



Kommunal- og regionaldepartementet
Kommunalavdelingen
Postboks 8112 Dep.
0032 Oslo

Oslo, 16. desember 2010

Regnskapsrevisjonens innhold ved revisjon i norske kommuner

1. Innledning

Internasjonalt er revisjon av offentlig sektor delt inn i tre områder, forvaltningsrevisjon (Performance), etterlevelserevisjon (Compliance) og regnskapsrevisjon (Financial). I Norge utfører Riksrevisjonen etterlevelserevisjon i regi av regnskapsrevisjonen. Innenfor revisjon av kommunal sektor skal revisjonsarbeidet iht komm.lov § 78 nr 2 omfatte forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon.

Den nåværende forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. representerer for regnskapsrevisjonens del en sterk tilnærming til revisjonsbestemmelsene for privat sektor. Dette kommer blant annet til uttrykk i forskriftens ordlyd og gjennom departementets henvisninger til revisjonsstandarter fra International Federation of Accountants (IFAC). Sett på bakgrunn av at Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) tidligere hadde besluttet at Den norske Revisorforenings standarder for revisjon og beslektede tjenester, skulle inngå i den rettslige standarden "god kommunal revisjonsskikk", var ikke dette unaturlig.

Det har i flere år pågått et samarbeid mellom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB / IFAC) og The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) for å harmonisere revisjonsstandarter i offentlig og privat sektor. Internasjonalt er det en betydelig større bevissthet om innholdet i revisjonen i offentlig sektor nå enn hva som var tilfelle da den kommunale revisjonsforskriften ble fastsatt i 2004. Dette er delvis en følge av harmoniseringsarbeidet og en pågående standardisering av offentlig revisjon i regi av INTOSAI. I tillegg er de internasjonale standardene for finansiell revisjon vesentlig endret. For å sikre en felles forståelse av mandatet for kommunal regnskapsrevisjon og innholdet i god kommunal revisjonsskikk, er det etter NKRFs mening derfor behov for å gjennomgå kapittel 2 i forskriften samt departementets merknader til disse. I den sammenheng peker særlig områdene "Misligheter", "Brudd på lover og forskrifter" samt "Den økonomiske internkontrollen" seg ut.

Norges Kommunerevisorforbund
Revisjon og tilsyn – til beste for kommuner og fylkeskommuner

Postadresse:
Postboks 1417 Vik
0115 OSLO

Besøksadresse:
Munkedamsveien 3B, 3. etg.

Telefon: 23 23 97 00
E-post: post@nkrf.no

Org.nr.: 975 450 694 MVA
Kontonr.: 1450.12.70424
Web: www.nkrf.no

Gjennomgangen bør skje i lys av kvalifiserte oppfatninger av hva innholdet i en regnskapsrevisjon i offentlig sektor bør være. I tillegg til kapittel 2 i den kommunale revisjonsforskriften er det naturlig å ta utgangspunkt i enkelte av Finansdepartementets vurderinger under arbeidet med revisorloven, samt i IAASBs (IFACs) revisjonsstandarder (ISA-er) og INTOSAI¹ offentlige tillegg til disse standardene (ISSAI-er).

2. Generelt om standarder for regnskapsrevisjon

Kommunal- og regionaldepartementet har i sine merknader til §§ 3 og 4 i forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. forklart innholdet i god kommunal revisjonsskikk. Her legger departementet til grunn at god kommunal revisjonsskikk bl.a. vil avhenge av hva som fastsettes av aktørene på området regnskapsrevisjon - normalt i form av relevante og anerkjente revisjonsstandarder på området. Samtidig knyttes distinksjonen mellom "god kommunal revisjonsskikk" og "god revisjonsskikk" til standardenes "tillegg for offentlig sektor". Tilleggene for offentlig sektor er senere omredigert noe, og deler av tilleggene er flyttet fra ISA-ene til INTOSAI's retningslinjer utgitt under betegnelsen Practice Notes (på norsk offentlige tillegg). Her er tilleggene innarbeidet i ISSAI-er knyttet til hver enkelt ISA. Sammenhengen fremgår for så vidt av punkt A57 i ISA 200²:

ISA-ene er relevante for oppdrag i offentlig sektor. Oppgavene og pliktene til revisorer i offentlig sektor kan imidlertid være påvirket av revisjonsmandatet, eller av krav til enheter i offentlig sektor i lov, forskrift eller andre autoritative kilder (som offentlige rundskriv, pålegg fra myndigheter eller vedtak fra lovgiver) som kan være av et større omfang enn det som gjelder ved revisjon av regnskaper i samsvar med ISA-ene. Disse ytterligere oppgavene og pliktene er ikke omtalt i ISA-ene. De kan være behandlet i uttalelsene fra International Organization of Supreme Audit Institutions eller nasjonale standardsettere, eller i retningslinjer utarbeidet av revisjonsorganer i offentlig sektor.

IAASB henviser til uttalelsene fra INTOSAI som er relevante når ISA-ene benyttes i offentlig sektor som supplement til de særskilte forhold ved revisjon i offentlig sektor som finnes i enkelte av ISA-ene. Det er derfor nødvendig å se nærmere på uttalelsene fra INTOSAI og hvilken status disse skal ha ved revisjon i kommuner og fylkeskommuner. Det vises i tillegg til notatet utarbeidet av NKRF ved Rogndokken i 2009 til arbeidsgruppen om egenkontroll i kommuner og fylkeskommuner, hvor standardsettingen internasjonalt er tatt opp.

Det bør også nevnes at selv om kravene i lover og forskrifter går foran enhver revisjonsstandard, tilsier kommunal revisjonsskikk at der kravene i revisjonsstandardene er strengere enn i selve mandatet (lover og forskrifter), må revisjonsstandardene følges.

3. Revisorlovens bestemmelser

På enkelte områder er bestemmelsene i den kommunale revisjonsforskriften tilnærmet lik bestemmelsene i revisorloven. Det er derfor naturlig å ta utgangspunkt i forarbeider til revisorloven for enkelte av spørsmålene.

¹ Den internasjonale sammenslutningen av riksrevisjoner.

² ISA 200 - "Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene".

3.1 Misligheter og intern kontroll

Med unntak av rapporteringsplikten til kontrollutvalget er de kommunale bestemmelsene om revisors plikt til å vurdere misligheter i forbindelse med regnskapsrevisjon så å si identiske med revisorlovens § 5-1 tredje ledd. I tillegg opererer revisorloven også med et tilleggskrav: *"Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll"*. Tilsvarende bestemmelse i den kommunale forskriften lyder: *"Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll"*. Finansdepartementets begrunnelse for at revisor skal se etter formuesforvaltningen var bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Spørsmålet blir da hvilken betydning det har at begrepet "formuesforvaltning", i det kommunale revisjonsmandatet ble erstattet med "økonomisk internkontroll".

Det er i kommentarene til revisorloven konkludert med at revisors hovedoppgave er å planlegge og gjennomføre revisjonen med sikte på at misligheter og feil ikke skal føre til vesentlige feil i årsregnskapet. Revisor må likevel vurdere om det er høy risiko for at andre former for misligheter kan finne sted, og i så fall iverksette handlinger (rapportere til foretaket) når konsekvensene av eventuelle feil er betydelige. Det fremkommer også standardens P6 om Særskilte forhold knyttet til enheter i offentlig sektor at det i kommunal sektor vil det ofte være grunn til å legge vekt på flere forhold ved konsekvensvurderingen. Risikoen for slike "andre former for misligheter" vil derfor normalt omfatte mer enn i privat sektor.

3.2 Brudd på lover og forskrifter

I revisorloven § 5-1 første ledd, første punktum heter det: *"Revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrift (...)".* § 5-2 første ledd, annet punktum lyder slik: *"Revisor skal påse at vedkommende [revisor] har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet."*

Fra kommentarene til loven: *"revisjonen må legges opp slik at revisor har rimelig god mulighet til å avdekke eventuelle lovbrudd som har slik vesentlig betydning for årsregnskapet. (...) I gitte tilfeller kan bruddet også ha konsekvenser for foretaket, for eksempel i form av erstatningsansvar og lignende. Hvis bruddet kan ha slike konsekvenser, plikter revisor å følge opp det avdekkede lovbruddet, slik at omfanget av konsekvensene kan fastlegges så langt som mulig."* Også vurderingen av konsekvenser av lovbrudd m.v. vil i kommunal sektor kunne omfatte flere hensyn enn i privat sektor, og risikoen for lovbrudd er neppe mindre. Det er tilstrekkelig å nevne brudd på bestemmelsene om offentlige anskaffelser og eksempler på finansielle plasseringer finansiert med lån.

I tillegg har revisorloven i §§ 5-2 og 5-6 bestemmelser om plikt for revisor til å rapportere ansvarsforhold for den revisjonspliktiges overordnede organer. Også denne plikten vil ofte dreie seg om brudd på lover og forskrifter. Det kommunale revisjonsmandatet har ikke tilsvarende bestemmelser.

Når det gjelder brudd på lover og forskrifter er altså det kommunale revisjonsmandatet utformet vesentlig annerledes og mer begrensende enn revisorloven.

4. Misligheter

Etter ISA 240 er revisor ansvarlig for at regnskapet med betryggende (høy, men ikke absolutt) sikkerhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon verken som følge av misligheter eller feil. Som et særlig hensyn ved revisjon i offentlig sektor, er det i standarden anført at revisors forpliktelser knyttet til misligheter blant annet kan være særskilt dekket av revisjonsmandatet. I ISSAI 1240 suppleres denne muligheten slik: *Selv om det ikke finnes slike ytterligere mål, kan det likevel foreligge generelle allmenne forventninger til at revisorer i offentlig sektor rapporterer eventuelle tilfeller av manglende etterlevelse av fullmakter som er avdekket under revisjonen, eller at de rapporterer om effektiviteten av intern kontroll. Disse ytterligere oppgaver og pliktene og de tilhørende mislighetsrisikoene må vurderes av revisor i offentlig sektor ved planlegging og gjennomføring av revisjonen.*

Det er grunn til å se nærmere på hvilke konsekvenser dette supplementet har for revisjonen i kommunal sektor, herunder revisors eventuelle plikt til å vurdere risiko for den type misligheter som kan forekomme i forbindelse med myndighetsutøvelse, som for eksempel ved behandling av søknader. Slike misligheter vil ofte ha liten eller ingen betydning for kommunens økonomi og regnskap, men desto større betydning for kommunens eller den kommunale virksomhets omdømme. Dette forholdet er omtalt i ISA 240 pkt A6 som omhandler Særskilte forhold knyttet til enheter i offentlig sektor. Når det gjelder misligheter fremkommer det at revisors forpliktelser i offentlig sektor følgelig ikke nødvendigvis er begrenset til å vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, men kan også omfatte en videre forpliktelse til å vurdere risikoer for misligheter.

5. Brudd på lover og forskrifter

I forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. § 3 første ledd første punktum heter det: *"Revisor skal ved revisjon av årsregnskapet vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lover og forskrifter, derunder om det gir et uttrykk for den økonomiske virksomhet i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk."*

Fra departementets merknader til forskriften § 3:

(...) Av første ledd fremgår at revisor for det første skal vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter. I dette ligger også at revisor skal vurdere om det uttrykk for den økonomiske virksomhet som årsregnskapet gir, er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk, jf. kommuneloven § 48 nr. 2.

(...) En kontroll som går videre enn dette [kontroll av budsjett og budsjettavvik]; for eksempel kontroll av at de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak for øvrig, forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for god kommunal økonomiforvaltning, vil høre enten under forvaltningsrevisjon, jf. § 7 eller ligge til det generelle kontrollansvar som påhviler kontrollutvalget, jf. forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner § 4. (...)

Revisors oppgaver og plikter vedrørende brudd på lover og forskrifter er formulert vesentlig annerledes i revisorloven enn i den kommunale revisjonsforskriften med tilhørende merknader. Revisjonsstandarden ISA 250 er imidlertid den samme innenfor privat og kommunal sektor. I tillegg har man i ISSAI 1250 lagt inn særskilte forhold ved revisjon i offentlig sektor når det gjelder vurdering av brudd på lover og forskrifter.

Revisjonsstandarden - ISA 250 - punkt 6 lyder slik:

Denne ISA-en skiller mellom revisors oppgaver og plikter i forbindelse med overholdelse av følgende to forskjellige kategorier av lover og forskrifter:

(a) Bestemmelser i lover og forskrifter som generelt anses for å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet, for eksempel lover og forskrifter om skatter og pensjoner (se punkt 13), og

(b) andre lover og forskrifter som ikke har direkte betydning for fastsettelsen av beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet, men der overholdelsen av disse lovene og forskriftene kan være av avgjørende betydning for enhetens driftsmessige forhold eller enhetens evne til å fortsette driften, eller for å unngå betydelige bøter (for eksempel overholdelse av betingelsene for en driftslisens, lovbestemte soliditetskrav eller miljøforskrifter); brudd på disse lovene og forskriftene kan derfor være av vesentlig betydning for regnskapet (se punkt 14).

I INTOSAI's offentlige tillegg (ISSAI 1250) punkt P6 heter det bl.a. at "I offentlig sektor kan det for eksempel foreligge særskilte lover og forskrifter for tildeling av tilskudd og subsidier fra en etat, som vil ha direkte innvirkning på regnskapet. Rammeverket for regnskapsrapportering kan også ofte inneholde informasjon, for eksempel en budsjetttrapport (...) Når rammeverket for regnskapsrapportering inneholder slik informasjon, kan det være nødvendig for revisorer i offentlig sektor å vurdere særskilte lover og forskrifter som kan ha direkte eller indirekte innvirkning på slik informasjon".

Både standarden, ISA 250, og revisorloven synes å forutsette at revisor opererer med en viss bredde i sin vurdering av lovbrudd mv. Punkt 15 i ISA 250 lyder slik: "Under revisjonen skal revisor være oppmerksom på muligheten for at andre revisjonshandlinger som utføres, kan gjøre revisor oppmerksom på brudd eller mistanke om brudd på lover og forskrifter". I sitt offentlige tillegg (ISSAI 1250) punkt P8 uttaler INTOSAI at det i denne forbindelse også skal tas hensyn til manglende etterlevelse av lover og regler som måtte være påvist gjennom annen form for revisjon – eksempelvis forvaltningsrevisjon.

Av bestemmelser i kommuneloven som er av betydning for kommunens årsregnskap er det naturlig å nevne kapitlene

8. Økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og rapportering.

9. Gjeldsforpliktelser m.m.

10. Lovlighetskontroll. Statlig godkjenning av økonomiske forpliktelser.

De rene regnskapsbestemmelsene er, som anført i kommentarene til revisjonsforskriften, gitt i kommuneloven § 48. Revisjonen av regnskapet vil også måtte omfatte andre bestemmelser i loven som budsjett, låneopptak og garantier. Hvor langt revisors plikter går innenfor de tre nevnte kapitlene, er derimot uavklart. Dette gjelder ikke minst revisors forhold til kommuneloven § 52 om finansforvaltning. Finansforskriften synes å forutsette at det ligger utenfor revisors oppgaver og plikter å vurdere rutinene for finansforvaltningen. Sett i sammenheng med kravene i ISA 315 og ISA 330 kan dette skape tvil om revisjonens innhold på dette utsatte området. Vurderingstemaet ved revisjon etter revisorloven er primært lovbrudd med vesentlige økonomiske konsekvenser, jf. ovenfor under avsnitt 3.2. Det er, ikke minst i et slikt perspektiv, viktig å få presisert om og i tilfelle hvorfor det har vært hensikten å begrense revisors plikt til å vurdere kommunenes finansforvaltning opp mot lover og forskrifter.

Også i forhold til mulige brudd på andre lover, forskrifter mv er det uklart hvor langt regnskapsrevisjonen skal gå innenfor revisjon i kommunal sektor. Som eksempler kan nevnes lov og forskrift om offentlige anskaffelser, selvkostregnskap og Kostra-rapportering. Slik både ISA 250 og ISSAI 1250 fremstiller omfanget av revisjon vedrørende brudd på lov og forskrift, kan det stilles spørsmål om revisjonsomfanget er blitt for begrenset på dette området i kommunal sektor, både i forhold til forutsetninger i lov, -forskrift og standardverk og i forhold til politikernes forventninger. I Riksrevisjonen vil som nevnt dette langt på vei ivaretas av etterlevelserevisjon, i regi av regnskapsrevisjonen.

6. *"Den økonomiske internkontrollen"*

I INTOSAIs introduksjon av de generelle retningslinjene for regnskapsrevisjon, ISSAI 1000, heter det at sammenlignet med målene for revisjon av regnskaper i samsvar med ISA-ene, vil målene for regnskapsrevisjonen i offentlig sektor kunne omfatte ytterligere revisjon og rapporteringsansvar. For eksempel kan en revisor i offentlig sektor plikte å rapportere hvorvidt den reviderte enheten har etterlevd fullmakter, herunder budsjett og ansvarlighet, eller ikke, samt rapportere om effektiviteten i den økonomiske internkontrollen (internal control over financial reporting). Det samme forholdet er også omtalt i ISSAI 1330 punkt P4. Her heter det blant annet at selv om det ikke skulle være fastsatt slike ytterlige mål for regnskapsrevisjonen, må revisor være oppmerksom på allmenne forventninger om at revisor i sine rapporter omtaler effektiviteten i internkontrollen. Revisor må derfor være forberedt på å redegjøre for risikoer knyttet til internkontrollens effektivitet. Så langt er det ikke avklart om det ligger en slik forventning til innholdet i kommunal revisjonsskikk.

Sammenhengen mellom begrepet "økonomisk internkontroll" i den kommunale revisjonsforskriften og god kommunal revisjonsskikk versus revisorlovens begrep "formuesforvaltning" og god revisjonsskikk er drøftet ovenfor. Slik revisjonsmandatet oppfattes i dag, vil regnskapsrevisjonen i kommunene normalt være begrenset til misligheter som kan medføre vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Dersom "økonomisk internkontroll" revisjonsmessig innebærer det samme som revisorlovens "formuesforvaltning", må det også tas hensyn til Finansdepartementets begrunnelse for å opprettholde dette kravet i revisorloven. I fall betegnelsen forvaltning ene og alene er sløyfet i kapittel 2 i den kommunale forskriften for å holde regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon ifra hverandre, bør dette komme klarere frem, for eksempel i departementets merknader.

7. *Forholdet til forvaltningsrevisjon*

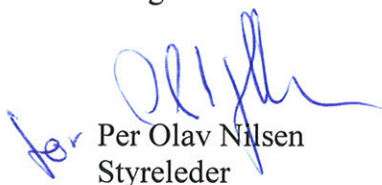
Kommuner og fylkeskommuner skal underlegges forvaltningsrevisjon, og det var intensjonen i forskrift for kommunal revisjon at blant annet økonomisk internkontroll, intern forvaltning og kontrollenes effektivitet skulle revideres gjennom forvaltningsrevisjoner. Flere av ISSAI-ene forutsetter også at det bygges på relevante forvaltningsrevisjoner i regnskapsrevisjonen. Hva som bestilles av forvaltningsrevisjoner på økonomiområdet kan imidlertid variere svært mellom ulike kommuner og fylkeskommuner, og det bør vurderes om det er riktig å anta at regnskapsrevisjonen på vesentlige og viktige områder kan bygge på forvaltningsrevisjoner. Særlig der det ikke utføres slike forvaltningsrevisjoner bør man sikre at regnskapsrevisjonen øker i omfang og kompensere for manglende forvaltningsrevisjon innefor økonomiområdet, slik at den totale revisjonsoppgaven utføres i tråd med forutsetningene.

8. *Avslutning*

Vi mener framstillingen ovenfor underbygger behovet for en fornyet gjennomgang av forståelsen av deler av det kommunale revisjonsmandatet, og ber om at departementet legger til rette for dette. Siktemålet må være en begrunnet konkretisering av hva regnskapsrevisjonen i kommuner og fylkeskommuner skal inneholde, herunder hvordan revisor skal forholde seg til ISSAI'ene som omhandler særskilte forhold ved revisjon i offentlig sektor.

Vi utdyper gjerne momentene i saken i et møte dersom det skulle være ønskelig.

Vennlig hilsen
Norges Kommunerevisorforbund


Per Olav Nilsen
Styreleder

Unn H. Aarvold (sign.)
leder av revisjonskomiteen