlevelsesrevisjonen. Jeg vil oppfordre medlemmene til å diskutere innholdet og engasjere seg i høringen på disse svært viktige notatene.

Til slutt vil jeg få ønske våre medlemmer og øvrige lesere av Kommunerevisoren en riktig god sommer!

■ ■ ... det bes altså ikke om en særbehandling for kommunal revisjon, men om like muligheter for kandidatene uavhengig av hvor en er ansatt.

# Finansielle eiendeler og forpliktelser

## – Utkast til ny regnskapsstandard

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk har over lengre tid arbeidet med en ny standard om regnskapsføring av finansielle eiendeler og forpliktelser og har nå sendt den nye standarden på høring. I denne artikkelen vil jeg trekke frem noen hovedpunkter i høringsutkastet.<sup>1</sup>

**N**orske kommuner tar stadig i bruk, for dem, nye og mer kompliserte finansielle instrumenter.<sup>2</sup> Dette er instrumenter som ofte har utfordringer av risikomessig karakter så vel som utfordringer når det gjelder hvordan de skal behandles i det kommunale regnskapssystem.

I dag er regnskapspraksisen i kommunene på dette området høyst varierende, og regelverket er uklart. I mange tilfeller blir også finansielle transaksjoner holdt utenfor regnskapet. Regnskapet er det viktigste økonomiske rapporteringsverktøyet til de kommunale beslutningstakerne, dvs. både administrativ og politisk ledelse. Hvordan finansielle instrumenter blir regnskapsført vil i stor grad påvirke kommunens driftsresultat, og dermed handlingsfrihet.

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) startet våren 2012 arbeidet med å utarbeide en regnskapsstandard for finansielle eiendeler og forpliktelser. Artikkelforfatteren har sammen med Jan Petter Jørgensen bistått GKRS i dette arbeidet.<sup>3</sup>

### Generelt om standarden

Noen av det mest utfordrende med å lage en standard for finansielle instrumenter er at standarden ikke bare skal omfatte finansielle instrumenter som kommunene benytter i dag, men også prøve å fange opp nye former for finansielle

AV AILIN AASTVEDT, FORSKER I,  
TELEMARKSFORSKING



instrumenter som vil kunne bli presentert for kommunene. Erfaringene har vist at det stadig dukker opp nye instrumenter på markedet, og at aktørene til en viss grad forsøker å tilpasse seg gjeldende regelverk. Det er kanskje spesielt viktig for revisorene at standarden er generell, slik at den kan brukes på nye tilfeller som dukker opp. For å unngå tilpasninger i strid med intensjonene med regelverket har en viktig målsetting med arbeidet vært å finne løsninger som følger de økonomiske realitetene, slik at det ikke er kontantstrømmene som er avgjørende for regnskapsføringen.

Problemet med en generell utformet standard som skal favne bredt, kan være at det er vanskelig å overføre generelle bestemmelser til bestemte tilfeller. Det er heller ikke til å legge skjul på at standarden omhandler et vanskelig tema, som kan være utfordrende å forstå. Hva betyr det for eksempel at "Derivater med finansielt oppgjør"<sup>4</sup>, som ikke inngår i sikring, er omfattet av de generelle

<sup>1</sup> <http://www.gkrs.no/index.php/13-nyhetssaker/169-horingsutkast-til-krs-nr-11-finansielle-eiendeler-og-forpliktelser>

<sup>2</sup> Finansielle instrumenter blir benyttet som fellesbetegnelse for finansielle eiendeler og forpliktelser.

<sup>3</sup> Jeg vil også takke Jan Petter for konstruktive innspill til denne artikkelen.

<sup>4</sup> Eksempler på derivater med finansielt oppgjør: opsjoner, rente- og valutabytteavtaler, bytteavtaler med fremtidig oppstart, fremtidige renteavtaler og tilsvarende kontrakter som har avtalt oppgjør i kontanter eller andre finansielle instrument.

verdsettelsesreglene”? Betyr det at rentebytteavtalen kommunen har inngått skal balanseføres? Eller ikke? Skal verdiendringer på rentebytteavtalen regnskapsføres i driftsregnskapet?

GKRS har forsøkt å gjøre standarden lettere tilgjengelig ved å lage tre vedlegg til standarden: Vedlegg A gir veiledning til anvendelse av standarden, vedlegg B er en eksempelsamling, mens vedlegg C er en finansiell ordliste. GKRS håper at dette skal gjøre det enklere å bruke og å forstå standarden.

En viktig avgrensning av standarden er at den bare behandler finansielle eiendeler klassifisert som omløpsmidler og finansielle forpliktelser klassifisert som kortsiktig gjeld. Det er da lett å tro at standarden bare omhandler kortsiktige avtaler. Dette er ikke tilfellet. Etter klassifiseringsstandard (KRS 1) er alle finansielt motiverte investeringer omløpsmidler, uavhengig av tidshorisonten for plasseringen. Alle forpliktelser som ikke er lån etter kommuneloven § 50 eller pensjonsforpliktelser, er kortsiktige forpliktelser. Det er vanskelig å se for seg derivater som er anleggsmidler eller langsiktig gjeld etter denne avgrensningen. Med andre ord vil finansielle instrumenter som er benyttet til sikring av langsiktige poster i balansen, som rentebytteavtaler, være omfattet av standarden.

Noen vil kanskje tenke at dette er ikke en aktuell standard for ”min” kommune, fordi ”vi driver ikke med sånt”. Standarden omhandler i utgangspunktet alle typer finansielle instrumenter (som er klassifisert som omløpsmidler eller kortsiktig gjeld), men det vil normalt ikke være nødvendig å lete i denne standarden for å finne ut hvordan kontanter og bankinnskudd skal regnskapsføres. Standarden har først og fremst til formål å gi veiledning og oppklaring på områder som har vist seg utfordrende i praksis, slik som regnskapsmessig behandling av derivater og sikring. Forlengelse av derivater, som rentebytteavtaler, er også et eksempel på et område hvor det er et stort behov for en avklaring av hva som er god kommunal regnskapsskikk. Disse områdene vil derfor også bli omtalt i denne artikkelen. Først vil jeg imidlertid si litt om hovedpunktene i standarden.

### Hovedpunktene i standarden

Standarden omhandler mange forhold, og skal ta hensyn til både vanlige og mer marginale problemstillinger. Her vil jeg avgrense meg til det jeg oppfatter som hovedpunktene i standarden. Anbefalingen som kommer til slutt i standarden kan ses på som en oppsummering av innholdet i standarden. Det er punktene i anbefalingen som utdypes i resten av standarden. Fra anbefalingen vil jeg omtale følgende hovedpunkter i standarden:

- Førstegangsinnregning i balansen skal skje på transaksjonstidspunktet
- Finansielle omløpsmidler skal vurderes etter laveste verdis prinsipp

- Ved regnskapsmessig sikring skal gevinster og tap fra sikringsinstrument sammenstilles med gevinster og tap fra sikringsobjekt.

Nedenfor vil jeg utdype disse tre punktene, med størst vekt på sikring. Kommunene har lenge praktisert sikringsbokføring, men dette har ikke tidligere vært regulert. Begrepsbruken i forbindelse med sikring er også uvant for mange i kommunesektoren.

### Balanseføring på avtaletidspunktet

Felles for alle finansielle instrumenter er at de er avtalebaserede. Et derivat, som for eksempel en rentebytteavtale eller en terminkontrakt, er avtalebaseret, og avtaletidspunktet vil også være transaksjonstidspunktet. Dette innebærer at et derivat skal regnskapsføres i balansen på avtaletidspunktet.

Her må jeg med en gang presisere at dette ikke gjelder derivater som er sikring. Sikringsinstrumenter skal ikke balanseføres. Regnskapsmessig behandling ved sikring vil jeg omtale senere i denne artikkelen, først vil jeg ta det som er hovedreglene for finansielle instrumenter. Inngår kommunen for eksempel en terminkontrakt, som ikke er et sikringsinstrument, skal denne regnskapsføres som en eiendel eller forpliktelse når den inngås. Det er hovedreglen, mens sikringsbokføring er unntaket.

Når dette er slått fast, så er neste spørsmål hvordan et finansielt instrument skal verdsettes. Ved inngåelse av avtalen er det, som for andre avtaler, anskaffelseskost som gjelder. Ved terminkontrakter, som forward og futures, er vanligvis verdien av avtalen (nåverdien) null på avtaletidspunktet for begge parter. Fremtidig renteavtale er et eksempel på en terminkontakt som er brukt en god del av norske kommuner i dag. Kommunen er eksponert for den risiko for verdiendring som følger av avtalen. Ved årets slutt vil kommunen måtte vurdere verdien på avtalen på nytt, og hvilke konsekvenser verdiendringen får for regnskapet.

### Verdsettelse av finansielle eiendeler og forpliktelser

Omløpsmidler skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi, også kalt *laveste verdis prinsipp*. For kortsiktig gjeld er bestemmelsen motsatt, også kalt *høyeste verdis prinsipp*. Dette gjelder også for finansielle omløpsmidler og forpliktelser. Derivater, som ikke inngår i sikring, skal med andre ord verdsettes etter laveste verdis prinsipp hvis de er omløpsmidler eller høyeste verdis prinsipp hvis de er forpliktelser.

Dette innebærer at når verdien på derivatet reduseres skal verdifallet tapsføres i driftsregnskapet. Dersom verdien stiger igjen, skal denne nedskrivningen reverseres opp til anskaffelseskost. Dersom verdien av derivatet var null ved avtaleinngåelsen innebærer dette i praksis at derivatet bare balanseføres når det har en negativ verdi. Det skal uansett alltid gis noteopplysninger knyttet til derivater. →



## Standarden har først og fremst til formål å gi veiledning og oppklaring på områder som har vist seg utfordrende i praksis, slik som regnskapsmessig behandling av derivater og sikring.

Unntaket fra hovedregelen om laveste verdis prinsipp er verdsettelse av markedsbaserte finansielle omløpsmidler (MFO). Disse skal vurderes til virkelig verdi. Et derivat som oppfyller kriteriene for MFO (regnskapsforskriften § 8) skal verdijusteres til virkelig verdi, og både urealisert tap og gevinst skal regnskapsføres i driftsregnskapet. Normalt vil ikke derivater oppfylle kriteriene for markedsbaserte finansielle instrument, slik disse er beskrevet i KRS 1. For at en finansiell eiendel skal kunne vurderes til virkelig verdi, må den inngå i en handelsportefølje med henblikk på videresalg, omsettes på børs, autorisert markeds plass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, og ha god eierspredning og likviditet.

Et derivat vil normalt ikke omsettes i et regulert marked med god likviditet, men være en bilateral avtale mellom to parter. En avtale som er inngått i sikringsøyemed kan uansett aldri være et markedsbasert finansielt instrument. Hensikten med et sikringsinstrument er ikke forenlig med kriteriet om å inngå i en handelsportefølje med henblikk på videresalg.

### Regnskapsmessig sikring

Mange kommuner inngår sikringsavtaler som en del av sin finansforvaltning, ofte ved bruk av derivater som rentebytteavtaler. Utgangspunktet for regnskapsmessig sikring er at det foreligger en økonomisk sikring i form av sikring av kontantstrøm eller verdi. Det skal foreligge en intuitiv og rimelig økonomisk begrunnelse for sikringen. Dette innebærer at dersom det er tvil om det foreligger en effektiv sikring, så foreligger det ikke en intuitiv begrunnelse for sikringen, og transaksjonen kan ikke regnskapsføres som sikring.

Standarden har regler for hva som er en effektiv sikring, og definerer nærmere sikringsobjektet og sikringsinstrumentet. *Sikringsobjektet* er den posisjonen som sikres, mens *sikringsinstrumentet* er det finansielle instrumentet som brukes for å sikre verdien på sikringsobjektet. Eksempelvis kan renten på kommunens låneportefølje være sikringsobjektet, mens sikringsinstrumentet er en eller flere rentebytteavtaler.

Kravet om effektivitet innebærer at sikringen skal motvirke endringen i virkelig verdi eller kontantstrømmen fra sikringsobjektet. Når verdien/størrelsen på sikringsobjektet går ned, skal verdien/størrelsen på sikrings-

instrumentet gå opp, og motsatt. Dette vil typisk være tilfelle når renten på låneporteføljen sikres med bruk av instrumenter som fremtidige renteavtaler og rentebytteavtaler.

Det er også satt krav til dokumentasjon for å kunne regnskapsføre en transaksjon som sikring. For hver enkelt sikringsrelasjon må det dokumenteres:

- a) hvilken type risiko som skal sikres
- b) hvorvidt det er en kontantstrømsikring eller en verdisikring<sup>5</sup>
- c) hvilket sikringsobjekt(er) som skal sikres,
- d) hvilket sikringsinstrument som skal anvendes
- e) formålet med sikringen
- f) sikringseffektiviteten

Dokumentasjonskravene gjelder fra etablering av sikringsrelasjonen, og så lenge den varer. Dokumentasjonen må skje fra inngåelse av avtalen for å kunne dokumentere at det var sikring som var intensjonen med transaksjonen. For sikringsrelasjoner som allerede er etablert i dag, er det tilstrekkelig at dokumentasjonen kommer på plass til første balansedag.

Standarden stiller krav om at sikringens effektivitet skal dokumenteres, men det kreves *ikke* kvantifisering av sikringseffektiviteten. Det er ikke krav til bruk av en bestemt metode for vurdering av sikringseffektivitet. Det er tilstrekkelig med en kvalitativ vurdering av effektiviteten. Oppfyllelse av effektivitetskravet vil i noen tilfeller være opplagt. I andre tilfeller er sammenhengen mellom sikringsobjekt og sikringsinstrument ikke like opplagt. Dokumentasjonen må være mer omfattende når sammenhengen er mindre opplagt. Det skal uansett alltid foreligge en intuitiv og rimelig økonomisk begrunnelse for sikringen.

For revisor vil en utfordring ved standarden være knyttet til vurdering av om dokumentasjonskravene er oppfylt eller ikke. Kommunen og revisor kan allerede nå begynne å tenke på om kommunen har sikringsbokføring og hvordan ev. sikring er dokumentert. Første steg er å finne ut om kommunen har derivater som ikke er balanseført. Manglende balanseføring av slike avtaler skal være begrunnet i sikring. Kan kommunen svare på de spørsmålene som skal dokumenteres, slik som for eksempel

<sup>5</sup> Kontantstrømsikring og verdisikring er nærmere definert i standardutkastet.

hvilken type risiko som sikres, hva som er sikringsinstrumentet og hva som er sikringsobjektet, formålet med sikringen og sikringseffektiviteten? Dersom sikring ikke kan dokumenteres kan sikringen heller ikke regnskapsføres som sikring.

#### Hvordan skal en rentebytteavtale regnskapsføres?

Hensikten med sikringsbokføring er at urealiserte verdiendringer på sikringsobjektet og sikringsinstrumentet skal reflekteres i samme regnskapsperiode.

Rentebytteavtaler er den derivatformen – og sikringsformen, som er mest vanlig i kommunal sektor. Rentebytteavtaler skal vanligvis ikke regnskapsføres i kommuneregnskapet.

Begrunnelsen for dette er at et urealiert tap på en rentebytteavtale bør regnskapsføres i samme periode som det underliggende sikringsobjektet. Vi oppnår dette ved at rentebytteavtalen ikke regnskapsføres før det underliggende sikringsobjektet påvirker driftsregnskapet. Jeg vil utdype dette nedenfor.

En ordinær rentebytteavtale vil etter all sannsynlighet oppfylle kriteriene til sikringseffektivitet. Det er selvfølgelig ikke gitt at dokumentasjonskravene er oppfylt. Kommunen må kunne dokumentere sikringen for å kunne regnskapsføre rentebytteavtalen som sikring. Regnskapsmessig sikring vil være i kommunens egeninteresse, da dette vil forenkle regnskapsføringen, og føre til at man slipper å regnskapsføre negative verdiendringer i driftsregnskapet.

Hensikten med å inngå en rentebytteavtale vil nesten alltid være at den skal være et sikringsinstrument i en kontantstrømsikring. Ved en rentebytteavtale hvor kommunen mottar flytende rente og betaler fast rente, er det den framtidige kontantstrømmen knyttet til gjeld med flytende rente som kommunen vil sikre. Det er med andre ord ikke selve gjelden som er sikringsobjektet, men den fremtidige rentebetalingen.<sup>6</sup> Sikringen vil også vanligvis være 100 % effektiv. Eksempelvis vil kommunen betale NIBOR +/- margin til sin lånemotpart, samtidig som motparten i rentebytteavtalen betaler kommunen NIBOR +/- margin. Nettovirkningen for kommunen blir at →

<sup>6</sup> En rentebytteavtale hvor kommunen mottar fast rente og betaler flytende rente vil imidlertid kunne være verdisikring av et fastrentelån eller en fastrente plassering.



## Derivater, som ikke inngår i sikring, skal med andre ord verdsettes etter laveste verdis prinsipp hvis de er omløpsmidler eller høyeste verdis prinsipp hvis de er forpliktelser.

kommunen betaler fastrente på den aktuelle delen av låneporteføljen.

Her er det viktig å være oppmerksom på at hele eller deler av kommunens låneportefølje kan være sikringsobjekt. Det er ikke nødvendig å utpeke renter knyttet til hvert enkelt lån som et eget sikringsobjekt. Dette ville etter GKRS sin oppfatning være unødvendig krevende for kommunene. Det er imidlertid stilt noen krav ved porteføljesikring. Ved porteføljesikring må objektene i porteføljen ha likeartede risikokarakteristika, som for eksempel at de blir påvirket av endring i flytende rente. Hele eller deler av kommunens låneportefølje<sup>7</sup> kan utpekes som sikringsobjekt ved rentesikring, selv om de har ulike renter og forfallstidspunkt. Eksempelvis en portefølje av pt-lån, NIBOR baserte lån og sertifikatlån.

Et annet sentralt spørsmål er hvorvidt løpetiden på rentebytteavtalen må være lik løpetiden på låneporteføljen. Rentebytteavtalen kan ha kortere løpetid enn den fulle perioden frem til forfallsdato på det (de) underliggende lån(et). Et vanskeligere spørsmål er om rentebytteavtalen kan ha lengre løpetid enn sikringsobjektet? En låneportefølje vil kunne ha variabel løpetid over tid, da lånene vil ha ulike forfallstidspunkt, og det vil løpende tas opp nye lån som kan inngå i porteføljen. Det er derfor vanskelig å stille noe krav om at det skal være samsvar mellom løpetiden på rentebytteavtalen og det underliggende lånet. GKRS har derfor valgt ikke å stille noe krav om sammenfall i løpetid i disse tilfellene.

Ved verdisikring krever imidlertid reglene om sikrings-effektivitet at det er nært sammenfall mellom løpetid i sikringsobjekt og sikringsinstrument. GKRS mener dette er nødvendig for at sikringsinstrumentet effektivt skal redusere virkningen av den sikrede risikoen i sikringsobjektet. Gi gjerne dine innspill til dette punktet.

Vi kan oppsummere med at når en rentebytteavtale er et sikringsinstrument i en kontantstrømsikring (som er det vanlige) skal ikke rentebytteavtalen balanseføres, og verdiendringer på rentebytteavtalen skal ikke regnskapsføres i driftsregnskapet.

Selv om rentebytteavtalen ikke regnskapsføres bør regnskapsbrukerne likevel gjøres oppmerksom på at det er inngått slike avtaler. Det er derfor stilt krav til noteopplysninger ved regnskapsmessig sikring. Disse kravene

er ikke mer omfattende enn dokumentasjonskravene, og skal derfor ikke kreve noe ekstraarbeid for kommunen. Ett punkt i notekravene krever imidlertid noe ekstraarbeid for kommunen, og det er informasjon om verdien på sikringsinstrumentet. Her har vi mottatt ulike innspill underveis i arbeidet. Noen mener dette er å pålegge kommunene unødvendig ekstraarbeid, mens andre mener dette er viktig informasjon for regnskapsbrukeren. GKRS tar gjerne imot innspill på dette punktet.

### Hva hvis rentebytteavtalen har et opsjonselement?

Noen kommuner har rentebytteavtaler med et opsjonselement. Hvilke konsekvenser får dette for regnskapsføringen? For det første er det ulike typer swapsjoner. Vi skiller mellom:

- Rentebytteavtale med kjøpt opsjon
- Rentebytteavtale med solgt opsjon

Begge disse avtalene kalles *swapsjoner*, men innebærer ulik risikoeksponering for kommunen – og ulik regnskapsmessig behandling.

En *rentebytteavtale* innebærer bytte av rentebinding, dette gjelder uavhengig av opsjonselementet. En *opsjon* kan defineres som en rett til å kjøpe eller selge noe til en fastsatt pris innen eller på et bestemt tidspunkt i framtiden. Det er med andre ord et ubalansert partsforhold, hvor den ene parten kan trekke seg fra handelen dersom denne synes det er fordelaktig, mens den andre parten må gjennomføre handelen hvis den første parten ønsker det. For å rette opp denne ubalansen må innehaveren av opsjonen betale en premie til utstederen.

En kjøpt opsjon innebærer f. eks. at kommunen får en rett til en fremtidig rente på et avtalt nivå, men kommunen kan selv velge om den vil tre inn i avtalen eller ikke. Det er kommunen som kan trekke seg fra handelen dersom den mener at det er fordelaktig, eller tre inn i avtalen dersom kommunen mener dette er fordelaktig. Kommunen må betale en opsjonspremie for dette valget.<sup>8</sup>

En tilsvarende solgt opsjon innebærer at motparten får en rett til å kreve en avtalt rente i framtiden. Motparten kan da på et gitt tidspunkt bestemme om de vil kreve en på forhånd avtalt rente av kommunen, eller la være. Kommunen påtar seg med andre ord en latent forpliktelse

<sup>7</sup> Eller mer presist kontantstrømmene fra låneporteføljen.

<sup>8</sup> Selv om det alltid vil være en opsjonspremie knyttet til en opsjon vil det ikke nødvendigvis være noen kontantutbetaling ved inngåelse av avtalen.



## Kommunen og revisor kan allerede nå begynne å tenke på om kommunen har sikringsbokføring og hvordan ev. sikring er dokumentert.

til å betale en bestemt rente i fremtiden. For dette mottar kommunen en opsjonspremie. En kjøpt opsjon kan inngå i en sikring, mens en solgt opsjon vil øke risikoeksponeringen til kommunen, og kan derfor ikke utpekes som sikringsinstrument. I standarden er solgt opsjon omtalt som utstedt opsjon. Og regelen lyder: "netto utstedte opsjoner kan ikke utpekes som sikringsinstrument".

GKRS har altså kommet frem til at en swapsjon med en kjøpt opsjon kan regnskapsføres som sikring, mens en swapsjon med en solgt (eller utstedt) opsjon ikke kan regnskapsføres som sikring.

Dette gir oss likevel ikke svar på hvordan disse derivatene skal regnskapsføres. Sentrale spørsmål er:

- Skal opsjonen balanseføres ved sikring, mens rentebytteavtalen holdes utenfor balansen?
- Skal den solgte opsjonen skilles fra rentebytteavtalen og regnskapsføres for seg?
- Hvordan skal derivatet eller derivatene verdsettes?

En swapsjon vil være et sammensatt finansielt instrument. Swapsjonen er satt sammen av to derivater, hvor rentebytteavtalen er vertsinstrumentet, og opsjonen er et innebygget derivat.<sup>9</sup> Begge derivatene er imidlertid knyttet til samme risikoeksponering, og har samme risikoreducerende formål ved inngåelsen. Forskjellen er at den ene er en avtale som kommunen kan velge ikke å gjennomføre, mens den andre må gjennomføres.

Ved inngåelse av en swapsjon skal rentebytteavtalen regnskapsmessig skilles fra opsjonen, og de to derivatene skal verdsettes og regnskapsføres separat. Ved en swapsjon med kjøpt opsjon kan den delen av swapsjonen som er rentebytteavtalen verdsettes som sikring, og holdes utenfor balansen.

Ved en swapsjon med en solgt opsjon skal også opsjonen verdsettes separat. Men forskjellen er at også rentebytteavtalen skal balanseføres.

Anskaffelseskost for rentebytteavtalen er forskjellen mellom anskaffelseskosten for hele swapsjonen og bare opsjonen. Det vil alltid være knyttet en opsjonspremie til en opsjon. Denne opsjonspremien må identifiseres og balanseføres, uavhengig av om premien blir betalt ved avtaleinngåelse eller fordelt over avtalens løpetid. Typisk vil opsjonspremien kunne være innbakt i den fremtidige renten.

<sup>9</sup> Sammensatte finansielle instrument er kombinasjonsprodukter som består av to eller flere finansielle instrument, eksempelvis aksjeindekserte obligasjoner eller swapsjoner.

Ved årets slutt må virkelig verdi av rentebytteavtalen og opsjonen vurderes på nytt. Det kan benyttes ulike verdsettelsesmetoder for å estimere virkelig verdi. Her vil kommunen kunne be motparten om hjelp til verdsettelse, men revisor må på selvstendig grunnlag vurdere om denne verdsettelsen er god nok til å oppfylle kravet til beste estimat. Det er ikke noe argument for manglende verdsettelse at det er komplisert å beregne virkelig verdi. Hvor mye ressurser som skal legges i en slik verdsettelse bør vurderes mot instrumentets størrelse og betydning for kommunen. Ressursbruken bør også vurderes i forhold til hvor sannsynlig det er at virkelig verdi er lavere enn anskaffelseskost. Virkelig verdi skal uansett verdsettelse oppgis i note. For opsjoner er det åpnet for lineær periodisering av opsjonspremien, dersom dette antas å gi et tilnærmet riktig uttrykk for virkelig verdi.

### Hva hvis rentebytteavtalen forlenges?

Noen kommuner har forlenget rentebytteavtaler, uten at dette har ført til noen regnskapsføring. Andre kommuner har forlenget rentebytteavtaler og regnskapsført store tap i driftsregnskapet i endringsåret. Det er naturlig at mange er opptatt av hvilken løsning standarden skisserer når en rentebytteavtale forlenges.

### Endring av avtale er realisasjon

Endring av en avtale er *realisasjon*. Det er transaksjonstidspunktet som er utgangspunktet for periodisering i kommuneregnskapet. Ved regnskapsføring av en finansiell eiendel eller forpliktelse tar vi også utgangspunkt i transaksjonstidspunktet. For et derivat, som en rentebytteavtale, vil avtaletidspunktet alltid være transaksjonstidspunktet. På samme måte er det transaksjonstidspunktet som er utgangspunktet for når et derivat skal føres ut av balansen. Vesentlige endringer i vilkårene i en avtale anses som realisasjon. Dvs. at kommunen avvikler den gamle rentebytteavtalen og inngår en ny rentebytteavtale. Det har med andre ord skjedd en transaksjon.

En del argumenterer for at dette er tungvint og skaper unødvendig merarbeid for kommunen. Noen argumenterer også for at kommunen må ta tap som ikke er reelle. Dette er argumenter som GKRS har vurdert, men hvor konklusjonen likevel har blitt at endring av avtale er realisasjon. Dette er begrunnet med at regnskapsføring som realisasjon →



følger generelle prinsipper i kommuneregnskapet, samtidig som en unngår at tap skyves frem i tid.

Hva som er en transaksjon er knyttet til overføring av risiko og kontroll. Når det er gjort vesentlige endringer i en avtale innebærer dette at det har skjedd en transaksjon (også omtalt som realisasjon eller salg). Dette gjelder også for andre eiendeler, men det som er spesielt med derivater er at det er selve avtalen som er eiendelen.<sup>10</sup> Endring i rentebytteavtaler regnes også i andre regnskapsregimer som realisasjon.<sup>11</sup>

Vilkårene i en avtale anses å være vesentlig endret dersom løpetiden eller nåverdien av kontantstrømmene etter de nye vilkårene er minst 10 % forskjellig fra løpetiden eller nåverdien av kontantstrømmen av den gjeldende avtalen. Hensikten med denne avgrensningen er å åpne for mer kosmetiske endringer i avtalen uten at dette regnes som realisasjon.

En typisk endring av en rentebytteavtale er at løpetiden forlenges, men at fastrenten som kommunen skal betale settes noe ned i forhold til den opprinnelige avtalen. Dersom dagens fastrente er betydelig under den fastrenten som allerede er avtalt oppleves dette som gunstig for kommunen. Motparten får forlenget avtalen, og opplever også dette som gunstig. Ved forlengelse av rentebytteavtaler er avtalene ofte utformet slik at nåverdien av den nye avtalen er lik nåverdien på den gamle avtalen. Kommunen får med andre ord ikke en større forpliktelse, men forpliktelsen blir skjøvet ut i tid. GKRS mener at det er viktig at dette reflekteres i regnskapet.

### Regnskapsføring av endringen

Hvilke konsekvenser får det for regnskapet at det har skjedd en transaksjon eller realisasjon?

Den vanligste formen for rentebytteavtaler er rentebytteavtaler som er inngått i sikringsøyemed. Dersom dokumentasjonskravene er oppfylt vil disse rentebytteavtalene kunne regnskapsføres som sikring.

Sikringen opphører ved vesentlig endring av avtalen, fordi avtalen da anses som realisert. Dette gjelder uavhengig av om kommunen får betalt eller må betale for å gå ut av avtalen, eller om for eksempel et tap er innbakt i den nye avtalen. Vanligvis skjer det ingen kontantoverføring ved en slik endring som medfører tap for kommunen, da ev. tap normalt blir innarbeidet i den nye avtalen. Det innebærer imidlertid at både den gamle og den nye rentebytteavtalen vil ha en negativ markedsverdi på endringstidspunktet. Eksempelvis kan rentebytteavtalen forlenges med 2 år mot at fastrenten reduseres med 0,25 %, en såkalt "blend and extend".

10 For kommunen kan det være en forpliktelse, men for en av partene vil avtalen uansett være en eiendel.

11 NRS 18 Finansielle eiendeler og forpliktelser, RKR 20 Redovisning av finansiella tilgångar och finansiella skulder, IPSAS 29 og IFRS 39 Finansielle instrumenter – innregning og måling.

En kjøpt opsjon kan inngå i en sikring, mens en solgt opsjon vil øke risikoeksponeringen til kommunen, og kan derfor ikke utpekes som sikringsinstrument.

Tapsføring vil medføre at det oppstår en forpliktelse i balansen. Denne forpliktelsen skal reduseres lineært over gjenværende løpetid på den nye rentebytteavtalen. GKRS vil gjerne ha tilbakemelding på om denne løsningen virker fornuftig.

Dersom den nye rentebytteavtalen etter endring i avtalen oppfyller sikringskriteriene, kan også denne holdes utenfor balansen.

#### Oppsummering

Her kommer en kort huskeliste når det gjelder regnskapsmessig behandling av derivater:

##### 1. Glem tidshorisonnten av avtalen

Et derivat er etter all sannsynlighet kortsiktig etter de kommunale regnskapsreglene. Også langsiktige avtaler skal regnskapsføres som kortsiktige.

##### 2. Derivater skal regnskapsføres

Med mindre det er snakk om sikring, skal derivater balanseføres.

##### 3. Derivater skal verdsettes etter laveste verdis prinsipp

Negativ verdiutvikling på derivater skal regnskapsføres i driftsregnskapet (unntak for sikring). Hvis derivatet har negativ verdi er det høyeste verdis prinsipp som gjelder. Derivater faller svært sjelden inn under undergruppen MFO, hvor også positiv verdiutvikling skal regnskapsføres.

##### 4. Ved sikring skal ikke sikringsinstrumentet balanseføres

Normalt vil det ikke være noe regnskapsføring ved sikring. For en rentebytteavtale innebærer dette at rentebytteavtalen ikke skal balanseføres. Heller ikke endringer i verdien på rentebytteavtalen skal regnskapsføres.

##### 5. Endringer i avtalevilkårene er realisasjon

Vesentlige endringer i avtalevilkårene knyttet til et derivat skal regnskapsføres som realisasjon. Forlenger kommunen en rentebytteavtale innebærer dette at verdiendring må regnskapsføres i driftsregnskapet. Den nye avtalen må ikke balanseføres, dersom sikringskriteriene er oppfylt.

Et siste punkt burde kanskje være: ikke gjør dette vanskeligere enn det er. GKRS har lagt vekt på å finne enkle regnskapsmessige løsninger på de enkleste og vanligste derivatene som kommunene benytter. Velger kommunen å investere i mer kompliserte produkter blir også regnskapsføringen naturlig nok mer komplisert. Eksempelvis må en kommune som investerer i et sammensatt finansielt instrument som hovedregel identifisere og verdsette det enkelte instrument i avtalen.

#### Gi GKRS tilbakemelding

Standarden med vedlegg er omfattende, og det er mange andre problemstillinger som kunne vært tatt opp i en artikkel om standarden. Jeg håper så mange som mulig tar seg tid til å sette seg inn i standarden, og gi høringssvar til GKRS. Ved utarbeidelse av nye standarder spiller tilbakemeldinger fra høringsinstansene en nøkkelrolle for å sikre kvaliteten på standarden. Ofte kan det imidlertid være vanskelig å se konsekvensene av en standard før den har virket en stund. Det kan være lurt å ta utgangspunkt i eksempler dere kjenner til fra kommunesektoren, og prøve å finne ut hvilke konsekvenser standarden får for disse konkrete tilfellene. Til denne jobben kan eksempelsamlingen forhåpentligvis være til hjelp.

Dersom dere har innvendinger til standardens løsninger, er det uten tvil lettere å få gjennomslag for sine synspunkt dersom dere begrunner innvendingene godt og kommer opp med alternative løsninger.

Lykke til med høringssvaret!

**Ailin Aastvedt** er utdannet statsautorisert revisor fra NHH og er av uavhengig komité vurdert til å ha førstelektorkompetanse. Ved Telemarksforskning er hun forsker I og arbeider spesielt med kommunal økonomi og regnskap. Ailin har gjennom flere år bistått kommuner og fylkeskommuner med regnskapsmessige problemstillinger. Hun har flere ganger vært engasjert av GKRS i utarbeidelse av standarder og notater, og har vært sentral ved utarbeidelse av rammeverk og prinsipper for kommuneregnskapet i Norge. Ailin har også bistått GKRS ved utarbeidelse av standarden om finansielle eiendeler og forpliktelser.



# Kontroll i et demokratisk perspektiv

En forutsetning for et velfungerende demokrati er effektiv og relevant kontroll. Vedtak er lite verdt, det er gjennomføringen av vedtak som er sentralt. Formålet med kontroll er ikke å skape vanskeligheter, men å være en demokratisk garanti.

**N**år kontrollorgan på alle forvaltningsnivå utsettes for kritikk, er det ofte fordi noen mener det er ubehagelig eller krevende å bli utsatt for kontroll. Det ubehaget gjør forvaltningen bedre, fordi den blir mer opptatt av å gjøre ting riktig.

I norsk forvaltning er mål- og resultatstyring blitt et dominerende styringssystem. Formålet er at politikere skal holde seg på et overordnet beslutningsnivå, mens de som presumtivt kan sine saker skal gjennomføre i henhold til fastsatte mål og økonomiske rammer. Modellen har fått mye ufortjent kritikk de siste årene. Jeg mener rette vedkommende for slik kritikk ikke er styringsmodellen, men politikere og dels ansatte ledere – herunder rådmenn, som ikke evner å sette relevante mål.

Dersom en ikke setter relevante mål, vil rapportering og kontroll ta av i en retning som ofte medfører for mye rapportering som ikke er relevant, mer byråkrati og generell misnøye. Som mennesker er vi opptatt av at vår innsats skal telle og være viktig. For svak overordnet ledelse medfører rapporteringsrutiner som er demotiverende, når de egentlig burde motivere.

Mange i tjenesteytende sektor føler nok at de lever i en måljungel som resulterer i at det ikke er mulig å få frem en prioritering av hva som er viktigst. Hvis det er 120 styringsmål fra departementet, og dette skal operasjonaliseres nedover i et system, så er resultatet raskt at alt fremstår som like viktig. Som leder, enten det er politisk eller administrativt, er jobben å evne og ta de vanskelige valgene som sikrer prioritering.

Når vi forenkler og forbedrer målstyringen, vil konsekvensen være at rapporteringen endres. Det vil igjen gi rom for kontroll som oppleves relevant i forhold til de mål en styrer virksomheten etter.

Vi trenger god og relevant rapportering av to grunner. For det første skal vi være trygge på at brukerne får det tilbudet de har krav på. For det andre skal beslutningstakere

AV STORTINGSREPRESENTANT  
ANDERS ANUNDSEN (FRP), LEDER  
AV STORTINGETS KONTROLL- OG  
KONSTITUSJONSKOMITE



Foto: ©Stortingsarkivet

få relevant styringsinformasjon. På den måten kan en sørge for å legge om kursen der kvaliteten er for dårlig, og fokusere på forbedringer der det er mest virkningsfullt.

Kontroll skal naturligvis avdekke feil og mangler, men en viktigere funksjon ved kontrollvirksomhet er at en skal lære å bli bedre. Derfor er det viktig å utvikle gode verktøy for forvaltningsrevisjon. Riksrevisjonen har utviklet sitt system for slik kontroll, som ser på både effektivitet, måloppnåelse og forbedringsområder. Mange kommuner gjennomfører forvaltningskontroller, men har behov for å profesjonalisere slik kontroll mer.

I Stortinget har kontroll- og konstitusjonskomiteen egne regler for hva som skal til for igangsetting av egeninitiert kontroll. Det er tilstrekkelig at 1/3 av komiteens medlemmer vil starte forundersøkelser, åpne sak og avholde kontrollhøring. Det er også 1/3 av komiteen som kan bestemme hvem som skal inviteres til kontrollhøring.

Kontrollvirksomheten i kommunene er ikke mindre viktig enn kontrollvirksomheten i Stortinget. Derfor mener jeg det er på tide å vurdere hvordan en kan implementere tilsvarende løsninger for kommunene, slik at en med et mindretall i kontrollutvalget på 1/3 kan igangsette undersøkelser og åpne sak. Et eget regelverk for åpne kontrollhøringer i kommunene er også på sin plass. Det er et nasjonalt ansvar å tilrettelegge for effektiv og relevant kontroll også på kommunalt nivå.

En forutsetning for at dette skal lykkes er at kontrollutvalget også råder over nok resurser til å få gjennomført



## Kontrollutvalget skal se i speilet, ikke løse fremtidige politiske problemer.

slike egeninitierte kontroller. Dersom en ikke gis økonomisk handlingsrom til å gjennomføre effektive kontrolltiltak, hjelper det ikke å gi utvidet rett i kontroll. Min erfaring tilsier dessverre at mange kommunestyreflertall ser på kontrollutvalget som noe uviktig som ikke skal prioriteres økonomisk. Ofte fordi kontrollen oppleves ubehagelig av det politiske flertallet i kommunen. Det er et alvorlig demokratisk problem, tatt i betraktning at denne kontrollvirksomheten er en demokratisk garanti på vegne av borgerne.

Det er også en forutsetning for slik kontrollvirksomhet at en ikke blander det sammen med politikk. Kontrollutvalget skal se i speilet, ikke løse fremtidige politiske problemer.

Jeg mener det er stort potensial i forbedring av kontrollvirksomheten i kommuner og fylkekommuner. Den stortingsperioden vi nå er i ferd med å legge bak oss, viser at kontrollperspektivet fortjener en fremtredende plass i vårt demokratiske tankesett og system nasjonalt. Jeg mener det ikke er noen grunn til at situasjonen skal være annerledes på kommunalt nivå.

En viktig tilleggsdimensjon i kontrollsammenheng er ansvar og plassering av ansvar. I demokratiperspektiv er det nødvendig å understreke det ansvaret ledere har, både politisk og administrativt. Gode mål kombinert med en effektiv og

relevant kontroll vil bidra til økt ansvarliggjøring i hele offentlig sektor. Da blir det også enklere å plassere ansvar for det som skjer og ikke skjer. Etter min oppfatning betyr det at en også bør se på hvordan lederansvar, politisk og administrativt, kan videreutvikles i retning av konsekvenser for den enkelte dersom demokratisk kontroll avdekker alvorlige feil eller mangler.

Det er alltid lettere å skyldte på andre enn å ta ansvar selv. Det er lett å skyldte på mål- og resultatstyringssystemet når en som politisk leder ikke evner å prioritere riktig eller gjennomføre viktige politiske endringer. Slike ledere bør isteden se seg i speilet og fremføre kritikken der. For det er der slik kritikk hører hjemme!

**Anders Anundsen** har representert Fremskrittspartiet på Stortinget siden 2005. Han var varerepresentant i perioden 1997-2001. I perioden 2005-09 var han medlem av Kirke-, utdannings- og forskningskomiteen. I inneværende periode er han leder av Kontroll- og konstitusjonskomiteen. Han har også lang erfaring fra både Vestfold fylkesting og Larvik kommunestyre, herunder bl.a. som medlem av kontrollutvalget i Larvik i perioden 1999-2003. Anundsen tok juridisk mastergrad i 2008.

## Aktuelle kurs nå:

Faglig oppdatering og nettverksbygging!

▶ A.2.44 Intern kvalitetskontroll Nyhet!	17. sept.	Gardermoen
▶ Samling for kontrollutvalgssekretærer 2013	17. – 18. sept.	Trondheim
▶ C.2.6 Offentlige anskaffelser	18. – 19. sept.	Gardermoen
▶ A.3.10 Planlegging og gjennomføring av en forvaltningsrevisjon	24. – 25. sept.	Gardermoen
▶ B.1.0 Intro – kommuneregnskap	25. – 26. sept.	Gardermoen
▶ A.2.39 Revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon – hvorfor og hvordan	15. – 16. okt.	Gardermoen
▶ NKRFs Lederkonferanse 2013	5. – 6. nov.	Jevnaker
▶ C.1.7 Generell forvaltningsrett – kommuner	6. – 7. nov.	Gardermoen
▶ Møteplass for selskapskontroll 2013 Nyhet!	14. nov	Gardermoen
▶ A.2.34 Miljørevisjon – forvaltningsrevisjon av fagområdet miljø og klima	19. – 20. nov.	Gardermoen
▶ Fagtreff for regnskapsrevisorer 2013	20. – 21. nov.	Gardermoen

For nærmere informasjon: Se NKRFs nettsider, eller kontakt Norges Kommunerevisorforbund, Postboks 1417 Vika, 0115 Oslo, Telefon 23 23 97 00, post@nkrf.no



www.nkrf.no

# Revisjonsberetninger i kommuner og fylkeskommuner

I denne artikkelen presenteres resultater fra NKRFs praksisundersøkelse om revisjonsberetninger for 2010-2012.

**N**KRF har for fjerde gang gjennomført en praksisundersøkelse knyttet til avleggelse av revisjonsberetninger i kommuner og fylkeskommuner. Undersøkelsene har fokusert på i hvilken grad revisor avlegger revisjonsberetning med modifisert konklusjon, dvs. at revisor har noe å påpeke, og i tilfelle hva revisor tar opp i revisjonsberetningen. Denne artikkelen presenterer funn fra revisjonsberetningene for årene 2010, 2011 og 2012, da undersøkelsene for disse tre årene i det alt vesentlige er sammenlignbare.

Datagrunnlaget omfatter revisjonsberetninger for 212 kommuner i 2010, 244 kommuner i 2011 og 178 kommuner i 2012.

## Regnskapsavleggelse i kommunene

Foruten å spørre om hva revisor tar opp i revisjonsberetningene har vi også spurt om når kommunene avla årsregnskap.

	2010	2011	2012
Innen 15. februar	44 %	39 %	47 %
Mellom 15. februar og 15. april	47 %	49 %	42 %
Etter 15. april	9 %	12 %	11 %

Tabell 1: Tidspunkt for regnskapsavleggelse

De tre årene vi har undersøkt var det som det fremgår av tabell 1, henholdsvis 56 %, 61 % og 53 % av kommunene som ikke hadde avlagt regnskapet innen fristen for regnskapsavleggelse 15. februar. Av de som avlegger regnskapet mellom 15. februar og 15. april er det trolig flere som avlegger regnskapet kun kort tid etter fristen, noe som i



AV KNUT ERIK LIE,  
SENIORRÅDGIVER NKRF

praksis oppleves som uproblematisk. Undersøkelsen viser imidlertid at revisorene for rundt en fjerdedel av kommunene ikke kunne avgi endelig revisjonsberetning innen fristen for avgivelse av revisjonsberetning 15. april.

## Type konklusjoner i revisjonsberetningene

I revisjonsberetningen uttaler revisor om fire forhold:

- *Årsregnskapet* – om årsregnskapet er avgitt i samsvar med lov, forskrifter og god kommunal regnskapsskikk
- *Budsjett* – om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak, og at budsjettbeløpene i årsregnskapet stemmer med regulert budsjett
- *Årsberetningen* – om opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter
- *Registrering og dokumentasjon* – om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av kommunens regnskapsopplysninger

Revisor kan enten avgi en revisjonsberetning med umodifisert konklusjon, såkalt «ren beretning», eller en revisjonsberetning med en modifisert konklusjon, hvor revisor enten tar forbehold om et forhold i regnskapet, konkluderer

	Konklusjon om årsregnskapet			Konklusjon om budsjett		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012
Umodifisert konklusjon	75 %	58 %	74 %	85 %	68 %	78 %
Forbehold	21 %	41 %	23 %	15 %	26 %	20 %
Negativ konklusjon	2 %	0 %	2 %	0 %	0 %	1 %
Revisor kan ikke uttale seg	2 %	0 %	1 %	1 %	0 %	1 %

Tabell 2: Type konklusjoner

med at det er vesentlig og gjennomgripende feilinformasjon i årsregnskapet (negativ konklusjon) eller ikke kan uttale seg om årsregnskapet.

I tabell 2 vises hvor stor andel rene beretninger, forbehold etc. utgjør for hhv. konklusjonen om årsregnskapet og konklusjonen om budsjett. Når det gjelder konklusjonene om årsberetning og registrering og dokumentasjon er det kun et fåtall modifiserte konklusjoner.

Tabell 2 viser at det var en betydelig økning i andelen revisjonsberetninger med forbehold fra 2010 til 2011, mens andelen er redusert igjen i 2012, når det gjelder konklusjonen om årsregnskapet. Forbeholdene til budsjettet holder seg på 20 %. Økningen i forbehold fra 2010 til 2011 har trolig sammenheng med Kommunal- og regionaldepartementets (KRD) veileder om avslutning av investeringsregnskapet og større bevisstgjøring på hva konklusjonen om budsjett innebærer.

### Hva tar revisorene opp i revisjonsberetningene?

Det er også spurt om hva som var årsaken til at revisor avgir revisjonsberetning med modifisert konklusjon, dvs. forbehold mv. De årsakene til forbehold om årsregnskapet som hyppigst er oppgitt er:

- Avslutning av investeringsregnskapet
- Selvkost
- Avsetninger til/bruk av fond
- Skillet drift/investering
- Manglende strykninger

I 2010 var det svært få forbehold på avslutningen av investeringsregnskapet. I 2011 og 2012 er dette den hyppigste årsaken til forbehold. KRD publiserte i oktober 2011 veilederen «Budsjettering av investeringer og avslutning av investeringsregnskapet». Selv om departementets forståelse av regelverket var kjent allerede våren 2010, er det grunn til å anta at det er publiseringen av veilederen har hatt stor betydning for revisorenes fokus på dette. Det er en kjent sak at mange kommuner har hatt en praksis som avviker fra veilederen, og derfor hatt behov for relativt omfattende omlegging av rutiner.

Den hyppigste årsaken til forbehold til konklusjonen om budsjett er vesentlige budsjettavvik. Av andre årsaker er manglende budsjettjusteringer og feil budsjettall i årsregnskapet også oppgitt av flere. Det er grunn til å anta at KRDs veileder om investeringsregnskapet også har hatt betydning her. Videre har NKRFs revisjonskomite kommet med anbefalinger for hvordan revisor skal forholde seg til vesentlige budsjettavvik i revisjonsberetningen.

### Bruk av presiseringer og andre forhold

Revisor kan i revisjonsberetningen også ta inn presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold». De forhold revisor tar opp i disse avsnittene har ikke betydning for revisors konklusjoner, men er en mulighet for revisor å gjøre brukerne av regnskapet oppmerksom på forhold som er

viktige for forståelsen av regnskapet, revisjonen o.a. Presiseringer dreier seg om forhold som er riktig behandlet i regnskapet, men som er sentrale for forståelsen av regnskapet. I avsnitt om «andre forhold» kan det f.eks. tas inn forhold som innebærer forvaltningskritikk, uten at det nødvendigvis har medført feil i regnskapet.

	2011	2012
Presiseringer	21 %	29 %
Andre forhold	7 %	9 %

Tabell 3:  
Presiseringer og "andre forhold"

Spørsmålsstillingen i undersøkelsen var noe forskjellig på dette punktet i 2010. Det er derfor kun 2011 og 2012 som er sammenlignbare på dette punktet. Andelen av revisjonsberetninger med presiseringer og «andre forhold» er forholdsvis konstante disse to årene.

Ser vi på hva revisor tar opp i slike avsnitt, er den klart hyppigste årsaken at revisor bemerker at kommunen har avlagt regnskap og eller revisjonsberetning etter gjeldende frister. Videre er det en del revisjonsberetninger hvor forhold knyttet til bl.a. selvkost, offentlige anskaffelser, premieavvik og intern kontroll er tatt opp.

Selvkost ser ut til å være en gjenganger både som forbehold til årsregnskapet og som presisering/«andre forhold». Det kan skyldes at det er ulike forhold som tas opp, men det kan være grunn til å undersøke nærmere om det er ulik praksis mellom revisorene på dette området.

### Avslutning

Undersøkelsene for disse årene viser at revisorene tar forbehold til regnskapet i relativt mange kommuner, noe over 20 % i 2010 og 2012 og ca. 40 % i 2011. En gjennomgang av revisjonsberetningene for 2011 til selskaper notert på Oslo Børs og Oslo Axess<sup>1</sup> viser at det er vesentlig mindre vanlig med forbehold i revisjonsberetningene for børsnoterte selskaper enn tilfellet er for kommunene. Kun 1 % av selskapene fikk beretning med modifisert konklusjon og 11 % fikk revisjonsberetning med presisering. Vi er ikke kjent med eventuelle undersøkelser for andre typer selskaper i privat sektor.

Det kan være flere grunner til disse forskjellene mellom kommunene og børsnoterte selskaper.

Det kan argumenteres for at det bør være en lavere terskel for å ta opp forhold i revisjonsberetningen til offentlige virksomheter. Disse forvalter «skattebetalernes penger» og offentligheten har derfor krav på omfattende innsyn i hvordan forvaltningen foregår.

Det er likevel vanskelig å komme utenom at resultatene fra disse undersøkelsene også tyder på at mange kommuner har en del å gå på med hensyn til kvaliteten på regnskapsavleggelse. Også det forhold at så mange kommuner er sene med regnskapsavslutningen indikerer det samme.

<sup>1</sup> Roger Kjelløkken og Iver Heggen, Revisjonsberetninger 2011 – noen erfaringer, Revisjon og Regnskap 2/2013

# Bruk av åpenhetsrapport

Telemark kommunerevisjon IKS var blant de første som utarbeidet åpenhetsrapport 2012 med bakgrunn i anbefalingene fra NKRFs styre.

**S**tyret i NKRF sluttet seg enstemmig til å anbefale sine bedriftsmedlemmer om å avgi åpenhetsrapport. De valgte en arbeidsgruppe for å utarbeide forslag til innhold i en slik åpenhetsrapport. I tillegg til undertegnede var Wenche S. Olsen fra Rogaland Kontrollutvalgssekretariat IS med i arbeidsgruppa. Vårt forslag ble lagt fram i styremøte 31.01.12, som vedtok å sende forslaget ut på høring blant NKRFs bedriftsmedlemmer. Styret behandlet høringsuttalelsene i mai 2012 og anbefalte sine bedriftsmedlemmer å ta i bruk åpenhetsrapporten. Det vil evaluere ordningen i løpet av strategiperioden 2012 – 2015.

Telemark kommunerevisjon IKS (TKR) utarbeidet åpenhetsrapport 2012 med bakgrunn i de anbefalingene styret kom med i mai-møtet. Vi valgte å dele inn åpenhetsrapporten i følgende hovedavsnitt:

- Organisasjonsform, formål og visjon
- Eierskap
- Representantskapet
- Revisjonsstyret
- Ansatte og arbeidsmiljø
- Oppgaver og virksomhet
- Ekstern kvalitetskontroll
- Intern kvalitetskontroll
- Retningslinjer og uavhengighet
- Obligatorisk etter- og videreutdanning
- Økonomi
- Andre forhold

Alle avsnittene er viktig å få fram i en åpenhetsrapport. Jeg vil likevel velge å rette oppmerksomheten på fire av avsnittene.

Det er viktig at våre eiere har oversikt over lovpålagte og ikke lovpålagte oppgaver vi utfører innenfor regnskapsrevisjon. I dette avsnittet er det derfor lagt vekt på å nevne blant annet kirkelige fellesråd, menighetsråd, stiftelser/legater, interkommunale selskaper og EU-prosjekter. Videre nevnes forvaltningsrevisjon og selskapskontroll og hvor mange av det som er gjennomført i 2012.

Ekstern og intern kvalitetskontroll synliggjør de krav som stilles til at TKR utfører sine oppgaver på en tilfredsstillende måte. NKRFs obligatoriske kvalitetskontrollordning beskrives i korte trekk; hvor ofte medlemsbedriftene blir kon-

AV FINN-EGIL AURE,  
REVISJONSSJEF I TELEMAR  
KOMMUNEREVISJON IKS



trollert og når siste gjennomførte kontroll ble gjennomført i TKR. I eget avsnitt nevnes selskapets interne kvalitetskontrollsystem, som er utarbeidet på grunnlag av internasjonal standard for kvalitetskontroll – ISQC<sup>1</sup>.

Fra enkelte hold stilles det spørsmål til vår uavhengighet i forhold til våre eiere. Åpenhetsrapporten inneholder derfor et avsnitt som beskriver våre retningslinjer når det blant annet gjelder oppdragsansvarlig revisors årlige skriftlige egen-vurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget. Videre nevnes de øvrige revisorenes egen-vurdering av uavhengighet som er en naturlig del av den årlige planleggingen. For øvrig fokuseres det i avsnittet på kommuneloven § 79 som omhandler revisors uavhengighet.

Åpenhetsrapporten ble lagt fram til behandling i samme møte som årsregnskapet og årsberetningen. Styret var meget positive til at innholdet i tidligere årsberetninger var redusert til kravene for mindre foretak i regnskapsloven, og at en fylldig åpenhetsrapport ble prioritert. De vedtok enstemmig å oversende rapporten til representantskapet til orientering. Representantskapets medlemmer kom med positive tilbakemeldinger til rapporten.

Det har vært spørsmål om hvorfor åpenhetsrapport er benyttet som betegnelse på rapporten. I den forbindelse vises det til at revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse plikter å utarbeide en årlig åpenhetsrapport som skal gjøres tilgjengelig på revisors nettsted, jf. revisorloven §§ 5a-1 og 5a-2. Formålet er dels å gjøre andre i stand til å gjøre seg opp en mening om revisjonsselskapet, dens organisering, uavhengighet og kvalitetskontrollrutiner. Dette er klart sammenfallende med vårt formål med å legge fram en slik rapport.

<sup>1</sup> Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisor-kontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester



Det antas at også dette var årsaken til at NKRF valgte å benytte åpenhetsrapport som betegnelse.

TKR har ikke tatt stilling til om åpenhetsrapporten skal avgis hvert år, eventuelt annen hvert år. Utgivelse hvert år *kan* føre til mye gjentakelse av fjorårets rapport, og som igjen kan føre til at rapporten på sikt blir mindre interessant å lese.

TKRs åpenhetsrapport er lagt ut på vår hjemmeside, [www.tekomrev.no](http://www.tekomrev.no), og den sendt alle våre eiere sammen med årsregnskap og årsberetning.

Eiere/kunder har nok en generell oppfatning av hvordan revisjonsselskapet drives. Utarbeidelse av åpenhetsrapport vil

etter min mening gi dem enda bedre grunnlag for å gjøre seg opp en mening om revisjonsselskapet.

**Finn-Egil Aure** har vært revisjonssjef og daglig leder i Telemark kommunerevisjon IKS fra etableringen i 2003. Han var leder i NKRFs etterutdanningskomitee og senere styremedlem og leder av diverse utvalg i NKRF. Han var også i flere år leder av lokalforeningen i Telemark.

## NKRFs hederstegn gikk til ...

**U**nder festmiddagen etter NKRFs årsmøte 2013 i Trondheim ble *Finn-Egil Aure*, Telemark kommunerevisjon IKS, og *Per-Martin Svendsen*, Bærum kommunerevisjon, hedret med NKRFs hederstegn i gull med diplom. I tillegg ble *Bodhild Laastad*, NKRF, tildelt forbundets hederstegn i sølv med diplom.

Leder av hederstegnkomiteen, Per-Martin Svendsen, og naturlig nok styreleder Per Olav Nilsen, sto for utdelingen. I begrunnelsene ble det trukket fram at alle tre har arbeidet innen kommunal revisjon gjennom en årrekke, og vært engasjert i forbundsarbeid både lokalt og sentralt over en lengere periode. Finn-Egil og Per-Martin har begge tidligere mottatt sølvmerket i hhv. 2000 og 1997.

Finn-Egil var lenge synonym med lokalforeningen i Telemark, som han var leder for i 17 år. Han var styremedlem i NKRF i perioden 2002-04 og er for tiden leder av disiplinærkomiteen. Som medlem og leder av den tidligere etterutdanningskomiteen i forbundet var han i flere år sentral i kursvirksomheten. Videre har han vært med på flere større utredningsarbeider o.l. i NKRFs regi, herunder bl.a. som leder av det så kalte Aure-utvalget vedrørende framtidig organisering av kommunal revisjon. Finn-Egil kjennes av våre medlemmer som en positiv, engasjert og deltakende person og har vist stor innsats for NKRF gjennom en lang årrekke. Han har på en positiv måte bidratt til å fremme kommunal revisjon.

Per-Martin satt i NKRFs styre i 12 år, som hhv. nestleder (1988-97) og leder (1997-00). Han er for tiden leder av hederstegnkomiteen og har også vært leder for lokalforeningen i Oslo og Akershus. Videre har han vært med på flere større utredningsarbeider o.l. i NKRFs regi, herunder bl.a. ved etableringen av servicekontoret og senere ved innlemmingen av dette i forbundet. Per-Martin kjennes av våre medlemmer som et muntrasjonsråd og en positiv,

engasjert og deltakende person og har vist stor innsats for NKRF gjennom en årrekke. Han har på en positiv måte bidratt til å fremme kommunal revisjon.

Bodhild har vært engasjert i forbundsarbeid og opptatt av kommunal revisjon i sitt virke over en lang periode. Hun har gjennom en lang periode vært engasjert i forvaltningsrevisjonskomiteen både som leder og medlem og for tiden som administrasjonens ressurs overfor komiteen. Hun har vært opptatt av og er en pådriver innen utviklingen av forvaltningsrevisjon, herunder bl.a. som medforfatter av flere faglig veiledere. Videre har hun bidratt som kurs- og foredragsholder og artikkelforfatter innen dette fagområdet samt når det gjelder selvkostområdet. Bodhild kjennes av våre medlemmer som en person med meget godt humør, hyggelig å møte, sier sjelden nei til å påta seg oppgaver og verv, og hun har på en positiv måte bidratt til å fremme kommunal revisjon.



De nye «gullguttene» (f.v.): Finn-Egil Aure og Per-Martin Svendsen

Bodhild Laastad

# NKRFs årsmøte 2013 – status quo

Det var en tydelig stolt styreleder Per Olav Nilsen som ønsket velkommen til NKRFs årsmøte 9. juni i hjembyen Trondheim.

AV BJØRN BRÅTHEN,  
SENIORRÅDGIVER I NKRF

**T**otalt var 305 stemmer - fordelt på 92 personlige stemmer, 146 personlige fullmakter og 67 bedriftsstemmer – representert. Årsmøtet ble avholdt i forkant av NKRFs fagkonferanse. Styrelederen åpnet årsmøtet med å få enstemmig tilslutning til sakslisten, og deretter gjennomførte han de innledende valgene for årsmøtet. Per-Martin Svendsen og Torgun M. Bakken ble nok en gang valgt til hhv. møtedirigent og varadirigent.

Deretter ble de ordinære årsmøtesakene om **årsregnskap og -beretning for 2012, redegjørelser for perioden og årsbudsjett for 2013 og 2014** behandlet.

Årsresultatet for NKRFs samlede virksomhet ble ca. 750 000 bedre enn budsjettert, og regnskapet viser for øvrig at forbundet fortsatt har en sunn

og solid økonomi. Redegjørelsene fra NKRFs ulike organer vitner om stort engasjement og god utvikling. Budsjettet legger opp til fortsatt høy aktivitet.

I tillegg til de foran nevnte sakene og valg, som er nærmere omtalt nedenfor, behandlet årsmøtet følgende saker:

- NKRFs strategi for 2013-2016
- Et par endringer i hhv. normalvedtektene for lokalforeningene og forbundets vedtekter

Styrelederen la fram saken om **NKRFs strategi for 2013-2016**. I styrets forslag videreføres NKRFs virkeområde og misjon samt visjon om at *NKRF skal være den ledende organisasjonen for utvikling av revisjon av og tilsyn med kommunal sektor i Norge*. Strategien er for øvrig inndelt i følgende hovedmål:

1. NKRF skal maksimere innflytelse knyttet til faglig utvikling og rammevilkår for revisjon av og tilsyn med kommunal sektor.

2. NKRF skal være et godt serviceorgan for medlemmene.

Årsmøtet sluttet seg enstemmig til den framlagte strategien for 2013-2016 med et tillegg om at styret bes utrede og komme med forslag til hvordan NKRF kan bidra til å løse medlemsbedriftenes behov for løsninger/verktøy på faglige og administrative områder, herunder forslag til finansiering.

Valgkomiteens leder, Oddgeir Albertsen, la fram valgkomiteens innstilling, som ble godt mottatt. Alle **valg** av nye tillitsvalgte var enstemmig og uten motforslag. Resultatet ble gjenvalg av styreleder Per Olav Nilsen og styremedlem Berit M. Dalvik for to år. I tillegg ble det valgt én ny komiteleder – Morten Alm Birkelid, valgkomiteen. Videre ble Cicel T. Aarrestad og Per-Martin Svendsen gjenvalgt som leder av hhv. kvalitetskontrollkomiteen og hederstegnkomiteen. Blant komite-medlemmene som var på valg, ble det to nye medlemmer og seks gjenvalg. Gjenvalgt ble også NKRFs revisorer. En komplett oversikt over NKRFs tillitsvalgte i 2013-14 er inntatt på neste side.



F.v: Styreleder Per Olav Nilsen, varadirigent Torgun M. Bakken, møtedirigent Per-Martin Svendsen og møtesekretær Ole Kristian Rogndokken.

## Tillitsvalgte i Norges Kommunerevisorforbund 2013-2014 Etter valgene på årsmøtet i Trondheim 9. juni 2013

### Styret

**Leder: Per Olav Nilsen**, Trondheim kommunerevisjon, 2013-15 (gjenvalg)  
Nestleder, Reidar Enger, Oslo kommune, Kontrollutvalgets sekretariat, 2012-14  
Medlem Berit M. Dalvik, Telemark Kommunerevisjon IKS, 2013-15 (gjenvalg)  
Medlem Else-Annie Hansen, Kommunerevisjonen i Lofoten 2012-14  
Medlem Nina Neset, Nedre Romerike distriktsrevisjon 2012-14  
1. varamedlem Tor Ole Holbek, Kristiansand revisjonsdistrikt IKS, 2013-14 (gjenvalg)  
2. varamedlem Marianne Vara, Sogn og Fjordane Revisjon IKS 2013-14 (gjenvalg)

### Revisjonskomiteen

**Leder: Unn Helen Aarvold**, Oslo kommune, Kommunerevisjonen, 2012-14  
Medlem Kjetil Bjørnsen, Kommunerevisjonsdistrikt 3, Møre og Romsdal IKS, 2012-14  
Medlem Linn Therese Bekken, Sandefjord distriktsrevisjon 2013-15 (ny)  
Varamedlem Bjørg Hagen, Innlandet revisjon IKS 2013-14 (gjenvalg)

### Forvaltningsrevisjonskomiteen

**Leder: Kirsti Torbjørnson**, Telemark Kommunerevisjon IKS, 2012-14  
Medlem Pål Ringnes, Buskerud kommunerevisjon IKS 2012-14  
Medlem Lina Høgås, Glåmdal revisjon IKS 2013-15 (ny)  
Varamedlem Kathrine Moen Bratteng, Trondheim kommunerevisjon 2013-14 (ny)

### Regnskapskomiteen

**Leder: Ingvar Linde**, Sogn og Fjordane Revisjon IKS 2012-14  
Medlem Heidi Galguften, KomRev Trøndelag IKS 2012-14  
Medlem Ann Katharine Gardner, Revisjon Midt-Norge IKS 2013-15 (gjenvalg)  
Varamedlem Linda Undrum, Akershus og Østfold fylkesrevisjon 2013-14 (gjenvalg)

### Kvalitetskontrollkomiteen

**Leder: Cicel T. Aarrestad**, Rogaland Revisjon IKS 2013-15 (gjenvalg)  
Medlem Alf-Erlend Vaskinn, KomRev NORD IKS 2013-15 (gjenvalg)  
Medlem Frode Singstad, Revisjon Midt-Norge IKS 2012-14  
Varamedlem Siv-Janne Skeide, Buskerud kommunerevisjon IKS 2013-14 (gjenvalg)

### Selskapskontroll- og kontrollutvalgskomiteen

**Leder: Lars Hansen**, Salten kontrollutvalgsservice 2012-14  
Medlem Sverre Bugge Midthjell, KonSek Midt-Norge IKS 2012-14  
Medlem Sissel Mietinen, Kontrollutvalgan IS 2013-15 (gjenvalg)  
Varamedlem Liv Tronstad, KomSek Trøndelag IKS 2013-14 (gjenvalg)

### Disiplinærkomiteen

**Leder: Finn-Egil Aure**, Telemark Kommunerevisjon IKS 2012-14  
Medlem Morten Alm Birkelid, Hedmark Revisjon IKS 2013-15 (gjenvalg)  
Medlem Inge Storås, Revisjon Midt-Norge IKS 2012-14  
Varamedlem Sigmund Harneshaug, Kommunerevisjonsdistrikt 2, Møre- og Romsdal 2013-14 (gjenvalg)

### Hederstegnkomiteen

**Leder: Per-Martin Svendsen**, Bærum kommune, Kommunerevisjonen, 2013-15 (gjenvalg)  
Medlem Tove Melgård, KomRev Trøndelag IKS 2012-14  
Medlem Marianne Hopmark, Distriktsrevisjon Nordmøre IKS 2012-14  
Varamedlem Willy Johansen, KomRev NORD IKS 2013-14 (gjenvalg)

### Revisorer

Revisor Steinar Neby, Follo distriktsrevisjon 2013-14 (gjenvalg)  
Revisor Brita Arvidsen, Asker kommunerevisjon 2013-14 (gjenvalg)  
Vararevisor Sissel Mikalsen, KomRev Trøndelag IKS 2013-14 (gjenvalg)

### Valgkomiteen

**Leder Morten Alm Birkelid**, Hedmark Revisjon IKS 2013-14 (ny)  
Medlem Inger Anne Fredriksen, Buskerud kommunerevisjon IKS 2013-14 (gjenvalg)  
Medlem Arvid Hanssen, Kontrollutvalgssekretariat Midt-Norge IKS 2013-14 (gjenvalg)  
Varamedlem Mette Jensen Moen, Kontroll- og kvalitetsutvalget, Rogaland fylkeskommune 2013-14 (gjenvalg)



# \\ ÅRSMØTET \\



Du finner en samleside med dokumentasjon m.m. fra fagkonferansen her: [www.nkrf.no/nkrfs\\_fagkonferanse\\_2013](http://www.nkrf.no/nkrfs_fagkonferanse_2013)



Generalsekretær Ellen Brataas, som var gjest fra NIRF, holdt takk for maten-talen.



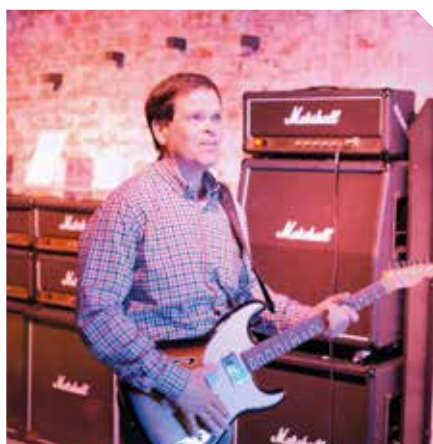
Toastmaster Berit Juul, Trondheim kommunerevisjon, ledet festmiddagen i Erkebispegården



Damekoret Cantus skapte en magisk stemning under festmiddagen.



Ordfører Rita Ottervik, Trondheim kommune, åpnet NKRFs fagkonferanse 2013



Rockheim – stedet hvor gamle drømmer går i oppfyllelse?





AV NKRFs ADMINISTRASJON

Foto: Svein Stabekk



## Uakseptabel forskjellsbehandling av ansatte i kommunerevisjonen

– Det er uakseptabelt at ansatte i kommunerevisjonen i dag ikke kan få godkjent sin praksis på linje med de som er ansatt i privat sektor, sier styreleder Gunn Marit Helgesen i Kommunesektorens organisasjon KS i en pressemelding.

Helgesen understreker at en kompetent og effektiv kommunerevisjon er svært viktig for å sikre tillit til kommunesektoren. Når en ansatt i kommunerevisjonen bare kan opparbeide seg to av de påkrevde tre årene for å bli registrert eller statsautorisert revisor, er det en forskjellsbehandling kommunesektoren ikke kan finne seg i.

Aktiviteten i kommunerevisjonen er i dag omfattende og variert. Hun bruker Rogaland Revisjon IKS som eksempel, og viser til at de dekker 18 kommuner i tillegg til fylkeskommunen og en befolkning på 450 000 innbyggere. I tillegg reviderer de store interkommunale konsernselskaper som Stavangerregionene havn IKS. Det sier seg selv at praksis fra en slik revisjon

innebærer en betydelig erfaring, sier Gunn Marit Helgesen.

KS ber ikke om å få særordninger, men om å få samme vilkår som privat sektor. De ansatte skal selvfølgelig oppfylle ordinære vilkår, men hvor de er ansatt kan ikke lenger begrense de ansatte. Dette er også viktig fordi private firmaer kan revidere kommuneregnskaper. Da kan en ikke ha denne typen forskjellsbehandling, fremholder hun.

Det har vært kontakt med Finansdepartementet i saken siste året. KS vil nå ta ny kontakt med departementet for å understreke urimeligheten og få til en prosess for å få endre lovverket på området.



Foto: KS

Styreleder Gunn Marit Helgesen, KS



## Elektronisk faktura i kommunene fra 2015

Statlige etater har vært pålagt å bruke elektronisk faktura fra 1. juli 2012. Nå skal kommunene også med.

Regjeringen pålegger landets kommuner å kunne ta imot elektronisk faktura på standardformatet EHF, og leverandørene på sin side blir pålagt å sende elektroniske fakturaer på det samme formatet. Kravet vil gjelde fra 1. januar 2015. Krav om elektronisk faktura er en del av regjeringens digitaliseringsprogram for offentlig sektor.

– Staten kan spare mer enn 100 millioner kroner i året på å kreve elektronisk faktura på standardformatet av sine leverandører. Hvis kommunene stiller det samme kravet får også kommunene betydelige gevinster. Ved å innføre ett standardformat, forenkler vi også administrative rutiner og effektiviserer forvaltningen, sier fornyingsminister Rigmor Aasrud.

## Første kull starter i september

Det første kullet på det nye MBA-studiet i offentlig revisjon møtes til den første av i alt 16 samlinger (48 dager) i september. NHH er på oppdrag fra Riksrevisjonen og NKRF ansvarlige for studiet, og samlingene vil finne sted i Oslo.

I skrivende stund er det registrert snaut 30 studenter fra Riksrevisjonen og kommunal revisjon. De vil etter planen være ferdig med sine 60 studiepoeng i mai 2015, og neste kull vil starte opp høsten samme år.

Studiet, som etter gitte kriterier, leder fram til en Executive MBA i offentlig revisjon, er delt inn i fem moduler over fire semestre: offentlig

styring (4 samlinger – 1. semester), effektevaluering (3 samlinger – 2. semester), budsjettering og regnskapsføring (2 samlinger – 2. semester), offentlig rett (4 samlinger – 3. semester) og revisjon (3 samlinger – 4. semester). Her finner du mer informasjon: <http://www.nhh.no/no/nhh-executive/executive-mba/offentlig-revisjon.aspx>



## Arbeidet med å revidere *Veileder i forvaltningsrevisjon* har startet opp

Torsdag 6. juni møtte en toppmotivert gjeng til oppstartsmøte for arbeidet med å revidere NKRFs *Veileder i forvaltningsrevisjon*.

Arbeidsgruppa er oppnevnt av forvaltningsrevisjonskomiteen etter oppdrag fra styret og har fått følgende sammensetning:

- Berit Juul, Trondheim kommunerevisjon, prosjektleder
- Stein Grøntoft, Kristiansand Revisjonsdistrikt IKS
- Ellen Lange, Nedre Romerike distriktsrevisjon
- Frode Singstad, Revisjon Midt-Norge IKS

Til sammen besitter arbeidsgruppa en bred og spenstig kompetanse som spenner fra økonomi via filosofi og historie til jussen og samfunnsvitenskapene.

Anna Ølnes, Revisjon Midt-Norge IKS, og Bodhild Laastad, NKRF, som var med på å skrive veilederen fra 2006, har sagt ja til å være referansegruppe for arbeidet.

Bakgrunnen er at veilederen fra 2006 har en struktur som følger dagjeldende RSK 001 *Standard for forvaltningsrevisjon*. Som kjent ble standarden revidert med virkning fra 1. februar 2011. Dette har medført at sitater og henvisninger i veilederen ikke lenger stemmer overens med standarden. I tillegg har det skjedd endringer i lover m.m. som også bør innarbeides i den nye versjonen. Og sist, men ikke minst, bør utviklingen i selve faget gjenspeiles i den reviderte veilederen.

Arbeidsgruppa har fått følgende mandat:

Formålet med revisjonen er at NKRFs medlemmer skal få en veileder som er oppdatert i samsvar med gjeldende standard og relevant regelverk, og som ellers gir veiledning for arbeidet med forvaltningsrevisjon, basert på anerkjent og relevant faglitteratur, metoder og erfaringer, og som møter medlemmenes behov på en god måte.

Det er en målsetting at den reviderte veilederen skal foreligge til Arena for forvaltningsrevisjon 2014.



F.v.: Berit Juul, Bodhild Laastad, Frode Singstad, Kirsti Torbjørnson, Anna Ølnes og Ellen Lange

## Ny vergemålslov trer i kraft 1. juli 2013

Lov 26. mars 2010 nr. 9 om vergemål (vergemålsloven) vil erstatte lov 28. november 1898 om umyndiggjørelse og lov 22. april 1927 om vergemål for umyndige.

Den nye loven medfører også et behov for utfyllende forskriftsregulering. I denne forbindelse er det utarbeidet en samlet forskrift til den nye loven. Også denne forskriften vil tre i kraft 1. juli 2013.

For nærmere informasjon vises det til Vergemålportalen ([www.vergemal.no](http://www.vergemal.no)).

## Innlandet Revisjon IKS

**Anne Live Jensvoll** begynte som forvaltningsrevisor i Innlandet Revisjon IKS 1. februar 2013. Hun har juridisk embetseksamen og mellomfag i psykologi. Jensvolls arbeidserfaring er knyttet til offentlig rett, organisasjon og ledelse. Hun har arbeidet som seksjonssjef, underdirektør og avdelingsdirektør hos Fylkesmannen i Oppland samt konsulent og rådgiver i Miljødepartementet og Landbruksdepartementet.

### Kommunerevisoren utgis av:

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)  
Postboks 1417 Vika, 0115 Oslo  
Tlf.: 23 23 97 00  
E-post: [post@nkrf.no](mailto:post@nkrf.no)  
[www.nkrf.no](http://www.nkrf.no)  
[www.twitter.com/nkrf](http://www.twitter.com/nkrf)  
[www.twitter.com/kommunerevisor1](http://www.twitter.com/kommunerevisor1)  
Bankkontonr.: 1450.12.70424  
Org.nr.: 975 450 694 MVA

### Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

Kommunerevisoren kommer ut seks ganger i året:

2.1., 1.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 1.11.

Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

### Abonnementspris:

Kr 350 pr. år

### Annonsepriser:

1/1-side bakside kr 5 000

1/1-side andre sider kr 4 000

3/4-side kr 4 000

1/2-side kr 3 500

1/4-side kr 2 500

1/8-side kr 1 500

Prisene er ekskl. mva.

Rabatt vurderes ved flere innrykk.

Andre annonseformat etter forhandlinger.

### Opplag: 2050

ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighets-  
havere eies av NKRF.

Skann QR-koden og  
få Kommunerevisoren  
direkte på  
smarttelefon eller  
nettbrett.



### Grafisk design og trykk:

Merkur-Trykk AS



Merkur-Trykk er  
godkjent som  
svanemerket bedrift.



Merkur-Trykk er  
PSO-sertifisert  
Vi tar kvalitet på  
alvor!

## Tilsyn og revisjon i kommunal sektor

**Hovedinnholdet i boka består i kommentarer til kommunelovens regler om kommunestyrets og fylkestingets tilsynsansvar, om kontrollutvalg og om revisjon og kommentarer til forskriftene om kontrollutvalg og om revisjon.**

Denne andre utgaven er oppdatert med endringer og avklaringer som har kommet etter første utgaven i 2007.

Boka er først og fremst skrevet med tanke på dem som arbeider med tilsyn og revisjon i kommunal sektor, herunder kontrollutvalgsmedlemmer, men vil også være nyttig for øvrige folkevalgte og tilsatte i kommuner, fylkeskommuner og kommunale, fylkeskommunale og interkommunale virksomheter.

Boka er skrevet av seniorrådgiver Bjørn Bråthen, juridisk rådgiver Bernt Frydenberg og daglig leder Ole Kristian Røgnodden i Norges Kommunerevisorforbund.



Innehaverne av boka vil få tilgang til en QR-kode som via en smarttelefon eller et lesebrett, gir tilgang til en egen nettside hvor forfatterne vil publisere vesentlige endringer etter at papirutgaven av boka gikk i trykken, og som er av betydning for innholdet i boka.



**Pris (inkl. porto/eksp.): Kr 450 for medlemmer og studenter og kr 550 for andre.**

Bestill boka på eget bestillings skjema på NKRFs nettside. QR-koden fører deg til mer info og bestilling.



- på vakt for fellesskapets verdier

# Planlegg høstens kursaktiviteter og sett av datoene for dine favoritter nå!



**Samling for kontrollutvalgssekretærer**  
 17. – 18. september 2013  
 Clarion Collection Hotel Bakeriet, Trondheim



**Lederkonferansen**  
 5. – 6. november 2013  
 Thorbjørnrud Hotel, Jevnaker



**Møteplass for selskapskontroll** **Nyhet!**  
 14. november 2013  
 Scandic Hotel Oslo Airport, Gardermoen



**Fagtreff for regnskapsrevisorer**  
 20. – 21. november 2013  
 Scandic Hotel Oslo Airport, Gardermoen

Informasjon og påmelding på [www.nkrf.no](http://www.nkrf.no)



— på vakt for fellesskapets verdier