



## NKRFs REVISJONSKOMITÉ

Til  
NKRFs medlemmer

Oslo, 29. januar 2020

# INFORMASJONSSKRIV 1/2020 – FORENKLET ETTERLEVELSESKONTROLL 2019

## 1. Innledning

I kommuneloven § 24-9 er revisor gitt en ny oppgave - Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen. Ansvar for oppgaven er lagt til regnskapsrevisor og det er i loven lagt opp til en uttalelse på utført arbeid med moderat sikkerhet. Når oppgaven nå er lagt til regnskapsrevisor som en lovpålagt oppgave med krav til rapportering impliserer det blant annet bruk av standard rammeverk og internasjonale revisjonsstandarder ved utførelse av oppgaven.

I overordnet informasjonsskriv om ny kommunelov fra 2018 beskrev revisjonskomiteen den nye oppgaven kort og følgende ble blant annet trukket frem;

Regnskapsrevisors risiko- og vesentlighetsvurdering skal legges fram for kontrollutvalget. Lovforarbeidene angir at kontrollutvalget ikke skal godkjenne vurderingen, men kan bruke denne og kunnskap om hvor regnskapsrevisor gjør noe ekstra arbeid, som en del av sitt grunnlag for vurdering av behov for forvaltningsrevisjon. God dialog mellom revisor og kontrollutvalg vil være viktig både i formidling av risiko- og vesentlighetsvurdering og resultater av kontrollen.

Det var en intensjon fra lovutvalget at den forenklete etterlevelseskontrollen var naturlig å gjennomføre parallelt med ordinær revisjon, og rapporteres til kontrollutvalget med kopi til kommunedirektøren. Loven har satt frist 30. juni for rapportering, slik at arbeidet ikke må ferdigstilles samtidig med revisjonsberetningen. Lovutvalget legger til god kommunal revisjonsskikk å omtale/vurdere behovet for eventuell rapportering i tillegg til den årlige rapporteringen.

Revisjonskomiteen har i 2019 arbeidet med utkast til standard for forenklet etterlevelseskontroll, og sendte i november 2019 ut standard for forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen på høring. Den nye standarden vil tre i kraft tidligst for regnskapsåret 2020. Det har vært noe usikkerhet rundt hvorvidt oppgaven forenklet etterlevelseskontroll etter kommunelovens § 24-9 trer i kraft før standarden trer i kraft og ev. hvordan oppgaven skal løses. Det ble senhøstes avklart at oppgaven trer i kraft ved ikrafttreden av loven selv om ikke standarden er trådt i kraft. Dette medfører at kravene i standarden slik de fremkommer i høringsutkastet ikke gjelder for utførelsen og rapportering i 2019, og det vil blant annet ikke være de samme formkrav til rapportering når rapporteringen skjer før standarden har trådt i kraft. Samtidig er det klart at standarden kan benyttes som et hjelpemiddel og rettledning. Komiteen anbefaler regnskapsrevisor å benytte standarden så langt mulig for utførelse av kontrollen for 2019. NOU 4-2016 har også inngående drøfting av bakgrunnen for bestemmelsen om

forenklet etterlevelseskontroll. I lovproposisjonen for kommuneloven, Prop. 46 L (2017 – 2018), gir departementet sine uttalelser til høringsinnspill og understreker enkelte viktige forutsetninger for oppgaven med forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen. I dette informasjonsskrivet diskuterer komiteen mulige løsninger for å ivareta den lovpålagte oppgaven etter kommunelovens § 24-9 for 2019 med utgangspunkt i standard til høring og lovforarbeidene.

## **2. Lovtekst**

### *§ 24-9 Forenklet etterlevelseskontroll med økonomi- forvaltningen*

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.

## **3. Revisors oppgave for 2019**

I korte trekk er oppgaven med forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen for 2019:

- Legge frem en risikovurdering av etterlevelse i økonomiforvaltningen som danner grunnlag for utførelse av kontrollen for 2019. Dette må gjøre før eller senest samtidig med at revisor rapporterer på kontrollen
- Rapportere på utført forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen til kontrollutvalget. Dette skal senest gjøres 30.06.2020

## **Særlige problemstillinger for 2019**

### *Kommuner og fylker som opphører 31.12.2019 eller oppstår 01.01.2020*

Lovgivers intensjon med den nye oppgaven var blant annet å utnytte regnskapsrevisors kunnskap om kommunens økonomiforvaltning på en bedre måte – ved relativt enkle merkontroller. I forbindelse med kommune- og regionreformen i 2019/2020 skjer det store omlegginger og revisjonskomiteen mener det ikke er hensiktsmessig etter lovens intensjon å utføre forenklet etterlevelseskontroll for disse kommunene/fylkene. Dette begrunnes slik:

- for kommuner som opphører 31.12.2019 – Ny lov gjelder enten fra 01.01.20 eller fra konstituerende møte, og loven har ikke tilbakevirkende kraft. Dette impliserer at kravene i ny kommunelov for 2019 ikke gjelder for disse kommunene.
- for kommuner som oppstår 01.01.2020 - det vil være ny administrasjon og økonomiforvaltning fra 01.01.2020 og det er ikke formelt økonomiforvaltning å ta utgangspunkt for kontroll i for 2019.

### *Kommuner der regnskapsrevisor tradisjonelt har utført kontroller utover ordinær finansiell revisjon*

Revisor må vurdere kontrollene som tradisjonelt er utført opp mot den nye lovpålagte oppgaven i kl § 24-9 og om noen av kontrollene ligger tett opptil det som nå ligger som lovpålagt oppgave for regnskapsrevisor. Den nye lovpålagte oppgaven skal utføres innenfor det konseptuelle rammeverket som gjelder for regnskapsrevisor. Regnskapsrevisor må bli enige med kontrollutvalg/ oppdragsgiver hvordan man skal rapportere for både å ivareta oppdragsgivers bestilling og lovens minimumskrav.

## Nærmere om oppgaven for 2019

I denne delen av informasjonsskrivet vil komiteen gå inn på forståelsen av ulike elementer av oppgaven forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen.

### *Enhet for forenklet etterlevelsesk kontroll*

Det er kommunen som juridisk enhet som er enheten som er utgangspunktet for de vurderinger som skal gjøres etter kommunelovens § 24-9, 1. ledd.

### *Informasjon til utvalget*

Komiteen anbefaler at regnskapsrevisor informerer utvalget om den nye oppgaven og forklarer konseptet moderat sikkerhet, samt hvordan oppgaven er tenkt løst for «oppstartsåret» 2019. Det kan også være hensiktsmessig å forklare forskjellene mellom forenklet etterlevelsesk kontroll, regnskaps- og forvaltningsrevisjon.

Når det gjelder informasjon om oppgaven drøfter NOU 4/2016 i kap. 26.2.3.4 bakgrunnen for oppgaven forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen, og hvorfor det er valgt å legge oppgaven som en årlig kontroll under regnskapsrevisors oppgaver. Drøftingen kommer også inn på merverdien en risikovurdering kan gi kontrollutvalget. I tillegg kan antakelig utkast til standard for forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen benyttes som grunnlag for informasjon til utvalget. Lovutvalget la vekt på at «jevnlige kontroller basert på vurderinger av risiko og vesentlighet ville være et bidrag til å forebygge svakheter og sikre at kommunene følger sentrale bestemmelser og vedtak på økonomiområdet, enten det gjelder statlig regelverk eller kommunens egne reglementer og vedtak. Dette bygger opp under god økonomiforvaltning, åpenhet og tillit til forvaltningspraksis». For å få en god forståelse for oppgaven, risikovurderingen og rapporteringen er det viktig med god dialog med og forståelse i kontrollutvalget.

Det var en forutsetning fra lovutvalget som foreslo å legge forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen til regnskapsrevisor at den skulle gjøres med begrenset omfang av ressurser. Lovteksten forsterker dette ytterligere med uttrykk som «se etter», «i hovedsak» og «vesentlig betydning». Når oppgaven forenklet etterlevelsesk kontroll er lagt inn i lov og til regnskapsrevisor impliserer dette at revisor benytter det standard rammeverket som ligger til grunn for utførelse av revisjon og beslektede tjenester. Lovutvalget uttaler i NOU 4/20 at «... forslaget må forstås slik at revisor skal avgi sin uttalelse basert på moderat sikkerhet (konklusjon i negativ form). Dette innebærer at revisor vil gi uttrykk for om det er avdekket forhold som gir grunn til å tro at (sentrale sider av) økonomiforvaltningen ikke er i samsvar med bestemmelser og vedtak». Departementet uttaler også på side 307 i proposisjonen at et naturlig utgangspunkt for å kunne uttale seg om økonomiforvaltningen i hovedsak etterlever bestemmelser og vedtak, 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 etterleves.

Opgaven er ikke revisjon og bekreftelse med høy sikkerhet, men en kontroll som gjøres med langt enklere handlinger. Konklusjonen kan ikke gis med like høyt sikkerhetsnivå. Rapporteringsformen kan være noe tungt tilgjengelig, og etter komiteens oppfatning er det viktig å ha en god forankring og forståelse i utvalget for rapporteringsformen.

I informasjonen til kontrollutvalget er det naturlig å si noe om når de forenklede etterlevelsesk kontrollene skal utføres, og rapporteres. Lovutvalget har sagt følgende i NOU'en;

*«Utvalget har lagt til grunn at når kommunens regnskapsrevisor utfører denne kontrollen, vil det meste av arbeidet foretas i tilknytning til den finansielle revisjonen».*

### *Risikovurdering*

Loven setter ikke formkrav til risikovurderingen som skal legges frem for kontrollutvalget.

Lovutvalget forutsatte en bred tilnærming når risikoen for manglende etterlevelse innenfor den økonomiske internkontrollen skulle vurderes. Dette fremkommer tydelig i NOU'en; «Kontrollen må

baseres på en bred tilnærming som i utgangspunktet dekker alle områdene innenfor økonomiforvaltningen. De nærmere undersøkelsene må imidlertid rettes mot områder der risikoen for vesentlige svakheter vurderes som størst. Selvkostområdet, finansforvaltningen, anskaffelser og offentlig støtte er noen eksempler på områder som det ofte vil være nødvendig for revisor å sette søkelys på. Dette kan variere fra kommune til kommune».

Risikovurderingen skal utføres for kommunen som juridisk enhet. Komiteen har i utkast til standard for forenklet etterlevelseskontroll punkt A11 blant annet sagt at kvaliteten av kommunens interne kontroll er av betydning, slik at man i risikovurderingen også bør ta hensyn til risikoreducerende tiltak. Videre bør revisor også vurdere hvorvidt områder der det er gjennomført kontroller / tilsyn el skal nedprioriteres selv om det er avdekket risiko, siden kommunen, politikere og kontrollutvalget er kjent med situasjonen/risikoen. Som det også fremkommer i forslaget til standard for forenklet etterlevelseskontroll er det et poeng å være klar overfor kontrollutvalget på hva som vil være kriterier for kontrollen og også hvilket område kontrollen er avgrenset til. På denne måten har utvalget en klar forventning til på hvilket område i økonomiforvaltningen det vil utføres kontroller gjennom regnskapsrevisjonen og hvilke områder det kan være aktuelt for utvalget å bestille forvaltningsrevisjoner eller andre undersøkelser.

Lovens ikrafttredelse kom sent i 2019, og loven har i utgangspunktet ikke tilbakevirkende kraft. Det er nok ikke alle revisorer som har planlagt og gjennomført kontrollhandlinger som fullt ut tilfredsstillende det konseptuelle rammeverket. Dersom det ansees hensiktsmessig kan revisor for 2019 velge å legge risikovurderingen frem for utvalget samtidig som rapporteringen legges frem. Det kan være hensiktsmessig å legge seg på et overordnet nivå ev på de områdene som er nevnt i lovforarbeidene for 2019.

### ***Gjennomføre arbeidet / kontrollene og resultatet***

ISAE 3000 angir prinsippene for planlegging og utførelse av oppgaven og kontroll som skal avgis med moderat sikkerhet. På samme måte kan forslag til standard for forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen gi regnskapsrevisor støtte for utførelsen av sitt arbeid.

Dersom det avdekkes avvik fra de valgte kriteriene i kontrollen må revisor ta stilling til avvikene og hvilken betydning de ev har for omfang av handlinger og / eller konklusjonen.

### ***Rapportering***

Uttalelsen på forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen skal etter loven avgis innen 30.06. Dette innebærer ikke et krav til at kontrollutvalget skal behandle rapporten innen 30.06.

Som angitt tidligere i dette skrevet er ISAE 3000 et naturlig utgangspunkt også for rapportering i 2019, selv om det ikke er et formkrav for rapporteringen i 2019. Regnskapsrevisor kan velge å benytte standardens mal, komiteen vil oppfordre til det.

Enkelte regnskapsrevisorer har tradisjonelt utført kontroller utover den ordinære regnskapsrevisjonen etter avtale med sine oppdragsgivere, og rapportert på kontrollene utenfor det konseptuelle rammeverket som gjelder for revisjon. For å oppfylle lovens krav om forenklet etterlevelseskontroll skal det avgis en uttalelse med moderat sikkerhet. Dersom revisor har utført planlagte kontrollhandlinger etter avtale med kontrollutvalget i 2019 kan revisor ev vurdere om ISRE 4400 kan være aktuelt som en løsning for rapportering i 2019. Dette vil ikke oppfylle lovens krav fullt ut men kan likevel oppfylle store deler av intensjonen bak lovbestemmelsen.

Med hilsen  
**NKRFs revisjonskomité**

Unn H. Aarvold  
leder