



DET KONGELIGE KOMMUNAL-
OG MODERNISERINGSDEPARTEMENT

Forum for Kontroll og Tilsyn
Postboks 41 Sentrum
0101 OSLO

Deres ref

Vår ref

Dato

20/4685-2

16. mars 2021

Spørsmål angående kommuneloven § 24-9 Forenklet etterlevelseskontroll

Det vises til brev 10.09.2020 om forenklet etterlevelseskontroll av økonomiforvaltningen etter kommuneloven § 24-9. Vi beklager sent svar.

I brevet kommenterer FKT at revisors uttalelser og konklusjon i revisjonsberetningen etter kommuneloven § 24-8, kan forstås slik at etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen er en del av ordinær revisjon av årsregnskapet.

FKT viser til at revisor i revisjonsberetningen blant annet konkluderer på at årsregnskapet er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk, og at revisjonen er utført i samsvar med god kommunal revisjonsskikk, herunder de internasjonale revisjonsstandardene (ISAene). I brevet vises det videre til at kjennskap til økonomisk internkontroll er et av flere forhold som vil ligge innenfor god kommunal revisjonsskikk og ISAene. FKT mener derfor at det er behov for nærmere avklaringer om forskjellen mellom finansiell revisjon etter kommuneloven § 24-5 og forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen etter § 24-9.

FKT mener også at det er en utfordring at fristen for avgivelse av uttalelse om etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen er sen i forhold til kontrollutvalgets uttalelse om årsregnskapet til kommunestyret. FKT mener det vil forringe uttalelsen til kontrollutvalget, da det bør være en kortfattet beskrivelse av kommunens formuesforvaltning i sin helhet før årsregnskapet vedtas.

Før vi går nærmere inn på problemstillingene, vil vi vise til kommunelovutvalgets utredning (NOU 2016: 4 punkt 26.2) som forklarer bakteppet for utformingen av reglene. Som det fremgår i NOUen, må ikke revisjonen av årsregnskapet oppfattes som mer omfattende enn nettopp revisjon av årsregnskapet. Dette er også grunnlaget for at ny kommunelov har gitt regnskapsrevisor et tilleggsoppdrag i form av etterlevelsesrevisjon.

Postadresse
Postboks 8112 Dep
0032 Oslo
postmottak@kmd.dep.no

Kontoradresse
Akersg. 59
www.kmd.dep.no

Telefon*
22 24 90 90
Org.nr.
972 417 858

Avdeling
Kommunalavdelingen

Saksbehandler
Charlotte Herje
22 24 72 84

Innledningsvis vil vi også peke på at det er et skille mellom det "revisjonsmandatet" som loven gir regnskapsrevisor og god kommunal revisjonsskikk. Loven fastsetter hva revisjonen av årsregnskapet og årsberetningen skal gå ut på, jf. § 24-5, mens god kommunal revisjonsskikk handler om hvordan revisjonen skal utføres for å nå det lovbestemte målet med revisjonsoppgaven. Noe forenklet kan man si at omfanget av regnskapsrevisjonen er lovbestemt, og at god kommunal revisjonsskikk ikke utvider dette omfanget (eller "revisjonsmandatet").

Regnskapsrevisjonens innhold og revisors plikt til å kontrollere økonomisk internkontroll

Kommuneloven § 24-5 gir innholdet i regnskapsrevisjonen (finansiell revisjon). Det vil si hva regnskapsrevisjonen går ut på, altså hva som er regnskapsrevisors oppdrag ved revisjonen av årsregnskapet og årsberetningen ("revisjonsmandatet"). Revisors hovedoppgave er å kontrollere det avlagte årsregnskapet, jf. første ledd. Oppgaven innebærer å kontrollere at det avlagte årsregnskapet gir pålitelig informasjon om den økonomiske utviklingen og stillingen, samt at årsregnskapet er avlagt i samsvar med reglene om årsregnskapets innhold. Med andre ord går regnskapsrevisjonen primært ut på at regnskapsrevisor skal bidra til høy sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil. Etter kommuneloven vil denne oppgaven være finansiell revisjon, og ikke omfatte etterlevelseskontroll etter § 24-9. Dette er en videreføring av tilsvarende regler i den tidligere revisjonsforskriften av 15.6.2004.

I tillegg til det generelle kravet om at revisjonen skal utføres i samsvar med god kommunal revisjonsskikk, er enkelte plikter ved utførelsen av den finansielle revisjonen særskilt fastsatt i § 24-6. Ifølge første ledd, skal revisor ved kontroll av årsregnskapet se etter om den økonomiske internkontrollen er ordnet på en betryggende måte. Denne bestemmelsen må ses i lys av hovedoppgaven ved regnskapsrevisjonen, og retter seg kun mot den delen av internkontrollen som har betydning for å kunne utarbeide et årsregnskap uten vesentlige feil. I merknadene til § 24-6 første ledd slås det fast at bestemmelsen ikke krever at revisor skal utføre revisjonshandlinger knyttet til den økonomiske internkontrollen ut over det som er nødvendig for å kunne uttale seg om årsregnskapet, jf. Prop. 46 L (2017-2018) s. 409. Revisors undersøkelser av den økonomiske internkontrollen er altså knyttet til finansiell revisjon, og innebærer ikke at regnskapsrevisor skal gjøre en bredere undersøkelse av internkontrollen eller kontroll med økonomiforvaltningen utover det som har betydning for å kunne "bekrefte" årsregnskapet. Kravet i § 24-6 første ledd går derfor ikke ut på å utføre etterlevelseskontroll som beskrevet i § 24-9.

Revisors plikt til å rapportere om resultatet av den finansielle revisjonen i revisjonsberetningen vil også kun gjelde finansiell revisjon etter § 24-5, jf. sammenhengen mellom kravene til revisjonsberetningens innhold i § 24-8 andre ledd og revisjonsoppgavene i § 24-5 første til tredje ledd.

Det vil være uheldig dersom kontrollutvalget oppfatter at revisors regnskapsrevisjon går bredere enn finansiell revisjon. Et slikt "forventningsgap" må i så fall avklares og klargjøres i kommunikasjonen mellom revisor og kontrollutvalget, se også NOU 2016: 4 s. 327.

Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

Etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen etter § 24-9 er en ny lovfestet oppgave, der regnskapsrevisor har fått en tilleggsoppgave til finansiell revisjon. Formålet er å legge til rette for jevnlig kontroll av økonomiforvaltningen som kan bidra til å forebygge og avdekke vesentlige mangler og feil i økonomiforvaltningen. Den nye oppgaven er også ment å styrke grunnlaget for at kontrollutvalget kan ivareta sitt ansvar for å føre kontroll med at økonomiforvaltningen foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak.

Bakgrunnen for den nye bestemmelsen var endringene i kommuneloven i 2004, der ansvaret for kontroll av økonomiforvaltningen ble lagt til kontrollutvalget, jf. Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) *Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. (kommunal revisjon)*. Før denne endringen var kontroll med økonomiforvaltningen lagt til revisor, jf. tidligere kommunelov § 60 nr. 7. Kontrollen ble i praksis utført som del av den faste regnskapsrevisjonen. Da den tidligere revisjonsforskriften ble fastsatt i 2004, ble kontroll med økonomiforvaltningen ikke definert som en del av regnskapsrevisjonen. Resultatet av disse endringene var at kontroll av økonomiforvaltningen måtte bestilles av kontrollutvalget som en tilleggsoppgave til den finansielle regnskapsrevisjonen. Dette kan ha ført til sjeldnere kontroll med økonomiforvaltningen enn årlig, jf. NOU 2016: 4 s. 326 og 327. Departementet mente derfor i forbindelse med arbeidet med ny kommunelov at det var behov en lovbestemmelse som sikret en fast årlig kontroll med økonomiforvaltningen, jf. Prop. 46 L (2017-2018) s. 307.

Innholdet i etterlevelseskontrollen

Selve etterlevelseskontrollen skal rette seg mot de delene av økonomiforvaltningen som revisor ikke har gjennomgått ved sin finansielle revisjon etter § 24-5. Det er snakk om kontroll som foretas i "forlengelsen" av regnskapsrevisjonen, slik at revisor kan avdekke vesentlige svakheter i de delene av økonomiforvaltningen som ikke er kontrollert i den finansielle revisjonen, jf. Prop. 46 L (2017-2018) s. 307. Kommuneloven gir ikke detaljerte regler om kontrolloppgaven og avgrensningen av denne. Prop. 46 L (2017-2018) pkt. 25.2.2.3, 25.2.4.3 og pkt. 30 (merknadene til) § 24-9 trekker opp rammene for kontrolloppgaven.

I forarbeidene fremgår det blant annet at kontrollen skal rettes mot sentrale deler av økonomiforvaltningen, der feil og mangler vil kunne få vesentlige økonomiske konsekvenser, eller ha stor betydning for tilliten til kommunens økonomiforvaltning. Kontrollen skal i utgangspunktet rettes mot om grunnleggende og overordnede krav til økonomiforvaltningen etterleves. Revisor skal se etter om kommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med lover og forskrifter og vedtak. Det skal være en forenklet etterlevelseskontroll som utføres ved hjelp av enkle kontrollhandlinger. Det er dermed ikke et krav om å utføre alle de revisjonshandlingene som er nødvendige for å skaffe betryggende sikkerhet for at det ikke forekommer feil i økonomiforvaltningen, slik det er ved finansiell revisjon etter § 24-5. Det vises til forarbeidene for ytterligere detaljer.

Rapportering av etterlevelseskontrollen og frist

Revisor har en plikt til å rapportere på resultatet av etterlevelseskontrollen innen 30. juni. I tillegg til å orientere kontrollutvalget om resultatet av selve kontrollen, er formålet også at kontrollutvalget skal få et bedre grunnlag for å vurdere om det er behov for nærmere kontroller av enkelte områder innenfor økonomiforvaltningen. Rapporten skal gi kontrollutvalget et bedre grunnlag til å utføre sin oppgave med å påse at økonomiforvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, jf. § 23-2 første ledd bokstav b.

Regnskapsrevisor vil kunne utføre flere av kontrollhandlingene som er knyttet til etterlevelseskontrollen underveis i, eller parallelt med regnskapsrevisjonen. Fristen for å rapportere på etterlevelseskontrollen må imidlertid ses i lys av at etterlevelseskontrollen er et tilleggsoppdrag til den finansielle revisjonen. Selv om etterlevelseskontroll og regnskapsrevisjon kan utføres parallelt, er det likevel to adskilte løp.

FKT gir uttrykk for at den senere fristen for rapportering om etterlevelseskontrollen er en utfordring for kontrollutvalgets uttalelse til årsregnskapet, og forringer uttalelsen. Vi viser til at uttalelsen som kontrollutvalget skal gi til årsregnskapet etter § 14-3 tredje ledd andre punktum, skal knytte seg til årsregnskapet og årsberetningen, som en del av grunnlaget for innstillingen til vedtak om dette. Kravet om at kontrollutvalget skal uttale seg til årsregnskapet er ikke ment å være et krav om at kontrollutvalget skal gi en bredere uttalelse om kommunens økonomiforvaltning eller spesielle tema innenfor dette, utover det som knytter seg til årsregnskapet og årsberetningen. Det er derfor ikke noen forutsetning for denne uttalelsen at regnskapsrevisor har rapportert på etterlevelseskontrollen først.

Loven og forskriften gir ingen egne regler om kontrollutvalgets rapportering til kommunestyret når det gjelder kontrollen med den økonomiske forvaltningen etter § 23-2 eller den forenklete etterlevelseskontrollen etter § 24-9. Kontrollutvalgets rapportering til kommunestyret må derfor her ta utgangspunkt i § 23-5.

Med hilsen

Thor Bernstrøm (e.f.)
avdelingsdirektør

Charlotte Herje
seniorrådgiver

Dokumentet er elektronisk signert og har derfor ikke håndskrevne signaturer

Kommunal- og moderniseringsdepartementet
Kommunalavdelingen

Oslo, 10.9 2020

Forenklet etterlevelseskontroll, jf. kommuneloven § 24-9

I Prop 46 L (2017-2019), kap. 25.2.4.3 «Kontroll med økonomiforvaltningen», er det departementets vurdering at den finansielle revisjonen ikke omfatter en gjennomgående kontroll med kommunes økonomiforvaltning. Det er videre departementets vurdering at det bør foretas en jevnlig kontroll med kommunenes økonomiforvaltning, jf. kommuneloven § 24-9:

Regnskapsrevisor skal se etter om kommunens eller fylkeskommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak.

Revisor skal basere oppgaven på en risiko- og vesentlighetsvurdering, som skal legges fram for kontrollutvalget.

Revisor skal innhente tilstrekkelig informasjon til å vurdere om det foreligger brudd på lover, forskrifter eller vedtak, der bruddet er av vesentlig betydning for økonomiforvaltningen.

Revisor skal senest 30. juni avgi en skriftlig uttalelse til kontrollutvalget, med kopi til kommunedirektøren, om resultatet av kontrollen.

Forum for Kontroll og Tilsyn (FKT) har mottatt en henvendelse fra Vestland fylkeskommune, sekretariat for kontrollutvalet (Vestland), der de stiller seg spørrende til innholdet i «forenklet etterlevelseskontroll» og revisors frist for å avgi uttalelse til kontrollutvalget.

Vestland viser til revisors standardkonklusjon i revisjonsberetningen:

«Etter vår mening er årsrekneskapen, gitt i samsvar med lov og forskrifter og gir i det alt vesentlige ei dekkende framstilling av den finansielle stillinga til fylkeskommunen per 31. desember 2019, og av resultatet for rekneskapsåret som vart avslutta per denne datoen, i samsvar med lov, forskrift og god kommunal rekneskapskikk i Noreg.»

Revisjonsberetningene inneholder videre en standard formulering om grunnlaget for konklusjonen:

*«Vi har gjennomført revisjonen i samsvar med, lov, forskrift og **god kommunal revisjonsskikk** i Norge, herunder de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene)»*

Vestland spør om ikke revisors konklusjon i beretningen og grunnlaget for denne, skulle tilsi at etterlevelsesrevisjonen er en del av ordinær revisjon av årsregnskapet.

Grunnlaget for konklusjonen i revisjonsberetningen er at revisjonen er gjennomført i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk» Begrepet «god kommunal revisjonsskikk» er definert i et notat fra Norges kommunerevisorforbund (NKRF) [«Overordnet notat for bakgrunn og forutsetninger for god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon»](#):

*«Innenfor rammene for revisjon, vil god kommunal revisjonsskikk reflektere kommunelovens formål. For regnskapsrevisjonens del har det betydning at forhold som organiseringen av den **økonomiske internkontrollen (formuesforvaltningen)**, etterlevelse av lover og forskrifter m.v og bekjempelse av misligheter, er knyttet til selve formålet med kommunal virksomhet.»*

«Offentlig virksomhet skal etter sitt formål stå for en tillitsskapende virksomhet og en høy etisk standard, samt ivareta en bærekraftig utvikling. Det må legges til grunn at revisjonen skal omfatte vurderinger av hvorvidt gjeldende regelverk eller normer og standarder for god kommunal økonomiforvaltning er fulgt, og også regelverk som er av betydning for risikoen for misligheter (f.eks anskaffelsesregler, reglene om offentlig støtte habilitetsregler, etiske retningslinjer, jf revisjonsforskriften § 3»

I [ISA 315](#) «Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser», pkt. 3, tilligger det et omfattende krav til revisor om å skaffe seg kjennskap til internkontrollen:

*Revisor har som mål å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon, enten de skyldes misligheter eller feil, på regnskaps- og påstandsnivå, gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, **herunder enhetens interne kontroll**, for dermed å danne grunnlag for utforming og iverksettelse av handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon.*

En nærmere definisjon av begrepet «den økonomiske internkontrollen» finnes blant annet i ISA 315, pkt. 4c:

*Intern kontroll – Den prosessen som er utformet og som gjennomføres og vedlikeholdes av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ledelsen og av andre medarbeidere for å gi rimelig sikkerhet for at enheten når sine mål med hensyn til **pålitelig finansiell rapportering, effektiv drift samt overholdelse av gjeldende lover og forskrifter**. Begrepet «kontroller» viser til alle aspekter ved en eller flere av komponentene i den interne kontrollen.*

FKT er enig med Vestland i at dette kan forstås slik at etterlevelsesrevisjon er en del av ordinær, finansiell revisjon: Revisor skal bygge sine vurderinger og konklusjon i revisjonen av årsregnskapet på god kommunal revisjonsskikk, herunder kravene i ISA-ene, som innebærer at revisor har «sett etter at» kommunen har pålitelig finansiell rapportering, målrettet og effektiv drift og at den etterlever lover og regler.

Det er videre en stor utfordring for mange kontrollutvalg at fristen for å avgis skriftlig uttalelse om etterlevelseskontrollen til kontrollutvalget er 30. juni – for de fleste mer enn 2 måneder etter at kontrollutvalget har avgitt sin uttalelse til årsregnskapet til kommunestyret. Dette forringer kontrollutvalgets uttalelse med tanke på at den bør være en kortfattet beskrivelse av kommunens formuesforvaltning i sin helhet før årsregnskapet vedtas.

Det er vår oppfatning at det er behov for en nærmere avklaring mellom departementet og fagmiljøet på hva som er forskjellen mellom forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen og ordinær regnskapsrevisjon. I proposisjonen kap. 25.2.4.3, er det departementets vurdering at et naturlig utgangspunkt for å kunne uttale seg om økonomiforvaltningen vil kunne være at revisor ser på om kommunen har systemer for å overholde sentrale krav i lov, forskrift og kommunens egne reglementer og vedtak, og om systemene følges. Men slik det er nå, skaper formuleringene i revisjonsberetningen forventinger om at dette er en del av den ordinære regnskapsrevisjonen i og med at det der slås fast at kravene til god kommunal revisjonsskikk og internasjonale revisjonsstandarder følges. Samtidig er det Vestland sin erfaring at revisor fakturerer ekstra for etterlevelseskontrollen og at dette oppfattes som noe annet enn ordinær regnskapsrevisjon.

Vi håper at departementet vil følge opp problemstillingen.

Vennlig hilsen

Anne-Karin Femanger Pettersen (s)
Generalsekretær