



DET KONGELIGE
KOMMUNAL- OG REGIONALDEPARTEMENT

Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika
0115 OSLO

Deres ref.
Brev av 16.12.2010

Vår ref.
10/3072-5

Dato
28.03.2012

Vedrørende regnskapsrevisjonens innhold

Vi viser til brev fra NKRF 16. desember 2010, vårt foreløpige svarbrev 21. januar 2011 og møtet mellom KR D, NKRF og en representant fra Riksrevisjonen 28. oktober 2011.

Vi vil i det følgende søke gi svar på to spørsmål:

- a) forståelsen av begrepet "økonomisk internkontroll" i revisjonsforskriften § 3 tredje ledd, og
- b) forståelsen av formuleringen "internkontroll i mer snever forstand" i merknadene til revisjonsforskriften § 3 tredje ledd i KR Ds rundskriv.

Etter revisjonsforskriften § 3 tredje ledd skal regnskapsrevisor "se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll". Bestemmelsen er likelydende med revisorloven § 5-1 annet ledd med unntak av at revisorloven bruker formuleringen "formuesforvaltningen" og ikke "den økonomiske internkontrollen". KR D sendte utkastet til revisjonsforskrift på høring med samme formulering som revisorloven, men endret til den gjeldende ordlyden på bakgrunn av innspill i høringen. Vi ser ikke at høringsinstansene mente å endre omfanget av revisors kontroll, men oppfatter at formuleringen språklig sett ble opplevd som fremmed innenfor kommunal revisjon hvor "formue" og profitt ikke er noe mål i seg selv. Merknadene til forskriften kaster ikke lys over forholdet til formuleringen i revisorlovens tilsvarende bestemmelse.

Etter vår vurdering er det ikke tungtveiende holdepunkter for at det var intensjonen å gi regnskapsrevisor for kommuner og fylkeskommuner en snevrere oppgave enn i revisjon etter revisorloven. Språklig sett er det etter vår vurdering lite å hente i å nærlese de to formuleringene mot hverandre.

Reelle hensyn taler også etter vår vurdering for en ikke for snever tolkning av ordlyden i revisjonsforskriften § 3 tredje ledd. Dersom det etter revisors vurdering og god kommunal revisjonsskikk er behov for å se etter at kontrollene med kommunens eller fylkeskommunens økonomi er forsvarlig og betryggende, tilsier reelle hensyn at revisjonsforskriften § 3 tredje ledd ikke tolkes innskrenkende dersom tilsvarende kontroll ville falle inn under revisorloven § 5-1 annet ledd. Med andre ord: "den økonomiske internkontrollen" i revisjonsforskriften skal ikke forstås snevrere enn "formuesforvaltningen" i revisorloven.

Vi har i flere sammenhenger sett at merknadene som KRD ga til revisjonsforskriften § 3 tredje ledd i rundskriv H-15/04 vedlegg 2 har gitt opphav til tolkningstvil. Vi vil innledningsvis understreke at grunnleggende rettskildelære innebærer at lov står over forskrift som igjen står over etterarbeider til forskriften (for eksempel slike merknader). Med andre ord: forskriftens ordlyd gjelder og kan ikke endres ved at et departement gir merknader til forskriften. Merknader til en forskrift skal videre leses som en løpende faglig tekst, ikke som en forskrift. Det aktuelle avsnittet lyder:

"Tredje ledd fastslår at det i regnskapsrevisjonen ligger at revisor i den grad det følger av god kommunal revisjonsskikk skal gjøre en vurdering av den interne kontroll i virksomheten. Ansvaret for at det er etablert en tilfredsstillende internkontroll i kommunen/fylkeskommunen ligger til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet. (Administrasjonssjefens ansvar for kontroll- og tilsyn er omtalt i Ot. prp. nr. 70 (2002-2003) pkt. 4.3. s. 50.) Det siktes i denne bestemmelsen altså til internkontroll i mer snever forstand, dvs. for eksempel hvilke rutiner og systemer som er etablert for inn- og utbetalinger osv."

Avsnittet består av tre setninger. Den første setningen gjengir hovedinnholdet i revisjonsforskriften § 3 tredje ledd og viser at god kommunal revisjonsskikk definerer hva revisor skal foreta seg. Den andre setningen slår fast at internkontroll er administrasjonssjefens ansvar med en henvisning i parentes til forarbeidene til kommuneloven § 23 nr. 2 annen setning. Administrasjonssjefen har ansvar for internkontroll med hele kommunens eller fylkeskommunes virksomhet. Tredje setning sammenholder administrasjonssjefens ansvarsområde med revisors ansvar etter revisjonsforskriften § 3 tredje ledd, og konstaterer at revisor ikke skal se etter hele internkontrollen, men en del av den. Tredje setning gjengir to ikke uttømmende eksempler på hva som kan inngå i økonomisk internkontroll; systemene og rutinene for attestasjon, anvisning og registrering av innbetalinger.

Gitt at ordet internkontroll kan brukes om ulike ting og i ulike betydninger, er det etter vår vurdering i blant nødvendig å skille mellom internkontroll i bred forstand (administrasjonssjefens ansvar) og i snevrere forstand (det revisor skal se etter). Det var dette som ble gjort i det siterte avsnittet i rundskrivet. Etter vår vurdering gir ikke dette grunnlag for at merknadene til forskriften innebærer en innsnevring av oppgaven

regnskapsrevisor for kommuner og fylkeskommuner har etter revisjonsforskriften § 3 tredje ledd.

Vi håper at vi med dette har bidratt til en klargjøring på disse to punktene.

Vi har merket oss synspunktene og spørsmålene fra NKRF om rekkevidden av de obligatoriske oppgavene for regnskapsrevisor for kommuner og fylkeskommuner, blant annet om etterlevelserevisjon og endringene i internasjonale revisjonsstandarder. Vi tar sikte på en kunnskapsinnhenting som grunnlag for å se nærmere på disse spørsmålene.

Med hilsen

Sølve Monica Steffensen (e.f.)
avdelingsdirektør

Martin Hill Oppegaard
seniorrådgiver

Dette dokumentet er elektronisk godkjent, og trenger dermed ikke signatur.

