



Sammenligning av kommunal regnskapsrevisjon i Norge, Sverige, Danmark og Finland

Oppdrag for Kommunal- og regionaldepar-
tementet

Oslo, 1. november 2012

Innholdsfortegnelse

1.	Innledning	3
1.1.	Problemstillinger	3
1.2.	Sammendrag	3
1.3.	Avgrensninger og presiseringer	7
2.	Organiseringen av revisjonen i Norge, Sverige, Finland og Danmark	8
2.1.	Beskrivelse av den norske revisjonsordningen	8
2.2.	Beskrivelse av den danske revisjonsordningen	9
2.3.	Beskrivelse av den svenske revisjonsordningen	9
2.4.	Beskrivelse av den finske revisjonsordningen	10
2.5.	Sammenligning av revisjonsordningene	11
3.	Vår tolkning av begrepet etterlevelserevisjon	11
4.	Revisjonens innhold, revisors plikter og krav til rapportering i Norge	13
4.1.	Revisjonens innhold	13
4.2.	Revisors plikter	13
4.3.	Krav til innhold i revisjonsberetningen	14
5.	Revisjonens innhold, revisors plikter og krav til rapportering i Danmark	15
5.1.	Revisjonens innhold	15
5.2.	Revisors plikter	17
5.3.	Påtegning på årsregnskapet	18
6.	Revisjonens innhold, revisors plikter og krav til rapportering i Sverige	18
6.1.	Revisjonens innhold	18
6.2.	Revisors plikter	20
6.3.	Revisjonsberetningen	20
7.	Revisjonens innhold, revisors plikter og krav til rapportering i Finland	20
7.1.	Revisjonens innhold	21
7.2.	Innhold og oppgaver for OFR-revisor	21
7.3.	Innhold og oppgaver for revisjonsnemnden	21
7.4.	Revisors plikter	21
7.5.	Revisjonsberetningen	22
8.	Sammenligning av revisjonens innhold, revisors oppgaver og rapportering i Norge, Danmark, Sverige og Finland	23
8.1.	Regelverk som skal kontrolleres og plikter ved funn om brudd	23
8.2.	Revisors oppgaver og plikter knyttet til kommunens interne rutiner og internkontroll	24
8.3.	Revisors oppgaver og plikter knyttet til forebygging og avdekking av misligheter ..	25
8.4.	Revisors plikt til å kontrollere etterlevelsen av kommunestyrets vedtak	25
8.5.	Revisors plikter i forhold til å kontrollere etterlevelse av lover, regulativer og andre regler som ligger til grunn for transaksjoner i regnskapet	26
9.	Sertifiseringsordninger og kvalitetskontroller	27
9.1.	Norge	27
9.2.	Danmark	27
9.3.	Sverige	28
9.4.	Finland	28
9.5.	Sammenligning	29
10.	Utvikling og fastsetting av god revisjonsskikk	29
10.1.	Norge	29
10.2.	Danmark	30
10.3.	Sverige	30
10.4.	Finland	30
10.5.	Sammenligning	31
11.	Andre vurderingsområder	31
11.1.	Revisors rådgivningsrolle i forhold til internkontrollen	31
11.2.	Varslingsmottak for irregulære forhold i kommunene	32
11.3.	Krav til risiko og vesentlighetsvurdering, herunder å rullere test av kontroller ..	32
	Vedlegg 1 Regelverk revisor er pliktig til å kontrollere	33
	Vedlegg 2 Litteraturliste	33

1. Innledning

BDO har på oppdrag for det norske Kommunal- og regionaldepartementet (heretter omtalt som KRD) kartlagt likheter og forskjeller i kommunal og fylkeskommunal regnskapsrevisjon i Norge, Sverige, Danmark og Finland.

1.1. Problemstillinger

Formålet med prosjektet har vært tredelt:

1. Beskrive og sammenligne mot den norske ordningen landenes kommunale revisjonsordninger, herunder organisering, hjemmelsgrunnlag, og myndighetsfordeling. De ulike landenes kommunale revisjonsordninger, herunder, skal beskrives og sammenlignes mot den norske ordningen.
2. Kartlegge likheter og forskjeller i regnskapsrevisjonens innhold, plikter og skriftlig rapportering mellom Norge, Sverige, Danmark og Finland. Det legges spesiell vekt på å sammenligne i hvilken grad regnskapsrevisjonen også omfatter obligatorisk etterlevelserevisjon.¹
3. Beskrive og sammenligne hvilke aktører som fastsetter revisjonsstandardene, og hvem som er pådrivere i utviklingen av god revisjonsskikk for kommuner og fylkeskommuner, samt hvordan prosedyrene for denne utviklingen foregår.

1.2. Sammendrag

I Norge bestemmer kommunestyret revisjonsordningen, dvs. i egenregi, i interkommunale selskaper/samarbeid eller konkurranseutsatt. I Sverige bestemmer de valgte revisorene (fortroendevalda) hvem som skal utføre revisjonen, mens i Danmark bestilles alle revisjonstjenester av kommunestyret. I Finland skal revisjonen i utgangspunktet konkurranseutsettes, og valg av revisor skjer i kommunestyret.

I Norge, Sverige og Finland er det et eget organ under kommunestyret som har ansvar for at den lovpålagte revisjonen blir utført, mens i Danmark bestilles den lovpålagte revisjonen direkte fra kommunestyret.

Kontrollutvalget i Norge har i praksis en bestillerfunksjon for regnskapsrevisjon, enten fra egne kommunalt ansatte revisorer, fra interkommunale selskaper/samarbeid eller fra private aktører. Revisor avgir sin beretning til kommunestyret.

De valgte revisorene i Sverige har ansvaret for at revisjon blir utført, og bestiller revisjonstjenester fra sakkyndige i den utstrekning de anser det nødvendig. De valgte revisorene avgir revisjonsberetning til kommunestyret, og rapporter fra sakkyndige revisorer ligger som vedlegg.

I Finland har de valgte revisorene (revisionsnämnden) en kombinert bestiller og utførerrolle. Regnskapsrevisjonen bestilles fra sertifiserte kommunerevisorer (kommunale og private OFR-forbund), og øvrig lovpålagt revisjon utføres enten av revisionsnämnden selv, eller ved hjelp av eksterne revisorer/eksterne konsulenter. Regnskapsrevisor avgir revisjonsberetning til kommunestyret. I tillegg avgir revisionsnämnden en evalueringsrapport, som omfatter vurderinger ut over regnskapet.

Danmark skiller seg ut både ved at det er kommunestyret som er bestiller av revisjonen, og ved at det kun er private aktører som utfører revisjonen. Revisorene avgir revisjonsberetning til kommunestyret.

Når det gjelder omfanget av den årlige revisjonen, er regnskapsrevisjonen i Norge relativt entydig regulert i revisjonsforskriften, dvs. å avgi en uttalelse om regnskapet er uten vesentlige feil og mangler. I Sverige og Finland skal den årlige revisjonen i tillegg til å uttale seg om regnskapet (regnskapsrevisjon), også vurdere i hvilken grad de politiske målene for kommunens virksomhet og økonomi er nådd. I Danmark utføres såkalt basisrevisjon, som omfatter både regnskapsrevisjon, juridisk-kritisk revisjon og løpende forvaltningsrevisjon. I alle land uttaler revisor seg årlig om regnska-

¹ Etterlevelserevisjon blir definert i kapittel 3.

pet i revisors beretning, men i de andre landene uttaler man seg om forhold ut over regnskapet i revisjonsberetningen, eller andre rapporter, sammenlignet med Norge.

Vi har tolket og konkretisert etterlevelserevisjon ut fra den internasjonale standarden for riksrevisjoner, ISSAI 4000. Her stilles det krav til at etterlevelserevisjon må bygge på objektive revisjonskriterier. I Norge innholder regelverket begrensede krav til årlig etterlevelserevisjon av kommunene. Regelverket stiller krav til bevilgningskontroll, kontroll av årsberetningens konsistens med årsregnskapet, kontroll av bokføringsreglene og forskrift til skattebetalingsloven. Vi har funnet indikasjoner på at det i praksis, avhengig av om det er private eller kommunalt ansatte revisorer som utfører revisjonen, foretas enkelte kontrollhandlinger ut over dette, slik som å vurdere etterlevelse av lov om offentlige anskaffelser og selvkost.

Danmarks regnskapsrevisorer gjennomfører etterlevelserevisjon i sin basisrevisjon som går ut over den norske regnskapsrevisjonen. I Sverige er det ikke et formelt skille mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Slik vi forstår det, er det samlede mandatet til revisor (de valgte revisorene) videre enn i Norge, da svenskene i sin revisjonsberetning skal konkludere på om kommunen driftes på en formålstjenlig og økonomisk tilfredsstillende måte, i tillegg til å uttale seg om regnskapet. Etter vår tolkning av den svenske revisjonsberetningen vil det ligge elementer av forvaltningsrevisjon, etterlevelserevisjon og regnskapsrevisjon i den årlige revisjonen.

Som tidligere nevnt er ikke revisjonens innhold og plikter entydig regulert i lov og forskrift. Det er derfor vanskelig å si noe konkret om i hvilken grad årlig etterlevelserevisjon er lovpålagt. Derfor har vi sett nærmere på revisjonsskikk og praksis i de øvrige landene. I Danmark følger god kommunal revisjonsskikk ISA-ene, hvor det ikke stilles spesifikke krav til etterlevelserevisjon. For å oppfylle kravet om juridisk-kritisk revisjon (etterlevelserevisjon) er det utviklet en praksis for hvilke kontroller som utføres. Denne praksisen er likevel ikke entydig, og varierer både mellom revisorer og mellom kommuner. I Sverige og Finland er det utviklet egen skikk om revisjon i kommunal virksomhet som inneholder flere elementer av etterlevelserevisjon. Vi har forspurt konkret om eksempler på dette, og konstaterer at disse landene går ut over praksis i Norge. Likevel mener vi at den svenske og finske revisjon av formålstjenlighet, effektivitet m.v. i liten bygger på objektive revisjonskriterier.

Når det gjelder sertifisering, er Finland det eneste landet med lovpålagt sertifiseringsordning av ansvarlige revisorer av kommuneregnskapet, mens Danmark og Sverige har en frivillig sertifiseringsordning. Det stilles derimot særskilte krav til utdanning og praksis i alle landene, dersom vi ser bort fra de valgte revisorene i Sverige.

Norge er det eneste landet hvor det ikke er pålagt med jevnlig kvalitetskontroll av godkjente revisorer (tilsvarende registrerte og statsautoriserte revisorer i Norge). Medlemmer av DnR og NKRF er gjennom medlemskap gjenstand for kvalitetskontroll. De valgte revisorene i Sverige, samt de sakkyndige og kommunale yrkesrevisorer, er ikke underlagt frivillige eller lovpålagte kvalitetskontroller.

Etter vår vurdering virker det ikke som de andre landene har en diskusjon om innholdet i den årlige revisjonen av kommunene, slik det er tatt initiativ til i Norge med å avklare hva som i dag ligger i god kommunal revisjonsskikk og regnskapsrevisjon etter ISA-ene. Danmark hadde en tilsvarende diskusjon for noen år tilbake som endte med at man gikk over til en ordning med årlig basisrevisjon. Innholdet i den årlige revisjon av kommunene i Sverige og Finland synes å være mer omfattende enn det som gjøres i Norge i dag, og i Sverige pågår det et arbeid med å gjøre ISA-ene til veiledning til revisjon av kommunene.

Oppsummering av våre vurderinger kan gjøres i følgende tabell:

Tema	Norge	Sverige	Danmark	Finland
Revisjonsordning				
Oppdragsgiver og bestilling av regnskapsrevisjon og annen revisjon.	Kommunestyret oppnevner kontrollutvalget, som bestiller regnskaps-	Kommunestyret oppnevner de valgte revisorer (förtroendevalde),	Kommunestyret bestiller "basisrevisjon" av private revisorer. Basisrevis-	Kommunestyret oppnevner revisjonsutvalg (revisjonsnämnd). De

Tema	Norge	Sverige	Danmark	Finland
	<p>revisjon av kommunale eller private revisorer.</p> <p>Kontrollutvalget bestiller også forvaltningsrevisjon.</p>	<p>som utfører "all" revisjon. De valgte revisorene bestiller også revisjon av sakkyndige revisorer, dvs. både kommunale og private revisorer.</p>	<p>sjon er regnskapsrevisjon, juridisk-kritisk revisjon og løpende forvaltningsrevisjon.</p> <p>Utvidet forvaltningsrevisjon bestilles fra kommunestyret eller rådmannen.</p>	<p>bestiller regnskapsrevisjon av OFR-revisorer eller OFR-samfund.</p> <p>Revisjonsutvalget gjør forvaltningsrevisjon selv, eller engasjerer kommunens ansatte eller private revisorer.</p>
Hvem avgir revisjonsberetning?	<p>Valgt revisor avgir beretning til kommunestyret. Kontrollutvalget får kopi, og avgir egen uttalelse til årsregnskapet.</p>	<p>Förtroendevalde revisorer avgir beretning. I tillegg vedlegges rapport ("granskningsrapport") fra sakkyndige revisorer. Beretningen omfatter "all" revisjon, dvs. å uttale seg om regnskapet, formålstjenlighet, økonomisk tilfredstillende og internkontrollen.</p>	<p>Valgt revisor avgir beretning til kommunestyret.</p>	<p>OFR-revisor eller OFR-samfund avgir revisjonsberetning til kommunestyret.</p>
Regnskapsrevisjonens innhold, plikter og rapportering, herunder etterlevelsesrevisjon				
Regelverk som regulerer årsregnskapet	<p>Kommuneloven, forskrift om årsregnskap m.v. og god kommunal regnskapsskikk.</p>	<p>Årsredovisningslagen, kommunallagen, lag om kommunal redovisning og God kommunal redovisningssed</p>	<p>Økonomi- og indenrigsministeriets krav i budget- og regnskabssystem for kommuner, kommuneloven</p>	<p>God regnskapsskikk og krav til utarbeidelse av regnskapet gitt av bokføringsnämnden (stadganden)</p>
Revisors plikter	<p>Følger lov og god kommunal revisjonsskikk, dvs. følger ISA-ene.</p>	<p>Følger lov, kommunens revisjonsreglement og god kommunal revisjonsskikk. Skikken beskriver ansvars-systemet som revideres.</p>	<p>Følger lov og god offentlig revisjonsskikk, dvs. følger ISA-ene.</p>	<p>Følger lov og god kommunal revisjonsskikk. Skikken er utgitt av Finlands kommune-forbund, og det er i liten grad gjort tilpasninger til ISA-ene.</p>

Tema	Norge	Sverige	Danmark	Finland
Konsistenssjekk mot årsberetning	Ja.	Nei.	Ja.	Ja, indirekte.
Bokføringsregler	Ja, i beretning.	Nei, ikke formelt, men kan.	Ja, i praksis, men ingen bekreftelse i revisjonsberetning.	Ja.
Bokføring og lønnsinnberetning.	Ja.			
MVA-refusjon.	Ja.		Ja.	
Andre lover og regulativer som ligger til grunn for transaksjoner i årsregnskapet, så som finansforvaltning, gebyrer/ selvkost, anskaffelser.	Nei, men kommunale revisorer kan inkludere noe mer etterlevelsesrevisjon enn private revisorer. Opplysningene for Danmark kan også være aktuelle for kommunale revisorer.	Ja, generelt vil alle momentene inngå. Revisjonsmandatet er også videre, og kan omfatte vurdering av formålstjenlighet, effektivitet og økonomisk tilfredsstillende.	Nei, men i juridisk kritisk revisjon kan det ligge kontroll av låneopptak, kontrakter på offentlige anskaffelser og at lønn er riktig fastsatt.	Ja, anskaffelser, selvkost, fastsettelse av lønnstrinn, og i noen grad finansforvaltning, fordeling skatteinntekter og inngåelse av kontrakter.
Internkontroll som kan påvirke regnskapet.	Ja, det følger av revisjonsforskriften.	Ja, kan som følge av vanlig revisjonsmessig angrepsvinkel.	Ja, det følger av kommuneloven.	Ja, kan som følge av vanlig revisjonsmessig angrepsvinkel.
Internkontroll som ikke påvirker regnskapet.	Nei.	Ja, de valgte revisorene uttaler seg om internkontrollen på alle kommunens områder.	Nei, ikke generelt, man kan i juridisk kritisk revisjon og løpende forvaltningsrevisjon.	Ja, revisjonsutvalget uttaler seg om internkontrollen i sin helhet.
Forebygging og avdekking av misligheter.	Ja, men bare det som følger av å uttale seg om årsregnskapet.	Nei. De sakkyndige skal rapportere til de valgte revisorene ved mistanke.	Ja, men bare det som følger av å uttale seg om årsregnskapet.	Ja, men bare det som følger av å uttale seg om årsregnskapet.
Bevilgningskontroll	Ja, tallmessig og redegjørelse for avvik.	Ja, tallmessig kontroll i praksis lik den norske, men ingen kontroll av redegjørelse for avvik. Avvik vil framgå av revisjonsberegning-	Ja, tallmessig og redegjørelse for avvik.	Ja, tallmessig og redegjørelse for avvik.

Tema	Norge	Sverige	Danmark	Finland
		en.		
Årsoppgjørdisposisjoner	Ja.	Ja, indirekte.	Ja.	Ja.
Sertifisering, kvalitetskontroll og god kommunal revisjonsskikk				
Sertifisering av ansvarlig regnskapsrevisor	Nei.	Nei, men SKYREV har frivillig sertifisering.	Nei, men det er en frivillig sertifisering for offentlig sektor, COR.	Ja.
Utdanning og praksis.	Minimum bachelor i revisjon og 3 års praksis fra regnskapsrevisjon.	Akademisk eksamen som egner seg for kommunal revisjon og fem års praksis, hvorav tre år fra kommunal revisjon.	Master og to års praksis i revisjon, samt særskilt skriftlig og muntlig eksamen ("godkjente revisorer").	Høyere høgskoleeksamen eller tilsvarende studier, tre års erfaring fra offentlig forvaltning og tre års revisjons- eller granskningspraksis (OFR-revisor).
Lovpålagt kvalitetskontroll.	Nei.	Nei.	Ja, alle "godkjente revisorer", dvs. registrerte eller statsautoriserte revisorer.	Ja, OFR-nämnden for OFR-revisorer og OFR-samfund.
Foreningsbasert kvalitetskontroll (medlemskap).	Ja.	Nei, ikke de valgte eller sakkyndige, men de statsautoriserte og godkjente revisorer som er medlem av FAR.	I.a.	I.a.
God kommunal revisjonsskikk.	Ja, ISA-ene.	Nei, men SKYREV tilpasser ISA-ene til kommuner.	Ja, ISA-ene.	Nei, men mye av innholdet i revisjonsskikken er forenlig med ISA-ene.

Figur: Sammendrag av likheter og forskjeller mellom revisjon av kommuner i Norden, fortrinnsvis regnskapsrevisjon.

1.3. Avgrensninger og presiseringer

Oppdraget er utført av BDOs rådgivingsavdeling og innebærer en gjennomgang og kartlegging av revisjonsordningene i fire av de nordiske landene. Vårt arbeid er således å anse som et rådgivnings-

oppdrag der vi, basert på det arbeidet som er gjort, oppsummerer, utdyper og begrunner våre analyser og konklusjoner til KR D.

Vi har i gjennomføringen av oppdraget innhentet dokumentasjon gjennom spørreundersøkelse fra revisorer innen kommunal revisjon i BDO-kontorene i Sverige, Danmark og Finland. Det er videre gjennomført omfattende dokumentanalyser. I vedlegget er det listet opp de viktigste dokumentene som har vært grunnlaget for analysene.

Det ble etablert en referansegruppe som har gitt innspill underveis. Referansegruppen har bestått av representanter fra Riksrevisjonen, NKRF, DnR, Fagansvarlig i BDO, samt at KR D har hatt en observasjonsrolle.

Vårt arbeid og våre vurderinger bygger på informasjonen innhentet fra BDO-kontorene i de aktuelle landene og innspill fra referansegruppen. BDO-kontorene har fått utkast til rapport til høring og verifisering, og kommentarer er tatt inn i endelig rapport.

Vårt arbeid er gjennomført innenfor en begrenset tidsramme og tidsperiode, og omfanget og fullstendigheten av analysene som er foretatt må ses i lys av dette. Vi kan ikke gå god for at alle relevante forhold er avdekket eller analysert. BDO finner det riktig å presisere at vi ikke kan påta oss ansvar for fullstendigheten eller riktigheten i det grunnlagsmaterialet som har vært utgangspunkt for våre vurderinger.

Vi har gjennom kartleggingen forstått at det ikke er et regulatorisk skille mellom revisjonsordningen for det kommunale og det fylkeskommunale nivået. Kommunal revisjon forstås dermed som både fylkeskommunal og kommunal revisjonsordning, og vi vil derfor i denne rapporten kun referere til revisjon av kommuner.

2. Organiseringen av revisjonen i Norge, Sverige, Finland og Danmark

2.1. Beskrivelse av den norske revisjonsordningen

Norge består av 19 fylker og 429 kommuner. Bestiller av kommune- og fylkeskommunerevisjon er kontrollutvalget som er kommunestyrets² organ for å føre tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltningen. I dette ligger ikke å overprøve politiske prioriteringer.³ Det er etter vår oppfatning ingen forskjell på organiseringen av, eller regelverket som styrer, revisjonen av kommuner og fylkeskommuner (heretter kommuner).

Kontrollutvalget bestiller bistand og tjenester fra revisor, og revisor har et selvstendig profesjonsansvar, herunder ansvar for rapportering. Kontrollutvalget skal påse at det gjennomføres en betryggende revisjon, og at den utføres i tråd med lover, forskrifter, god kommunal revisjonsskikk og eventuelle instruksjoner eller avtaler mellom revisor og kontrollutvalg.⁴

I Norge skilles det mellom bestilling av regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Det er opp til hver enkelt kommune om regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon skal utføres av samme eller forskjellige aktør(er).

Utførerrollen for revisjonstjenester kan ivaretas av ansatte i kommunen (kommunerevisor), av en distriktsrevisjon (interkommunalt selskap/samarbeid) eller av private revisorer/revisjonsselskaper. Det er under 1 % av kommunene som har egen kommunerevisjon, 71 % benytter et interkommunalt selskap (IKS), 17 % av kommunene har interkommunalt samarbeid på revisjon, og 12 % kjøper inn

² Øverste politiske nivå i fylket er fylkestinget

³ Kontrollutvalgskriftens § 4, annet ledd

⁴ Jf kontrollutvalgskriftens § 6, se også veileder vedrørende kontrollutvalgets påse-ansvar overfor regnskapsrevisor, s. 5 (2010) NKRF

revisjonstjenester fra private revisjonsselskaper⁵. Kommunal revisjon utføres dermed gjennom svært ulike organisasjonsstrukturer.

Regnskapsrevisor avgir revisjonsberetning til kommunestyret med kopi til kontrollutvalget. Kontrollutvalget avgir en uttalelse om årsregnskapet etter at revisor har avgitt revisjonsberetningen⁶, og påser at revisjonsmerknader blir fulgt opp. Når det gjelder forvaltningsrevisjon skal revisor fortløpende rapportere til kontrollutvalget om resultatene.

Regnskapsrevisjonen reguleres i kommuneloven, revisjonsforskriften og god kommunal revisjonsskikk, herunder International Standards on Auditing (ISA).

2.2. Beskrivelse av den danske revisjonsordningen

Det er 98 kommuner og 5 regioner i Danmark. Det er etter vår kjennskap ingen vesentlig forskjell i organisering eller lovgivning for revisjonen mellom regioner og kommuner. Vi vil likevel bemerke at riksrevisjonen på eget grunnlag kan starte undersøkelser av regionene, men ikke av kommunene.

Det er det øverste politiske nivået i kommunen, kommunestyret⁷, som velger revisor gjennom en anbudskonkurranse, og er oppdragsgiver for revisor. I Danmark utføres all revisjon av kommuner av private aktører. Kommunene revideres av de fire største revisjonsfirmaene i landet: BDO Kommunernes Revision, Deloitte, KPMG og PwC. Ut over revisjon av kommunen skal revisor utføre revisjon av en rekke juridiske organer, eksempelvis selskaper, fond osv.

Kommunens valgte revisor skal hvert år foreta en "basisrevisjon" av kommunen. En basisrevisjon består av finansiell revisjon (hvorvidt regnskapet er riktig) og juridisk kritisk revisjon (etterlevelserevisjon) og løpende forvaltningsrevisjon. Generelt vil den juridisk kritiske revisjonen bestå av mindre undersøkelser som kan foretas som en naturlig forlengelse av den finansielle revisjonen.

Særskilte forvaltningsrevisjoner bestilles separat ut over basisrevisjonen, og kan utføres av kommunens valgte revisor, andre revisjonsfirmaer eller konsulentfirmaer. Både kommunens administrasjon og kommunestyret kan bestille utvidet forvaltningsrevisjon.

Revisors arbeid resulterer i en påtegning av regnskapet, som tilsvarer den norske revisjonsberetningen. Revisor forelegger denne til kommunestyret.⁸

I Danmark reguleres revisjonen av kommuner og regioner av henholdsvis lov om kommunenes styrelse og lov om regionenes styrelse, samt god revisjonsskikk, herunder internasjonale standarder (ISA-er) når de er oversatt til dansk.

2.3. Beskrivelse av den svenske revisjonsordningen

Det er til sammen 290 kommuner og 20 fylker i Sverige. Enkelte fylker har fått et utvidet mandat og kalles regioner. Det eksisterer dessuten kommunalforbund som er et samarbeid mellom ulike kommuner og/eller landsting om kommunale oppgaver, slik som brannvern, vann og avløp med mer. Det er ingen forskjell på organiseringen av, eller regelverket som styrer, revisjonen av kommuner og fylker.

I Sverige oppnevner kommunestyret folkevalgte revisorer; såkalte "förtroendevalde revisorer" (heretter omtalt som "valgte revisorer"). De valgte revisorene har ansvaret for at revisjon blir utført, og bestiller revisjonstjenester fra sakkyndige i den utstrekning de anser det nødvendig. De valgte revisorene avgir revisjonsberetning til kommunestyret, og rapporter fra sakkyndige revisorer ligger som vedlegg. De valgte revisorene kan ikke være medlemmer av eller varamedlemmer til kommunestyret. De har det formelle ansvaret for planlegging, gjennomføring og rapportering til kommunestyret. Det stilles ingen formelle kompetansekrav til medlemmene. Ifølge kommuneloven må derfor de valgte revisorene benytte revisorekspertise, såkalt sakkyndige revisorer. Sakkyndig bistand er sertifiserte kommunale yrkesrevisorer, spesialister, autoriserte eller godkjente revisorer.⁹ De valgte

⁵ Utleidet av NKRF oversikt per 15.10.2012.

⁶ Jfr. Revisjonsforskriften § 5

⁷ Øverste politiske nivå i regionen er regionrådet

⁸ Jfr. Lov om Kommunernes styrelse § 42 Stk. 4

⁹ Jfr. God revisjonssed i kommunal virksomhet, s. 11 (2010)

revisorene avgjør i hvor stor utstrekning de vil benytte seg av sakkyndige. De største kommunene og landstingene/regionene benytter egne revisjonskontorer. I de mellomstore og mindre kommunene og landstingene utføres revisjonen av yrkesrevisorer og/eller av private revisjonsselskaper. Selv kommuner som har ansatte revisorer, kjøper revisjonstjenester av private aktører ved behov.

Det er de valgte revisorene som avgir den endelige revisjonsberetningen til kommunestyret. Yrkesrevisorene og lekmannsrevisorene¹⁰ rapporterer til de valgte revisorene i revisjonsrapporter¹¹. Disse vil ligge som vedlegg til beretningen. En viktig oppgave til de valgte revisorene er å koordinere og sammenstille revisjonsrapportene vedrørende den kommunale virksomheten og de kommunale foretakene til kommunestyret i en samlet revisjonsberetning.¹² De valgte revisorene skal uttale seg om kommunen skjøttes på et formålstjenlig og økonomisk tilfredsstillende måte, om regnskapet er korrekt og om internkontrollen er tilstrekkelig. Ved revisjon av kommunale selskaper er det et lovpålagt krav om at det benyttes autoriserte eller godkjente revisorer, samt lekmannsrevisorer, som i praksis vil si noen av de politisk valgte revisorene.

Den kommunale revisjonen reguleres av kommuneloven, revisjonsreglementene og eierdirektiv. Oppdrag og forutsetninger reguleres i kommuneloven blant annet i et særskilt kapittel om revisjonen (kapittel 9). Kommunestyret ("fullmåktige") kan også fastsette et revisjonsreglement, noe de fleste kommuner har gjort.¹³ Revisjonen er regulert likt for kommune, landsting, regioner og kommunalforbund. Det er bare det politiske nivået som kontrolleres, og det er kun politikerne i nemndene og styrene som har revisjonsansvar i kommunene.¹⁴

2.4. Beskrivelse av den finske revisjonsordningen

I Finland er det 336 kommuner, ca 230 samkommuner og 19 landskap (fylker) som alle er underlagt kommuneloven.¹⁵ Organiseringen av revisjonen og bestillerfunksjonen følger av kommunelovens kapittel 9.

I Finland oppnevner kommunestyret ("fullmåktige") et revisjonsutvalg ("revisionsnämnd") som har ansvaret for revisjonen av forvaltning og økonomi i perioden som kommunestyret er valgt for. Utvalgets leder og nestleder skal være medlemmer av kommunestyret. Revisjonsutvalgets viktigste oppgave er å vurdere om kommunens målsetninger i sin helhet er oppnådd. Med andre ord har revisjonsutvalget ansvaret for å samordne revisjonen av kommunen, inkludert revisjonen av de kommunale selskapene.

I Finland er revisjonen i kommunene oppdelt i regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Regnskapsrevisjonen utføres av private aktører, det vil si godkjente OFR-revisorer eller OFR-samfund.¹⁶ Forvaltningsrevisjon utføres enten av revisjonsutvalget selv, av kommunens egne ansatte og/eller av private aktører (som regel kommunens OFR-revisor). Det finnes per i dag 11 OFR-samfund, de to største er eiet av Finland Kommunförbund, de fire neste er datterselskaper av PwC, KPMG, BDO og Ernst & Young. Resterende fem OFR-samfund er mindre både i omsetning og personell.¹⁷ Revisjonsutvalget anskaffer OFR-revisor etter lov om offentlige anskaffelser.¹⁸

Sertifiseringsordningen for OFR-revisorer og OFR-samfund styres av OFR-nämnden (Revisionsnämnden for den offentlige forvaltningen og økonomien). I de tilfellene det velges en enkelt OFR-revisor skal det etter kommunallagen § 72 også velges minst en stedfortreder. Revisor har en særskilt oppgave i å ansvarsprøve den politiske og den administrative ledelsen.

¹⁰ Lekmannsrevisorer er de valgte revisorene som bistår ved revisjon av kommunale aksjeselskaper, utnevnt av kommunestyret.

¹¹ På svensk: Granskningsrapport

¹² Jfr. God revisjonssed i kommunal virksomhet, s. 14 (2010)

¹³ Jfr. notat fra sjefsrevisorkonferansen, s. 27 (2006)

¹⁴ Jfr. Kommunallagen KL 9 kap 9-9a og God revisjonssed i kommunal verksamhet, punkt. 4.1 (2010)

¹⁵ Jfr. suomi.fi samkommuner:

http://www.suomi.fi/suomifi/svenska/staten_och_kommunerna/kommunerna_och_kommunalforvaltning/samkommuner/index.html

¹⁶ OFR-revisor og OFR-samfund er offentlig godkjente revisorer

¹⁷ Jfr. XX

¹⁸ Lag om offentlig upphandling (2007)

OFR-revisor og OFR-samfundet (heretter omtalt som OFR-revisor) avlegger årlig revisjonsberetning til kommunestyret. Revisjonsutvalget har mottatt revisjonsberetningen til orientering i forkant. Utvalget avlegger årlig egen evalueringsrapport¹⁹ der det kan henvises til OFR-revisors beretning.

Regnskapsrevisjonen i Finland utføres etter kommuneloven, revisjonsloven, lov om revisorer for den offentlige forvaltningen og økonomi, bokføringsloven og god revisjonsskikk innenfor offentlig forvaltning, herunder internasjonale revisjonsstandarder (ISA-er).²⁰

2.5. Sammenligning av revisjonsordningene

I Norge, Sverige og Finland er det et eget organ under kommunestyret som har ansvar for at den lovpålagte revisjonen blir utført, mens i Danmark bestilles den lovpålagte revisjonen fra kommunestyret.

Kontrollutvalget i Norge har i praksis en bestillerfunksjon for regnskapsrevisjon, enten fra egne kommunalt ansatte revisorer, fra interkommunale selskaper/samarbeid eller fra private aktører. Revisor avgir sin beretning til kommunestyret. I Sverige og Finland utfører imidlertid de valgte revisorene selv revisjon (forvaltningsrevisjon og etterlevelsesrevisjon), som ikke kontrollutvalgene i Norge i praksis gjør. Danmark skiller seg ut både ved at det er kommunestyret som er bestiller av revisjonen, og ved at de kun benytter private aktører til å utføre revisjonen.

Vi ser også forskjeller når det gjelder rapportering til kommunestyret. I Norge, Danmark og Finland avgir kommunens regnskapsrevisor revisjonsberetning til kommunestyret. I Norge sendes beretningen i tillegg som kopi til kontrollutvalget, og tilsvarende gjøres det for revisionsnämndene i Finland. Ved forvaltningsrevisjon er kontrollutvalget mottaker av rapporten, som behandler den og legger den frem for kommunestyret. I Sverige rapporterer sakskyndige (yrkesrevisorer og andre "eksperter") til de politisk valgte revisorene, som har et ansvar for å sammenstille resultatene fra revisjonene i en samlet revisjonsberetning²¹ til kommunestyret. I Finland rapporterer OFR-revisor direkte til kommunestyret. I praksis har revisjonsberetningen i forkant blitt forelagt det valgte revisjonsutvalget til orientering. Revisjonsutvalget (revisionsnämnden) avlegger en egen evalueringsrapport til kommunestyret.

Den samlede revisjonen i Sverige og Finland har som formål å ansvarsprøve²² de politisk valgte medlemmene i kommunen. I Finland skal også den administrative ledelsen ansvarsprøves.

I alle land er det kommuneloven som på overordnet nivå regulerer revisjonens innhold. I Norge har vi en egen forskrift som beskriver innholdet og revisors plikter. Vi kan ikke se at de andre landene har regelverk tilsvarende grad konkret beskriver innholdet i revisjonen og revisors plikter.

Revisor skal i alle landene revidere etter God kommunal revisjonsskikk, men innholdet i denne skikken varierer noe fra land til land. Vi sammenligner dette innholdet senere i rapporten.

3. Vår tolkning av begrepet etterlevelsesrevisjon

I Norge er regelverket i kommuneloven og revisjonsforskriften tydelig på skillet mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Regnskapsrevisjon omfatter i utgangspunktet kun aktiviteter knyttet til revisjon av årsregnskapet, årsberetningen og budsjettall, og som revisor konkluderer på i revisjonsberetningen. I tillegg uttaler revisor seg om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i henhold til ISAE 3000. Øvrige attestasjonsoppdrag som regnskapsrevisor utfører, inkludert årlige særattestasjoner, anses som tilleggsleveranser.

¹⁹ På finsk: Utvärldingsberättelse

²⁰ Kommunallag av (1995), Revisjonslaget av (2007), Lag om revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomi av (1999), Bokföringslaget av (1997)

²¹ Bygger ikke på ISA 700, men har likevel en standard, kort framstilling (revisionsberättelse). Se nærmere i kapittel 6.3.

²² Ansvarsprøving er å uttrykke ansvarsfrihet eller gjøre ansvar gjeldende ved godkjenning (fastsetting) av årsregnskapet og dets disposisjoner.

Forvaltningsrevisjon er definert å omfatte systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, mål-oppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger.

I de senere årene har imidlertid begrepet etterlevelserevisjon blitt relevant i revisjonsarbeidet, blant annet som følge av at flere og flere riksrevisjoner implementerer INTOSAI²³ standarder i sin revisjon.

Det offentlige bør forvalte ressurser på en måte som gir mest mulig tilbake til samfunnet som helhet. Da er enkelte forhold av en slik vesentlighet for samfunnet at det bør være gjenstand for årlig kontroll, og kan om ønskelig inkluderes i den lovpålagte årlige revisjonen. Fra og med 2012 har den norske Riksrevisjonen implementert de internasjonale standardene ISSAI²⁴. Dette rammeverket deler opp den totale revisjonen i finansiell revisjon (tilsvarende regnskapsrevisjon), etterlevelserevisjon (compliance audit²⁵) og forvaltningsrevisjon (performance audit). Etterlevelserevisjon er nærmere omtalt i ISSAI 4000-serien:

- ISSAI 4000 - Generell introduksjon til etterlevelserevisjon.
- ISSAI 4100 - Retningslinjer for etterlevelserevisjon når denne gjennomføres som en egen oppgave adskilt fra regnskapsrevisjonen.
- ISSAI 4200 - Retningslinjer for etterlevelserevisjon når denne inngår som en del av regnskapsrevisjonsoppdraget.

ISSAI 4000 har en bred tilnærming til hva etterlevelserevisjon kan omfatte. Det er derfor nødvendig for hvert enkelt land, som tar rammeverket i bruk, å konkretisere dette innenfor landets egen kontekst. Hvilke krav som stilles til revisjonskriteriene i etterlevelserevisjonen, er en naturlig innfallsvinkel for å operasjonalisere begrepet. Ifølge ISSAI 4100 og 4200 må revisjonskriterier være relevante, pålitelige, fullstendige, objektive, forståelige, sammenlignbare, akseptable og tilgjengelige for at utførte kontrollhandlinger skal kunne omtales som etterlevelse. Revisjonskriteriene må være objektive da dette vil være viktig for avgrensningen mot forvaltningsrevisjon.

Dersom det skulle innføres krav til årlig etterlevelserevisjon i forbindelse med gjennomføring av regnskapsrevisjonen, kunne følgende områder vært aktuelle:

- Bevilgningskontroll i sin helhet.
- Årsberetning konsistens med årsregnskapet.
- Etterlevelse av Bokføringsloven og bokføringsforskriften.
- Etterlevelse av Lov om offentlige anskaffelser ved innkjøp og investeringer
- Selvkost - både lovpålagte (renovasjon) og vedtatt selvkost i kommunestyrevedtak
- Fordeling av skatteinntekter etter Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- Inngåelse av kontrakter der dette er regulert i lov, forskrift eller vedtak (kjøp og salg)
- Etterlevelse av lønnsregulativet ved fastsettelsen av lønnstrinn/-gruppe til de kommunalt ansatte
- Etterlevelse av skattebetalingsloven og forskriften når det gjelder:
 - det foreligger skattekort, samt
 - at rapporteringen av skatt (forskuddsskatt og forskuddstrekk) og arbeidsgiveravgift er korrekt.
- Etterlevelse av lov om kompensasjon av merverdiavgift ved særattestasjon
- Etterlevelse av reglement for finansforvaltningen, herunder låneopptak og låneformål

²³ INTOSAI - The International Organisation of Supreme Audit Institutions

²⁴ ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions, som utformer internasjonale retningslinjer for regnskapsrevisjon i offentlig sektor som inkluderer kontroll med at offentlige midler brukes etter formålet som er forutsatt og at prinsipper for god styring og ledelse er fulgt i gjennomføringen av de årlige budsjetter.

²⁵ Definisjon compliance audit i hht ISSAI: Compliance audit deals with the degree to which the audited entity follows rules, laws and regulation, policies, established codes, or agreed upon terms and conditions, etc. Compliance auditing may cover a wide range of subject matters. In general, the purpose of a compliance audit is to provide assurance to intended users about the outcome of the evaluation or measurement of a subject matter against suitable criteria.

Listen ovenfor er ikke uttømmende, men den gir et grunnlag for å kunne sammenligne i hvilken grad det utføres etterlevelserevisjon, som del av regnskapsrevisjon, i de ulike landene.

4. Revisjonens innhold, revisors plikter og krav til rapportering i Norge

I Norge omtales og defineres både revisjonenes innhold, revisors plikter og krav til rapportering i revisjonsforskriftens §§ 3, 4 og 5.

4.1. Revisjonens innhold

Revisor skal ved revisjon av årsregnskapet vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter, herunder om det gir et uttrykk for den økonomiske virksomhet i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Videre skal revisor:

- a) Se etter at beløpene i kommunens/fylkeskommunens eller det kommunale/fylkeskommunale foretakets årsregnskap stemmer med regulert budsjett slik det fremstår etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå, og at vesentlige avvik er redegjort for i årsberetningen.
- b) Vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet.

Revisor skal vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lover og forskrifter.

Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter (bedrageri) og feil. Konstateres det misligheter ved revisjon, eller på annen måte, skal revisor straks sende foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Når saksforholdet er nærmere klarlagt, skal revisor sende endelig innberetning til kontrollutvalget. Revisor skal sende kopi av innberetningen til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet.

Figur 1 Revisjonens innhold, jf. revisjonsforskriften § 3

Det kommunale årsregnskapet inneholder balanse, driftsregnskap, investeringsregnskap, økonomiske oversikter, anvendte regnskapspraksis og andre noter. Årsregnskapet skal være utarbeidet i samsvar med lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk²⁶. I tillegg plikter kommunen å organisere internkontroll som muliggjør utarbeidelse av et årsregnskap som ikke inneholder vesentlige feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Det er denne delen av internkontrollen som revisor plikter å kartlegge og vurdere.

Når det gjelder kontroll av disposisjoner som vedrører andre forhold enn årsregnskap og årsbudsjett og kontroll av etterlevelse av finansforvaltning, kommunale gebyrer og offentlige anskaffelser, faller dette utenfor regnskapsrevisjonens innhold.

4.2. Revisors plikter

Revisjonen skal planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, forskrift og god kommunal revi-

²⁶ Kommuneloven § 48, jf. regnskapsforskriften §§ 3 og 7

sjonsskikk krever, herunder å vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil.

Revisor skal skriftlig påpeke følgende forhold overfor kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet:

1. mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger,
2. feil og mangler ved organiseringen av den økonomiske internkontrollen,
3. misligheter,
4. feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet,
5. om det ikke er redegjort for vesentlige avvik mellom beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap og regulert budsjett slik det fremstår etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå,
6. begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift, og
7. begrunnelse for å si i fra seg oppdrag etter § 16.

Brev med påpekninger som nevnt i denne paragraf skal nummereres fortløpende.

Kontrollutvalget skal ha kopi av brev med påpekninger etter annet ledd.

Figur 2 Revisors plikter, jf. revisjonsforskriften § 4

Revisor som reviderer kommuneregnskapet, plikter å følge kommuneloven, revisjonsforskriften og god kommunal revisjonsskikk. I Norge følger god kommunal revisjonsskikk de internasjonale standardene, ISA. Det er i tillegg i ISSAI utarbeidet "practice notes" som tolker innholdet i ISA-ene, men de representerer ikke utvidede krav i revisjonsskikken.

Av forskriften følger det at revisor skal påpeke en rekke forhold i nummererte brev. Disse skal utformes og sendes så snart forholdene er avdekket. Statsautoriserte og registrert revisorer har plikt til å rapportere funn eller mistanke om misligheter som innebærer hvitvasking eller annen økonomisk kriminalitet til Økokrim, og i tillegg til kommunestyret. Kommunerevisorer, som ikke er godkjente revisorer, har ikke per i dag et slikt krav, men det ligger et forslag til behandling i Stortinget om å innføre kravet også for disse²⁷.

I tillegg til de rapporteringskrav som følger av lover, forskrifter og god kommunal revisjonsskikk, vil kontrollutvalget (og kommunestyret) i de fleste tilfellene kreve en mer løpende oppdatering på revisjonens innhold og funn. Dette vil si at de får fremlagt revisjonsplanen samt at det lages en rapport over utført revisjon og eventuelle funn og forslag til forbedringer. Her kan det omtales funn som også omtales i nummererte brev i tillegg til funn av mindre alvorlig karakter.

4.3. Krav til innhold i revisjonsberetningen

I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk.

Revisor skal ved revisjon av årsregnskapet vurdere om 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 revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om følgende forhold:

1. om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov, forskrifter og god kommunal regnskapsskikk,
2. om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak, og om beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap stemmer med regulert budsjett,
3. om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet, og

²⁷ Odelstingsproposisjon 119 L – behandles høsten 2012.

om forslag til anvendelse av regnskapsmessig overskudd eller dekning av regnskapsmessig underskudd, er i samsvar med lov og forskrifter,

4. om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Dersom årsregnskapet ikke gir de opplysninger om den revisjonspliktiges virksomhet i regnskapsåret og stilling ved årsskiftet som burde vært gitt, skal revisor presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning.

Finner revisor at årsregnskapet ikke bør vedtas slik det foreligger, skal dette angis særskilt.

Figur 3 Krav til revisjonsberetningen, jf. revisjonsforskriftens § 5

Forskriftens § 5 presiserer at revisor skal konkludere på punktene som er definert som revisjonens innhold i § 3. Mer detaljerte krav til innholdet i beretningen er gitt i ISA 700 med tilhørende eksempelsamling. I forhold til bokføringsreglene gis det en særskilt attestasjon etter ISAE 3000. Denne bekrefter etterlevelsen av bokføringsloven også ut over forhold som kan gi feil i årsregnskapet.

5. Revisjonens innhold, revisors plikter og krav til rapportering i Danmark

I Danmark reguleres disse forhold etter lov om kommunernes styrelse, melding om kommunenes budsjett- og regnskap samt revisjon²⁸, samt god offentlig revisjonsskikk.

5.1. Revisjonens innhold

I Danmark reguleres revisjonens innhold på overordnet nivå i lov om kommunernes styrelse § 42.

Utover dette har Økonomi- og innenriksdepartementet fastsatt nærmere retningslinjer for kommunenes budsjett, regnskap og revisjon i en særskilt melding. Som et vedlegg til meldingen ligger "Budsjett- og regnskapssystem for kommuner". Dette beskriver i detalj reglene for kommunenes budsjettering, regnskapsføring og regnskapsavleggelse. Det er verd å merke seg at det i meldingens § 5 står "kommunestyret fastsetter de nærmere regler om revisjonen i et revisjonsregulativ", som konkretiserer kravene i styrelsesloven.

I praksis er det revisjonsfirmaene som utarbeider utkast til revisjonsregulativene i samarbeid med den enkelte kommune. Det har utviklet seg en type norm for innholdet i regulativene ettersom kommunestyre og revisorer i utformingen sammenligner dette opp mot andre kommuners regulativer. Ifølge våre opplysninger gjøres det ikke noe arbeid fra for eksempel Foreningen for Statsautoriserte revisorer (FSR) i standardisering av revisjonsregulativene.

Et revisjonsregulativ beskriver relativt detaljert revisjonens innhold og rapportering. Som et eksempel har vi mottatt revisjonsregulativet for Holstebro kommune, som skal være et representativt regulativ for basisrevisjonen av danske kommuner.

Nedenfor gjengis Holstebros regulativs omtale av basisrevisjonens formål og innhold.

Formålet med revisionen er at efterprøve, om regnskabet er rigtigt udarbejdet i overensstemmelse med god kommunal regnskabskik, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med love og andre forskrifter, meddelte bevillinger, byrådets øvrige beslutninger, samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Endvidere vurderes det, om udførelsen af byrådets og udvalgenes beslutninger og den øvrige forvaltning af kommunens anliggender er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde.

Det påhviler revisionen regelmæssigt at foretage en kritisk gennemgang af kommunens regnskabsføring og de etablerede forretningsgange og kontrolforanstaltninger med henblik på at

²⁸ Bekendtgørelse om kommunerne budget- og regnskabsvæsen, revision med videre, 2012.

etterprøve, om disse er betryggende. Det påses endvidere, at inntægter, der tilkommer kommunen, er riktig indgået, at ingen udgifter er afholdt uden hjemmel, og at bogføringen i øvrigt er korrekt og behørigt dokumenteret ved regnskabsbilag, forsynet med forskriftsmæssige godkendelses påtegninger.

Figur 4 Omtale av revisjonens formål, jf. Holstebro regulativ, punkt 2. og punkt 6 (2006)

Som tidligere beskrevet, inneholder basisrevisjonen både finansiell revisjon, juridisk-kritisk revisjon og løpende forvaltningsrevisjon. For senere kunne gjøre en sammenligning med Norge gis en beskrivelse av innholdet og oppgavene som ligger til henholdsvis finansiell revisjon og juridisk-kritisk revisjon (etterlevelsesrevisjon).

5.1.1. Innhold og oppgaver i den finansielle revisjonen

Ved den, årlige, avsluttende revisjonen av regnskapet skal det påses:²⁹

- At årsregnskapet er korrekt oppstilt og presentert på grunnlag av bokføringen.
- At årsregnskapet er utarbeidet i overensstemmelse med gjeldende lover, forskrifter og kommunestyrets/byrådets beslutninger.
- At tilsynsmyndighetenes godkjennelse foreligger til økonomiske disposisjoner, der dette er nødvendig/påkrevet.
- At kommunestyrets avgjørelse i forhold til bemerkninger til tidligere års regnskap foreligger og at avgjørelse(e) ikke gir grunnlag for videre bemerkninger.
- At årsregnskapet gir et rettviseende bilde av kommunens samlede økonomiske forvaltning.
- At kommunen har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Årsregnskapet består av balanse, driftsregnskap, finansieringsoversikt, anvendt regnskapspraksis og andre noter. Kommunestyret har ansvaret for utarbeidelsen av årsregnskapet og at det gir et riktig bilde i tråd med Økonomi- og Innenriksdepartementets krav i Budsjett- og regnskapssystem for kommuner og god kommunal regnskapskikk. I tillegg plikter kommunen å organisere internkontroll som muliggjør utarbeidelse av et årsregnskap som ikke inneholder vesentlige feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil. Det er denne delen av internkontrollen som revisor plikter å kartlegge og vurdere i finansiell revisjon.

5.1.2. Innhold og oppgaver i den juridisk-kritiske revisjon og løpende forvaltningsrevisjonen

Innholdet i den juridisk-kritiske revisjonen er ikke entydig definert i verken lov eller revisjonsregulativet, bortsett fra på sosialtjenesteområdet.³⁰ Gjennom regulativets krav til revisor om å kontrollere at kommunens utførelse av kommunestyrets vedtak, og øvrige forvaltning av kommunens anliggender, er ivaretatt på en tilfredsstillende og "økonomisk hensiktsmessig" måte. Revisor skal dermed kontrollere om kommunen har overholdt lover og regler, og opptrådt på en sparsommelig, produktiv og effektiv måte, og i dette kan det inkluderes en vurdering av internkontroll. I dette innholdet vil det med vår begrepsbruk ligge krav til å utføre både årlig etterlevelsesrevisjon og løpende forvaltningsrevisjon. Ingen revisjon kan imidlertid garantere at en kommune alltid og på alle områder handler økonomisk hensiktsmessig.

Ut over oppgaver i revisjonsregulativet kan kommunene avtale med revisor at det skal utføres oppgaver og undersøkelser av revisjonsmessig, regnskapsmessig eller driftsøkonomisk art, samt særlige forvaltningsrevisjoner.

²⁹ Jfr. Revisjonsregulativet til Holstebro kommune 2006

³⁰ I forhold til kommunenes utbetaling av sosiale ytelser har departementet i en "regnskaps- og revisjonsbekendtgørelse" utgitt overordnede retningslinjer om omfanget av etterlevelsesrevisjon på området. For eksempel skal det kontrolleres at et utvalg av personer som mottar sosiale stønader er berettiget til den konkrete stønaden.

Generelt er det vanskelig å fastslå hvor mye eller hvor lite etterlevelserevisjon som skal utføres for å kunne konkludere³¹ på årsregnskapet. Det har utviklet seg en praksis for hva som bør gjøres i de ulike revisjonsfirmaene. BDO Danmark har ikke per i dag en generell nedfelt praksis som følges for alle sine kommuner. I en kvalitetskontroll fra revisortilsynet³² kan det tenkes at kontrolløren mener at det er utført for lite etterlevelserevisjon, men det vil være vanskelig å føre en sak for ”revisor-nævnet”³² da retningslinjene er så vidt lite presise i å forklare hva som konkret skal utføres.

Når det gjelder kontroll av disposisjoner som vedrører andre forhold enn årsregnskap og årsbudsjett og kontroll av etterlevelse av finansforvaltning, kommunale gebyrer og offentlige anskaffelser, faller dette utenfor den finansielle revisjonens innhold. Likevel kan disse eksemplene bli omfattet av juridisk-kristisk revisjon og/eller løpende forvaltningsrevisjon dersom revisor anser dette som vesentlig for den aktuelle kommune. Det gis noen eksempler i sammenligningskapittel 8.5.

5.2. Revisors plikter

Revisor plikter å utføre basisrevisjonen i overensstemmelse med de til enhver tid gjeldende lover, forskrifter og god offentlig revisjonsskikk. I Danmark er innholdet i ”God offentlig revisjonsskikk” betinget av hvem som definerer innholdet, dvs. de som reviderer kommuner (FSR) og revisjon av staten (Riksrevisjonen). Riksrevisjonen legger ISSAI-ene til grunn for skikken, mens FSR legger ISA-ene til grunn for skikken. Siden alle kommuneregnskaper skal revideres av private aktører, vil skikken som skal følges ved revisjon av kommuneregnskaper, følge de internasjonale ISA-ene som er oversatt til dansk. I tillegg skal revisjonsregulativet fra kommunen følges.

Revisors plikter å rapportere til kommunestyret gjennom ”påtegning på årsregnskapet” som tilsvarer revisjonsberetningen i Norge og revisjonsberetninger for den totale basisrevisjonen. Det gis en beretning etter revisjon av årsregnskapet og minst en ”delberetning” gjennom året. I tillegg orienteres kommunen gjennom notater eller møter i løpet av året. Blant annet skal revisjonsomfanget diskuteres på et overordnet nivå med kommunen før den endelige revisjonsplanen utarbeides.

I revisjonsberetningen for basisrevisjonen redegjøres det for den utførte revisjonen, samt for forhold som har ført til bemerkninger, og evt. andre forhold som revisor har funnet det riktig å kommunisere til kommunestyret. ”Påtegningen av regnskapet” er som tidligere nevnt en del av den samlede revisjonsberetningen.

Revisor skal gi bemerkninger dersom revisor mener at:

- regnskapets poster ikke er i overensstemmelse med kommunestyrets beslutninger,
- det er handlet i strid med gjeldende lover og bestemmelser, både det som regulerer årsregnskapet og annet regelverk som revisor plikter å revidere,³³ samt regler som eventuelt regler som følger av juridisk-kritisk revisjon,
- lovligheten av en post eller disposisjon må anses tvilsom,
- ved gjennomgang av de etablerte rutineene er konstatert vesentlige mangler i kontrollaktiviteter, herunder kontrollaktiviteter som skal forebygge og avdekke misligheter. Revisor kan fremme forslag til hvordan de vesentlige manglene kan utbedres,
- at øvrige foreskrevne rutiner ikke er fulgt.

Revisor har ikke plikt til å se spesifikt etter misligheter utover det som følger av revisjonsstandardene. Det vil likevel normalt skje en rapportering av slike forhold i revisjonsberetningen. Statsautoriserte og registrerte revisorer har i utgangspunktet plikt til å rapportere alle mistanker og funn rundt hvitvasking og annen økonomisk kriminalitet til offentlig myndighet tilsvarende norske revisors rapportering til Økokrim i Norge, men denne plikten er ikke formelt gjeldende ved revisjon av kommuner.

³¹ I Danmark benytter man begrepet ”attestere” på årsregnskapet

³² Se kapittel 10.2

³³ Jf. Vedlegg 1

5.3. Påtegning på årsregnskapet

”Påtegningen av regnskapet” kan som tidligere nevnt sammenlignes med den norske revisjonsberetningen. FSR og den danske riksrevisjonen har utarbeidet en felles mal med utgangspunkt i ISA 700, som kan benyttes for ”påtegningen” av alle regnskap i den offentlige sektor.

I ”påtegningen av regnskapet” skal revisor bekrefte at revisor har utført sitt oppdrag i henhold til internasjonale standarder om revisjon, ISA-er, ytterligere krav i henhold til dansk revisorlovgivning og god offentlig revisjonsskikk, jf. lov om kommunernes styrelse og kommunens revisjonsregulativ.

Revisor skal ved revisjon av årsregnskapet vurdere om regnskapet gir et rettviseende bilde i overensstemmelse med Økonomi- og Indenrigsministeriets krav i Budget- og regnskabssystem for kommuner.

I beretningen gis det konklusjon på om regnskapet gir et rettviseende bilde av kommunens resultat, aktiva, passiva og finansielle stilling pr. 31.12, samt av regnskapsårets aktiviteter og kontantstrøm.

I tillegg konkluderes det på at det er etablert rutiner og interne kontroller som understøtter at de disposisjoner, som er omfattet av årsregnskapet, er i overensstemmelse med bevilgninger, kommunestyrets øvrige beslutninger, lover og andre forskrifter, inngåtte avtaler og vanlig praksis.

I tillegg gir revisor en uttalelse på om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet.

6. Revisjonens innhold, revisors plikter og krav til rapportering i Sverige

I Sverige reguleres revisjonens innhold, plikter og krav til rapportering i Kommuneloven og God revisjonsedd innom offentlig förvaltning, heretter kalt god kommunal revisjonsskikk.

6.1. Revisjonens innhold

I figuren nedenfor vises det til kommunelovens omtale av revisorenes revisjonsoppdrag.

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionsedd all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. De granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmanrevisorer som utsetts i företag enligt 3 kap. 17 och 18 §§, även verksamheten i de företagen.

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, skall de anmäla förhållandet till berörd nämnd. Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Detta gäller dock inte om anmälan avser misstanke om att brott förövats och nämnden finner att det inte föreligger en sådan misstanke. Revisorerna är dock inte skyldiga att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger sådan misstanke.

Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten som enligt 8 kap. 20 a § skall behandlas av fullmäktige och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.

Figur 5 Revisors revisjonsoppdrag, jf. Kommunallagen KL 9 kap 9-9a §§

Lovens omtale av revisjonsoppdraget er operasjonalisert i god kommunal revisjonsskikk, som vist i figuren nedenfor.

Revisor ska för varje styrelse och nämnd granska och bedöma:

1. Ändamålsenlighet: om verksamheten efterlever och lever upp till fullmäktiges mål, beslut och riktlinjer samt de föreskrifter som gäller för verksamheten
 - det handlar om god ekonomisk hushållning utifrån verksamhetens effektivitet och kvalitet.
2. Ekonomi: om verksamhetens resultat och resurser står i ett rimligt förhållande till varandra (tillfredsställande)
 - det handlar om god ekonomisk hushållning utifrån verksamhetens produktivitet.
3. Räkenskaper: om verksamhetens redovisning upprättats i enlighet med lagstiftning och god kommunal redovisningssed så att räkenskaperna ger en rättvisande bild av resultat och ställning.
4. Intern kontroll: om den kontroll som görs inom styrelser och nämnder är tillräcklig dvs. om ledning och styrning, uppföljning och kontroll är tillräcklig. Styrelsers och nämnders kontroll av kommunala angelägenheter som uppdragits åt annan att utföra måste också uppmärksammas.

Figur 6 Krav til konklusjoner, jf. God Revisjonssed i kommunal verksamhet 2010

Av god kommunal revisjonsskikk fremgår at de valgte revisorene skal konkludere på årsregnskapet jf. punkt 3 og delvis punkt 4 ovenfor. I punkt 1, 2 og delvis punkt 4 vil konklusjonen måtte begrunnes etter årlig utført etterlevelserevisjon og forvaltningsrevisjon. Av rapporteringen ser vi at det avlegges revisjonsberetning fra de valgte revisorene hvor samtlige av punktene ovenfor er behandlet. De valgte revisorene skal etter loven innhente ekspertise ("sakkunnige") i den grad de anser det nødvendig for å konkludere på punktene. Ved revisjon av kommunale selskaper skal det være en statsautorisert, registrert eller kommunalt sertifisert revisor som foretar regnskapsrevisjonen. Det er også en vanlig fordeling ved revisjon av kommunen at de valgte revisorene innhenter eksterne til å foreta regnskapsrevisjonen. Vi vil legge denne fordelingen av arbeidsoppgaver til grunn videre i denne rapporten.

6.1.1. Innhold og oppgaver i regnskapsrevisjonen

Årsregnskapet skal i henhold til lov om kommunalt regnskap bestå av balanse, driftsregnskap, finansieringsanalyse, noter og en samlet fremstilling av kommunale selskaper. I tillegg inneholder den årlige rapporteringen kommunens årsberetning der det blant annet skal være en omtale når regnskapsposter avviker vesentlig fra vedtatt budsjett. Kommunestyret er ansvarlig for å utarbeide et årsregnskap i henhold til årsregnskapsloven³⁴ og god kommunal regnskapskikk slik at dette gir et dekkende fremstilling av kommunens økonomiske stilling. Kommunestyret har også ansvar for å organisere rutiner og internkontroll for å kunne utarbeide et årsregnskap som ikke inneholder vesentlige feilinformasjon verken på grunn av misligheter eller andre feil.

Revisor skal vurdere om resultatet i kommunens delårsrapport og årsregnskap er i overensstemmelse med tilhørende mål vedtatt i kommunestyret. Revisor skal videre ved revisjon av årsregnskapet vurdere om dette er i henhold til årsregnskapsloven, og at årsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil og mangler. Ved revisjonen av kommunale årsregnskap skal dette utføres i overensstemmelse med god kommunal revisjonsskikk. Ved revisjon av kommunale selskaper skal denne i tillegg følge ISA-er.

6.1.2. Oppgaver som skal dekkes av årlig etterlevelserevisjon og forvaltningsrevisjon

Revisorene skal vurdere om det er en formålstjenlig drift av kommunen og om kommunen etterlever og lever opp til kommunestyrets mål, beslutninger og retningslinjer, samt etterlever gjeldende forskrifter. Revisors skal også vurdere om kommunen drives økonomisk effektivt og til god kvalitet, og om kommunens resultat og ressurser står i et rimelig forhold til hverandre.

³⁴ Årsredovisningslagen

Når det gjelder kontroll av disposisjoner som vedrører andre forhold enn årsregnskap og årsbudsjett og kontroll av etterlevelse av finansforvaltning, kommunale gebyrer og offentlige anskaffelser, følger ikke direkte av bestemmelser. Likevel kan disse eksemplene bli omfattet av den samlede revisjonen fordi de valgte revisorene skal bedømme formålstjenlighet og om forvaltningen er økonomisk tilfredsstillende. Det gis noen eksempler i sammenligningskapittel 8.5.

6.2. Revisors plikter

Revisjonen skal utføres i henhold kommunaloven, kommunes revisjonsreglement og God kommunal revisjonsskikk. God kommunal revisjonsskikk beskriver det kommunale ansvarssystemet, (det vil si hvilket ansvar som revideres og prøves), roller og ansvar for revisorene (henholdsvis de valgte revisorene, lekmannsrevisorene og de sakkyndige). Den gir retningslinjer for revisjonsoppdraget, revisjonsprosessen og til prøving av ansvaret til de politiske nivåene i kommunen. Videre omtales forutsetningene for revisjonen, herunder hva som styrer og regulerer revisjonen, revisorenes forvaltning og ressurser, revisorenes rettigheter og ansvar.

Regnskapsrevisjon omfatter revisjon av delårsrapport(er), løpende revisjon og endelig revisjon. For hver delrevisjon avgis en rapport med vurderinger og forslag til forbedringer. Det er så vidt vi kan se ikke definert en egen mal for innholdet i disse rapportene. For den løpende forvaltningsrevisjonen avgis det en rapport etter hvert avsluttet oppdrag. Rapportene skal forelegges de berørte parter for gjennomgang og kommentarer. Samtlige rapporter skal vedlegges den endelige revisjonsberetningen til kommunestyret.

I Sverige benyttes ikke nummererte brev ved revisjon av kommuner, men dersom sakkyndige har mistanke om, eller har avdekket misligheter, skal det etter kommuneloven rapporteres til de valgte revisorene. Dersom de valgte revisorene ikke tar tak i saken, kan de sakkyndige rapportere direkte til kommunestyret. Ved revisjon av kommunale selskaper skal revisor melde om mistanke og funn vedrørende økonomisk kriminalitet, herunder hvitvasking til Ekobrottsmyndigheten.

6.3. Revisjonsberetningen

Revisjonsberetningen avgis av de valgte revisorene og skal inneholde konklusjoner på følgende forhold:

- Om den kommunale driften er formålstjenlig og økonomisk tilfredsstillende.
- Om regnskapene gir et riktig uttrykk for resultatet.³⁵
- Om den interne kontrollen er tilstrekkelig ivaretatt.

Videre vurderer revisor om resultatet i delårsrapport og årsrapport er i tråd med de politiske vedtakene. Revisjonsberetningen skal også ha en uttalelse om hvorvidt revisor anbefaler ansvarsfrihet til de politiske nemndene eller ikke.

Vedlagt revisjonsberetningen skal det ligge rapporter fra gjennomførte delrevisjoner, løpende revisjon og årsoppgjørsrevisjon, utført av sakkyndig revisor og evt. revisjon utført av de valgte revisorene selv.

7. Revisjonens innhold, revisors plikter og krav til rapportering i Finland

Revisjonens innhold, revisors plikter og krav til rapportering er regulert i kommuneloven § 73 revisorenes oppgaver og § 75 revisjonsberetning, samt God revisionssed innom offentlig förvaltning, heretter kalt God kommunal revisjonsskikk.

³⁵ Svensk: Rekenskaparna bedöms vara rettsvisande.

7.1. Revisjonens innhold

Revisorerna ska granska om:

- 1) kommunens förvaltning har skötts enligt lag och fullmäktiges beslut,
- 2) kommunens bokslut och det därtill hörande koncernbokslutet är upprättade enligt bestämmelserna och föreskrifterna om upprättande av bokslut samt om de ger riktiga och tillräckliga uppgifter om verksamheten, ekonomin, den ekonomiska utvecklingen och de ekonomiska ansvarerna under räkenskapsperioden,
- 3) uppgifterna om grunderna för och användningen av statsandelarna är riktiga, samt om
- 4) kommunens och kommunkoncernens interna kontroll och riskhantering samt koncernövervakningen har ordnats på behörigt sätt. (15.6.2012/325)*

*4) punkten har ändrats genom L 325/2012, som träder i kraft 1.1.2014. Den tidigare formen lyder: 4) kommunens och koncernens interna kontroll har ordnats på behörigt sätt.)

Figur 7 Kommunallagen 73 § (27.4.2007/519): Revisorernas uppgifter

I Finland er det revisjonsnemndens ansvar å organisere revisjonen slik at det blir konkludert på samtlige av ovenstående punkter. Som tidligere nevnt blir en god del av revisjonen utført av OFR-revisorene. For senere å kunne gjøre en sammenligning med Norge, gis en beskrivelse av innholdet og oppgavene til henholdsvis OFR-revisor og revisjonsnemnden.

7.2. Innhold og oppgaver for OFR-revisor

OFR-revisor skal under revisjonens punkt 1 bedømme hvorvidt kommunen og kommunestyrets vedtatte mål for økonomien er nådd i regnskapsperioden. I praksis vil dette si budsjettet som er det bindende (vedtatte) målet for økonomien. Dersom kommunens balanse viser underdekning, skal revisjonen bedømme hvordan kommunen har håndtert dette i regnskapsperioden og vurdere om tiltakene i handlingsplanen er tilstrekkelige for å rette opp forholdet innen 3 år.

OFR-revisor skal ifølge våre opplysninger konkludere på punkt 2 og 3 i sin helhet. Kommunenes årsregnskap inneholder balanse, driftsregnskap, finansieringsanalyse og noter. I tillegg inneholder rapporteringen en overordnet budsjettanalyse og kommunens årsberetning.

Kommunestyret og rådmannen er ansvarlig for årsregnskapet og at det gir riktig og tilstrekkelig informasjon om resultatet av kommunens virksomhet og dens økonomiske stilling i henhold til god regnskapsskikk og krav til utarbeidelse av regnskapet gitt av bokføringsnämnden³⁶.

OFR-revisor skal under revisjonens punkt 4 kontrollere at den økonomiske internkontrollen er ivare tatt på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

7.3. Innhold og oppgaver for revisjonsnemnden

Under revisjonens punkt 1 vil nemnden kontrollere oppnåelse av andre bindende mål enn de som omfatter budsjett og regnskap. Det vil si at nemnden vil foreta vurderinger knyttet til kommunens måloppnåelse når det gjelder effektivitet, formålstjenlighet og kvalitet.

Under revisjonens punkt 4 skal revisjonsnemnden vurdere de resterende deler av internkontrollen, samt om interne rutiner og kontroller er tilfredsstillende ivaretatt.

7.4. Revisors plikter

Revisors plikter er ikke definert samlet i egen lov eller forskrift tilsvarende den norske revisorfor skriftens § 4. Hvordan revisjonen skal planlegges, gjennomføres og rapporteres følger direkte og indirekte av kommuneloven, revisjonsloven og God kommunal revisjonsskikk.

Revisjonslovens § 16 synes å tilsvare nummererte brev i Norge:

³⁶ Sammenlignes med det norske bokføringsstandardstyret.

En revisor kan för styrelsen, förvaltningsrådet, verkställande direktören eller andra ansvariga anmärka om omständigheter som inte framgår av revisionsberättelsen. Dessa omständigheter antecknas i ett protokoll. Protokollet skall lämnas till det organ som har till uppgift att sörja för sammanslutningens eller stiftelsens förvaltning och för att verksamheten är sakenligt ordnad. Mottagaren skall utan dröjsmål ta upp protokollet till behandling och förvara det på ett betryggande sätt.

Figur 8 Omtale av revisors plikter ved revisjonsprotokoller, jf. revisorloven § 16

Protokollen skal dateres, signeres og sendes til revisjonsnemnden, kommunestyret og rådmann. Videre plikter revisor i samsvar med god kommunal revisjonsskikk³⁷ å revidere forvaltningen, bokføringen og regnskapet for regnskapsperioden. Vårt inntrykk er at skikken har utviklet seg over tid, og det er i liten grad gjort formelle tilpasninger til ISA-ene. Det virker også som at friheten til ansvarlige revisor er større enn i et formelt ISA-regime. Mye av innholdet i skikken vil være forenlig med ISA-standardene, men det er forskjeller. Dette fordi kommuneloven stiller særskilte krav til rapportering, og at offentlig sektor avviker fra privat sektor både når det gjelder oppgaver, målsetning og regelverk. Det er viktig å merke seg at når en OFR-revisor reviderer kommunale aksjeselskaper følger revisjonen ISA-standardene.

Revisor har ikke plikt til å se spesifikt etter misligheter utover det som følger av god kommunal revisjonsskikk. Dette innebærer at man ikke skal innrette revisjonen mot spesifikk mislighetsrevisjon, men likevel rapportere alle funn til kommunestyret via revisionsnemnden. Mistanke og funn vedrørende hvitvasking eller annen økonomisk kriminalitet skal i henhold til loven rapporteres til Sentralkriminalpolisen. Dersom revisionsnemnden mener at det må gjennomføre ytterligere undersøkelser for å konkludere, står de fritt til å gjøre dette.

7.5. Revisjonsberetningen

OFR-revisor avlegger årlig en revisjonsberetning der det fremgår hva som er revidert, etter hvilket regelverk revisor har utført sin revisjon, samt konklusjoner på de deler av revisjonen som OFR-revisor har ansvar for (jf. kapittel 6.2). I tillegg gir OFR-revisor en anbefaling om kommunestyret skal vedta regnskapet, og om de anbefaler ansvarsfrihet for de politisk og administrativt ansvarlige for regnskapet. Anbefalingene bygger på resultatet fra revisjonen som er oppsummert gjennom konklusjoner på hvert av revisjonens fem hovedområder: Om kommunens forvaltning har blitt utført i henhold til lov og kommunestyrets beslutninger, om kommunens interne kontroll er ordnet på en tilfredsstillende måte, om informasjonen om grunnene for og anvendelsen av offentlige overføringer er korrekte og om årsregnskapet er konsistent med lover og bestemmelser, at det er uten vesentlige feil og gir tilstrekkelig informasjon om virksomhetens økonomi i perioden samt utvikling. OFR-revisor gir også en anbefaling til kommunestyret i forhold til om finansregnskapet for den aktuelle perioden skal godkjennes eller ikke.

Revisjonsutvalget avlegger årlig egen evalueringsrapport³⁸ der det blir vurdert måloppnåelse av de bindende målene for kommunen, kommunens forretningsdrift, samt effektivitet og kvalitet på tjenestoområdene. I evalueringsrapporten kan nemnden henvise til OFR-revisors beretning.

OFR-revisor avgir revisjonsberetningen direkte til kommunestyret, men revisjonsutvalget og formannskapet³⁹ har mottatt den til orientering i forkant. Dette gir revisjonsutvalget anledning til å foreta handlinger basert på funn/anmerkninger fra OFR-revisor. Aktuelle handlinger vil kunne være å innhente uttalelse(r), eventuelt erklæring(er) fra kommunens politiske og administrative ledelse eller andre aktuelle enkeltpersoner i kommunen.

OFR-revisor avgir i prinsippet beretningen på selvstendig grunnlag, men ved gjennomføring av revisjonen kan revisjonsutvalget gi instruksjoner til OFR-revisoren, som da bør ta disse i betraktning så lenge dette ikke strider mot god revisjonsskikk.

³⁷ OFR-föreningen "God revisionsred inom offentlig förvaltning"

³⁸ På svensk: Utvärderingsberättelse

³⁹ På svensk: Kommunestyrelsen

8. Sammenligning av revisjonens innhold, revisors oppgaver og rapportering i Norge, Danmark, Sverige og Finland

8.1. Regelverk som skal kontrolleres og plikter ved funn om brudd

8.1.1. Regelverk som direkte påvirker regnskapet

Revisor skal i de aktuelle landene kontrollere om regnskapet er avlagt i henhold til lover og regler. Som tidligere nevnt består årsregnskapet i Norge av balanse, driftsregnskap, investeringsregnskap, økonomiske oversikter og oppstillinger, anvendt regnskapspraksis og andre noter. I tillegg avlegger kommunen en årsberetning som skal være konsistent med informasjonen i årsregnskapet. I vår kartlegging har vi ikke funnet tegn på at kommunens finansielle rapportering i de ulike landene avviker vesentlig fra den norske.⁴⁰ I Norge skal regnskapet avlegges i henhold til kommuneloven, regnskapsloven, forskrift og god kommunal regnskapsskikk i Norge. I alle landene er det rådmannen/byrådet som avlegger regnskap, og i dette ligger et ansvar for at årsregnskapet gir en dekkende framstilling uten vesentlige feilinformasjon. I vedlegg 1 har vi listet opp regelverket som regulerer opprettelse av regnskapet.

I Norge rapporterer revisor vesentlige feil gjennom revisjonsberetningen via presisering, forbehold, konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, eller negativ konklusjon. Brudd på lover og regler som ikke gir vesentlige feil i årsregnskapet, men som revisor oppfatter som alvorlig, rapporteres via nummererte brev sammen med en mer utfyllende omtale av de eventuelle vesentlige bruddene. Våre naboland har i realiteten tilsvarende praksis ved at vesentlige feil skal fremkomme i revisjonsberetningen⁴¹, mens ytterligere informasjon om disse forholdene, samt alvorlige forhold som ikke har medført vesentlige feil i årsregnskapet, rapporteres fortløpende.

8.1.2. Opplysninger i kommunens årsberetning

I Norge har revisor plikt til å kontrollere at opplysninger om kommunens økonomiske situasjon gitt i årsberetningen er konsistent med årsregnskapet. Dette er en kontroll som følger av ISA 720. Vesentlige avvik skal fremgå av revisjonsberetningen. Revisor vurderer om mindre avvik skal rapporteres i nummerert brev. Det er tilsvarende ordning i Danmark. I påtegning til årsregnskapet⁴² uttaler revisor seg om hvorvidt det er samsvar mellom opplysninger i årsberetningen og årsregnskapet. Ved gjennomgang av revisjonsberetninger fra Sverige kan vi ikke finne at det gjøres konkrete vurderinger av om kommunens årsberetning er konsistent med årsregnskapet. I revisjonsberetning for kommunale selskaper gis det imidlertid en uttalelse om samsvaret mellom årsberetning og årsregnskapet. I Finland kan vi ved gjennomgang av standard revisjonsberetninger for OFR-revisorer vi ikke finne at revisor kontrollerer samsvar mellom årsregnskap og årsberetning. Det følger likevel at dette skal kontrolleres da årsberetningen er en del av den finansielle rapporteringen som skal revideres.

8.1.3. Kontroll av regelverk som ikke nødvendigvis gir feil i regnskapet

I tillegg til å kontrollere regelverk som ved brudd kan gi vesentlige feil i årsregnskapet, har revisor i Norge enkelte tilleggsoppgaver. Dette gjelder for kontroll av at reglene i bokføringsloven, bokføringsforskriften og god bokføringskikk er etterlevd. Revisor konkluderer særskilt på etterlevelsen av bokføringsreglene i revisjonsberetningen. Denne gis etter særskilt attestasjonsoppdrag som er utført i henhold til ISAE 3000. Revisor kontrollerer også at det er samsvar mellom bokføring og lønnsinnberetning ved å underskrive på kontrolloppstillingen. Ved brudd på skattebetalingsforskriften skal revisor unnlate underskrift på kontrolloppstillingen. I tillegg skal kommunen ha en særattestasjon på MVA-refusjon hver annen måned i samsvar med lov om kompensasjon av merverdiavgift, som vil være en utvidet kontroll i forhold til revisors plikt ved revisjon av regnskapet. Ettersom disse ek-

⁴⁰ Vi har ikke kartlagt det enkelte lands krav til noteopplysninger og utforming av årsregnskapet og de regnskapsprinsipper som årsregnskapet er avlagt etter

⁴¹ I Danmark vil tilsvare påtegning på årsregnskapet

⁴² På norsk: tilsvarer revisjonsberetning

semplene er kontroller som gjøres årlig og går ut over det å kontrollere årsregnskapet, samt at revisjonskriteriene er objektive, anser vi dette som etterlevelserevisjon.

I Danmark er det utarbeidet særskilte regler for bokføring i offentlig sektor. Disse ligger tett opp til bokføringsloven for privat sektor i Danmark. I praksis vil revisor kontrollere de gjeldende bokføringsreglene for kommunen ut over det som kreves for å konkludere på årsregnskapet, som oppfattes å være i henhold til ISA-ene. Det gis likevel ikke en egen attestasjon på etterlevelse av bokføringsreglene i revisjonsberetningen. Basisrevisjonen i Danmark inkluderer særattestasjon på refusjon av merverdiavgift på lik linje med Norge.

I Sverige er det ikke en formell liste over lover og regler som revisor plikter å kontrollere, i tillegg til lover og regler som påvirker årsregnskapet. Det er likevel vanlig praksis at revisor kommuniserer brudd på lover og regler i tillegg til andre funn til den reviderte enheten sammen med et forslag til løsning og eventuelt forbedring. Enheten får uttale seg før forholdene blir tatt opp i samlet rapport for kommunen som helhet.

I Finland plikter OFR revisor å rapportere brudd på bokføringsloven til revisionsnämnden. Brudd på annet regelverk, bestemmelser og kommunestyrevedtak vil i praksis bli rapportert til revisionsnämnden.

8.2. Revisors oppgaver og plikter knyttet til kommunens interne rutiner og internkontroll

Det følger av revisjonsforskriftens § 3 at regnskapsrevisor i Norge skal kartlegge kommunens rutiner og vurdere de deler av den interne kontrollen i kommunen som kan påvirke årsregnskapet. Dette for å vurdere sannsynligheten for feil i regnskapet som et resultat av misligheter eller feil. Med andre ord er ikke formålet til regnskapsrevisor å vurdere den interne kontrollens effektivitet. Effektivitetsvurderinger, samt vurderinger av den interne kontroller som ikke påvirker årsregnskapet, kan bestilles særskilt, og vil da være forvaltningsrevisjon. Sviktende interne rutiner og kontroll skal kommuniseres via nummererte brev og presisering i revisjonsberetningen dersom de anses vesentlige.

I Danmark skal den valgte revisor kartlegge og vurdere om kommunens etablerte rutiner og kontroller på områder som kan påvirke årsregnskapet, jf. Lov om Kommunernes Styrelse § 42 Stk. 3. I den finansielle revisjonen har revisor ikke plikt til å kartlegge og vurdere rutiner og den interne kontrollen på områder som ikke påvirker regnskapet. Derimot kan effektiviteten av de rutinene tilknyttet regnskapet vurderes, men dette er da å anses som løpende forvaltningsrevisjon. Svikt i rutiner og kontroller beskrives i revisjonsberetningen, der det også kan foreslås forslag til forbedringer. Ved juridisk-kritisk revisjon og løpende forvaltningsrevisjon kan revisor finne det hensiktsmessig å kartlegge og vurdere internkontroll som ikke påvirker regnskapet, eksempelvis om det er etablert rutiner for å sikre at kommunen driver sparsommelig.

Ved revisjon av kommuner i Sverige skal de valgte revisorene kartlegge og vurdere rutiner og den interne kontrollen på alle kommunens områder, herunder om de er formålstjenlige og effektive. Vi har tidligere skissert at de valgte revisorene vil støtte seg på eksperter i revisjonen av kommunenes regnskap, som i de fleste tilfeller er yrkesrevisorer. I denne revisjonen vil en gjennomgang av rutiner og vurdering av den interne kontrollen på forhold som kan påvirke regnskapet naturlig inngå, slik som i Norge. For å kunne gjøre sine konklusjoner vil da de valgte revisorene selv, eller ved hjelp av andre, kartlegge resterende rutiner og effektivitet i den utstrekning de mener god kommunal revisjonsskikk krever dette.

I Finland vil OFR-revisor kartlegge og vurdere den interne kontrollen på områder som kan påvirke regnskapet, når det gjelder å vurdere sannsynligheten for feil. Utilfredsstillende rutiner og internkontroll rapporteres i revisors protokoller. De valgte revisorene (revisionsnämnden) vil i sin evalueringsrapport uttale seg om kommunens helhetlige interne kontroll. De gjør derfor egne kartlegginger og vurderinger utover de områdene som OFR-revisor uttaler seg om, herunder om den interne kontrollen som helhet kan sies å være formålstjenlig og effektiv.

Kartlegging av interne rutiner og kontroller knyttet opp mot regnskapet synes å bli gjennomført i alle land. I Danmark og Norge har revisor ingen årlig plikt til å kontrollere ytterligere områder av den interne kontrollen eller dens effektivitet. I Sverige og Finland konkluderes det på hele kommunens interne kontroll, samt effektivitet hvert år. Vi anser likevel ikke dette som etterlevelserevi-

sjon knyttet opp mot regnskapet, da effektivitet av interne kontroller vanskelig kan ha objektive revisjonskriterier.

8.3. Revisors oppgaver og plikter knyttet til forebygging og avdekking av misligheter

I Norge har revisor ikke plikt til å se spesifikt etter misligheter utover å kunne bekrefte regnskapet og det som følger revisjonsstandardene. Likevel skal alle mistanker om og funn av misligheter rapporteres til kommunestyret/kontrollutvalg selv om ikke mistanken og/eller funnene i seg selv er vesentlige for regnskapet. Alle godkjente revisorer har plikt etter hvitvaskingsloven til å rapportere all mistanke om økonomisk kriminalitet, herunder hvitvasking, til Økokrim. Det ligger for tiden et forslag i Stortinget om rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven for kommunerevisorer som ikke har en godkjenning fra Finanstilsynet.⁴³ Revisor skal påpeke svikt i rutiner og den interne kontroll som kan medføre misligheter på områder som påvirker regnskapet. Dette vil bli gjort via nummererte brev. Revisor kan også foreslå tiltak som kan utbedre de aktuelle svakhetene.

Revisor i Danmark har på linje med Norge ikke som sin oppgave å se spesifikt etter misligheter utover det som følger av revisjonsstandardene. Det er heller ingen formell plikt til å rapportere alle mistanker og funn rundt misligheter ved revisjon av kommuner, men det vil normalt skje en rapportering i revisjonsberetningen. I denne vil revisor normalt foreslå forbedringer av en utilfredsstillende internkontroll, herunder også forhold som kan føre til misligheter.

I Sverige er det ingen spesifikke krav til de valgte revisorene når det gjelder forebygging og avdekking av misligheter utover det som følger av annen utført revisjon ved kartlegging av interne rutiner og vurdering av kontroller etc. Ved mistanke og funn av misligheter skal sakkyndige etter kommuneloven rapportere til de valgte revisorene omgående. Dersom de valgte revisorene ikke har tatt tak i problemene, kan de sakkyndige rapportere direkte til kommunestyret. Dersom de valgte revisorene selv avdekker misligheter eller tegn på dette, skal de rapportere direkte til kommunestyret. Ved revisjon av kommunale selskaper skal revisor melde fra om mistanke og funn vedrørende økonomisk kriminalitet, herunder hvitvasking, til Ekobrottsmyndigheten.

Etter informasjon fra Finland er OFR-revisors oppgaver og plikter når det gjelder å forebygge og avdekke misligheter, de samme som i Norge.

8.4. Revisors plikt til å kontrollere etterlevelsen av kommunestyrets vedtak

8.4.1. Bevilgningskontroll

Av revisjonens innhold fremgår at revisor i Norge plikter å se etter at beløpene i kommunens eller det kommunale foretakets årsregnskap stemmer med regulert budsjett slik det fremstår etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå, og at vesentlige avvik er redegjort for i årsberetningen. Vesentlige avvik som mangler forklaring, eller som det ikke i tilstrekkelig grad er redegjort for i årsberetningen, vil medføre forbehold på dette punktet i revisjonsberetningen. Avvik som ikke anses som vesentlige, men som revisor oppfatter som alvorlig, rapporteres via nummererte brev sammen med en mer utfyllende omtale av de eventuelle feilene.

Ved gjennomgang av et utvalg av revisjonsregulativer fra de danske kommunene ser vi at revisor skal kontrollere at det ikke er regnskapsførte utgifter uten tilhørende "hjemmel". Vi tolker dette dit hen at dette tilsvarer den norske ordningen om at regnskapsførte utgifter skal være i henhold til gyldig bevilgning. Kommunen skal i forbindelse med regnskapsavleggelsen redegjøre for avvik mellom årsregnskapet og budsjettet i regnskapets noter. Revisor skal påse at kommunens utarbeidede forklaringer er tilstrekkelige.

Vesentlige avvik vil fremgå av påtegningene på årsregnskapet. Avvik som ikke anses som vesentlige, men som revisor oppfatter som alvorlige, rapporteres via bemerkninger i revisjonsberetningen sammen med en mer utfyllende omtale av de eventuelle vesentlige avvikene.

I henhold til den svenske kommunaloven skal revisorene vurdere om innholdet i delårsregnskapet og årsregnskapet er forenlig med de målene som kommunestyret har besluttet. Dette vil nødvendigvis

⁴³ Jf. Prop. 119 L.

innbære at revisor kontrollerer at utgiftene skal følge budsjettet da dette er et besluttet mål. I praksis er den svenske ordningen på dette området lik den norske. Vi har ikke kunnet se at revisor er pliktig til å kontrollere avvik mot kommunens årsberetning. Vesentlige avvik vil fremgå av revisjonsberetningen, mens avvik som ikke anses vesentlige, vil fremgå av rapportene vedlagt revisjonsberetningen sammen med mer utfyllende omtale av eventuelt vesentlige avvik.

De finske revisorene er pliktig å gjennomføre bevilgningskontroll tilsvarende den norske, jf. kommunallagen § 73 punkt 3. Rapporteringen av vesentlige avvik og avvik som ikke anses som vesentlige, rapporteres på tilsvarende måte som i Norge, gjennom protokoller (tilsvarende nummererte brev).

8.4.2. Revisors plikter ved kontroll av årsoppgjørdisposisjoner⁴⁴

I Norge plikter revisor å kontrollere at årsoppgjørdisposisjoner⁴⁵ er gjort i overensstemmelse med politiske budsjettvedtak eller andre politisk forankrede retningslinjer (økonomireglement og tilsvarende). Vesentlige feil og feil som anses alvorlige (men ikke vesentlige) rapporteres tilsvarende som under kapittel 8.1.1.

I Danmark skal revisor påse at kommunen utarbeider et driftsbudsjett og et investeringsbudsjett for året. I budsjettene inngår også årsoppgjørdisposisjoner. Kommunen skal, som tidligere forklart, i forbindelse med regnskapsavleggelsen redegjøre for avvik mellom årsregnskapet og budsjettet i regnskapets noter. Revisor skal påse at kommunens utarbeidede forklaringer er tilstrekkelige.

I Sverige skal revisorene vurdere om innholdet i årsregnskapet er forenlig med de målene som kommunestyret har besluttet. I dette ligger også årsoppgjørdisposisjoner. Dersom kommunen har udekket underskudd (negativ egenkapital), skal kommunen utarbeide en tiltaksplan som gjenoppretter en positiv egenkapital innen tre år. Revisor har ingen direkte plikt til å kontrollere og vurdere denne planen. Planen vil likevel komme til uttrykk i kommunens budsjett, og revisor bedømmer hvorvidt budsjettens mål er nådd. Med andre ord vil revisor indirekte kontrollere planen og bedømme hvorvidt det er etablert en positiv egenkapital innen tre år. Rapporteringen vil være lik som beskrevet under den svenske rapporteringsordningen for bevilgningskontroll.

I Finland beslutter kommunestyret evt. formannskapet etter delegasjon fra kommunestyret, vedtak omkring årsoppgjørdisposisjoner. Revisor har tilsvarende plikter ved kontroll av disse som i Norge.

8.5. Revisors plikter i forhold til å kontrollere etterlevelse av lover, regulativer og andre regler som ligger til grunn for transaksjoner i regnskapet

ISA 250 regulerer det som påvirker regnskapet direkte, og foruten forhold som er nevnt tidligere⁴⁶, plikter ikke regnskapsrevisor i Norge å kontrollere etterlevelse av andre lover, regulativer osv. Vår oppfatning er likevel at det er eksempler på at kommunerevisorene har utført oppgaver ut over det som er pliktig, og som kan klassifiseres som etterlevelserevisjon. For eksempel opplyses det at det ikke er uvanlig å gjøre kontrollhandlinger knyttet til etterlevelsen av lov om offentlige anskaffelser i tillegg til å kontrollere gyldighet av kostnaden i Norge.

I Danmark vil den finansielle revisjonen dekke tilsvarende oppgaver på dette området som regnskapsrevisjonen i Norge. I basisrevisjonen ligger det i tillegg et generelt krav om at det skal utføres juridisk-kritisk revisjon (etterlevelserevisjon), og revisor vil i henhold til dette utføre noe løpende kontroller tilknyttet regnskapet. Eksempler på dette kan være:

- Om låneopptak er godkjent av rette myndigheter og at formålet for opptaket er lovlig.
- Om det foreligger korrekt inngåtte kontrakter for offentlige anskaffelser og inntekter.
- Om lønnstrinnene til de ansatte i kommunen er korrekt fastsatt.

⁴⁴ Revisjonsforskriften § 5 femte ledd nr 1. om disposisjoner i samsvar med budsjettvedtak, generell hjemmel

⁴⁵ Også kalt resultatdisposisjoner. Kan være avsetninger til og bruk av fond, disponering av overskudd eller udisponert, inndekking av underskudd eller udekket, samt disponering av driftsresultat til finansiering av årets investeringer

⁴⁶ Kontroll av bokføringsloven, bevilgningskontroll, årsberetningens konsistens med regnskapet samt deler av skattebetalingsloven og forskriften

Det er opplyst⁴⁷ at disse eksemplene også er relevante når regnskapsrevisjonen utføres av kommunale revisorer i Norge.

I Sverige fremgår det av kommuneloven at kommunen skal styres på en formålstjenlig, effektiv og økonomisk tilfredsstillende måte. Derfor må den totale revisjonen vurdere forhold utover informasjonen i selve regnskapet. Det er vanskelig å konkludere på hvor mye etterlevelserevisjon som i praksis utføres i den totale revisjonen, da mye er opp til hver enkelt revisors vurdering av hva som er vesentlig å kontrollere. Generelt er det opplyst for Sverige at de fleste punktene vi har skissert under kapittel 3 kan inngå i det årlige revisjonsmandatet, blant annet som en del av kartleggingen av kommunens interne kontroll. Konkret nevnes det at kontroll av selvkost, innrapportering av skattetrekk og arbeidsgiveravgift, samt kontroll av offentlige innkjøpsavtaler vil være vanlige kontroller som utføres årlig.

Etter vår forståelse av den finske lovgivningen plikter ikke OFR-revisor å utføre etterlevelserevisjon utover det som er nevnt over. Vi har forespurt vår kilde i Finland hvorvidt OFR revisorer i praksis utfører etterlevelserevisjoner som vi har definert i kapittel 3. Svaret er at det utføres kontroll av, offentlig anskaffelseslov, selvkost, fastsettelse av lønstrinn, skattebetalingslov og merverdiavgiftslov. I tillegg utføres det i en viss grad kontroll av finansforvaltning, fordeling av skatteinntekter, og utgående kontrakter er korrekt fastsatt.

Revisionsnämnden har, som tidligere nevnt, et langt mer omfattende mandat for sin revisjon ved at de skal vurdere om kommunens virksomhet er i henhold til lover og kommunestyrets beslutninger. Vil har ikke gått nærmere inn på dette da vi ikke anser at revisjon av dette vil kunne defineres som revisjon av etterlevelse nær knyttet opp mot regnskapet.

9. Sertifiseringsordninger og kvalitetskontroller

9.1. Norge

I Norge er det ikke egen sertifisering av verken kommunale regnskapsrevisorer eller forvaltningsrevisorer. Det stilles imidlertid utdannings- og praksiskrav for kommunens ansvarlige revisor. For ansvarlig regnskapsrevisor er kravet at han/hun skal ha bestått eksamen til bachelor i revisjon eller høyere revisoreksamen (master i revisjon) i henhold til Finanstilsynets krav til registrert og statsautorisert revisor, og i tillegg ha tre års praksis fra regnskapsrevisjon.

Det utføres ikke statlig, kommunalt eller fylkeskommunalt tilsyn eller annen offentlig kvalitetskontroll med kommunale revisorer. DnR (Den norske Revisorforening) og NKRF (Norges Kommunerevisorforbund) foretar kvalitetskontroll av sine medlemmer/bedriftsmedlemmer, men dette er ikke etter avtale med offentlige myndigheter.

9.2. Danmark

I Danmark må revisor som tidligere nevnt være registrert eller statsautorisert revisor for å kunne være ansvarlig revisor for en kommune eller region. For å kunne oppnå en slik tittel er det per i dag krav om å bestå en særskilt skriftlig og muntlig eksamen. For å kunne gå opp til de særskilte eksamener må en være "kandidat på masternivå", som i praksis vil si fullført master, samt ha minimum to års praksis innen revisjon. Alle registrerte og statsautoriserte revisorer skal være registrert i et offentlig system kalt "Revi Reg", og blir omtalt som "godkjente revisorer".

Registrerte og statsautoriserte revisorer (godkjente revisorer) er underlagt statlig kvalitetskontroll fra Revisortilsynet. Kvalitetskontrollen gjennomføres av utvalgte revisorer som gjennomgår et særskilt utdanningsløp, før de kan foreta kvalitetskontroller. Etter hver kvalitetskontroll lages det en rapport som går til Revisortilsynet. Revisortilsynet skal på bakgrunn av rapporten ta stilling til om revisjonen er foretatt i overensstemmelse med god (offentlig) revisjonsskikk eller ikke. Dersom det vurderes at den aktuelle revisor ikke har gjennomført revisjonen i henhold til god (offentlig) revi-

⁴⁷ NKRF

sjonsskikk, skal dette oversendes "revisornævnet" som kan utstede bøter på opptil DKK 300.000. "Revisornævnet" er en selvstendig offentlig institusjon som er opprettet nettopp for å behandle klager på godkjente revisorers arbeid.

Det er i dag ingen egen sertifiseringsordning for revisorer av offentlig sektor. BDO kommunernes revisjon har imidlertid i samarbeid med den danske riksrevisjonen etablert en frivillig eksamen til "certificeret offentlig revisor" (COR⁴⁸). For å bli COR skal man ha en mastergrad⁴⁹ og deretter gjennomført tre års praksis med revisjon av offentlige regnskaper. I tillegg kreves en etterutdanning med en rekke kurs på masternivå, der det legges vekt på juridisk-kritisk revisjon og forvaltningsrevisjon. Til slutt må kandidaten bestå en skriftlig og muntlig prøve. Det er i dag cirka 50 COR-er i Danmark. Tittelen COR gir i seg selv ikke adgang til å være ansvarlig revisor for en kommune.

9.3. Sverige

Loven understreker viktigheten av at de sakkyndige har tilfredsstillende og relevant kompetanse for å utføre revisjonsoppdrag for kommunen. Det er ikke etablert en formell sertifiseringsordning i Sverige, men foreningen SKYREV⁵⁰ tilbyr en frivillig sertifiseringsordning der kravene er både teoretisk utdanning og praktisk erfaring fra kommunal revisjon.⁵¹ Kravet er akademisk eksamen⁵² og minst fem års praksis, hvorav minst tre år fra kommunal revisjon.

De valgte revisorene er ikke underlagt krav om kvalitetskontroll. De sakkyndige, som er revisorer, kan være underlagt krav om kvalitetskontroll ut fra den revisororganisasjonen de eventuelt er medlem av. SKYREV har ikke et formelt system med krav om kvalitetskontroll, men de har rett til å undersøke dersom det er mistanke om at noen av deres medlemmer ikke utfører revisjonen i henhold til "God revisjonssed i kommunal virksomhet", og eventuelt frata en revisor sertifiseringen. Som tidligere nevnt kan statsautoriserte og godkjente revisorer benyttes som sakkyndige i revisjonen av kommunen, samt som regnskapsrevisor av kommunale selskap. Autorisasjon og godkjenning gis av den statlige "Revisionsnämnden", som også har ansvaret for kvalitetskontroll av disse.

9.4. Finland

I Finland er det en egen autoriseringsordning for offentlige revisorer. Grunnlaget for sertifiseringen er lovbestemt etter "Lag om revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomi". Det stilles krav til utdanning og praksis, samt at det må avlegges en egen OFR-eksamen. Kravet er høyere høgskoleeksamen eller andre tilsvarende studier, har minst tre års erfaring fra offentlig forvaltning og økonomi og har revisjonspraksis eller granskningspraksis fra Statens revisjonsverk på minst tre år.⁵³ En sertifisert revisor får tittelen OFR-revisor, og har rett til å være ansvarlig revisor for regnskapsrevisjonen av en kommune. Et revisjonsselskap kan også få en autorisasjon og tittelen OFR-samfund. Dette gir rett til å revidere kommuneregnskap, men ansvarlig revisor på oppdraget må likevel være en OFR-revisor. Nærmere kriterier å få tittelen OFR-samfund er angitt i loven nevnt over⁵⁴.

Det er "OFR-nemnden" - Revisionsnämnden för den offentliga förvaltning och ekonomin, som godkjenner revisorer og revisjonsselskaper til OFR-tittelen. OFR-nämnden er oppnevnt i statsråd og nämndens hovedoppgaver er å:⁵⁵

- Sørge for den overordnede ledningen av og tilsynet med den revisjonen som utføres av OFR-revisorene og OFR-samfundene.
- Sørge for at det foreligger nødvendig tilbud om utdanning.
- Fastsette eksamenstidspunkt og godkjenne de som skal få delta i eksamen.

⁴⁸ COR: www.cor-revisor.dk

⁴⁹ Femårig kandidatutdanning

⁵⁰ Sveriges kommunale yrkesrevisorers forening

⁵¹ Jfr. God revisjonssed i kommunal virksomhet 2010, pkt. 1.4. Sveriges kommuner og landsting.

⁵² Ikke konkretisert type akademisk eksamen, men skal garantere kunnskaper som egner seg for kommunal revisjon.

⁵³ Jf. Lag om revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin, 1.4.1999/467.

⁵⁴ Ot. Prp. nr 78 (2008- 2009)

⁵⁵ Etter Lag om revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin 1.4.1999/467 §13

- Godkjenne eksamen og godkjenne OFR-selskap.
- Føre register over autoriserte OFR-revisorer og OFR-samfund
- Ta initiativ og legge frem forslag som kan utvikle offentlig revisjon.
- Gi uttalelse til myndighetene i spørsmål som gjelder revisjon.

Det er også OFR-nämnden som har ansvaret for den lovpålagte⁵⁶ kvalitetskontrollen av OFR-revisorer og OFR-samfund. En OFR-revisor skal ha kvalitetskontroll minimum hvert sjette år, mens et OFR-samfund skal ha kvalitetskontroll minimum hvert fjerde år. OFR-nämnden kan utføre kvalitetskontroll selv eller kan bestille den av andre sakkyndige, og de ansvarlige for å avgjøre nødvendige tiltak på bakgrunn av kvalitetskontrollene.

Utgangspunktet etter den finske revisorloven er at revisjon av aksjeselskaper skal utføres av CGR-revisorer (revisorer godkjente av Centralhandelskammarens revisjonsnæmd) eller GRM-revisorer (revisorer godkjente av Handelskammarens revisjonsutskott). CGR-revisorer og GRM-revisorer kan sammenlignes med statsautoriserte og registrerte revisorer i Norge. Den finske revisorloven åpner imidlertid i en unntaksbestemmelse for at revisjon av offentlig eide aksjeselskaper kan revideres av OFR-revisorer/OFR-samfund.

9.5. Sammenligning

I Norge finnes det ikke en egen sertifisering for kommunens ansvarlige revisor. Det stilles derimot særskilte krav til utdanning og praksis. Heller ikke i Sverige stilles det krav til en egen sertifisering, men SKYREV har innført en frivillig sertifiseringsordning. I Danmark utføres all revisjon av private aktører der ansvarlig revisor må være statsautorisert eller registrert revisor. I tillegg er det innført en frivillig sertifisering særskilt for offentlig sektor. Alle revisorer i Finland må ha en særskilt sertifisering for å kunne være ansvarlig revisor for en kommune. Dette gjelder også selskap som er ansvarlige for revisjonen. De får ved godkjent sertifisering tittelen OFR-revisor eventuelt OFR-samfund.

Det finnes ingen lovpålagte krav til kvalitetskontroll av revisorer i Norge. Oppdragsansvarlige revisorer som er medlemmer av DnR og NKRF, er derimot gjennom medlemskap gjenstand for kvalitetskontroll. Alle godkjente revisorer i Danmark er underlagt statlige kvalitetskontroller fra Revisortilsynet. I Sverige er også alle statsautoriserte og godkjente revisorer som er medlemmer av revisororganisasjon (FAR), og som bistår som sakkyndige i kommerevisjonen, underlagt krav om kvalitetskontroll. De valgte revisorene og andre sakkyndige, herunder kommunale yrkesrevisorer, er ikke underlagt frivillige eller lovpålagte kvalitetskontroller. Alle OFR-revisorer skal gjennomgå statlig kvalitetskontroll minimum hvert sjette år, og minimum hvert fjerde år for OFR-samfund. Medlemmer av kommunens revisionsnämnd er ikke underlagt kvalitetskontroll.

10. Utvikling og fastsetting av god revisjonsskikk

10.1. Norge

I Norge benyttes de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene) ved revisjon av kommunale regnskaper. ISA-ene utarbeides av International Assurance and Auditing Standards Board (IAASB). Det er revisjonskomiteen i DnR som oversetter standardene til norsk, og NKRF har også et medlem av denne komiteen. Revisors plikter, herunder krav til rapportering, er klart definert i Norge gjennom lov og forskrift. Når revisjonskomiteen oversetter standardene, påses det også at standardene ikke er i konflikt med bestemmelser i det norske lovverket. Forslag til standard sendes på høring til et bredt utvalg av brukere av revisors tjenester og offentlige myndigheter.

Tidligere ble nødvendige hensyn for revisjon i offentlig sektor tatt med som ”tillegg for offentlig sektor” i de norske revisjonsstandardene. Disse tilleggene var i utgangspunktet oversettelse av til-

⁵⁶ Plikt til kvalitetskontroll fremgår av Revisjonslagen

svarende tillegg i internasjonale standarder. I arbeidet med tilleggene har NKRF utarbeidet forslag til revisjonskomiteen i DnR. Etter at de nye standardene kom (Clarity-versjonene), er særskilte hensyn for offentlig revisjon nå tatt med som egen avsnitt under veiledningsdelen av standarden ("særlige hensyn knyttet til enheter i offentlig sektor"). Revisjonskomiteen i NKRF arbeider også med innholdet i god kommunal revisjonsskikk.

I Norge er det tatt initiativ til å se på regnskapsrevisors oppgaver, dvs. å avklare hva som i dag ligger i god kommunal revisjonsskikk og regnskapsrevisjon etter ISA-ene. Det har også vært stilt spørsmål ved om man i revisjon av kommuner på sikt burde benytte ISSAI-er, dvs. ISA-er inkludert practice notes (PN) slik man gjør innenfor revisjon av statlig sektor. Spørsmålet som reises er om beslutningstakerne (kommunestyret) forventer eller ønsker at regnskapsrevisor også skal utføre ytterligere etterlevelserevisjon enn det som ligger i dagens regnskapsrevisjon. Det er også tatt initiativ til å etablere eget masterstudium for offentlig revisjon, altså inkludert Riksrevisjonen.

10.2. Danmark

I Danmark defineres god offentlig revisjonsskikk innen revisjon av kommuner av ISA-ene. Det er Foreningen af Statsautoriserede revisorer (FSR) som står for oversettelsene av standardene til dansk, og ISA-ene er gjeldende etter å ha vært oversatt. I FSR er det et særlig utvalg for offentlig revisjon hvor vesentlig forhold knyttet til revisjon av offentlig virksomhet blir diskutert. De gjeldende standardene er så langt vi kjenner til ikke supplert med forhold tilknyttet offentlig sektor utover det som følger av oversettelsen til dansk. I praksis vil ikke ISA-ene gi vesentlige føringer rundt den juridisk-kritiske delen av basisrevisjonen.

Etter det vi har fått opplyst er det for øyeblikket ingen forventning om at det vil komme endringer av ordningen med basisrevisjonen av danske kommuner. Det vil alltid være en viss utvikling og endring i kommunenes revisjonsregulativ, men ikke av en karakter som gir vesentlige endringer av revisjonens innhold eller revisors plikter. God revisjonsskikk ved revisjon av danske kommuner vil fortsette å følge oversatte ISAer samt de veiledninger som utarbeides av FSR i samarbeid med den danske riksrevisjonen vedrørende God offentlig revisjonsskikk og juridisk- kritisk revisjon.

10.3. Sverige

Interesseforeningen Sveriges Kommuner og Landsting har ansvaret for normeringsarbeidet rundt god skikk. FAR oversetter ISA-ene, men SKYREV har ifølge våre opplysninger gjort et omfattende arbeid for å tilpasse de oversatte ISA-ene for den kommunale revisjonen. SKYREV er også pådrivere for å innføre disse standardene i den svenske kommunerevisjonen. Selv om det ikke er et krav om at revisjonen skal gjøres i henhold til ISA-ene i Sverige, peker utviklingen i regning av at disse kommer til å bli innført som en veiledning til hvordan revisjonen skal utføres. Når statsautoriserte og godkjente revisorer utfører revisjon, uavhengig av om det er av kommuner, aksjeselskap eller annet foretak, er de formelt pliktige til å følge de oversatte ISA-ene.

Det har pågått diskusjoner omkring den kommunale revisjonens uavhengighet. Endringsforslag vedrørende den kommunale revisjonen ble imidlertid avvist senest i 2009 av den svenske regjeringen. Den svenske riksrevisjonen har innført ISSAI fra og med 2011. Det er opplyst⁵⁷ at det er et pågående arbeid i SKYREV, hvor man tenker seg at god kommunal revisjonsskikk skal bevege seg i samme retning, men ikke nødvendigvis bli identisk.

10.4. Finland

I Finland er det OFR-nämnden som etter loven har ansvaret for å utvikle revisjonsarbeidet, herunder revisjonsstandarder og god kommunal revisjonsskikk for OFR-revisorer. I praksis har OFR-foreningen også stått for en del utviklingsarbeid gjennom at de har kommet med anbefalinger til OFR-nämnden når det gjelder standarder for engasjementsbrev, fullstendighetserklæring (ledningens bekræftelse) og revisjonsberetning.

⁵⁷ NKRF

Ifølge OFR-lagen § 6 skal en OFR-revisor og et OFR-samfund følge ”god revisjonssed inom den offentliga forvaltningen”. Det er et unntak for denne regelen når en OFR-revisor (samfund) utfører revisjonen av et selskap eller stiftelse eiet av en kommune. Da er man underlagt EU-direktivet og plikter å følge ISA-ene.

Formelt har Finland kommet kort i arbeidet med å implementere ISA-ene i ”god revisjonssed inom den offentliga forvaltningen”. I praksis følger nok likevel OFR-revisorene ISA-enes innhold i relativt stor grad. Dette kommer blant annet av at mange OFR-revisorer også er statsautoriserte revisorer og disse følger ISA-ene i sitt arbeid i privat sektor. Blant annet, og som vi har kommentert tidligere, følger ”God revisjonssed inom den offentliga forvaltningen” ISA-enes innhold når det kommer til risiko- og vesentlighetsvurderinger.

Det er ikke en pågående prosess for (formelt) å implementere ISSAI-ene i ”god revisjonssed inom den offentliga forvaltningen” i dag.

Det er vedtatt en endring i kommuneloven for bestemmelsene om den interne styringen av kommunenes økonomi. Hensikten med endringene er å sikre at kommunale beslutningstakere får bedre og mer konkret informasjon om kommunens økonomiske situasjon og risiko. De konkrete tiltakene er å gjøre årsregnskapet mer informativt, og skape en mer sammenhengende struktur for internkontroll og risikohåndtering i alle kommuner. Dessuten trenger ikke lenger mandattiden til OFR-revisorer/OFR-samfund å tilsvare kommunestyrets mandattid. Det er i tillegg en annen utredning, bestilt av Arbets- og næringsministeriet, som etter vår informasjon kan føre til at det åpnes opp for at CGR-revisorer og GRM-revisorer kan revidere kommunens regnskap.

Vi kan ikke se at det i Finland er prosesser i gang som direkte påvirker innholdet i regnskapsrevisjonen eller regnskapsrevisors mandat.

10.5. Sammenligning

I Norge og Danmark følger God kommunal revisjonsskikk de internasjonale standardene. Det er henholdsvis DnR og FSR som står for oversettelsene. I Sverige tilpasser SKYREV ISA-ene til kommunal revisjon, men det er ennå ikke et krav om at den kommunale revisjonen, det vil si de valgte revisorene, skal følge disse. Utviklingen går i retning av at ISA-ene også vil innføres i den svenske kommunale revisjonen, da som en veiledning for revisjon av kommuner. Det er OFR-nämnden som har det formelle ansvaret for utvikling av god kommunal revisjonsskikk i Finland, men i praksis gjør også OFR-foreningen en vesentlig innsats. ISA-ene er i svært liten grad formelt implementert i skikken, men i praksis er mye av innholdet i skikken forenlig med ISA-ene.

Etter vår vurdering virker det ikke som de andre landene har en diskusjon om innholdet i den årlige revisjonen av kommunene, slik det er tatt initiativ til i Norge med å avklare hva som i dag ligger i god kommunal revisjonsskikk og regnskapsrevisjon etter ISA-ene. Danmark hadde en tilsvarende diskusjon for noen år tilbake som endte med at man gikk over til en ordning med en årlig basisrevisjon. Den inneholder både finansiell revisjon og juridisk-kritisk revisjon. I Sverige og Finland er revisjonen organisert på en annen måte enn i Norge. Det kan derfor synes som om det utføres mer omfattende årlig revisjon av kommunene i Sverige og Finland enn det som gjøres i Norge i dag.

11. Andre vurderingsområder

11.1. Revisors rådgivningsrolle i forhold til internkontrollen

Det ligger i revisors oppgave at revisor gir forslag til forbedringer i de tilfellene det er avdekket mangler i internkontrollen. Revisor kan imidlertid ikke ha ansvar for utforming og implementering av kommunens internkontroll.

I Danmark er revisors rolle som rådgiver regulert i den danske revisorlovgivningen da det kun er godkjente revisorer som kan være ansvarlig revisor for kommunene. Fra og med 01.01.2012 er

kommunene også omfattet av de særlig skjerpede uavhengighetsreglene som gjelder for børsnoterte selskaper. De gjeldende reglene betyr at revisor ikke kan uttale seg om regnskap som revisor selv har vært med å utforme eller gitt direkte rådgivning for. I dette legges det også at revisor ikke kan foreta bokføring eller oppsett av regnskap. I basisrevisjonen ligger det at revisor skal utføre juridisk-kritisk revisjon og forvaltningsrevisjon som gir mulig for en rådgivningsrolle. For eksempel kan rådgivning knyttet til effektiviteten av interne kontroller inngå som en naturlig del av løpende forvaltningsrevisjon.

I Sverige kan revisor komme med forslag til forbedringer i den interne kontrollen dersom man avdekker mangler eller andre forhold gjennom revisjonen. Det er derimot viktig at det er kommunen selv som bestemmer om forslagene skal gjennomføres og står for den praktiske gjennomføringen eller implementeringen.

I Finland kan OFR-revisor bidra med råd dersom man finner mangler eller andre forhold i den interne kontrollen ved ordinær revisjon. OFR-revisor jobber under oppsyn av revisjonsnemnden, og nemnden vil generelt være kritisk til at OFR-revisor skal utøve rådgivning. Dette fordi nemnden vil sikre at OFR-revisor er uavhengig i sitt arbeid for å sikre at den totale revisjonen foretas på et uavhengig grunnlag.

Ut fra vår kartlegging virker det som revisors rolle i forhold til å gi råd ved funn av sviktende internkontroll i forbindelse med revisjonsarbeidet følger reglene om at revisor skal være uavhengig i sitt arbeid.

11.2. Varslingsmottak for irregulære forhold i kommunene

I Norge er det et krav om at arbeidsgiver skal legge til rette for en varslingsordning for irregulære forhold. Dette kravet gjelder også norske kommuner. Så vidt vi har kjennskap til har regnskapsrevisor aldri en rolle når det gjelder å ivareta denne ordningen.

De andre landene har ikke tilsvarende krav for en varslingsordning som i Norge. Enkelte kommuner i Danmark og Sverige har etablert en varslingsordning på frivillig basis. Vi er ikke kjent med at revisor har en rolle i disse ordningene.

11.3. Krav til risiko og vesentlighetsvurdering, herunder å rullere test av kontroller

I Norge er det krav etter God Kommunal revisjonsskikk (ISA) til å foreta risiko- og vesentlighetsvurderinger. ISA-ene gir også anledning til å foreta rullering av test av kontroller, men ikke rullering av revisjonsområder som sådan.

I Danmark følger også revisorene av kommuner ISA-ene, og det er ikke forhold i øvrig lovverk som begrenser ISA-ene rundt disse spørsmålene.

I Sverige skal revisorene følge God revisjonsskikk innom offentlig förvaltning, og dette innebærer at revisor skal gjøre en risiko- og vesentlighetsvurdering. Skikken åpner for rullering av både test av kontroller og hele revisjonsområder. Dette er det opp til revisor å bedømme hvorvidt er hensiktsmessig.

Våre opplysninger om god kommunal revisjonsskikk i Finland tyder på at man i praksis benytter seg av ISA-ene for risiko- og vesentlighetsvurdering.

Vedlegg 1 Regelverk revisor er pliktig til å kontrollere

Land	Regelverk som regulerer årsregnskapet	Annet regelverk som revisor plikter å kontrollere etterlevelsen av
Norge	Kommuneloven, forskrift om årsregnskap m.v. og god kommunal regnskapsskikk i Norge.	Bokføringsloven Skattebetalingsloven
Danmark	Økonomi- og indenrigsministeriets krav i Budget- og regnskabssystem for kommuner, kommuneloven	Særlige regler for bokføring for kommuner
Sverige	Årsredovisningslagen, kommunallagen, lag om kommunal redovisning og God kommunal redovisningssed	
Finland	God regnskapsskikk og krav til utarbeidelse av regnskapet gitt av bokføringsnämnden (stadganden)	Bokføringslagen

Vedlegg 2 Litteraturliste

Norge:

Lover og forskrifter

- Kommuneloven
- Forskrift om revisjon og revisorer (revisorforskriften)
- Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.

Bøker og artikler

- Revisorforeningen: *Forvaltningsrevisjon i kommuner og fylkeskommuner*
- Revisorforeningen *Internkontroll bygger tillitt - God intern kontroll reduserer risiko og skaper verdi for kommunen*
- NKRF: *Kommunerevisors håndbok 2010-2011*
- KR D: Rapport om 85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane, H-2245, 2009

Nettsider

- <http://www.nkrf.no/> - Norges Kommunerevisorforbund
- Kommunerevisoren (fagtidsskrift)
- www.revisorforeningen.no - Den norske Revisorforening (DnR)

Sverige:

Sveriges Kommuner och landsting http://www.skl.se/vi_arbetar_med/demos/revision -

Sveriges Kommunale Yrkesrevisorer <http://www.skyrev.se/>

Starev - samarbeidsorgan for de valgte revisorene: <http://www.starev.se/?q=hem>

Revisorsnämnden: http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html

Danmark:

Certifiseringsordningen for Offentlig Revision (COR): <http://www.cor-revisor.dk/>

Rigsrevisionen: <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-652.htm#ll>

FSR - danske revisorer: www.fsr.dk

Finland:

<http://www.jhtt.fi/18> - revisorer innom den offentliga förvaltningen och ekonomin.

Fellesorganisasjoner for Norden:

<http://www.nkrf.no/nflga> The Nordic Federation of Local Government Auditors

ISSAI:

4000: Introduksjon til compliance audit

[http://www.issai.org/media\(796,1033\)/ISSAI_4000_E_Endorsement_version_June.pdf](http://www.issai.org/media(796,1033)/ISSAI_4000_E_Endorsement_version_June.pdf)

4200: Retningslinjer for Compliance Audit når dette er en del av regnskapsrevisjonen:

[http://www.issai.org/media\(798,1033\)/ISSAI_4200_E_Endorsement_version_June.pdf](http://www.issai.org/media(798,1033)/ISSAI_4200_E_Endorsement_version_June.pdf)

Nyttige rapporter etc fra Riksrevisjonen og NKRF:

Standardsetting i offentlig revisjon - hva er god offentlig revisjonsskikk

http://www.nkrf.no/filarkiv/File/Kurs_og_konferansepdf-er/Fagkonf-09/D2-1B_Myhrvold_.pdf

Standardsetting innen revisjon internasjonalt og i Norge:

http://www.regjeringen.no/upload/KRD/Vedlegg/KOMM/Egenkontroll/Rogndokken_NKRF_Standard_setting.pdf

Retningslinjer for regnskapsrevisjonen;

<http://www.riksrevisjonen.no/Revisjonsmetodikk/Regnskapsrevisjon/Documents/Retningslinjer%20for%20regnskapsrevisjon.pdf>