



Kommunal- og moderniseringsdepartementet

Oslo, 7. oktober 2016

## **Høring – NOU 2016:4 Ny kommunelov**

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) viser til høringsbrev datert 4.4.2016, om NOU 2016:4 Ny kommunelov.

I vår høringsuttalelse vil vi benevne kommune og fylkeskommune som kommuner, og kommunestyre og fylkesting som kommunestyre.

Vi har følgende kommentarer til de enkelte paragrafene:

## **Kap. 7 Valg til folkevalgte organer**

### **§ 7-3 Utelukket fra valg**

I paragrafens første ledd bokstav e går det fram, at «den som har ansvaret for regnskapsfunksjonen i kommunen eller fylkeskommunen» er utelukket fra valg. Vi antar at dette er en bestemmelse som henger igjen fra tidligere og som ikke lenger har relevans.

## **Kap. 14. Økonomiforvaltning mv.**

NKRF støtter at det etableres et nytt resultatbegrep, eller at begrepet netto driftsresultat flyttes slik at det blir et resultat etter bruk av og avsetning til bundne fond.

NKRF mener den foreslåtte beregningsmodellen for minimumsavdrag på lån, jf. NOUen pkt. 19.8.3.3 gir et mer forsvarlig nivå på minimumsavdraget og støtter forslaget.

**Norges Kommunerevisorforbund**  
*- på vakt for fellesskapets verdier*

**Postadresse:**  
Postboks 1417 Vik  
0115 OSLO

**Besøksadresse:**  
Munkedamsveien 3B, 3. etg.

**Telefon:** 23 23 97 00  
**E-post:** [post@nkrf.no](mailto:post@nkrf.no)  
**Twitter:** @nkrf

**Org.nr.:** 975 450 694 MVA  
**Kontonr.:** 1450.12.70424  
**Web:** [www.nkrf.no](http://www.nkrf.no)

## **§ 14-2 Kommunestyrets og fylkestingets plikter**

Vi støtter at kommunen skal ha plikt til selv å fastsette finansielle måltall i økonomiplanen, jf. NOUen pkt. 19.5.2.

Nøkkeltallene bør minst omfatte krav til netto driftsresultat i prosent av sum driftsinntekter. I tillegg bør det settes måltall for størrelsen på langsiktig gjeld i prosent av sum driftsinntekter.

## **§ 14-6 Om konsolidert regnskap**

Det foreslås å lovfeste utarbeidelse av et samlet regnskap for kommunen som juridisk enhet. Det bør klargjøres hvilken status det konsoliderte regnskapet skal ha i forhold til kommunenes eget regnskap. Dagens årsregnskap for kommunene er omfattende med flere regnskapsskjema og oppstillinger. Slik lovteksten er framsatt vil alle kommuner med kommunale foretak ha plikt til å utarbeide et konsolidert regnskap i tillegg til kommunens eget regnskap, som skal fastsettes særskilt i kommunestyret.

Dette gir et svært omfattende regnskap som kan være krevende for kommunestyret å forholde seg til. Vi anbefaler at det kreves utarbeidet en konsolidert oppstilling, og at dette blir et obligatorisk *vedlegg* til kommunens regnskap. Slik vil politikerne få den nødvendige oversikt over den samlede virksomheten, uten at det blir tvil om hvilke regnskap som skal vedtas. Det bør utarbeides en mal for utforming av det konsoliderte regnskapet, og i tillegg avklares hvilken revisjon som skal foretas.

## **Om inndekning av merforbruk**

NKRF støtter ikke forslaget om at det administrativt, så langt det er midler, dekkes eventuelt merforbruk før regnskapet avlegges. En slik ordning kan medføre manglende informasjon om det reelle årlige resultatet. Med bakgrunn i kommunestyrets overordnede ansvar for budsjett og regnskap, mener vi at beslutning om inndekking av merforbruk må ligge til kommunestyret, evt. at det bør klart fremkomme hva som er årets reelle resultat, og hvordan et merforbruk skal dekkes. Dette vil tydeliggjøre kommunestyrets ansvar for den helhetlige økonomien i kommunen. Enten bør en beholde dagens ordning, eller endre lovforslaget slik at administrasjonens forslag til dekning av merforbruk klart framkommer.

## **§ 14-7 Årsberetning**

Vi støtter forslaget om at pliktige opplysninger til årsberetningen jf. lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk, skal inntas i en egen pliktig del først i årsberetningen. Øvrig frivillig omtale av kommunen bør inntas i en del 2.

Vi mener at den pliktige delen til årsberetningen bør være avlagt tidligere enn 31. mars, som er dagens frist, da dette er kjent informasjon allerede tidlig i januar. I tillegg kommer de foreslåtte endringene i regnskapsrevisjonens innhold, forslaget til § 24-5, der revisor i revisjonsberetningen også skal uttale seg bl.a. om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige beløpsmessige avvik fra årsbudsjettet og om avvik fra premissene for bruken av bevilgningene. Denne tilleggsoppgaven vil medføre noe mer ressurser i den avsluttende regnskapsrevisjon.

### **§ 14-14 Låneformål og vilkår for å ta opp lån**

Vi støtter utvalgets flertall i at investeringstilskudd til andre juridiske enheter ikke skal kunne finansieres med kommunens kapitalinntekter, men fortsatt må finansieres over drift.

I NOUen s. 240 i kapittelet «Regnskapsføring av flerårige tilskudd til andre», presiserer utvalget at anordningsprinsippet etter ny lov ikke må forstås slik at en forpliktelse til å yte tilskudd over flere år skal utgiftsføres i sin helhet når forpliktelsen oppstår (avtaletidspunktet), men at tilskuddet utgiftsføres etter hvert som tilskuddene overføres til mottaker. Vi antar at det vil være behov for en nærmere presisering, slik at dette ikke er å forstå som en generell tolkning av anordningsprinsippet. En presisering kan være at tilskuddet er knyttet til et aktivitetskrav for tilskuddsmottaker (motytelse). Et eksempel kan være en forening som får årlig tilskudd i fem år for å kjøre opp skiløyper i samme periode.

### **§ 14-15 Lånefinansierte aksjer i eiendomsselskap**

NKRF støtter at aksjer i 100 % kommunalt eiendomsselskap bør kunne lånefinansieres, jf. § 14-14.

Slik bestemmelsen er utarbeidet i § 14-15, 3.ledd vil lånegjelden på disse aksjene inngå som langsiktig gjeld ved beregning av minste tillatte avdrag, mens bokført verdi aksjer ikke vil inngå. Vi mener dette er riktig, dvs. at lånet må avdras og at låneavdraget blir litt større enn om aksjene hadde blitt med som anleggsmiddel i brøken. Aksjene er ikke avskrivbare, og det er riktig å ikke ta disse inn. Bestemmelsen om minste avdrag i § 14-15 sier at sum anleggsmidler er avskrivbare anleggsmidler, og aksjer avskrives ikke.

### **§ 14-16 Garantier**

Bestemmelsen skiller ikke mellom langsiktige garantier som går over mange år (tippemidler og andre investeringsprosjekter) og garantier til musikkfestivaler, idrettsarrangementer osv. der garantien er en driftsgaranti.

Driftsgarantier og garantier som overveiende sannsynlig må innfris, bør ikke kunne lånefinansieres ved innfrielse, men bør pålegges å finansieres over drift.

## **Kap. 19. Kommunalt oppgavefellesskap**

### **§ 19-1 Kommunalt oppgavefellesskap**

I kommentarene til § 19-1 står det at oppgavefellesskap kan benyttes til enkle og mindre omfattende samarbeid, som samarbeid om bl.a. kontrollutvalgssekretariat. NKRF mener det er viktig at kontrollutvalgets sekretariat er selvstendig og uavhengig av kommunens administrasjon på lik linje med et revisjonsselskap, og mener at sekretariater og revisjoner som eventuelt etableres som oppgavefellesskap, kun skal kunne bli organisert som egne rettssubjekter. At et sekretariat eller en revisjon skal måtte ha myndighet fra eierne for å kunne ansette, si opp eller suspendere ansatte synes å være veldig upraktisk og uhensiktsmessig.

## Kap. 20. Vertskommune

### § 20-9 Kontrollutvalgets myndighet i en vertskommune

Av paragrafen framgår det at kontrollutvalget i vertskommunen skal føre kontroll med virksomheten i vertskommunen på vegne av alle deltakerne i vertskommunesamarbeidet. Det bør foretas en avklaring om, eventuelt hvordan, kontrollutvalget skal rapportere til de øvrige deltakerkommunene.

## Kap. 23. Kontrollutvalg

Kapittel 23 skal gi en overordnet beskrivelse av kontroll- og tilsynsordninger med kommunen. Lovendringen i 2004 innebar bl. a. at kontrollutvalgene fikk et uavhengig sekretariat, og førte til at kontrollutvalgenes arbeid endret seg. Vår hovedinnvending er at kapitlet ikke gjenspeiler den rollen som sekretariatene har, for å gi viktig faglig støtte til kontrollutvalgene. Kontrollutvalgene har en viktig rolle i kommunens egenkontroll som ivaretas gjennom sekretariatene. Det har skjedd en stor utvikling siden ordningen med eget sekretariatet ble innført, med mer profesjonelle sekretariater med mye kompetanse. Revisor er etter lovendringen en leverandør som hovedsakelig leverer sine tjenester gjennom kontrollutvalget. NKRF mener det er viktig at sekretariatenes rolle og oppgaver utdypes mer i en lovproposisjon som vil komme, slik at ikke det som er omtalt i NOUen vedrørende sekretariater blir stående som en rettskilde.

### Ansvar og oppgaver for kontrollutvalget og dets sekretariat

Lovendringen i 2004 førte til at utvalgene i prinsippet jobber etter en bestiller-utførermodell. Denne modellen burde vært noe mer omtalt i NOUen. NKRF mener at det er en viktig rollefordeling at kontrollutvalget har ansvaret for de overordnede analysene og planene for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll/selskapskontroll (bestillingsgrunnlaget) og at revisor er den som utfører vedtatte planer (bestillingen). For å rendyrke bestiller-utførermodellen, slutter NKRF seg til forslaget om at eierskapskontrollen skal utføres av revisjonen. Av samme grunn er det viktig at de lovpålagte planene for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll/selskapskontroll utarbeides av sekretariatet.

I NOUen fremstilles kontrollutvalgets sekretariat som et rent «møtetilretteleggingsorgan» på samme måte som andre sekretærfunksjoner i kommunen. Kontrollutvalgssekretariatene er tillagt en mye mer omfattende rolle. Det er kontrollutvalgene som i detalj bestemmer hva sekretariatet skal utføre. Selv om sekretariatenes oppgaver og profil varierer, utfører de fleste følgende arbeidsoppgaver (jf. Deloitte's utredning)

- Saksbehandling
- Utredning
- Administrasjon
- Rådgivning
- Koordinering/bindeledd

Sekretariatet skal være utvalgets operative ledd, foreta utredninger av for eksempel valg av revisjonsordning, påse at kontrollutvalgets saker er forsvarlig utredet og at

utvalgets vedtak blir iverksatt, i tillegg til å være et møtetilretteleggingsorgan, jfr. § 20 i forskrift om kontrollutvalg.

Kommunelovutvalget drøfter sekretariatets ansvar for vurdering av saker som kommer fra revisjonen. Også i slike saker skal sekretæren foreta en vurdering av om saken er forsvarlig utredet. For forvaltningsrevisjonsrapporter betyr det bl.a. å påse at revisjonen er gjennomført i samsvar med vedtak/bestilling og RSK 001, herunder at det er redegjort for relevante revisjonskriterier og at administrasjonssjefens uttalelse er inntatt i rapporten. I dette ligger det løpende vurderinger og bidrar til å kvalitetssikre saker til behandling i kontrollutvalget. Disse vurderingene er også ledd i kontrollutvalgets tilsyn med revisor. Det kan derfor ikke være riktig å hevde at sekretariatet ikke skal vurdere om revisors leveranser holder faglig kvalitet (NOU 25.3.4.2, 6. avsnitt). Revisor har naturligvis et selvstendig ansvar for de samme forholdene, og mere generelt at revisjonsarbeidet utføres i samsvar med faglige standarder og god kommunal revisjonsskikk.

I NOUen uttales det videre at sekretariatet ikke under noen omstendighet kan fremskaffe opplysninger om en kommunes praksis og vurdere den opp mot f.eks. vedtak eller lov/forskrift. Det må være anledning for sekretariatet til å innhente fakta og praksis og foreta vurderinger opp mot bestemmelser og vedtak. Avgrensningen mot forvaltningsrevisjon er at dette ikke er systematiske vurderinger av større omfang, jfr. gjeldende lov § 77 nr. 4 og RSK 001.

### **Kompetansekrav**

NOUen diskuterer om det er riktig å innføre kompetansekrav til sekretariatet. Utvalget konkluderer med at det ikke bør innføres kompetansekrav, og begrunner dette med at dette vil innebære en for sterk inngripen i det kommunale selvstyret. NKRF foreslår at spørsmålet om kompetansekrav i sekretariater utredes nærmere.

### **§§ 23-3 og 23-4. Planer for forvaltningsrevisjon, eierskapskontroll, selskapskontroll**

Lovutvalget foreslår at det skal lages særskilte planer for hhv. forvaltningsrevisjon, herunder undersøkelser i heleide selskaper, og eierskapskontroll.

Det kan være hensiktsmessig og kostnadseffektivt at forvaltningsrevisjoner og eierskapskontroller vurderes og utarbeides i en samlet prosess. Det kan bidra til felles og ensartet vurdering av risiko og vesentlighet. Ofte vil det da utarbeides én samlet plan for disse oppgavene. Men det kan også være fornuftig å lage to planer hvor eierskapskontroll og/eller selskapskontroll samles i en egen plan og for forvaltningsrevisjon i en særskilt. Etter vår oppfatning bør kommunestyret/kontrollutvalget selv kunne bestemme om det skal utarbeides én eller flere planer.

### **Forvaltningsrevisjonens innhold**

I den foreslåtte § 23-3 er forvaltningsrevisjonen definert, jfr. gjeldende lov § 77 nr. 4. Revisjon av intern kontrollen i økonomiforvaltningen er tatt ut i den foreslåtte bestemmelsen. I stedet er det foreslått såkalt forenklet etterlevelseskontroll i § 24-9.

Vi støtter forslaget om en årlig, pliktig etterlevelseskontroll, men vil likevel understreke at en slik forenklet revisjon ikke kan erstatte forvaltningsrevisjon rettet mot viktige bestemmelser. Forvaltningsrevisjonen vil ofte gå dypere og kan i større

grad bidra til læring i kommunen. Forslaget kan innebære en risiko for at mer grundig forvaltningsrevisjon på svært viktige områder erstattes av mer summarisk revisjon og stiller spørsmål ved om det er klokt å endre beskrivelsen av forvaltningsrevisjonen i lovteksten.

Utvalget viser til at etterlevelse av regler var hovedtemaet i over halvparten av forvaltningsrevisjonene i perioden 2004–2014. Kontroll med om regler er fulgt er sentralt for kommunestyret og kommunens innbyggere. Utvalget foreslår at det skal fremgå av lovteksten at «regeletterlevelse» er en del av hva forvaltningsrevisjon må dekke.

Utvalget tar samtidig ut de to siste ordene i nåværende definisjon – «og forutsetninger» – som har vært et viktig grunnlag for etterlevelserevisjon til nå. Dette tillegget har imidlertid også sikret at andre premisser har blitt ivaretatt i revisjonen. Det er derfor viktig at dette ikke strykes.

### **Omfang av forvaltningsrevisjon**

Kommunelovutvalget gir uttrykk for at forvaltningsrevisjonen bør økes, og vi deler dette synspunktet. Forvaltningsrevisjon er viktig for demokratisk/folkevalgt kontroll og læring. Samtidig går imidlertid utvalget inn for å sløyfe dagens krav om årlig forvaltningsrevisjon.

Vi er enig i at antall revisjoner ikke er et presist mål på omfanget av forvaltningsrevisjon, men er likevel usikker på om dette er et tilstrekkelig viktig argument for å fjerne kravet. Kommunene skal gjennomføre offentlige oppgaver i samsvar med lov og vedtak. Hvordan disse oppgavene gjennomføres, må etter vår mening være gjenstand for årlig revisjon i alle kommuner. Fjerning av minimumskravet, uten innføring av andre krav til volum eller jevnlig forvaltningsrevisjon i kommunestyreperioden, vil etter vår oppfatning øke sannsynligheten for at forvaltningsrevisjon nedprioriteres. Vi mener forvaltningsrevisjon bør forbli en obligatorisk kontrollform som minimum gjennomføres årlig, og at dette bør gjenspeiles i lovteksten.

### **§ 23-6 Innsynsrett i heleide selskaper**

Innsynsretten i aksjeselskaper som er heleid av én eller flere kommuner foreslås videreført i § 23-6. Vi foreslår at bestemmelsen utvides til å gjelde selskaper hvor også staten er inne som eier sammen med kommuner og/eller IKSer. Vi foreslår i tillegg at bestemmelsen også skal gjelde for samvirkeforetak der medlemmene er de samme som angitt i paragrafens a-d og staten blir tatt inn i oppramsingen.

### **§ 23-6, siste ledd Innsynsrett i andre virksomheter**

Kommunelovutvalget foreslår at kontrollutvalgets og kommunerevisjonens innsynsrett utvides til å omfatte «...*andre virksomheter som utfører oppgaver på vegne av kommunene eller fylkeskommunen. Innsynet og undersøkelsene skal imidlertid bare omfatte det som trengs for å undersøke om kontrakten er oppfylt.*» – se forslag til ny lov § 23-6 siste ledd og § 24-10.

Viktige kjerneoppgaver i kommunene utføres til dels av andre enn kommunen selv. I slike tilfelle er det svært viktig at kommunen sikrer seg nødvendig styring og kontroll bl.a. ved tilstrekkelig spesifiserte krav om omfang, kvalitet, innsyn og oppfølging i

konkurransesgrunnlag og kontrakter. I tillegg må kommunen sikre seg at disse kravene faktisk blir oppfylt bl.a. ved kontroller fra kommunens side.

Det er også på dette området kommunens administrasjon som skal ivareta kontroll og oppfølging av kommunens leverandører; det er ikke revisjonen som i første omgang skal dekke kommunens behov.

Revisjonen vil i utgangspunktet rettes mot kommunens oppfølging. I visse situasjoner kan det likevel være behov for å gjennomføre revisjon dersom kommunens oppfølging «...viser seg å ikke være tilstrekkelig til å sikre kommunens kontrollbehov» som utvalget sier i pkt. 27.3.4. Forslaget innebærer likevel at denne revisjonen kun rettes mot oppfyllelsen av kontrakten.

### **§ 23-7 Sekretariat**

Tilsvarende bestemmelse som er gitt i § 24-2 om revisors taushetsplikt bør også legges inn under § 23-7.

## **Kap. 24. Revisjon**

### **Generelt om regnskapsrevisjonens oppgaver**

Av NOUen fremgår det at lovforslaget for en stor del er ment å være likelydende med tilsvarende regler i revisorloven for å markere at regnskapsrevisjon i kommuner tilsvarende regnskapsrevisjon i privat sektor. Der det er ønskelig at regelverket forblir likt for regnskapsrevisjon i kommunal og privat sektor, er det viktig at lovgiver tar høyde for kommende endringer i revisorloven i det videre arbeidet. Revisor- og regnskapsførerlovutvalget skal etter planen legge frem sin innstilling om revisorloven våren 2017.

Fra folkevalgte ytres det ofte ønske om å kunne velge samme revisor for kommunen og alle kommunens selskap, uavhengig av selskapsform. For å møte dette ønsket bør det innføres en bestemmelse om at kommunens revisor også kan velges til revisor for kommunalt heleide aksjeselskaper og aksjeselskaper som eies av kommuner og stat i fellesskap.

Utvalget foreslår å utvide regnskapsrevisjonens innhold til også å avgi en uttalelse basert på moderat sikkerhet for bevilgningskontroll. Denne uttalelsen skal gis i revisjonsberetningen. Utvalget har her ønsket å tydeliggjøre og også øke omfanget av den ordinære finansielle revisjonen i kommunene. Vi kommer nærmere tilbake til dette nedenfor.

I tillegg foreslår utvalget å legge en årlig oppgave om forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen til regnskapsrevisjonen. Dette skal være en egen oppgave og rapportering, og ikke som en del av den finansielle revisjonen som rapporteres i revisjonsberetningen. Ansvar for oppgaven legges til regnskapsrevisjonen under en forutsetning om at regnskapsrevisor har en årlig revisjon av hele kommunens økonomiske virksomhet/regnskap, og tangerer flere av områdene som tenkes innlemmet i kontrollen som regnskapsrevisjonen skal omfatte. Vi forutsetter dermed at utvalget har vurdert dette til å være den mest kostnadseffektive måten å gjennomføre endringen på, gitt en forutsetning om at vurderingene og kontrollen skal gjennomføres årlig. Vi kommer nærmere tilbake til dette nedenfor.

Det er vesentlig at kommuneloven benytter begrepet revisor og ikke innfører begrepet godkjent revisor, idet kommunale revisjonsenheter ikke kan godkjennes av Finanstilsynet, og det heller ikke finnes noen annen godkjenningsordning. Det vises for øvrig til vår kommentar til forslaget § 24-2.

### **Attestasjon av ulike oppgaver til offentlige myndigheter**

Kommunal revisjon må sikres muligheten til å utføre og attestere attestasjonsoppdrag til offentlige myndigheter.

Revisors signaturer i særattestasjoner til offentlige myndigheter blir stadig mer digitaliserte. Signaturrett i Altinn tildeles revisjonsenheter basert på organisasjonsnummer. Så lenge det ikke kreves signatur fra godkjent revisor/revisjonsselskap er dette uproblematisk, da kan den kommunale revisjonsenhets organisasjonsnummer benyttes.

Dersom det i lov/forskrift eller fra oppdragsgiver kreves underskrift fra «godkjent revisor/ revisjonsselskap» er dette problematisk for kommunale revisjonsenheter, da disse etter revisorloven ikke kan godkjennes som revisjonsselskap under Finanstilsynet, jf. omtale over. Det er viktig at det finnes en løsning som gjør det mulig for kommunens valgte revisor og utføre slike attestasjonsoppdrag.

### **Ekstern kvalitetskontroll med revisor**

Utvalget drøfter i 26.4.4.3 etablering av en ekstern kvalitetskontroll. Etter NKRFs oppfatning vil en vurdering av kvaliteten på revisors utførelse av oppdraget kreve en profesjonell kvalitetskontroll som går ut over det som kan forventes av kontrollutvalgets tilsyn med revisjonen, jf. forslag til § 23-2. Utvalget anbefaler at departementet får ansvaret for å forvalte en nasjonal ordning for ekstern kvalitetskontroll. NKRF støtter forslaget.

### **§ 24-1 Valg av revisor**

Kommunestyret avgjør selv om kommunen skal ansette egne revisorer, delta i interkommunalt samarbeid eller inngå avtale med annen revisor.

Kommunestyret eller fylkestinget velger selv revisor. Vedtak etter første og andre ledd treffes etter innstilling fra kontrollutvalget.

Det bør komme klart fram når kontrollutvalget har innstillingsrett. Dersom kommunen eller fylkeskommunen velger interkommunalt samarbeid, kan dette ha ulike former. Det kan dreie seg om et interkommunalt selskap, jf. Lov om interkommunalt selskap, oppgavefelleskap eller samvirkemodell. Ved valg av oppgavefelleskap må det gå klart fram at et slikt selskap må være et eget rettssubjekt, jf. vår kommentar til lovforslagets kap. 19.

Kontrollutvalgets innstillingsrett bør også omfatte de tilfellene der et interkommunalt samarbeid om revisjon endrer selskapsform. I slike tilfeller kan utvalget pålegges å innhente kommunedirektørens uttalelse om selskapsrettslige spørsmål knyttet til valg av selskapsform.

### **§ 24-2 Revisjonens ansvar og myndighet**

I forslag til lov er det ikke foreslått kompetansekrav til hverken ansvarlig regnskapsrevisor eller forvaltningsrevisor. Det må sikres at den oppdragsansvarlige revisor både innenfor regnskapsrevisjon, etterlevelsesrevisjon og forvaltningsrevisjon har tilstrekkelig kompetanse, og at dette følger kompetanseutviklingen for øvrig. For oppdragsansvarlig for regnskapsrevisjon mener NKRF at det må stilles utdanningskrav som tilsvarer kravene i revisorloven. For oppdragsansvarlig revisor innenfor både etterlevelsesrevisjon og forvaltningsrevisjon må det stilles tilsvarende utdanningskrav, altså masterutdanning. Dette vil gi bedre metodekunnskap og gjennom det økt kvalitet. Et kompetansekrav kan ev. tas inn i forskrift, jf. forslaget § 24-2, siste ledd.

Det må stilles krav om relevant praksis både innenfor regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Praksis fra offentlig forvaltning må telle fullt ut. NKRF mener generelt at likeverdig praksis skal telles likt, uavhengig av om praksisen er opparbeidet i offentlig eller privat sektor.

Regnskapsrevisjon i offentlig sektor utføres etter de samme revisjonsstandarder som revisjon i privat sektor. De kommunale revisjonsenheter utfører revisjonen på det samme faglige grunnlaget. Kravene til revisjon etter kommuneloven tilsvarer i flere henseender reglene i revisorloven, inkludert regler om revisorskifte, uavhengighet, taushetsplikt og opplysningsplikt og om skriftlig påpekning av forhold overfor ledelsen. Hvitvaskingsloven gjelder også for revisor som er ansvarlig for revisjon av regnskapet for kommune og kommunalt foretak, jf. hvitvaskingsloven § 4 annet ledd nr. 1.

Vurdering av merverdiavgift er lang på vei den samme i kommunal og privat virksomhet. Om skatterettslige forhold kan det videre trekkes frem at selv om kommuner og fylkeskommuner ikke har selvstendig skattepliktig inntekt, vil kommuner og fylkeskommuner normalt ha skatteplikt for nærmere angitt virksomhet. Vurdering av skatteplikt for slik virksomhet vil være den samme som i private foretak.

Mange kommunale revisjonsenheter utfører i dag også revisjon av andre foretak, slik som kommunale foretak, interkommunale selskaper, kirkelige fellesråd, stiftelser og foreninger. Enkelte av disse foretakene avlegger regnskap etter regnskapsloven og enkelte driver skattepliktig virksomhet. For enkelte av foretakene vil en kommunal revisjonsenhet ha plikt til å trekke seg fra oppdraget på tilsvarende måte som etter revisorloven. Revisor har også visse bekreftelsesoppgaver som tilsvarer revisorbekreftelser etter aksjeloven, inkludert bekreftelse av tingsinnskudd i interkommunale selskaper.

Offentlig virksomhet er svært variert, fra ren tjenesteyting på ulike områder til virksomhet som nærmer seg næringsvirksomhet, som for eksempel anleggsvirksomhet, utbygging og utleie. Det medfører at revisjonsarbeidet innenfor en kommune eller fylkeskommune blir variert med ulike risikoforhold for ulike deler av virksomheten.

#### **§ 24-5 Regnskapsrevisjonens innhold – bevilgningskontroll**

Nåværende kommunelov gir regnskapsrevisor oppgaver vedrørende budsjett og budsjettavvik. Utvalget drøfter på NOUen side 330 dagens praksis og konkluderer med at tolkning og utførelse av oppgaven har vært uklar, og det er usikkert om innholdet har ligget på det nivå lovgiver opprinnelig har ønsket. Utvalget foreslår derfor en presisering og utvidelse av oppgavene til regnskapsrevisor. Revisor skal, i henhold til forslag til § 24-5, se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige

avvik fra budsjettet, også om vesentlige avvik fra kommunestyrets premisser for bruken av bevilgningene.

NOUen gir enkelte eksempler på hva utvalget mener med forslaget, men det er fortsatt uklart hvor langt oppgaven til regnskapsrevisor skal gå. Slike avklaringer må enten gjøres i forskrift eller gjennom arbeidet med god kommunal revisjonsskikk.

I merknader til § 24-5, tredje ledd, om bevilgningskontroll fremgår følgende: *«Revisor skal se etter om det i årsregnskapet foreligger vesentlige avvik fra årsbudsjettet som det skal redegjøres for i årsberetningen (...) Oppgaven retter seg både mot vesentlige avvik fra årsbudsjettets talldel og mot premisser for bruken av bevilgningene.»*

Intensjonen er å skape tillit til at årsberetningen ikke mangler opplysninger om vesentlige brudd på kommunestyrets budsjettvedtak, og dermed styrke årsberetningen som verktøy for kommunestyrets styring og budsjettoppfølging. Dette er foreslått som en uttalelse med moderat sikkerhet. Det er i lovforslaget og NOUen i liten i grad knyttet sammenheng mellom revisors bekreftelse og ledelsens ansvar for bevilgningskontroll og rapporteringen av denne. Denne ansvarsfordelingen må fremgå tydeligere i loven eller forarbeidene.

Det er etter NKRFs oppfatning viktig at revisor retter kontroller mot årsberetningen og kommunens forklaring til vesentlige budsjettavvik. Det foreliggende forslaget har ordlyden *«dekkende opplysninger om vesentlige avvik fra årsbudsjettet»*. Ordet «dekkende» brukes også i konklusjonsavsnittet i revisjonsberetningen om den finansielle stillingen.

NKRF mener det ville være en fordel om det ble funnet et annet ord enn «dekkende» i lovteksten, siden man her har en uttalelse med moderat sikkerhet. Ordet «dekkende» er allerede benyttet på annet område i lovtekst og beretning for uttalelse med høy sikkerhet, revisjonsberetningen.

Det kan være en kommunikasjonsmessig utfordring å inkludere elementer med moderat sikkerhet i beretningen, da revisjonsberetningen etter standardene er en bekreftelse av regnskapet og opplysningene i beretning. For brukerne kan det være vanskelig å forstå disse nyansene. Oppgaven kunne alternativt vært løst med paralleller til det man ser i tilsynet med finansinstitusjoner mv. (finanstilsynsloven) og forskrift om risikostyring og internkontroll av 22. september 2008. Her avgir revisor en egen uttalelse på etterlevelse av forskriften til virksomheten. Det fremgår ikke av NOUen om denne muligheten er tilstrekkelig drøftet. Med forslaget slik det ligger, vil det bli en viktig oppgave for god kommunal revisjonsskikk å foreta de nødvendige avgrensinger og for revisorene å kommunisere dette med brukerne.

Videre foreslår utvalget at regnskapsrevisor skal kontrollere kommunedirektørens rapportering om vesentlige avvik fra budsjettpremissene. Som nevnt innledningsvis har utvalget her ønsket å tydeliggjøre og også styrke regnskapsrevisors rolle. Det fremkommer av NOUen at kontrollen skal rette seg mot vesentlige disposisjoner som ikke har budsjettgjennomslag og vesentlige mangler i gjennomføringen av vedtatte tiltak. Det er gitt noen eksempler i NOUen på hva som omfattes av kontrollen, bl.a. om midler har blitt benyttet til et annet formål enn det bevilgningen er gitt til, om midler har blitt benyttet innenfor sitt formål, men på en annen måte enn det kommunestyret har bestemt, eller om deler av bevilgningene står ubrukt.

Utvalgets intensjon synes å være at man ved enkle kontroller skal kunne gi merverdi. For at denne intensjonen skal oppnås er det viktig å gjøre gode og tydelige avklaringer av hvor langt regnskapsrevisors årlige kontroll skal gå, og hvor forvaltningsrevisjon vil være riktig revisjonsform. Slike avklaringer må enten gjøres i forskrift eller gjennom arbeidet med god kommunal revisjonsskikk.

Hvis revisor årlig skal foreta en enkel kontroll av om avviksforklaringene er dekkende og at det er redegjort for avvik fra premissene som ligger til grunn for budsjettet, bør det også kreves at årsberetningen redegjør for det samme. Forslag til § 14-7 lyder nå: *«Årsberetningen skal redegjøre for vesentlige avvik mellom årsbudsjett og årsregnskapet»*, mens revisors kontroll av det samme er mere detaljert beskrevet i § 24-6. Detaljeringsgraden om kommunedirektørens plikt bør minst være på samme nivå som revisors kontrollplikt.

Vi viser for øvrig til kommentarene knyttet til § 24-9.

#### **§ 24-7 Skriftlige påpekninger fra regnskapsrevisor**

Det er positivt at utvalget tydeliggjør innholdet i og mottaker av nummererte brev fra regnskapsrevisor.

God kommunal revisjonsskikk sier at revisor normalt rapporterer jevnlig til kommunedirektør og administrasjonen både under planlegging, gjennomføring og slutføring av revisjonen. I dette ligger også det som er nevnt i § 24-7 punktene første ledd a-d. Denne kommunikasjonen skjer både muntlig og skriftlig. Vi stiller derfor spørsmål ved behovet for å lovregulere denne type kommunikasjon til den reviderte.

Nummererte brev bør forbeholdes spesielle tilfeller, hvor revisor har tatt opp viktige feil og mangler, men som likevel ikke rettes eller løses. I slike tilfeller er det aktuelt å rapportere til kontrollutvalget, med gjenpart til kommunedirektøren. § 24-7 bør justeres i samsvar med dette.

I lovforslagets punkt d angis at revisor skal gi skriftlige meldinger om **manglede** redegjørelse i årsberetningen for vesentlige avvik mellom årsregnskapet og regulert budsjett. Teksten kan leses slik at det kun skal gis påpekninger dersom redegjørelsen mangler, dvs. er fraværende. Hvis det også skal påpekes hvis redegjørelsen er **mangelfull eller misvisende**, bør dette presiseres.

#### **§ 24-9 Forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen**

Utvalget foreslår at det innføres en lovpålagt forenklet revisorkontroll med etterlevelsen av bestemmelser og vedtak i økonomiforvaltningen. Vi stiller oss positive til at det årlig gjøres vurderinger og utføres en forenklet etterlevelsesk kontroll på økonomiområdet rettet mot vesentlige bestemmelser og vedtak etter en risikovurdering. Vi ser også at det kan være en effektiv bruk av ressurser å legge denne oppgaven til regnskapsrevisor.

NOUen legger opp til at det, som i dag, både kan gjennomføres forvaltningsrevisjon av økonomiforvaltningen og forenklet etterlevelsesk kontroll av økonomiforvaltningen i regi av regnskapsrevisjonen. Kontrollformene vil for utenforstående kunne oppfattes som relativt like. Samtidig vil bl.a. metode og ressursbruk kunne være

vesensforskjellig. Dette kan skape utfordringer når det gjelder formidling av revisjonsresultater.

NKRF mener det er viktig at grenseoppgangen mellom de ulike revisjonsformene avklares i arbeidet med god kommunal revisjonsskikk. Grenseoppgangen bør gjøres relativt tydelig i arbeidet med god skikk. Eksemplifisert ved anskaffelsesområdet, kan etterlevelse av lov og forskrift f.eks. utført som regnskapsrevisjon beskrives som å undersøke om systematikk og dokumentasjon foreligger, mens kvaliteten på rutiner og dokumentasjonen undersøkes nærmere i forvaltningsrevisjonen.

### **§ 24-10 Innsynsrett i selskaper og liknende som utfører oppgaver for kommunen (jf. § 23-6)**

Utvalget foreslår at kontrollutvalget skal ha innsynsrett og rett til å bestille undersøkelser også hos eksterne som ikke er heleide av kommunen (ev. sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner). I § 24-10 foreslås det at tilsvarende også gjelder for kommunens revisor, så langt det passer.

Ansvar for utforming og oppfølging av kommunens kontrakter ligger hos administrasjonen. Det er meget viktig at det ikke skapes uklarhet om dette. Det innebærer at kommunen må ha tilstrekkelig klare kontrakter og foretar en kontraktsoppfølging som sikrer at kommunen får den tjenesten den har avtale om å få.

Vi understreker at en eventuell innsynsrett hos eksterne leverandører må begrenses til innsamling av data i den hensikt å revidere hvorvidt avtalte oppgaver gjennomføres i tilstrekkelig omfang og med tilfredsstillende kvalitet. Selv med en slik avgrensning vil det kunne oppstå risiko for at taushetsbelagte opplysninger kommer på avveie, et spørsmål vi ikke kan se at utvalget behandler.

Et særlig tilfelle i denne sammenhengen er kontrollutvalgets og revisors innsynsrett overfor kirkelig fellelråd. Vi kan ikke se at dette er omtalt i NOUen.

## **Misligheter og feil**

Ansvar for å forebygge misligheter og feil ligger hos kommunedirektøren og kommunens administrasjon for øvrig.

### **Forebygge misligheter og feil**

I likhet med tidligere er revisors oppgaver knyttet til feil og misligheter lagt inn under regnskapsrevisjonen, jf. § 24-5, 4. ledd under paragraftittel «Regnskapsrevisjonens innhold».

Revisjonsstandarden for forvaltningsrevisjon, RSK001, pålegger også forvaltningsrevisor et ansvar ved oppdagelse av misligheter. Vi legger til grunn at dette videreføres.

### **Andre innspill – bør avklares gjennom god kommunal revisjonsskikk**

I lovteksten, § 24-7 andre ledd, ligger det en forutsetning om at saksforholdet skal nærmere klarlegges mellom første og andre nummererte brev til kontrollutvalget. Ordlyden kan indikere at kommunens revisor har et ekstra ansvar for at misligheter tas tak i og avdekkes/undersøkes utover det som fremkommer av revisjonsstandarden ISA

240. Dette bør utdypes og avklares i det videre arbeidet med god kommunal revisjonsskikk.

**Mislighetsrettede undersøkelser i heleide selskaper**

Det foreslås at det presiseres at kontrollutvalget og kommunens revisor skal ha adgang til misligrettede undersøkelser i heleide kommunale selskap.

Vennlig hilsen

Per Olav Nilsen  
styreleder