

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

Vår referanse: 12/01382-1  
Arkivkode: 0  
Saksbehandler: Kjell-Olav  
Gammelsæter  
Deres referanse:  
Dato: 13.06.2012

## Godkjenning av praksis fra kommunal revisjon

Det vises til møtet med statssekretæren 15.11.2011 hvor spørsmålet om godkjenning av praksis fra kommunal revisjon ble drøftet. I møtet ble vi bedt om å framskaffe en oversikt over revisjonspraksisens innhold og omfang, sammenlignet med praksis fra revisjon i privat sektor. KS Bedrift og NKRF har i den sammenheng fått utarbeidet en utredning av høgskolelektor Anders Berg Olsen ved Høgskolen i Sør-Trøndelag (vedlegg 1). Vedlagt er også en oversikt over (fylkes)kommunale foretak, interkommunale selskaper og stiftelser, utarbeidet av KS Bedrift (vedlegg 2).

Utgangspunktet for saken er revisorlovens krav om "tre års variert praksis i revisjon av årsregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør" for å få godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor (§ 3-3). Det følger av bestemmelsens fjerde ledd at det kun kan godkjennes inntil to år fra offentlig revisjon. Begrunnelsen for denne begrensningen var at praksis fra offentlig revisjon ikke ville gi nødvendig erfaring på vesentlige områder (NOU 1997:9).

Utredningen beskriver mangfoldet i og bredden av den praksisen en revisormedarbeider vil få ved revisjon av kommuner, kommunale foretak, interkommunale selskaper mv. Det pekes på at praksis fra kommunal revisjon spenner over en rekke ulike bransjer, at en må forholde seg til det samme regelverket for finansiell rapportering som i privat sektor, og at både merverdiavgiftsmessige og skattemessige problemstillinger må håndteres. Utredningen viser også til at det har vært en betydelig utvikling i kommunenes måte å organisere og styre virksomhetene på, slik at revisor vil ha de samme kunderelasjoner som i privat sektor, for eksempel med hensyn til uavhengighetsspørsmål.

Utredningen dokumenterer dessuten at selve innholdet i revisjonen i det alt vesentlige er uavhengig av om den skjer innen privat eller kommunal sektor. Revisjonen skal gjennomføres i samsvar med de samme internasjonale revisjonsstandardene – *International Standards on Auditing* – og de risiko- og vesentlighetsvurderinger som gjøres underveis, er i stor grad sammenfallende.

Vår vurdering er at utredningen viser at praksis fra kommunal revisjon fullt ut kan tilfredsstillende revisorlovens krav om variasjon ved praksis i revisjon av årsregnskap og tilsvarende økonomiske oppgjør. Det er innholdet i praksisen som bør være avgjørende for å få godkjenning etter revisorloven, ikke hvordan revisormedarbeiderens arbeidsgiver er organisert.

Vi ber derfor om at kravene i revisorloven § 3-3 tas opp til ny vurdering, der revisjonspraksis fra kommunal og privat virksomhet i utgangspunktet sidestilles, forutsatt at det kan dokumenteres at

praksisen er relevant. Slik godkjenningsordningen fungerer i dag, innebærer det en forskjellsbehandling av revisorkandidatene.

I påvente av en lovendring anmoder vi om at ovennevnte forhold tas hensyn til ved søknad om godkjenning av praksis fra kommunale revisjon.

Vi ser frem til å drøfte saken nærmere med Finansdepartementet i møtet 27. juni.

Med hilsen

Kjell-Olav Gammelsæter  
Fagleder samfunnskontakt  
KS Bedrift

Ole Kristian Rogndokken (sign)  
Daglig leder  
NKRF

# OM ERFARING FRA KOMMUNAL REVISJON VED OPPFYLLELSE AV PRAKSISKRAVET I REVISORLOVEN § 3-3

## **Forord**

Dette notatet er utarbeidet av Anders Berg Olsen på oppdrag fra NKRF og KS Bedrift, og redegjør for regelverket for godkjenning av praksis etter revisorloven § 3-3, samt beskriver revisorpraksis i kommuner og kommunale foretak mv. med hensyn til innholdet i slik revisjonspraksis. Bakgrunnen er at NKRF og KS Bedrift ønsker å synliggjøre grunnlag for argumenter vedrørende endring av hva som bør være tilstrekkelig praksis for å oppnå godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor etter revisorloven.

Anders Berg Olsen har formell bakgrunn som statsautorisert revisor og jurist, og er ansatt som høyskolelektor ved TØH (Trondheim Økonomiske Høgskole, HiST).

Mai 2012

## 1. Innledning

Etter revisorloven § 3-3 første ledd kreves det minst tre års variert praksis i revisjon av årsregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør for å oppnå godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor. Kravet er konkretisert gjennom nærmere bestemmelser i loven, i revisorforskriften og gjennom Finanstilsynets retningslinjer og praksis.

Dette notatet har til hensikt å beskrive revisjonspraksis i kommunal sektor i lys av at ansatte som opparbeider revisjonspraksis fra kommunal revisjon ønsker at denne i størst mulig utstrekning skal anses som kvalifiserende i forhold til praksiskravet i revisorloven § 3-3.

## 2. Dagens regulering

### 2.1 Praksiskravet i revisjonsdirektivet artikkel 10

Finansdepartementet slo fast i Ot.prp. nr. 78 (2008-2009) avsnitt 7.7.1 at direktiv 2006/143/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap (revisjonsdirektivet) krever at praksisen må gi erfaring i revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør, men at det ut over dette ikke stilles konkrete krav til praksisens innhold. Direktivet krever at praksis skal ha en varighet på minst tre år, og minst 2/3 av denne skal gjennomføres hos en godkjent revisor eller et godkjent revisjonsfirma. Det må være trygghet for at den praktiske utdanning gjennomføres hos personer som frembyr tilstrekkelige garantier for deres evne til å sørge for den praktiske utdanning. I Ot.prp. nr. 78 (2008-2009) avsnitt 7.3.1 har departementet lagt til grunn at direktivet ikke krever at den revisor som er ansvarlig for praksisutdanningen må drive med revisjon i medhold av sin godkjenning. Derimot anses må det forstås slik at den som tilbyr praksis har mulighet til å tilby praktiske oppgaver med et tilstrekkelig faglig og variert innhold.

### 2.2 Norske regler

Hovedkravet i revisorloven er minst tre års variert praksis i revisjon av årsregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Minst to år av praksistiden skal fullføres hos en godkjent statsautorisert eller registrert revisor eller et godkjent revisjonsselskap, jf revisorloven § 3-3 tredje ledd.

Søker kan legge til grunn inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon og/eller ettersynsvirksomhet i Skatteetaten. Også annen relevant praksis kan i enkelte tilfeller godskrives innenfor denne grensen på ett årsverk, jf revisorloven § 3-3 fjerde ledd.

Det fremgår av revisorforskriften § 1-2 at Finanstilsynet etter en konkret vurdering kan godkjenne ytterligere ett årsverk praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- og fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon, når denne praksisen klart anses å være relevant i forhold til revidering av årsregnskap for revisjonspliktige. På sine websider<sup>1</sup> har Finanstilsynet klargjort at det i vurderingen vil legges vekt på om praksisen omfatter revisjon eller ettersyn av skattepliktige, regnskapspliktige og merverdiavgiftspliktige foretak.

<sup>1</sup> <http://finansstilsynet.no/no/Revisjon/Tilsyn-og-overvakning/Krav-til-konsesjon/Soknad-om-konsesjon/Soknad-om-godkjenning-som-registrertstatsautorisert-revisor/>

I utgangspunktet vil ett års praksis fra kommunal revisjon bli godkjent, uten nærmere vurdering av innholdet i praksisen. Dette følger av bl.a. Kredittilsynets brev av 06.10.1999 til Midtre Buskerud Revisjonsdistrikt<sup>2</sup>. I det samme brevet har Kredittilsynet uttalt følgende:

*«Basert på finanskomitéens uttalelser i Innst.O.nr. 25 (1998-1999) under punkt 5.3, er det Kredittilsynets oppfatning at dersom praksis i kommunal/fylkeskommunal revisjon er utført i en revisjonsenhet som ledes av statsautorisert eller registrert revisor, og som attesterer vedkommendes praksis, må det kunne godkjennes at inntil to av de nødvendige tre års praksis kan være fra kommunal/fylkeskommunal revisjon. I forskrift om revisjon og revisorer § 1-2 fremgår det krav om at praksisen klart må anses å være relevant i forhold til revisjonen av årsregnskapspliktige. For praksis utover ett år fra kommunal og fylkeskommunal revisjonsvirksomhet må det derfor foretas en konkret vurdering av hvorvidt forskriftens krav er oppfylt. Relevante momenter ved denne vurderingen vil blant annet kunne være om revisjonsklientene er underlagt regnskaps-, skatte- og avgiftsplikt. Etter Kredittilsynets oppfatning vil klientens valg av organisering av virksomheten ikke nødvendigvis være avgjørende ved vurderingen.»*

Finanstilsynet har presisert på sine websider at en søker uansett ikke oppnår godkjenning uten å kunne dokumentere minst ett årsverk variert praksis fra lovbestemt, ekstern revisjon.

Hvordan de norske kravene skulle være i lys av revisjonsdirektivets regel, som tidligere var gitt i åttende selskapsdirektiv, ble drøftet i forarbeidene til revisorloven (Ot.prp. nr. 75 (1997-98) og NOU 1997:9). Revisorlovutvalget viste til at direktivet, «*i tillegg til praksis fra revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller «tilsvarende økonomiske oppgjør, også åpner for at annen form for opplæring kan bidra til å dekke praksiskravet så lenge den er relevant for den funksjonen som skal dekkes, ....»*

Det ble likevel understreket at en vesentlig del av oppgavene som utføres i praksisperioden må være knyttet til revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Revisorlovutvalget gikk videre inn for at de norske kravene som tidligere var gjeldende skulle videreføres, med hensyn til at praksisperiodens innhold skal være variert med hensyn til bransje og foretaksstørrelse.

Flertallet i Revisorlovutvalget uttalte følgende om praksis fra andre former for revisjon enn praksis fra privat revisjonsforetak (NOU 1997:9 s. 146):

*«Ikke under noen omstendighet kan imidlertid slik praksis fullt ut erstatte ansettelse i et privat revisjonsforetak. Dette fordi denne praktiske opplæringen vil mangle opparbeidelse av erfaring på enkelte nødvendige områder, - så som klientkontakt, uavhengighetsrelasjoner, ansvarsproblematikk o.l., samtidig som kravet om bransjevariasjon i de fleste tilfeller ikke vil være dekket.»*

Tre medlemmer av lovutvalget ønsket at tre års variert praksis fra bokettersynsvirksomhet skulle være tilstrekkelig for å dekke tre års krav til praksis, og i alle fall to år. Det gis nå godkjenning av to års omfang av praksis fra offentlig revisjon, forutsatt at det dokumenteres at det ene av de to årene har et innhold som er relevant for revisjon av revisjonspliktige.

Det har vært en betydelig utvikling både i kommunenes måte å organisere og styre virksomheten på og i regulering og praksis innen revisjon. De begrensninger som har vært gjeldende med hensyn til å godkjenne praksis fra kommunal revisjon er ikke lenger like godt begrunnet i forhold til det

praksisinnhold kommunal revisjon byr på for revisormedarbeidere. En utvidelse av hva som godkjennes av praksis bør nå vurderes.

### **3. Hva finansiell revisjon er og noen utviklingstrekk**

Formålet med revisjon å øke de tiltenkte brukernes tillit til regnskapet (ISA200). Det vil si at revisjonsarbeidet må gjøre revisor i stand til å uttale seg om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i overensstemmelse med det gjeldende rammeverket for økonomisk rapportering.

Revisjon er ikke bare en mekanistisk fremgangsmåte for å frembringe informasjon og konklusjoner om det som revideres. Tilliten til de resultater revisorer frembringer, er også knyttet til de organisatoriske og etiske forhold som konstituerer og regulerer revisorers yrkesutøvelse og praksis. Blant annet er uavhengighet og objektivitet i forhold til det som revideres sentralt.

Det er revisjonsmetodikken og revisjonsstandardene som legger rammene for og som gir veiledning til revisor i planlegging, gjennomføring og rapportering om resultatet av revisjonsarbeidet gjennom revisjonsberetning mv. Gitt at revisjonsmetodikken er robust og utformet for å være anvendelig på alle former for finansiell rapportering, noe de internasjonale revisjonsstandardene er, vil revisjonspraksis være nokså likeartet uansett om det er finansiell rapportering etter god regnskapsskikk, eller IFRS, eller statlige eller kommunale regnskapsprinsipper og regler, som er objektet for revisjonsarbeidet. Revisorer i Norge, både i privat, statlig og kommunal sektor, anvender ved planlegging og gjennomføring av finansiell revisjon, de internasjonale standardene som fastsatt av International Auditing and Assurance Standards Board.

De begrunnelser som dagens regelverk bygger på er i stor utstrekning forankret i forarbeidene til revisorloven fra 1999. Siden den gang har det vært en utvikling på flere områder.

- Innen kommunene har trenden med å organisere og styre tjenesteproduserende deler av virksomheten som foretak tiltatt.
- Revisjonsplikten er opphevet for små aksjeselskaper.
- I Norge har private revisjonsselskap fått adgang til å påta seg revisjon i kommunene.
- Internasjonale revisjonsstandarder legges nå til grunn for alt revisjonsarbeid som går ut på å bekrefte finansiell rapportering, både i privat og offentlig sektor.
- Det eksisterer i dag en felles revisjonspraksis uavhengig av rammeverk og regulering av den finansielle rapporteringen.

Utviklingen både innen revisjonsfaget og i organiseringen og styringen av virksomhet i offentlig sektor over tid har redusert forskjellene mellom den revisjonspraksis som opparbeides i det offentlige og revisjonspraksis som opparbeides i private revisjonsforetak.

### **4. Ulike måter å organisere revisjon på og betydningen av dette**

Revisjon av den finansielle rapporteringen i kommuner mv. kan utføres av ulike typer revisjonsheter:

- Kommunal revisjon - privat revisjonsforetak
- Kommunal revisjon - interkommunalt selskap
- Kommunal revisjon – interkommunal samarbeid etter kommuneloven § 27

□ Kommunal revisjon - revisjonsenhet organisert som en selvstendig uavhengig enhet innen kommunen

Revisjon av den finansielle rapporteringen i aksjeselskaper og andre som er revisjonspliktige etter revisorloven kan utføres av private revisjonsforetak (registrerte og statsautoriserte revisorer).

Med hensyn til praksis for å oppnå godkjenning som revisor etter revisorloven, er det innholdet i praksisen som må være avgjørende, samt at minst to år av den samlede praksistiden på tre år er fullført hos en godkjent statsautorisert eller registrert revisor eller et godkjent revisjonsselskap. Hvilken formell revisjonsordning dette skjer innenfor kan ikke være avgjørende. Praksis med samme type innhold bør vurderes likt, uavhengig av hvordan revisorkandidatens arbeidsgiver er organisert.

## **5. Beskrivelse av kommunal revisjonspraksis**

### **5.1 Mangfold og bredde**

Revisjonspraksis fra kommunal revisjon vil eksponere revisormedarbeidere for et stort mangfold av ulike typer virksomhet og økonomisk aktivitet. Eksempler er oppføring, drift og forvaltning av bygg og anlegg, kafédrift, drift av idrettshaller, helse- og omsorgstjenester, drift av sykehjem, kommunale barnehager, skoler, kulturtiltak, renovasjon, havnevesen, kraftverk og finansforvaltning. Kommunal revisjonspraksis gir kjennskap til en rekke kommersielle og ikke-kommersielle ordninger, avtaler og styringsmekanismer. Ofte er kompleksiteten i oppgaver og tjenesteproduksjon høy. Erfaring fra kommunal revisjon gir god analytisk trening, ofte ut over det som normalt oppnås gjennom revisjonspraksis fra private foretak, spesielt i markedet for små- og mellomstore foretak.

I store kommuner vil det i revisjonsarbeidet være nødvendig å utarbeide komplette revisjonsplaner for de enkelte hovedenheter. Revisjonspraksis fra store kommuner er sammenlignbar med revisjon i store konsern eller revisjon av flere store foretak.

Revisjonspraksis fra kommuner gir ofte innsikt i mer avanserte og integrerte informasjonssystemer mv. og bruk av ulike indikatorer i økonomistyringen, ut over det man får fra eksempelvis revisjon kun i markedet for små- og mellomstore foretak. Bredden i ulike typer økonomiske og regnskapsmessige transaksjoner som må vurderes av revisor er minst på samme nivå i kommunal revisjon som i privat revisjon, men det vil være transaksjonstyper som man oftere kommer i befatning med i det offentlige enn i private selskaper, og tilsvarende transaksjonstyper som oftere går igjen i private virksomheter enn i offentlige.

Innenfor IKT-feltet vil kommunal revisjonspraksis ofte gi god forståelse for risikoforhold og intern kontroll, da de fleste kommuner har omfattende og avanserte løsninger, enten disse eies og driftes av kommunen selv, eller IKT-tjenester er levert av ekstern leverandør.

I tillegg til revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap som sådan, kan praksis fra kommunal regnskapsrevisjon også omfatte revisjon av finansiell rapportering fra kommunale foretak, interkommunale samarbeidsordninger, beboer- og pasientregnskap, spillemiddelregnskap, interkommunale selskaper, stiftelser, fond, legater, kirkelig fellelsråd og menighetsråd, samt særattestasjoner og revisjonsuttalelser ellers. Nedenfor er det gitt en overordnet og kortfattet beskrivelse av revisjonspraksisen for revisormedarbeidere i kommunal revisjon. Beskrivelsen er ikke uttømmende. Deretter følger et avsnitt hvor den normale revisjonsprosessen gjennomgås og hvor det er inkludert kommentarer til hvorvidt praksis i kommunal revisjon vil avvike fra praksis opparbeidet i privat revisjonsforetak.

## 5.2 Revisjonsplikt og regnskapsplikt for kommuner og fylkeskommuner

Kommuner og fylkeskommuner har revisjonsplikt, jf kommuneloven § 77 nr 4 og § 78 og forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. Den revisor som skal revidere kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap skal tilfredsstillende følgende kvalifikasjonskrav, jf forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. § 2, og kapittel 5:

- bestått eksamen til bachelor i revisjon eller høyere revisoreksamen (master i revisjon) iht. Finanstilsynets krav til registrert eller statsautorisert revisor
- ha tre års praksis fra regnskapsrevisjon

I forskriften er det stilt krav til revisjonens innhold og om rapportering fra revisor. Revisor avgir en revisjonsberetning hvor det bekreftes hvorvidt årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter, og gir et uttrykk for den økonomiske virksomhet i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. I beretningen bekrefter revisor at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk.

Finansiell revisjon (regnskapsrevisjon) mv. utføres i samsvar med de internasjonale standardene for kvalitetskontroll, revisjon, forenklet revisorkontroll, andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester, som opprinnelig er utgitt på engelsk av International Auditing and Assurance Standards Board i Interantional Federation of Accountants (IFAC). Det samme standardsettet legges til grunn for planlegging, gjennomføring og rapportering av regnskapsrevisjon både i offentlig og privat sektor, og uavhengig av om revisor er organisert som et eksternt privateid revisjonsforetak eller etter de ordninger som er tillatt for kommunens/fylkeskommunens revisorer.

DnR har beskrevet dette slik på sine websider<sup>3</sup>:

*«Regnskapsrevisjon i kommunal sektor er i det alt vesentlige lik revisjon i privat sektor. Ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner benyttes de samme revisjonsstandardene som ved revisjon av foretak i privat sektor. De norske standardene er vedtatt av Den norske Revisorforening (DnR) basert på internasjonale standarder vedtatt av International Assurance and Auditing Standards Board (IAASB) som er standardsettende organ under International Federation of Accountants (IFAC).»*

Dette er også presisert av DnR i en høringsuttalelse til ny forskrift om revisorutdanning (DnR, 2012):

*«Regnskapsrevisjon vil være likt uavhengig av om regnskapet utarbeides etter regnskapslovene, de internasjonale regnskapsstandardene IFRS, kommuneloven eller det statlige økonomireglementet. Det finnes kun ett sett med revisjonsstandarder som dekker alle områder for finansiell rapportering.»*

Det er likevel slik at revisjon av årsregnskapet i kommuner må omfatte noe mer enn tilsvarende revisjon av selskaper. Revisor i kommuner og fylkeskommuner må som ledd i revisjonen se etter at det foreligger gyldige bevilgninger for den bruk av midler som fremgår av regnskapet og at det er gitt tilstrekkelig redegjørelse i årsberetningen.

Årsregnskapet for en kommune eller fylkeskommune skal bestå av et driftsregnskap, investeringsregnskap, balanse, økonomiske oversikter og noteopplysninger. Årsregnskapet skal være ført i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Det nærmere innhold i begrepet «god kommunal regnskapsskikk» er klargjort blant annet gjennom standarder og fortolkninger avgitt av

<sup>3</sup><http://www.revisorforeningen.no/d9497123/regnskapsrevisjon> (Publisert 13.04.2010).



*Foreningen for god kommunal regnskapsskikk.* Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) skal være fulgt. I følge årsregnskapsforskriften § 7 skal det kommunale regnskapet vise tilgang og bruk av midler. Videre skal transaksjonsprinsippet følges med hensyn til periodiseringen. Eiendeler i balansen er splittet i anleggsmidler og omløpsmidler, og det er fastsatt lineære avskrivningssatser for de fleste typer anleggsmidler.

Driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal sammenstilles med kommunens vedtatte budsjett, og revisor skal uttale seg om de disposisjoner som ligger til grunn for årsregnskapet er i samsvar med budsjettvedtaket. Kommunen skal utarbeide årsberetning, og revisor skal i sin revisjonsberetning uttale seg om opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet og i samsvar med lov og forskrifter. Revisor rapporterer i revisjonsberetningen også sin oppfatning om hvorvidt ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av selskapets regnskapsopplysninger i samsvar med lov og god bokføringsskikk.

Revisorer vil i revisjonsarbeidet anvende de internasjonale revisjonsstandardene i planleggingen, gjennomføringen og rapporteringen om resultatet av revisjonsarbeidet. Revisjonsarbeidet må omfatte revisjonshandlinger som dekker risikoforhold knyttet til elementer og oppstillinger i kommuneregnskapet som er spesielle for kommuner og fylkeskommuner.

Videre må revisjonen omfatte revisjonshandlinger som er egnet til å gi revisor grunnlag for å konkludere med hensyn til det samlede regnskapet, noe som forutsetter god forståelse av rammeverket for kommunalt regnskap (GKRS).

Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger i kommuner og fylkeskommuner skal i følge årsregnskapsforskriften § 2 være i samsvar med bestemmelsene i bokføringsloven og bokføringsforskriften. Dette gjelder fra 01.01.2011 og likestiller således kommuner og kommunale foretak med aksjeselskaper m.v. og næringsdrivende på dette området. Med hensyn til revisjonskriterier på feltet og det juridiske og faglige grunnlaget for disse, vil det således ikke være nevneverdige forskjeller i den praksis som opparbeides ved kommunal revisjon og revisjon utført i regi av privat revisjonsforetak.

### 5.3 Merverdiavgift i kommuner og fylkeskommuner

Kommuner og fylkeskommuner er registrert i merverdiavgiftsregisteret. Normalt skal en kommune/fylkeskommune og kommunale/fylkeskommunale foretak som er en del av kommunen/fylkeskommunen, registreres som ett og samme avgiftssubjekt i merverdiavgiftsregisteret. Merverdiavgiftsloven gjelder for kommuner og fylkeskommuner. Videre gjelder Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

På samme måte som næringsdrivende som har omsetning med ulike avgiftssatser, omsetning innenfor og utenfor loven, og omsetning som er fritatt for utgående merverdiavgift, må kommunene innrette sine systemer og rutiner slik at alle økonomiske transaksjoner behandles i samsvar med merverdiavgiftsreglene. Kommunen vil normalt ha både omsetning innenfor og utenfor loven, og anskaffelser som er kompensasjonsberettiget. Videre vil kommunen ha inntekter som ikke tilfredsstillende omsetningsdefinisjonen i merverdiavgiftsloven. Revisorene må følgelig ta stilling til om en inntektspost og/eller innbetaling er omsetning eller ikke. Tilsvarende problemstillinger er også aktuelle i private selskaper, da disse også har pengestrømmer inn i foretaket som må avgrenses mot omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven.

Ved større investeringer og utbyggingsavtaler er det ofte en utfordring både for kommuner og for private utbyggere å sikre en økonomisk rasjonell tilpasning innenfor merverdiavgiftsreglene.

Avklaring av hvem som bør ha byggherreansvar, hvem skal eie og drifte hva, og hvem skal yte anleggsbidrag til hvem, er eksempler på problemstillinger som kan være aktuelle i kommunene. Avgrensninger av refusjoner fra private mot omsetningsbegrepet er også en aktuell problemstilling.

For avgiftspliktig omsetning og eventuelt uttak og fradragsberettiget inngående merverdiavgift skal kommunene levere merverdiavgiftsoppgave.

For merverdiavgift på anskaffelser ellers, som er kompensasjonsberettiget etter kompensasjonsloven, skal kommunene levere kompensasjonsoppgave. Kompensasjonsoppgaven må være attestert av registrert revisor, statsautorisert revisor eller kommunerevisor. Attestasjonen skal være basert på utført revisjon, og skal avgis for hver termin.

Regnskapsrevisjon omfatter også kontroll av at kommunen etterlever reglene for merverdiavgift og kompensasjon for merverdiavgift. Dette er også lagt til grunn av Skatteetaten<sup>4</sup>. Det bør kunne legges til grunn at kommunal revisjonspraksis og praksis fra privat revisjonsforetak gir likeverdig praksis innenfor merverdiavgiftsproblematikk.

#### 5.4 Skatterettslige forhold

Kommuner og fylkeskommuner har normalt kun skatteplikt for nærmere angitte virksomheter og objekter som omfattes av skatteloven § 2-5. I alminnelighet vil derfor kommuneregnskapet som sådan ikke danne grunnlag for beregning av skattepliktig inntekt.

Mange kommuner har skattepliktige inntekter som rammes av skatteloven § 2-5, og revisorer innen kommunen vil derfor av og til ha behov for å vurdere visse skatterettslige forhold i forbindelse med revisjonsutførelsen.

Når det gjelder personbeskatningsregler for lønnstakere mv. som er relevante for arbeidsgivere i arbeidsgiverrollen, gjelder dette for alle arbeidsgivere uavhengig av arbeidsgivers organisering. Innen kommunal revisjon må revisorer følgelig beherske reglene og foreta revisjon som dekker grunnlaget for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, herunder skattereglene for bestemmelse av hvorvidt ytelse er skattepliktige fordeler for ansatte, og fastsettelse av størrelsen på disse. Det er også lagt til grunn av Skatteetaten at den kommunale revisjonen foretar denne kontrollen i kommuner og fylkeskommuner. Revisorer som opparbeider praksis fra revisjon av kommunens regnskap, må gjennom sin revisjon dekke de samme forhold innen dette området som revisorer for næringsdrivende og selskaper.

Når det gjelder omfanget av vurdering av hva som er fradragsberettigede / ikke fradragsberettigede kostnader, er dette ikke en problemstilling ved revisjon av kommuner og foretak som ikke er skattepliktige, på samme måte som det er ved revisjon av skattepliktige næringsdrivende og selskaper. Heller ikke anvendelse av særskilte periodiseringsregler i skatteloven § 14-5, som kan være aktuelle for mange skattepliktige næringsdrivende og selskaper, er aktuelle ved revisjon av kommunene mv. Ved revisjon av næringsdrivende interkommunale selskaper blir det ingen forskjell fra revisjon av private selskaper på dette feltet.

Når det gjelder spørsmål om omfanget av fradragsberettigede kostnader hos næringsdrivende og selskaper er dette i praksis ofte knyttet til hvorvidt det kan føres fradrag for kontingenter, representasjon, og om spørsmål om verdipapirinntekter er omfattet av fritaksmetoden i sktl. § 2-38, og eventuelt avgrensning mot privatutgifter. Når det gjelder særskilte skatterettslige periodiseringsregler

er problemstillingene ofte knyttet til transaksjoner i utenlandsk valuta, skattemessig sjablonmessig nedskrivning for usikre kundefordringer, vurdering av varelager, tilvirkningskontrakter og skattemessige saldoavskrivninger. Dette er erfaringsområder som sjelden byr på skatterettslige krevende utfordringer for revisor, og hvor omfanget av praksis neppe er av særlig stor betydning for det ferdighetsnivå som utvises på området etter at praksisperioden er ferdig.

Revisorer innen kommunal revisjon vil normalt ikke få praksis fra vurderinger av anvendelse av deltakermodellen (for personlige deltakere i ANS mv.) og heller ikke fra foretaksmodellen, d.v.s. personinntektsberegning for innehavere av enkeltpersonforetak. Siden få av dem som driver innen disse foretaksformene har revisjonsplikt, vil revisormedarbeidere i privat ekstern revisjon også bare unntaksvis komme bort i disse foretaksformenes problemstillinger i forbindelse med ordinært revisjonsarbeid.

### 5.5 Utsatt skatt-modellen

Revisjon av private selskaper som utarbeider finansiell rapportering etter regnskapsloven eller internasjonale regnskapsstander periodiserer skattekostnaden i samsvar med regnskapsreglens krav, d.v.s. anvender utsatt skatt-modellen. Revisorer i privat revisjon vil få en betydelig mer omfattende erfaring med kontroll av periodisering av skattekostnad enn revisorer i offentlig revisjon. Innen kommunal revisjon vil revisjon av næringsdrivende IKS som rapporterer finansregnskapet i samsvar med regnskapslovens regler gi samme erfaring med utsatt skatt-modellen som i privat revisjon.

### 5.6 Revisjon av kommunalt foretak (KF/FKF)

Kommunale foretak er en del av kommunen og anses ikke som selvstendig juridisk subjekt. Kommunale foretak er organisert med eget styre og er underlagt kommunestyrets instruksjonsmyndighet. Rådmannen kan ikke instruere styret. Det avgis eget regnskap for kommunalt foretak. Det er hjemmel i kommuneloven § 75 for at KRD i forskrift kan pålegge kommunale foretak regnskapsplikt etter regnskapsloven. Per i dag er det ikke gitt slike pålegg, og et stort antall av de kommunale foretakene fører regnskap etter årsregnskapsforskriften til kommuneloven, og de bestemmelser som er gitt i Forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak.

Den revisjonspraksis som opparbeides ved revisjon av den finansielle rapporteringen fra kommunale og fylkeskommunale foretak er følgelig i stor grad lik den praksis som oppnås ved revisjon av kommuner og fylkeskommuner ellers, jf omtale av dette over. Revisjon av kommunale foretak gir likevel erfaringer fra og innsikt i foretaksstyring og de risikomessige forhold som styringsformen gir og dermed konsekvenser for revisjonsarbeidet. Det vises til nærmere omtale av revisjonsprosess nedenfor. Med økende bruk av foretaksformen i organisering og styring av offentlig forvaltning og tjenesteproduksjon vil erfaring fra kommunal revisjon og erfaring fra privat revisjonsforetak gi mer lik praktisk trening i vurderinger, kommunikasjon og klientkontakt enn tidligere.

Noen kommunale foretak som driver næringsvirksomhet har vedtektsbestemmelser som fastslår at regnskapet skal avlegges etter regnskapsloven. Et eksempel er Tromsø Havn KF, hvor det i vedtektene er bestemt at årsregnskapet skal avlegges etter regnskapslovens regler med de tilpasninger som følger kommuneloven og forskrifter gitt i medhold av kommuneloven. Revisjonen skal utføres av kommunens revisor.

### 5.7 Revisjon av kommunale fond, stiftelser mv.

Kommunale næringsfond med tilskudd fra staten er regulert i retningslinjer fra KRD (KRD 01.01.2010). Her stilles også krav til tilskuddsforvaltning og kontroll, og Riksrevisjonen og kommunerevisorer kan utføre kontroll overfor tilskuddsmottakere. Krav til revisjon av årsregnskap og annen rapportering fra slike fond kan være bestemt i vedtekter. Revisjon av næringsfondets regnskapsførsel som sådan inngår i revisjonen av kommunens regnskap.

Kommunene kan ha etablert fond og ordninger som representerer selvstendige formuesmasser og som styres som fond eller stiftelse. Flere kommunerevisorer opparbeider erfaring revisjon av slike innretninger. I følge stiftelsesloven § 43 kan kommunerevisor velges som revisor for stiftelse dersom en eller flere kommuner eller fylkeskommuner har rett til å velge eller oppnevne et flertall i styret, eller stiftelsens virksomhet i vesentlig grad er basert på tilskudd eller bevilgning fra kommune eller fylkeskommune. Alt etter ordningenes formål, vedtekter og regulering for øvrig, vil revisjonspraksis dekke de samme problemstillinger revisjons- og profesjonsmessig som tilsvarende ordninger med forankring i privat sektor vil gi grunnlag for.

### 5.8 Revisjon av interkommunalt samarbeid og interkommunalt selskap

Et interkommunalt selskap organisert etter lov om interkommunale selskaper skal ha revisor som velges av representantskapet. Revisorloven gjelder ikke, og selskapet kan revideres av kommunerevisor. Konsernmodeller og konsernregnskap kan også være aktuelt. Også interkommunalt samarbeid organisert etter § 27 i kommuneloven må avgi regnskap. Dette kan revideres av kommunerevisor.

Hovedregelen er at IKS-selskaper skal avlegge regnskap etter regnskapsloven. Eierne kan i selskapsavtalen alternativt bestemme at kommunale regnskapsprinsipper skal anvendes. Revisor må alltid, slik revisor også må for kommuner og fylkeskommuner, uttale seg om hvorvidt disposisjonene er i samsvar med budsjettet.

Selskaper organisert etter IKS-loven vil i utgangspunktet være skattepliktige og vil normalt være merverdiavgiftspliktige og registrert i merverdiavgiftsregisteret. Følgelig vil revisjonspraksis fra en rekke IKS være lik revisjonspraksis fra aksjeselskaper.

Revisormedarbeidere vil møte et bredt spekter av revisjonsmessige og profesjonsmessige utfordringer gjennom revisjon av interkommunale selskaper og ordninger. Praksis bør anses som likeverdig med praksis fra revisjon av aksjeselskaper.

### 5.9 Kirkelige fellelråd og menighetsråd mv.

Kommunerevisorer er ofte revisorer for kirkelige fellelråd og menighetsråd.

Dette er selvstendige formuesmasser/virksomheter, og revisjonspraksis fra denne type revisjonsobjekter, vil i likhet med revisjonspraksis i privat sektor av organisasjoner mv. som har ikke-økonomisk formål, bidra til å gi nødvendig grunnlag for å forstå og utføre revisjon der risikobildet og vesentlighetsvurderingene nødvendigvis påvirkes av organiseringen og incentivstrukturen i virksomheten. Noen av disse organisasjonene kan være merverdiavgiftspliktige, og flere er arbeidsgivere. Revisjonsarbeidet gir derfor relevant praksis og erfaring.

### 5.10 Ikke-finansiell revisjon av aksjeselskap

Revisjon av årsregnskapet kan ikke utføres av ansvarlig revisor som ikke er registrert eller statsautorisert revisor. Kommunerevisorer som sådan vil derfor ikke opparbeide praksis fra ordinær regnskapsrevisjon av aksjeselskaper mv. Dette gjelder også i aksjeselskaper som er 100 % eid av kommune eller fylkeskommune. Det kan derimot utføres selskapskontroll, herunder forvaltningsrevisjon i slike selskaper. Praksis fra kommunal revisjon kan følgelig gi grunnlag for opparbeidelse av erfaring med aksjeselskaper, men ikke med revisjon av årsregnskapet som sådan.

### 5.11 Forvaltningsrevisjon og selskapskontroll som kan være relevant praksis

Forvaltningsrevisjon skal gjennomføres i kommuner. Videre skal det utføres selskapskontroll i selskaper som eies av kommunen/fylkeskommunen. Ofte utføres forvaltningsrevisjon mv. av spesialiserte revisorer som i liten grad arbeider med regnskapsrevisjon, men det forekommer at revisorer fra regnskapsrevisjonsmiljøet deltar i forvaltningsrevisjonsarbeid. Så langt forvaltningsrevisjon og selskapskontroll eksponerer kandidaten for problemstillinger og ferdighetstrening som kan ha nytte også for regnskapsrevisjon, eller metoder som anvendes også innen regnskapsrevisjon, bør slik praksis kunne ses som relevant.

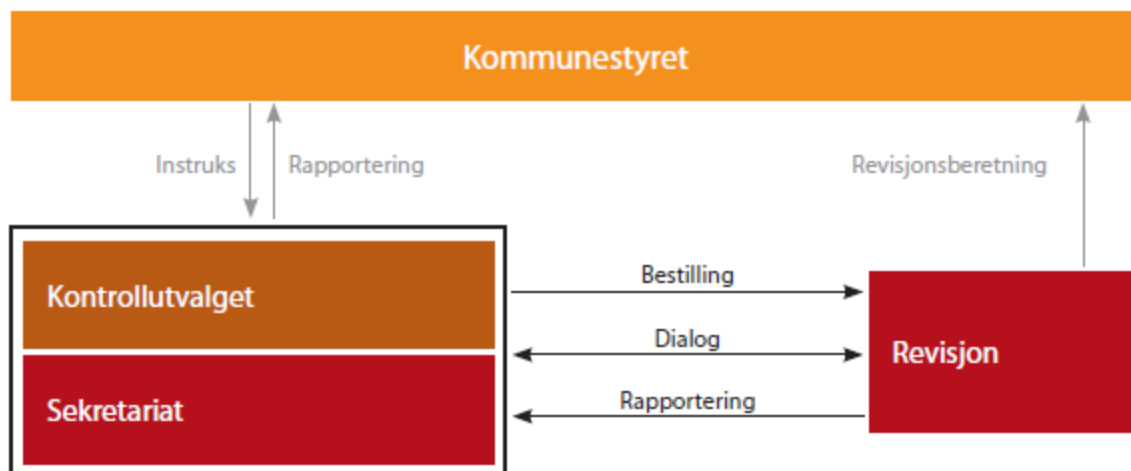
### 5.12 Profesjonskunnskap

Revisorlovutvalget pekte på 90-tallet på elementer som klientkontakt, uavhengighetsrelasjoner, ansvarsproblematikk o.l. som begrunnelse for at det var nødvendig å kreve at minst ett år av den samlede praksis på tre år må opparbeides i privat revisjon.

Dette er eksempler på faktorer som kan anses å inngå i det som kan betegnes som profesjonskunnskap. Denne dannes gjennom en kombinasjon av utdanning og praksis samt profesjonelt engasjement og deltakelse i et profesjonsfellesskap.

Med tanke på at mange revisorer i kommunal revisjon nå forholder seg til et bredt spekter av interkommunale selskaper, kommunale foretak og interne styringsordninger i kommunene som innebærer eller bærer preg av selskapsorganisering, er det ikke store praktiske forskjeller i klientkontakt-aspektet mellom offentlig og privat praksis.

En kommunerevisor utøver den samme dialogen med ledelsen, og har den tilsvarende rapporteringsplikten som i det private næringslivet. Kommunestyret velger kontrollutvalgets medlemmer. Ansvarsforholdene kan illustreres gjennom følgende figur (hentet fra KRD, Kontrollutvalgsboken, s. 42):



Kontrollutvalget ivaretar den praktiske kontakten med revisor, omtrent slik revisjonsutvalget i børsnoterte selskaper gjør. Revisor, uansett revisjonsordning, er uavhengig av den organisasjonen som revideres, og kan ikke instrueres eller påvirkes av ledelsen (administrasjonssjefen/rådmannen) i kommunen. Forholdet mellom revisor og kommunens øverste organer er sammenlignbar med den kontakt revisor har med styret og eierne (generalforsamlingen) i aksjeselskaper mv.

I kommunale foretak og interkommunale selskaper må kommunerevisorer forholde seg til et selvstendig styre, på samme vis som revisorer i aksjeselskaper må.

Praksis fra kommunal revisjon gir god trening i og forståelse av rollen som en profesjonell uavhengig revisor, herunder yrkesetiske aspekter, uavhengighet, klientkontakt, og formelle krav knyttet til revisors rolle og formelle krav til oppdragsgivers organer. Uavhengighetsperspektivet er i stor grad det samme i kommunal revisjon som i privat revisjonsforetak, bortsett fra at de organisatoriske og honorarmessige rammene er noe forskjellige.

Ansvarsforholdene er en mer komplekse og det er klart betydelig større økonomisk og rettslig risiko for revisorer i privat sektor, spesielt ved revisjon av store foretak, enn det er ved revisjon i offentlig sektor. Dette er likevel problemstillinger som revisormedarbeidere i svært liten grad i praksis blir eksponert for. Det er først og fremst den ansvarlige revisor og ledelsen i revisjonsforetaket som håndterer slike problemstillinger. De økonomiske og rettslige aspektene ved revisoransvaret bør derfor ikke tillegges for stor vekt med hensyn til vurderingen av hva som bør kreves for å opparbeide tilstrekkelig praksis for å kunne godkjennes som registrert eller statsautorisert revisor.

De profesjonsmessige faktorene bør kunne anses likeverdige, enten de utvikles gjennom en praksisperiode i privat revisjonsforetak eller i offentlig revisjon.

## **6. En kort sammenligning av revisjonspraksis fra privat eksternt revisjonsforetak og kommunal revisjon**

Nedenfor er det gitt en kortfattet beskrivelse og vurdering av den revisjonspraksis som det antas at en revisormedarbeider oppnår, og av de forskjeller i praksisopptjening. Beskrivelsen bygger på at det er de samme revisjonsstandardene som gir føringer for revisors praktiske arbeid, enten dette er regnskapsrevisjon i privat sektor eller kommunal revisjon.

## 6.1 Oppdragsvurdering mv.

ISA 210 regulerer inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget. Kommunens revisor, uansett om revisor er organisert som egen revisjonsenhet i kommunen, gjennom interkommunalt revisjonssamarbeid eller det er privat ekstern revisor, skal inngå skriftlig avtale eller sende engasjementsbrev som kontrollutvalget må gjøre seg kjent med. Av dette skal det framgå blant annet hva som er målet med og omfanget av revisjonen av regnskapet, hva som er revisors oppgaver og plikter, hva som er oppdragsgivers ansvar (kommunen og administrasjonen i kommunen), og hvilket rammeverk for finansiell rapportering som gjelder, samt henvisning til formen på revisors rapportering. Også ulike praktiske sider ellers knyttet til revisors oppdrag kan tas inn. Dette gjelder uavhengighet, kapasitet og kompetanse til å kunne påta seg/opprettholde oppdraget, jf også koml. § 79 og forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner. Vurderingene skal dokumenteres. Revisor skal avgi skriftlig egenvurdering sin uavhengighet til kontrollutvalget.

Selv om revisor mener at det ikke er naturlig eller nødvendig å sende engasjementsbrev som følge av at det følger av lov- og forskriftsbestemmelser hva som er vilkårene for revisjonen av kommunen, må vurderingene knyttet til å påta seg eller opprettholde oppdraget likevel gjøres. Som følge av at det ved valg skjer utskiftninger av personer hos oppdragsgiver, vil kommunerevisor i praksis sende oppdragsbrev vel så hyppig som revisor for privat foretak.

Det er vanlig praksis å sende engasjementsbrev/oppdragsbrev, og det det kan være aktuelt å være mer detaljert i dette enn det som er minimumskravene i standarden. I den grad en revisormedarbeider i sin praksisperiode tar del i dette arbeidet, er det ikke noen betydningsfull forskjell på den praksis som erverves på området i oppdragsvurderingsfasen som ligger forut for avtaleinngåelse/oppdragsbrev som angitt i ISA210 knyttet til om revisor opptjener denne praksis privat revisjonsforetak eller innenfor kommunalt organisert revisjonsfunksjon. Det praktiske unntaket er vel de tilfeller hvor den forrige revisor gir informasjon som kan representere vesentlige motforestillinger mot å påta seg revisjonsoppdraget eller som fører til at det er åpenbart at revisor ikke bør påta seg oppdraget. Slike forhold vil sjelden gjøre seg gjeldende for kommunerevisorer. På den annen side er det ikke revisormedarbeidere som har ansvaret for slike vurderinger i private revisjonsforetak. Det er uansett den ansvarlige revisor som må gjøre avveiningene i slike spørsmål, og problemstillingen har derfor neppe særlig relevans i en tidlig praksisperiode.

## 6.2 Planlegging og opparbeidelse av kunnskap om revisjonsobjektet

En vesentlig del av revisjonsarbeidet er opparbeidelse av risikoforståelse og planlegging av konkrete revisjonshandlinger. Revisjonsstandardene, og spesielt ISA315, gir derfor omfattende føringer for revisjonsplanleggingen. Kravene gjelder både i privat og offentlig revisjon. Revisor, uansett om revisor er privat ekstern revisor eller ansatt i kommunal revisjonsordning, må ved planlegging av revisjonsarbeidet gjennomføre følgende:

Revisor må utføre og dokumentere risikovurderingshandlinger i samsvar med ISA315, herunder rette forespørsler til og kommunisere med daglig ledelse (administrasjonssjefen), foreta analytiske kontrollhandlinger og benytte observasjon og inspeksjon av drift, dokumenter, rapporter, fysiske anlegg og lokaler mv.

Som følge av ofte mangfoldig virksomhet og til dels høy kompleksitet innen den enkelte kommune, vil kommunerevisorer kunne stå overfor krevende risikovurderinger i planleggingsfasen.

Revisor må rette forespørsler til administrasjonssjefen for å skaffe seg forståelse av administrasjonssjefens vurdering av risiko for feilinformasjon i regnskapet som skyldes misligheter,

og videre forståelse av ledelsens prosess for å identifisere og håndterer slike risikoer. Det må også eventuelt spørres om kommunikasjon om slike prosesser og tilegnes forståelse av hvordan administrasjonssjefen kommuniserer sitt syn på virksomhetspraksis og etisk atferd. Videre må revisor rette forespørsler til administrasjonssjefen, de som har overordnet ansvar for styring og kontroll eller andre personer i kommunen, for å fastslå om de har kjennskap til eventuelle faktiske, mistenkte eller påståtte misligheter.

Revisor skal skaffe seg oversikt over identiteten til nærstående parter og revisjonsobjektets forhold til disse, samt transaksjoner med disse (ISA550). I private selskaper kan det være høyere risiko for skattemotiverte transaksjoner med nærstående enn i offentlig sektor, jf omtale av skattemessige forhold nedenfor. Andre risikoforhold kan være mer fremtredende i det offentlige. Fremover vil ikke bare statsautoriserte og registrerte revisorer ha rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven, men også kommunerevisorer vil ha rapporteringsplikt om mistenkelige transaksjoner etter hvitvaskingsloven.

Krav, metodikk og praksis med hensyn til identifisering, forståelse og vurdering av risiko og konsekvenser for revisjonsarbeidet er likt, selv om risikofaktorene kan være noe forskjellige.

Når det er flere enn bare en revisor involvert i revisjonsarbeidet, krever standardene at revisjonsteamet skal diskutere risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, herunder risikoen for hvordan og hvor feilinformasjon som skyldes misligheter kan oppstå. I kommunal revisjon må diskusjonen også omfatte risiko for feilrapportering til statlige myndigheter mv. Den opparbeidede revisorpraksis vil stort sett være sammenfallende her, enten revisorpraksisen opparbeides i privat revisjon eller offentlig revisjon. Jo flere revisjonsklienter en revisormedarbeider arbeider med, jo oftere vil revisormedarbeideren ta del i slike diskusjoner. På den annen side vil en revisormedarbeider som arbeider med få, men store revisjonsoppdrag, trolig få en mer verdifull praksis på dette feltet, enn de som kun foretar revisjon av små og mellomstore selskaper. Grunnen er at problemstillingene i store virksomheter kan ha en høyere grad av kompleksitet og transaksjonstypene er mer mangfoldige. Således kan vel også praksis i kommuner by på mer krevende og lærerike resonnementer og diskusjoner enn praksis kun rettet mot små aksjeselskaper vil gjøre. Dette vil uansett variere.

Kravene som følger av ISA 315, 550 og 240 er de samme for alle typer revisjonsobjekter, enten dette er selskaper eller kommuner eller annen organisasjon som det utføres regnskapsrevisjon for, og kravene til revisjonsplanleggingen mv. er sammenfallende. En revisormedarbeider vil i sin praksisperiode i det vesentlige oppnå den samme type erfaring med anvendelse av disse standardene, enten dette skjer i privat eller kommunal revisjon. På den annen side er det slik at jo flere klienter en revisor har, jo flere ganger blir de samme oppgavene utført i forhold til disse kravene i standardene.

ISA 315 krever at revisor opparbeider en tilstrekkelig virksomhetsforståelse. Innen kommunerevisjon innebærer dette at revisor må dokumentere forståelse for kommunens formål, oppgaver, organisering og hvordan den er finansiert. Revisor må også ha forståelse av økonomiforvaltningen, hvordan viktige ressurser og verdier sikres og forvaltes og hvordan kontrollopplegget i denne forbindelse er.

Revisor må også dokumentere en tilstrekkelig forståelse for eksterne forhold som påvirker kommunen. Dette gjelder faktorer som påvirker kommunens virksomhet og faktorer som er av betydning for kommunens økonomi og kommunens finansielle rapportering, herunder regulatoriske forhold og relevant regnskapsregulering. Revisor må sette seg inn i de valg kommunen har gjort med hensyn til hvordan regnskapet føres og presenteres, d.v.s. regnskapspolicy, og på grunnlag av den forståelse som er opparbeidet må revisor gjøre en hensiktsmessighetsvurdering av de regnskapsmessige valg kommunen har gjort og av eventuelle endringer i kommunens regnskapspraksis.



Planleggingsfasen omfatter også en overordnet kartlegging og oppdatering av forståelse av kommunens interne kontrollopplegg, herunder kommunens risikovurderingsprosesser, IKT-løsninger som er av betydning for regnskapet, konkrete kontrollaktiviteter og hva kommunen gjør for å overvåke og vedlikeholde kontrollopplegget.

For å oppfylle kravene i ISA315 må revisor særlig identifisere og vurdere kontrollpunkter som kommunen eventuelt har etablert for å sikre korrekt behandling av transaksjoner med kommunens nærstående. Dette kan eksempelvis være transaksjoner mellom kommunen og personer som er ansatt i kommunen, eventuelt som eier selskaper som har vesentlige forretningsmessige relasjoner til kommunen. Det kan også være transaksjoner mellom kommunen og selskaper som kommunen har eierinteresser mv. i.

Dersom regnskapet til kommunen inneholder tallstørrelser som er estimater, må revisor skaffe seg forståelse for aktuell regnskapsregulering på feltet, og forståelse av hvordan kommunen i så fall forholder seg til dette i sin regnskapspraksis, hvilke prosesser som ligger til grunn for beslutning om hvilke estimater som skal inngå i regnskapet og det underliggende datamaterialet som da utgjør grunnlaget for slike estimater, jf ISA540. Visse bransjer og næringer vil ha regnskaper hvor estimater er svært sentrale, mens for andre har dette mindre eller ingen praktisk betydning. Betydningen av estimater vil også variere mellom kommuner. Følgelig vil det også være svært variabelt i hvilken grad revisormedarbeidere opparbeider erfaring fra mer kvalifiserte og komplekse estimatvurderinger. Dette beror ikke først og fremst på om praksis kommer fra offentlig eller privat sektor, men mer på hvilke konkrete problemstillinger den enkelte revisormedarbeider konkret eksponeres for i sin praksis.

Revisjonsstandardene krever at revisor skal ta stilling til vesentlighetsgrenser. Her kan det være forskjeller i tilnærmingen i offentlig sektor og ved revisjon av regnskap etter regnskapsloven for en virksomhet som har økonomisk formål. I alle fall gjelder dette på totalnivå for regnskapet. Ulike regnskapsmodeller med ulike formål krever ulike praktiske tilnærminger, selv det i begge tilfeller foreligger et regnskapsbrukerperspektiv som rettesnor for revisors vurdering. Tilsvarende gjelder for risikovurderinger i planleggingsfasen.

Når det kommer til spørsmål om arbeidsvesentlighet og eventuelt særskilte vesentlighetsgrenser for visse kontosaldoer mv., er det neppe store forskjeller i den praktiske erfaring som opparbeides. Tilsvarende gjelder med hensyn til hva som utgjør risiko for feil mv. Hovedpoenget er at praksisen må gi trening i å se hva som er vesentlig, og videre trening i å se sammenhengen mellom vesentlighet og risikovurderinger og konsekvenser for det videre revisjonsarbeidet. Både praksis fra privat revisjon og fra offentlig revisjon gir slik trening.

Planleggingsfasen skal ende opp med en overordnet revisjonsstrategi, herunder et begrunnet valg av omfanget av substanskontroller. Selv om substanskontroller er hovedregelen på områder der det ikke er grunnlag for å redusere omfanget av dette som følge av inntrykket av virksomhetens kontrollopplegg, skal revisor der det er særskilte risikoforhold ta høyde i planen for at det må undersøkes om adekvate kontroller er implementert. Her er det i utgangspunktet ikke noen forskjell knyttet til om revisjonspraksisen erverves fra privat eller offentlig revisjon. Store komplekse virksomheter, herunder kommuner, vil gjerne by på mer kvalifisert trening i slike vurderinger enn revisjon av kun små foretak vil gi.

For øvrig vil det metodiske sidene ved ferdigstillelse av revisjonsstrategi og revisjonsplan gi nokså lik praktisk trening, enten dette skjer innen offentlig revisjon eller i et privat revisjonsforetak.

### 6.3 Revisjonsgjennomføringen / innhenting av revisjonsbevis

For en revisormedarbeider vil en vesentlig del av praksistiden gå med til å utføre praktisk revisjonsarbeid, d.v.s. utføre de revisjonshandlingene som er foreskrevet i revisjonsplanen, slik som å utføre test av kontroller, substanstester i form av kontroll mot underliggende dokumentasjon mv., innhenting av eksterne bekreftelser, verifikasjon mot data i ulike registre osv. Videre går revisjonspraksis ut på å vurdere revisjonsbevisenes godhet, tilstrekkelighet og hensiktsmessighet og å trekke konklusjoner på grunnlag av bevisene på transaksjonsklassenivå og kontosalidonivå mv. Praksis i offentlig og privat revisjon må antas å være nokså likeartet og likeverdig når det gjelder selve revisjonsgjennomføringen.

Sammenligner man revisjonspraksis i kommuner med revisjonspraksis fra markedet for små- og mellomstore foretak, vil kommunal revisjonspraksis gi tyngre erfaring fra test av kontroller enn privat revisjonspraksis vil gi.

I SA3801 er det gitt føringer for hvordan revisor skal forholde seg til skatte- og avgiftsmyndighetenes behov med hensyn til blant annet vesentlighetsgrenser for skatter og avgifter. Innen kommunal virksomhet må det antas at revisjonspraksis vil gi tilsvarende trening som i privat praksis. På skatteområdet vil det i utgangspunktet være noen forskjeller, men neppe for konti og transaksjoner hvor reglene om trekkplikt og arbeidsgiveravgift kommer til anvendelse. Det vises til omtale av dette foran.

Kravene til dokumentasjon av revisjonsarbeidet er de samme i privat og offentlig revisjon. Praksis vil her være likeverdig.

### 6.4 Konklusjonsfase og rapportering

Ved revisjonens avslutning må revisor utføre revisjonshandlinger som fører fram til en samlet konklusjon om regnskapet. Her vil ulike regnskapsmodeller gi noen ulikheter i den praktiske erfaring. Det er ikke på det metodiske plan ulikhetene i praksistilegnelsen ligger, men i de kriteriene som regnskapet skal vurderes opp mot. Det kan eksempelvis ikke benyttes de samme typene finansielle størrelser og forholdstall ved avsluttende analytiske kontrollhandlinger i offentlig forvaltning som i privat næringsvirksomhet. På den annen side er det også store variasjoner mellom ulike næringer m.h.t. hvilke typer analytiske kontrollhandlinger som er relevante. En revisor for eksempelvis et oppdrettselskap må lære hvilke analytiske kontrollhandlinger som er hensiktsmessige for dette, mens en revisor for en kommune må lære hva som er relevante kontrollhandlinger for kommuner.

Bredde m.h.t. bransjer og antall foretak kan på dette feltet være fordelaktig, men er ikke nødvendigvis et bedre grunnlag for å oppfylle kravene til revisor på dette feltet enn praksis vil være fra mer komplekse og sammensatte organisasjoner. Poenget er at revisor må få trening i å vurdere om regnskapet og forholdet mellom eller utviklingen i regnskapsmessige størrelser reflekterer de økonomiske og logiske sammenhengene i virksomheten, når det tas hensyn til den kunnskap som revisor har opparbeidet i planleggingsfasen og fra revisjonsarbeidet for øvrig. Eventuelle forskjeller i kunnskaps- og ferdighetsnivå i bruk av analytiske kontrollhandlinger mellom ulike revisorer vil neppe bero på om praksisen fra dette er opparbeidet i privat eller kommunal revisjon.

For øvrig i avslutningsfasen må feil vurderes opp mot vesentlighetsgrensen. En rekke kontroller av at vesentlig informasjon er korrekt med i regnskapet og kontroller av konsistens og samsvar gjennomføres. På det metodiske plan vil dette arbeidet i stor grad være likt, enten det gjøres i privat eller offentlig revisjon. Ved revisjon av kommunens regnskap må det gjøres en kontroll av sammenstillingene av regnskap og budsjett mv. Praksis fra slik formell kontroll av disposisjonene

oppnås normalt ikke i privat revisjon, bortsett fra i de tilfellene hvor privat revisjonsforetak er valgt revisor for en kommune eller kommunalt selskap.

Revisjonsarbeidet skal ende opp med en rapportering om resultatet av den utførte revisjonen. Selv om det som tas opp og utformingen av formelle brev og revisjonsberetning kan være noe forskjellig i privat revisjon og i kommunal revisjon, er den prosess som fører fram til innholdet i og utformingen av revisors formelle rapportering nokså lik. Den formelle og uformelle saksgang, med dialog med aktuelle personer og organer hos den reviderte virksomhet gir innholdsmessig og profesjonelt i stor grad den samme type praktiske trening.

## **7. Oppsummering og avsluttende bemerkninger**

Det fremgår av notatet at det i dag er få innholdsmessige forskjeller mellom kommunal revisjonspraksis og privat revisjonspraksis.

Når revisjonsmetodikk og revisjonsstandarder for finansiell revisjon nå har blitt felles for revisjon i privat og offentlig sektor, er det god grunn til å vurdere om praksis fra offentlig revisjon i større grad kan være likeverdig med praksis fra privat revisjonsforetak med hensyn til å opparbeide tilstrekkelig læring og erfaring for å få revisorgodkjenning.

# Referanser

Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven). (1992-09-25)  
Lov om revisjon og revisorer (revisorloven). (1999-01-15)  
Forskrift om revisjon og revisorer (revisorforskriften). (1999.06.25 nr 0712: (FIN))  
Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) 2000.12.15 nr 1424: (KRD)  
Forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak.  
Forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper  
Ot.prp. nr. 78 (2008-2009) Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)  
Ot.prp. nr. 75 (1997-98) Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven).  
Direktiv 2006/143/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap (revisjonsdirektivet).  
Internasjonale standarder for kvalitetskontroll, revisjon, forenklet revisorkontroll, andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester. (ISA). International Auditing and Assurance Standards Board, Interantional Federation of Accountants (IFAC).  
NOU 1997: 9 Om revisjon og revisorer  
Finanstilsynet (Kredittilsynet), brev av 06.10.1999 til Midtre Buskerud Revisjonsdistrikt  
Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS): *Kommuneregnskapet - Rammeverk og grunnleggende prinsipper*, Desember 2011  
Kontrollutvalgsboken, KRD, 2011  
Norsk Lovkommentar, kommentarer til kommuneloven i Gyldendal Rettsdata, februar 2012  
Reglement for kvalitetskontrollen, fastsatt av styret i NKRF 14.10.09  
Retningslinjer for samarbeid mellom Skatteetaten og revisorer som reviderer kommuner. Skattedirektoratet, oktober 2006  
Retningslinjer for kvalitetskontrollordningen, NKRF 2010  
Skjemaer til bruk i kvalitetskontrollen, NKRF  
Kontrollopplegg for regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. DnR, 2011  
Tromsø Kommunestyre: Vedtekt for Tromsø Havn KF, 24.11.2010.

## Kommunalt eide selskaper

Tallene nedenfor er basert på statistikk fra Brønnøysundregisteret fra 2009 og bearbeidet av Telemarksforskning. Det har vært en liten stigning på ca. 50 selskaper fra 2009 til medio 2012, totalt sett. Det er således grunn til å tro at hovedbildet har endret seg lite siden 2009.

- 2700 selskaper totalt (2009)
- 77 % er AS (kommunal eierandel på 50 % eller mer)
- 9 % er interkommunale selskaper etter IKS-loven
- 5 % er kommunale foretak
- 47 000 antall ansatte

Basert på tall fra Stiftelsestilsynet har ca 15 % av dagen stiftelser kommunal revisjon. Se under.

