

Overordnet notat for bakgrunn og forutsetninger for god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon

Innhold

<i>Overordnet notat for bakgrunn og forutsetninger for god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon</i>	1
1. Innledning	2
2. Offentlig sektor – formål og relevante hensyn	3
3. Grunnleggende om regnskapsrevisjon i kommunal sektor	3
3.1 Rettslige standarder m.v.	3
3.2 Nærmere om de kommunale revisjonsbestemmelsene.....	5
3.3 Internasjonale revisjonsstandarder	10
3.4 Budsjetten og regnskap i offentlig sektor	11
3.4.2 Det kommunale regnskapet.....	12
3.5 Vesentlighet	15
4 Sentrale temaer.....	15
4.1 Økonomisk internkontroll.....	15
4.2 Vurdering av lover og forskrifter.....	17
4.3 Misligheter.....	20
4.4 Revisorloven kapitlene 5a og 5b	21
4.5 Andre aktuelle regnskapsvarianter	21

1. Innledning

Det vil normalt være nødvendig å utdype innholdet i revisjonen slik den er bestemt gjennom lov og forskrift. For revisjon i kommuner og fylkeskommuner vil slike utfyllende retningslinjer sammen med lov og forskrift utgjøre god kommunal revisjonsskikk. I dette notatet trekkes enkelte utfordringer rundt innholdet i god kommunal revisjonsskikk når det gjelder regnskapsrevisjon frem. På sikt har revisjonskomiteen i NKRF gjennom informasjonsskriv, til hensikt å bidra til avklaringer rundt innholdet i god kommunal revisjonsskikk når det gjelder regnskapsrevisjon.

Offentlig sektors formål og oppgaver skiller seg på flere områder fra privat sektors. Det samme gjelder eierskap, beslutningssystem og ansvarsforhold. Dette har skapt behov for andre regnskapsløsninger, hvorav et bevilgningsorientert regnskap med budsjettet som en integrert del av regnskapet, er vesentlig. Disse ulikhetene må nødvendigvis også ha betydning for revisjonen av regnskapene i offentlig sektor. Også enkelte kvalitative forhold ved og forutsetninger for offentlig virksomhet basert på sektorens behov for legitimitet, vil ha innvirkning på revisjonens prioriteringer.

NKRFs henvendelse til Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) om flere av de revisjonsmessige forhold som er særegne for kommunal sektor, er besvart av departementet i brev av 28.3.2012. Departementet klargjør her at begrepene ”økonomisk internkontroll” i den kommunale revisjonsforskriften og ”formuesforvaltning” i revisorloven har samme innhold. Til de spørsmål som ble reist om konsekvensene av endringene i internasjonale revisjonsstandarder og om etterlevelserevisjon (compliance audit), meldte departementet at man ”tar sikte på en kunnskapsinnhenting som grunnlag for å se nærmere på disse spørsmålene”. Som en del av denne kunnskapsinnhenting har revisjonsfirmaet BDO på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet utarbeidet rapporten «*Sammenligning av kommunal revisjon i Norge, Sverige, Danmark og Finland*», datert 1.11.2012.

Formålet med drøftingene nedenfor er å trekke fram områder innenfor kommunal regnskapsrevisjon hvor revisors oppgaver og plikter bør fremkomme tydeligere i god kommunal revisjonsskikk. I tillegg til å bygge på internasjonale oppfatninger, har også nasjonale revisjonsmyndigheters prioriteringer vært retningsgivende i drøftelsene.

Slike avklaringer er ikke bare viktige for revisor, men i like stor grad nødvendige som rettesnor for kontrollutvalgene når de skal ta stiling til hva som eventuelt må bestilles i tillegg til ordinær regnskapsrevisjon. I Ot.prp. nr 70 fremholder Kommunal og regionaldepartementet KRD som et overordnet siktemål at det ved åpning for konkurranseutsetting vil ”*være en fordel om det så langt det lar seg gjøre stilles krav til innholdet av de revisjonstjenester kommunene skal ”kjøpe inn” i lov, forskrift eller andre bindende normer*”¹. God kommunal revisjonsskikk vil være den naturlige normen på dette området.

Dette notatet tar for seg sentrale forhold og begreper innenfor regnskapsrevisjon i kommunal sektor og går deretter inn på enkeltmomenter og mer spesifikke forhold og hensyn.

I dette notatet henvises det til to ulike sett av revisjonsstandarder:

- Internasjonale revisjonsstandarder (ISA) utgitt av International Assurance and Auditing Standard Board (IAASB), og
- Rammeverk for revisjon av offentlig sektor (ISSAI) utarbeidet av INTOSAI,

¹ OT.prp. nr. 70 (2002-2003), s. 60.

2. Offentlig sektor – formål og relevante hensyn

I videste forstand ivaretar offentlig sektor fellesskapets interesser og behov, og forvalter fellesskapets midler. Tillit er avgjørende for at sektoren skal make denne oppgaven på tilfredsstillende vis. Blant de viktigste forutsetningene for tillit er forhold som etikk, legalitet, bærekraft, effektivitet og åpenhet.

Selv om offentlig sektor ikke er alene om å basere seg på et slikt grunnlag, er det grunn til å tro at det faktum at det offentlige handler på vegne av forbrukere og er avhengig av tillit fra innbyggerne, gjør det mer nødvendig for offentlig virksomhet å oppfylle slike kvalitative forutsetninger enn hva tilfellet er for private virksomheter. Spørsmålene blir dermed:

1. I hvor stor grad denne del av virkeligheten bør gjenspeiles i de oppgaver og plikter som blir tillagt revisjonen av offentlig virksomhet?
2. Foreligger det reelle hensyn som taler for å stille prinsipielt ulike krav til revisjonen i statlig og kommunal sektor?

Med tillit som utgangspunkt kunne man forvente at revisjonen langt på vei skulle ivareta de samme hensyn, uavhengig av om virksomheten var av statlig eller kommunal karakter. Med andre ord at overføring av virksomhet mellom forvaltningsnivåene i offentlig sektor – som for eksempel forvaltningen av deler av bevilgningene til veiformål – ikke skulle innebære revisjonsmessige endringer.

Slik revisjonsordningene er lagt opp for stat og kommune er det imidlertid en viss forskjell i hva som kontrolleres. Dette kommer spesielt til uttrykk når det gjelder omfanget av etterlevelsesrevisjon. I statlige sektor vil man kunne ha årlig etterlevelsesrevisjon på mange områder og også kontroll av disposisjoner. Innenfor kommunal sektor utføres bare en begrenset del av etterlevelsesrevisjonen årlig i tilknytning til regnskapsrevisjonen. Slik at en stor del av etterlevelsesrevisjon utføres på bestilling fra kontrollutvalgene av forvaltningsrevisjon. Denne revisjonsformen forekommer derfor mer sporadisk i kommunal sektor enn tilfellet er for statlige virksomheter. I staten er også etterlevelsesrevisjon klarere definert som egen revisjonsform.

3. Grunnleggende om regnskapsrevisjon i kommunal sektor

3.1 *Rettslige standarder m.v.*

God kommunal revisjonsskikk er en rettslig standard som omfatter både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. En rettslig standard skal til enhver tid ha et innhold som svarer til den aktuelle rettsoppfatningen på området. For regnskapsrevisjonens del er standarden en parallell til ”god revisjonsskikk”. Innholdet i god revisjonsskikk vil derfor langt på vei også være gyldig for god kommunal revisjonsskikk.

God revisjonsskikk anses sammensatt av følgende komponenter²:

Revisjonsstandardene (ISA-ene) og eventuelle uskrevne regler og oppfatninger som er alminnelig akseptert i bransjen og som eventuelt går lenger enn ISA-ene.

² Revisorloven med kommentarer, 2010, s. 191

Videre heter det i kommentarene til revisorloven at ”det hender at det ikke finnes noen klare og konkrete kriterier for hvordan revisor skal bruke standardene på konkrete revisjonsfaglige problemstillinger. Revisor må da benytte sitt profesjonelle og beste skjønn, herunder utøve profesjonell skepsis”. Dette vil også gjelde ved revisjon etter god kommunal revisjonsskikk.

3.1.1 God kommunal revisjonsskikk

Begrepet god kommunal revisjonsskikk er forankret i kommuneloven § 78 nr. 1. Om denne rettslige standarden for revisjon i kommuner og fylkeskommuner sier KRD i Ot.prp. nr 70 at det i loven og forskriften vil ”være mest treffende å benytte begrepet god kommunal revisjonsskikk (...) slik at det kan romme de eventuelle spesielle forhold som måtte bli gjeldende for revisjon av kommuner”¹. Henvisningen til god *kommunal* revisjonsskikk gir med andre ord muligheter for å inkludere de spesielle behov og hensyn som er knyttet til revisjon i offentlig sektor.

I tillegg til et funksjonsdyktig lokalt folkestyre, er det kommunelovens formål blant annet å fremme:

- En rasjonell og effektiv forvaltning av de lokale fellesinteressene innenfor et nasjonalt fellesskap.
- En bærekraftig utvikling.
- En tillitskapende forvaltning med en høy etisk standard.

Kommunelovens virkeområde omfatter også kommunal og fylkeskommunal virksomhet i medhold av andre lover³.

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. Slik forskriften om revisjon i kommuner og fylkeskommuner er utformet, er den ikke til hinder for en slik prioritering. Tvert imot gir forskriften, med de avklaringer som nå foreligger, støtte for dette både for forvaltningen (revisjon rettet mot budsjettene), og for misligheter (der rapporteringskravet er gjort uavhengig av regnskapsmessige konsekvenser). For etterlevelse av lover og forskrifter m.v. er situasjonen i forhold til omfang av revisjon noe mer uklar. 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.

Som nevnt har departementet opplyst⁴ at man ønsker mer informasjon før man tar stilling til om deler av etterlevelserevisjon skal være en obligatorisk del av den kommunale revisjonen.

³ Kommuneloven § 2.

⁴ Brev av 28.3.2012 fra KRD til NKRF

Målet for utviklingen av god kommunal revisjonsskikk på området regnskapsrevisjon må være å sikre en ensartet forståelse av revisjonens innhold i offentlig sektor. Det bør ikke være noe motsetningsforhold mellom et funksjonsdyktig lokalt folkestyre og en felles oppfatning av hva som i offentlig sektor bør inngå i regnskapsrevisjonens obligatoriske oppgaver. Det bør være gode begrunnelser dersom oppgaver som Riksrevisjonen plikter å utføre årlig, skal være valgfrie for kontrollutvalget, eller den som reviderer en kommune, når offentlige midler forvaltes lokalt.

3.2 Nærmere om de kommunale revisjonsbestemmelsene

Forskriften av 15. juni 2004 som trådte i kraft 1. juli samme år, ble gitt med hjemmel i kommunelovens endrede bestemmelser om revisjon i §§ 78 og 79, og hadde som hovedformål å legge til rette for konkurranseutsetting av kommunale revisjonsoppgaver. Dette bekreftes av forarbeidene til revisjonsbestemmelsene, som fremgår av Ot.prp. nr. 70 (2002-2003).

3.2.1 Ot.prp. nr. 70 (2002-2003)

I proposisjonen har regnskapsrevisjonens innhold fått en forholdsvis beskjeden plass. Proposisjonen foreslår ikke særskilte lovbestemmelser for å konkretisere regnskapsrevisjonens innhold, men viser til at dette ville bli utdypet i forskrifter.

NKRF anbefalte i sin høringsuttalelse anbefalt at spørsmål om revisjonens oppgaver også for ettertiden ble overlatt til bransjen selv gjennom fastsettelse av god kommunal revisjonsskikk. DnR tok på sin side til orde for at god revisjonsskikk burde benyttes som en felles betegnelse for den rettslige standarden for regnskapsrevisjon. I departementets vurderinger og endelige forslag blir det fremholdt at det *”i en situasjon med åpning for konkurranseutsetting av revisjon vil det være en fordel om det så langt det lar seg gjøre stilles krav til innholdet av de revisjonstjenester kommunene skal «kjøpe inn» i lov, forskrift eller andre bindende normer”*.

Departementets forslag innebar at for revisjonsinnholdets del, begrenser bestemmelsene i kommuneloven seg til å fastslå at revisjonen skal omfatte regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon og at begge formene for revisjon skal være utført i henhold til god kommunal revisjonsskikk som etter departementets syn var *”det mest treffende begrepet”*. Også beskrivelsen av revisjonen av internkontrollen ble overlatt til forskriften.

3.2.2 Forskrift av 15. juni 2004 - om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.

I prosessen for å tilrettelegge for konkurranseutsetting ble det nødvendig med tydelige bestemmelser om hva revisor innenfor sitt oppdrag og ansvar som regnskapsrevisor plikter å gjøre. Dette innebar en klarere oppdeling av bredden i revisjonen som man finner i offentlig sektor. Offentlig revisjon blir i revisjonsstandardene delt inn i:⁵

- Regnskapsrevisjon
- Forvaltningsrevisjon, og
- Etterlevelsesrevisjon (compliance audit).

Riksrevisjonen i Norge holder seg via riksrevisjonsloven til en slik gruppering, mens den kommunale revisjonsforskriften omtaler regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

⁵ ISSAI 100 Grunnleggende prinsipper for revisjon i offentlig sektor

Den obligatoriske revisjonens innhold for kommunene er regulert av revisjonsforskriften § 3, og utførelsen av dette innholdet skal være i samsvar med god kommunal revisjonsskikk som er regulert i revisjonsstandardene. På enkelte områder er revisjonens innhold og oppgaver noe ulikt formulert og praktisert for privat og kommunal sektor.

Dette gjelder særlig områder som revisors plikt til å

- a) vurdere misligheter
- b) se etter den økonomiske internkontrollen, og
- c) vurdere lover og forskrifter.

Etableringen av et skarpere skille mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon understrekes av at kommunene siden 2004 har kunnet velge ulike revisorer til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Da skillet mellom de to revisjonsformene ble trukket, var trolig hensikten å sikre kommunene en viss kontroll med ressursbruken til revisjon. Det er i hvert fall lite som tyder på at man bevisst har villet åpne for en begrenset revisjon samlet sett. Tanken synes å ha vært at tilsynsoppgaver som måtte falle utenfor regnskapsrevisjonen, skulle fanges opp av forvaltningsrevisjonen. Senere avklaringer fra lovgiver mht til hyppighet for gjennomføring av forvaltningsrevisjon tyder på at plikten til å ha forvaltningsrevisjon er mindre omfattende enn plikten til å ha regnskapsrevisjon. Erfaringsmessig er forvaltningsrevisjonen ikke egnet til å ivareta revisjonsoppgaver som forventes utført regelmessig og etter de samme kriterier årlig. For slike revisjonsoppgaver er regnskapsrevisjon og metoden som benyttes der en mer effektiv revisjonsform.

Lovreguleringen av regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon er forskjellig fra statlig til kommunal sektor. Dette fører til at det utføres en regnskapsrevisjon i offentlig sektor som er ulik avhengig av om den reviderte virksomheten befinner seg i statlig eller kommunal sektor. I tillegg har nok usikkerhet om rekkevidden av regnskapsrevisors plikter på de tre områdene som er nevnt ovenfor påvirket omfanget av regnskapsrevisjonen i kommunal sektor. Det er få retningslinjer til støtte for revisors forståelse av særegenheten for offentlig sektor, noe som har medført at tolkningen av det kommunale revisjonsmandatet har blitt noe ulik mellom praktiserende kommunale revisorer. Det siste blir spesielt uheldig med tanke på hva kontrollutvalgene har behov for og også hva kontrollutvalg skal etterspørre fra revisor. Det er derfor viktig at det etableres en felles forståelse av hva som ligger i rammeverket for revisjon i offentlig sektor.

3.2.3 Regnskapsrevisjon

Det overordnede mål for revisjonen av et regnskap er:

- a) *å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon verken som følge av misligheter eller feil, og dermed gjøre det mulig for revisor å gi uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med et gjeldende rammeverk for finansiell rapportering, og*
- b) *å rapportere om regnskapet, og å kommunisere slik det kreves i ISA-ene, i samsvar med revisors funn⁶.*

⁶ ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med revisjonsstandardene, punkt 11.

Revisjon av regnskaper i offentlig sektor kan innebære mindre arbeid enn tilsvarende i privat sektor på enkelte områder og på andre områder være en mer omfattende regnskapsrevisjon enn hva som er tilfelle i privat sektor. I følge INTOSAI⁷ omfatter regnskapsrevisjonen:

- a. *Bekreftelse av regnskapspliktige enheters finansielle ansvarlighet, som innebærer undersøkelse og vurdering av regnskapsposter og å gi uttrykk for en mening om regnskaper*
- b. *Bekreftelse av finansiell ansvarlighet i det offentlige forvaltningsorganet som helhet*
- c. *Revisjon av regnskapssystemer og transaksjoner, herunder vurdering av etterlevelsen av gjeldende lover og forskrifter*
- d. *Revisjon av intern kontroll og internrevisjonsfunksjoner*
- e. *Revisjon av redeligheten og riktigheten av administrative beslutninger som er fattet i den reviderte enheten og rapportering av eventuelle andre forhold som oppstår som følge av eller i forbindelse med revisjonen, og som den ansvarlige revisor mener det bør opplyses om.*
- f. *Rapportering av ethvert annet forhold oppstått under eller i tilknytning til revisjonen, og som revisor i offentlig sektor mener det burde vært redegjort for”.*⁸

Begrepene "regnskapsrevisjon" og "finansiell revisjon" brukes ofte om hverandre. Slike revisjoner består av revisjon av et regnskap i tillegg til noen av eller alle forhold beskrevet i a) til f) ovenfor, avhengig av mandatet⁹.

Revisjonen av regnskapene for kommuner og fylkeskommuner må skje på grunnlag av bestemmelsene i kommuneloven med tilhørende forskrifter om årsbudsjettet og årsregnskapet, samt om revisjonen av årsregnskap.

De spesielle hensynene som følger av:

- a) det kommunale regnskapet – et bevilgningsorientert regnskap,
- b) budsjettet som styrende for de regnskapsmessige disposisjonene,
- c) budsjettkontrollen som et sentralt element i den økonomiske internkontrollen, og
- d) INTOSAIs grunnleggende prinsipper,

er alle en følge av at oppgaven gjelder revisjon i offentlig sektor, og må hensyntas i risikovurdering og planleggingen av revisjonen.

3.2.4 Forvaltningsrevisjon

RSK 001 setter standard for gjennomføringen av den revisjonsformen som kommuneloven og revisjonsforskriften definerer som forvaltningsrevisjon. Standarden følger en egen metodikk som ikke vil bli omtalt ytterligere i dette notatet.

Det å avgrense hvor langt revisors rett og plikt går etter bestemmelsen om regnskapsrevisjon opp mot forvaltningsrevisjon kan være krevende. Ett av særtrekkene med regnskapsrevisjon er at dette er oppgaver som utføres regelmessig etter de samme kriterier hvert år, og uten styring fra politisk nivå i kommunen. Et annet særtrekk er at arbeidet utføres etter en metode for å kunne bekrefte antatt riktig informasjon i regnskap og noter.

⁷ International Organization of Supreme Audit Institutions

⁸ ISSAI 1000, INTOSAIs revisjonsstandarder – Grunnleggende prinsipper, punkt 19.

⁹ ISSAI 1200.

Revisjonsforskriften under kommuneloven definerer forvaltningsrevisjon og trekker dermed opp rammene for forvaltningsrevisjonen. En grunnleggende forskjell fra regnskapsrevisjon og fra Riksrevisjonens mandat, er at forvaltningsrevisjon i kommunal sektor ikke kan utføres uten kontrollutvalgets eller kommunestyrets vedtak. Forskriften definerer hva forvaltningsrevisjon kan undersøke. Definisjonen kan være et mulig utgangspunkt for å trekke et skille mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon:

Å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger. Herunder om

- a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger,*
- b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området,*
- c) regelverket etterleves,*
- d) forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige,*
- e) beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav,*
- f) resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd.¹⁰*

I andre bestemmelser om revisjon kan det også ligge krav om at det skal utføres noe revisjon av forvaltningen i forbindelse med regnskapsrevisjonen. For eksempel heter det i revisorloven § 5-1 bl.a. ”at revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll”, mens det i forskrift om føring av overformynder- og vergeregnskaper, revisjon m.v. blant annet heter: ”Revisjonsmyndigheten skal påse at overformynderiets regnskapsførsel og formuesforvaltning er i samsvar med vergemålsloven og regler som departementet har fastsatt i medhold av loven”¹¹. Etter stiftelsesloven, som er av nyere dato, skal bl.a. revisor i revisjonsberetningen ”uttale seg om stiftelsen er forvaltet og utdelinger foretatt i samsvar med lov, stiftelsens formål og vedtektene for øvrig”¹². Tidvis omtales også slike oppgaver som forvaltningsrevisjon, men vil ofte ha mer karakter av etterlevelserevisjon enn forvaltningsrevisjon slik begrepet brukes ved revisjon i riksrevisjonen.

3.2.5 Etterlevelserevisjon (Compliance Audit)

All revisjon kan i utgangspunktet betegnes etterlevelserevisjon i en eller annen form. Gjennom standardsettingsarbeid innenfor offentlig revisjon internasjonalt har etterlevelserevisjon blitt vektlagt sterkere som en egen revisjonsform ved siden av regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Revisjonsformen består av revisjonshandlinger for å undersøke om offentlige virksomheters aktiviteter er i samsvar med relevante lover, forskrifter og tildelt myndighet som regulerer virksomhetene.

INTOSAI har i 2010 vedtatt ISSAI 4000-serien om Compliance Audit. Disse standardene danner nå rammen for etterlevelserevisjonen i offentlig sektor. Serien består av:

¹⁰ Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner § 7.

¹¹ Forskrift om av overformynder- og vergeregnskaper, revisjon m.v. § 11.

¹² Stiftelsesloven § 44.

- ISSAI 4000 Compliance Audit Guidelines - General Introduction (Generell innledning til etterlevelsesrevisjon).
- ISSAI 4100 Compliance Audit Guidelines - For Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements (Etterlevelsesrevisjon utført separat fra revisjon av regnskap).
- ISSAI 4200 Compliance Audit Guidelines - Compliance Audit Related to the Audit of Financial Statements (Etterlevelsesrevisjon relatert til revisjon av regnskap).

I den generelle innledningen heter det bl.a. at etterlevelsesrevisjon omhandler den offentlige revisjons ansvar for å revidere hvorvidt aktiviteten i offentlige enheter er i samsvar med relevante lover, reguleringer og tillatelser fra de myndighetene som styrer slike virksomheter. Mer spesifikt kan dette involvere revisjon av i hvilken utstrekning enheten følger regler, lover, reguleringer, budsjettbestemmelser, politikk, etablerte koder og lignende.¹³

Formålet, innholdet og arten av en bestemt etterlevelsesrevisjon avhenger av flere faktorer, inkludert vedkommende revisjons mandat og konstitusjonelle rolle, så vel som lover og reguleringer som er relevante for den reviderte enheten.¹⁴

Riksrevisjonen har med virkning fra 2012 vedtatt nye retningslinjer for regnskapsrevisjon. Foruten INTOSAI's tillegg til ISA-ene, inngår også ISSAI 4000-serien, som omhandler etterlevelsesrevisjon (compliance audit).

Riksrevisjonen omtaler denne del av revisjonen slik: ”ISSAI 4200 punkt 2 definerer at formålet med en etterlevelsesrevisjon er å undersøke i hvilken grad den reviderte enheten følger regler, lover og forskrifter, vedtatt politikk, fastsatte retningslinjer eller avtalte vilkår. Riksrevisjonen bruker ISSAI 1000-serien og ISSAI 4200 til å utforme en mening om disposisjonene på virksomhetsnivå, jf. instruksens § 3b. Standardseriene angir kravene til revisjonen når revisor avgir en mening om regnskapet og disposisjonene”.

Og videre om kontroll av disposisjonene:

”Det er utformet en påstand for kontroll av disposisjonene som ligger til grunn for regnskapet. Påstanden er utformet slik:

Stortingets vedtak og forutsetninger

Disposisjonene som ligger til grunn for regnskapet skal oppfylle følgende krav, jf. instruksens § 3b:

- *disposisjonene er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger og gjeldende regelverk*
- *disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for statlig økonomiforvaltning*

(...)

Revisor (...) kontrollerer at nødvendige strukturer og prosesser er på plass som bidrar til at målene nås og oppgavene løses. I sin rapportering skal revisor uttale seg om hvorvidt virksomheten har fulgt opp Stortingets vedtak og forutsetninger, slik det er operasjonalisert i tildelingsbrevet mv. innenfor rammen av tildelte ressurser og i samsvar med lover og regler og andre vedtak¹⁵”.

¹³ ISSAI 4000 Compliance Audit Guidelines – General Introduction, punk 1

¹⁴ ISSAI 4000 Compliance Audit Guidelines – General Introduction, punkt 2

¹⁵ Riksrevisjonens retningslinjer for regnskapsrevisjon. Vedtatt 07.10.11

Den kommunale revisjonsforskriften hjemler ikke etterlevelserevisjon i den form som ISSAI 4000-serien legger opp til. I kommunal sektor finner vi elementene som inngår i etterlevelserevisjon i både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjon bestilles fra kontrollutvalget. Innenfor regnskapsrevisjon vil revisjon av etterlevelsen av lover og regler etter omstendighetene ligge i god kommunal revisjonsskikk. På enkelte områder kan bestillinger av etterlevelserevisjon som forvaltningsrevisjon være tilstrekkelig, mens det på andre områder kan være nødvendig med årlig etterlevelserevisjon. Dersom det er ulik praktisering av hvor mye etterlevelserevisjon som utføres som en del av regnskapsrevisjonen, kan det skape usikkerhet med hensyn til innholdet i den lovpålagte revisjonen. Den videre drøftingen av god kommunal revisjonsskikk skal bidra til å avklare dette.

3.3 Internasjonale revisjonsstandarder

De internasjonale revisjonsstandardene som er utgitt av IAASB¹⁶ (ISA-ene) er implementert i god kommunal revisjonsskikk. I tillegg har INTOSAI i samråd med IAASB supplert ISA-ene med egne tillegg eller Practice Notes (PN) myntet på revisjon av regnskaper etter ISA-ene i offentlig sektor. ISA-ene og Practice Notes utgjør til sammen ISSAI-ene for regnskapsrevisjon.

Det er relevant å trekke inn ISSAI-ene som er utarbeidet spesielt med tanke på offentlig sektor. Videre å legge vekt på momenter fra rapporten ”85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane” med tilknytning til kommunal regnskapsrevisjon. Her konstaterer KRDS arbeidsgruppe blant annet at i tillegg til ISA-ene vil regnskapsrevisjon etter god kommunal revisjonsskikk bli supplert med uttalelser fra International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) om ytterligere oppgaver og plikter ved revisjon i offentlig sektor i Norge¹⁷.

Med en slik bruk av Practice Notes vil det i revisjonsberetningen kunne henvises til den ytterligere veiledningen som gis i INTOSAIs PN til ISA-ene¹⁸. Nedenfor følger en sammenfatning av de hovedhensyn som INTOSAI har trukket fram i sine PN:

*”Målene ved finansiell revisjon i offentlig sektor er ofte mer omfattende enn ISA-ens virkeområde, det vil si rapportering av hvorvidt regnskapene i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. Revisjonsmandatet kan også medføre tilleggs mål som anses å være relatert til revisjonen av regnskapet. Disse målene kan omfatte ytterligere revisjons- og rapporteringsansvar, for eksempel rapportering av hvorvidt revisor har funnet tilfeller av manglende overholdelse av pålegg fra myndigheter, herunder knyttet til budsjett og ansvarlighet, og/eller rapportering om effektiviteten av intern kontroll. Selv når det ikke foreligger noen slike tilleggs mål, kan offentligheten ha forventninger med hensyn til revisors rapportering av manglende overholdelse av pålegg fra myndigheter, eller rapportering om effektiviteten av intern kontroll i enheter i offentlig sektor. Derfor bør revisorer i offentlig sektor ved fastsettelse av vesentlighet ta hensyn til slike forventninger”.*¹⁹

¹⁶ International Assurance and Auditing Standards Board

¹⁷ H-2245 - «85 tilrådingar for styrkt eigenkontroll i kommunane», desember 2009, s. 70.

¹⁸ PN til ISA 200, P7.

¹⁹ PN til ISA 320, P4

Inntil ISSAI-ene er ferdig utarbeidet og oversatt til norsk, og hatt en ytterligere behandling og vurdering av NKRF, vil det ikke være naturlig å henvise til disse i revisjonsberetningen for kommunal sektor. Det er imidlertid aktuelt å benytte ISSAI-ene som støtte for ulike vurderinger som gjøres i revisjonen av kommunal sektor.

I offentlig sektor blir allmenne forventninger ansett som et viktig kriterium for revisors risiko- og vesentlighetsvurderinger. I strategien som ble fremlagt på NKRFs årsmøte i 2012 fremkommer det blant annet i punkt 1.1.3 at NKRF vil arbeide for opprettelsen av et nasjonalt råd for revisjon i offentlig sektor, og at det revisjonsfaglige utgangspunktet for rådet bør bygge på standarder utgitt av INTOSAI. Det videre arbeid på det området vil ha betydning for innholdet i god kommunal revisjonsskikk innenfor regnskapsrevisjon.

Målet med å utdype god kommunal revisjonsskikk innenfor regnskapsrevisjon er å konkretisere de oppgaver som revisor plikter å utføre innenfor et ordinært oppdrag. Oppgaver og plikter basert på allmenne forventninger må derfor avgrenses med vekt på samfunnsinteressene. Det er naturlig å la vurderingene av disse interessene omfatte følgende:

- a) Hva som skal inngå i revisors risikovurdering?
- b) Hva som skal inngå i revisors rapporteringsplikt – revisjonsberetningen og i brev til kontrollutvalget?

3.4 Budsjett og regnskap i offentlig sektor

3.4.1 Årsbudsjettets betydning

Budsjettet benyttes som styringsverktøy i mange sammenhenger. For økonomistyring basert på politiske prosesser og vedtak, er imidlertid bevilgninger gjennom budsjettet en forutsetning. Budsjettets betydning er derfor stor og prinsipiell. De kommunale budsjettbestemmelsene er gitt i lov og forskrift. Lokaldemokratiets vilje og prioriteringer kommer til uttrykk i budsjettene.

For kommunens regnskapsrevisor har budsjettet av flere grunner stor betydning:

- Selve mandatet pålegger revisor å bekrefte at budsjett-tallene slik de fremkommer i årsregnskapet, er riktige.
- Revisor skal vurdere eventuelle budsjettavvik og hvorvidt disse er tilfredsstillende forklart.
- Budsjettet og budsjettstyringen vil være sentrale elementer i den økonomiske internkontrollen, som revisor også har en plikt til å se etter. Revisors oppgaver og plikter rundt internkontrollen fremgår av punkt 12 – 24 i ISA 315.

For å forstå en kommunes risikovurderingsprosess vil revisor legge stor vekt på budsjettet og budsjettforutsetningene med tilhørende handlingsplaner. Det dreier seg om kommunens risiko for ikke å nå målene for finansiell rapportering²⁰.

Målsettingen med finansiell rapportering i kommunene vil i overveiende grad være knyttet til hva som er oppnådd, målt opp mot budsjettene. I tillegg må målene forutsetningsvis være i samsvar med kommunelovens formål, jf avsnitt 2. En regnskapsrapportering som gir et mest mulig korrekt bilde av forholdet mellom det budsjetterte og det oppnådde, vil derfor være et

²⁰ ISA 315, punkt 15.

overordnet mål. Regnskapets kontrollfunksjon på dette området er nærmere omtalt i avsnitt 3.4.3 om bevilgningskontrollen.

3.4.2 Det kommunale regnskapet

Regnskap for offentlig virksomhet vil ha flere formål og skal i tillegg til å opplyse om periodens inntekter og utgifter, også vise om midlene i perioden er disponert i samsvar med vedtatte planer og fullmakter. Regnskapet skal foruten å gjengi de konkrete økonomiske størrelser basert på transaksjoner, måling og saldoer, også opplyse om hvordan periodens (årets) aktivitet er finansiert og om finansieringen er i samsvar med gyldig budsjett.

Ulike brukergrupper vil ha behov for ulik informasjon. GKRS har trukket fram følgende potensielle brukergrupper for kommuneregnskapet:

- Innbyggere
- Långivere
- Gebyrbetalere
- Politikere
- Administrasjonen
- Kommunalt ansatte
- Statlige myndigheter

Hensynet til kommunestyret/fylkestinget som primærbruker av regnskapet har vært avgjørende for valget av et bevilgningsorientert regnskap i kommunal sektor²¹. Denne formen for finansiell rapportering avviker på flere måter fra den regnskapsrapporteringen vi finner ellers i samfunnet. Ettersom kommunene ikke har økonomisk formål, forutsettes de økonomiske resultatene ivaretatt gjennom budsjett og budsjettstyring. Regnskapets viktigste funksjon blir dermed å vise hvordan midlene er benyttet. Det overordnede formålet med regnskapet er å gi brukerne nyttig økonomisk informasjon. Det vil si informasjon som er relevant for brukerne for beslutnings- og kontrollformål²². Det kommunale regnskapet er derfor finansielt orientert med hovedvekt på bevilgningskontroll.

3.4.3 Bevilgningskontrollen

Det sentrale innholdet i bevilgningskontrollen er sammenstillingen av budsjett og regnskap. I noen sammenhenger er budsjettet også bestemmende for avslutningen av regnskapet (bruk av og avsetning til frie fond). Bevilgningskontrollen fremstår dermed som kommuneregnskapets viktigste kontrollfunksjon.

Kommunenes økonomiforvaltning, herunder det kommunale budsjett- og regnskapssystemet prioriterer tre hovedhensyn:

- Forsvarlig økonomiforvaltning og effektiv ressursutnyttelse.
- Nasjonal styring.
- Reell demokratisk innflytelse på kommunens økonomiske disposisjoner fra folkevalgte og velgere i nåtid og framtid²³.

²¹ GKRS *Kommuneregnskapet, Rammeverk og grunnleggende prinsipper*, GKRS, desember 2011 s. 20

²² *Kommuneregnskapet, Rammeverk og grunnleggende prinsipper*, GKRS, desember 2011, kapittel 3.0

²³ GKRS rammeverksnotat s. 9 – 10.

Med utgangspunkt i disse tre hovedhensynene, skal regnskapet være et hensiktsmessig verktøy for styring og kontroll i den enkelte kommune. For å oppnå dette må regnskapet sikre brukerne informasjon om:

- a) *Bevilgningskontroll:*
Vise sammenheng mellom faktisk tilgang og bruk av midler.
- b) *Effektivitet:*
Vise kostnader som et grunnlag for å vurdere måloppnåelse.
- c) *Bærekraftig økonomisk utvikling:*
Vise kommunens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser både på kort og lang sikt.²⁴

I kommuneregnskapet blir bevilgningskontrollen vektlagt spesielt. Denne prioriteringen er ikke tilfeldig. I forarbeidene til kommuneloven er forholdet kommentert slik:

”Et system som setter fokus på bruk av finansielle midler, og ikke bruk av ressurser, sikrer ikke nødvendigvis en effektiv utnyttelse av ressurser”²⁵.

Videre heter det i samme proposisjonen at:

”departementet antar at bevilgningsregnskapet vil bli en sentral regnskapsoppstilling i kommunene som følge av det løpende behovet for kontroll av forbruk i forhold til bevilgning gjennom året. Bevilgningsregnskapet gir informasjon om kommunens anskaffelse og anvendelse av midler”²⁶.

Bevilgningskontrollen er som nevnt et sentralt ledd i den demokratiske kontrollen, og omfatter både politikernes (de styrendes) kontroll med administrasjonen, og innbyggernes (velgernes) kontroll med politikerne. En velfungerende økonomisk internkontroll er derfor en viktig forutsetning for en effektiv demokratisk kontroll.

3.4.3.1 Bevilgningskontrollens betydning for regnskapsrevisjonen

Det fullmaktsforholdet som følger av kommuneloven kapittel 8, understreker bevilgningskontrollens store og prinsipielle betydning for den kommunale økonomiforvaltningen. Kontrollen blir dermed også retningsgivende for regnskapsrevisjonen og for revisors prioriteringer i risikovurderingen. INTOSAI's uttalelse i tilknytning til ISA 315²⁷ om at *”målene ved finansiell revisjon i offentlig sektor er ofte bredere enn bare å uttrykke en mening om hvorvidt regnskapene i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med gjeldende rammeverk”²⁸*, bekrefter for så vidt det samme. I tillegg heter det om budsjettets betydning for revisjonen i offentlig sektor: *”I offentlig sektor er budsjettet et autoritativt verktøy fastsatt av lovgiver. Revisorer i offentlig sektor tar derfor normalt budsjettprosessen inn som et viktig element i sin forståelse av enheten og dens omgivelser og i risikovurderingen, snarere enn å bare betrakte den som en ledelseshandling”²⁹.*

²⁴ GKRS Kommuneregnskapet, Rammeverk og grunnleggende prinsipper, GKRS, desember 2011 s. 19

²⁵ Ot.prp. nr 43 (1999-2000) s.7

²⁶ Ot.prp. nr 43 (1999-2000) s.5

²⁷ ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser

²⁸ Fra ISSAI 1315, P4

²⁹ Fra ISSAI 1315, P18

Etter forskrift om revisjon av kommuner og fylkeskommuner skal regnskapsrevisjonen omfatte følgende om budsjett og budsjettkontroll:

- ”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”³⁰.
- ”I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om følgende forhold:
(...)
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 vesentlige avvik er redegjort for i årsberetningen (...)”³¹.

I tillegg har forskriften følgende bestemmelse:

”Se etter at den revisjonspliktige har ordnet den økonomiske internkontrollen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll”³².

Revisors oppgaver rundt budsjett og budsjettkontroll påvirker innholdet i og omfanget av revisors oppgaver knyttet til den økonomiske internkontrollen.

Forretningsrisiko er i ISA 315 punkt 4 definert slik:

”Forretningsrisiko – En risiko som er et resultat av viktige forhold, hendelser, omstendigheter, handlinger eller manglende handlinger som kan ha en negativ innvirkning på enhetens evne til å nå sine mål og gjennomføre sine strategier, eller som er et resultat av fastsettelsen av uegnede mål og strategier”.

Revisjonen av kommunale regnskaper må derfor omfatte viktige forhold, hendelser, omstendigheter, handlinger eller manglende handlinger av betydning for kommunens evne til å nå sine finansielle mål – og dermed bevilgningskontrollen på alle nivåer.

Etter ISA 315 punkt 15 skal revisor opparbeide seg en forståelse av enhetens (kommunens) risikovurderingsprosess for å:

- (a) identifisere forretningsrisikoer som er relevante for målene for finansiell rapportering,
- (b) anslå risikoenes betydning,
- (c) vurdere sannsynligheten for at de vil forekomme, og
- (d) fastsette tiltak for å håndtere disse risikoene.

Under regnskapsrevisjonen må revisor håndtere risikoen for at bevilgningskontrollen svikter. Risikoer som er spesielt knyttet til vesentlige forhold vedrørende regnskapsrevisjon i offentlig sektor kan være:

- Risiko for at budsjettet ikke er gyldig.
- Risiko for at budsjettet ikke følges.
- Risiko for uheldige hendelser og dermed tap av virksomhetens anseelse og legitimitet eller tillit.

³⁰ Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner m.v., § 3

³¹ Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner m.v., § 5 femte ledd.

³² Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner m.v., § 3 tredje ledd.

Siden bevilgningskontrollen får en sentral stilling ved revisjon av kommunale regnskaper, vil revisor, i tillegg til de oppgavene med budsjett og budsjettavvik som er direkte nevnt i den kommunale revisjonsforskriften, måtte vurdere risikoen for at virksomheten ikke når sine budsjetterte mål som en særskilt risiko³³. Avhengig av resultatet og type mål det er snakk om må det vurderes revisjon enten som regnskapsrevisjon eller som forvaltningsrevisjon.

3.5 Vesentlighet

Begrepene vesentlighet og risiko er sentrale i regnskapsrevisjonen og et utgangspunkt for all revisjon. Også prosessen for utvikling og utdyping av god kommunal revisjonsskikk baseres på hva som er vesentlig ved regnskapsrevisjonen i kommunal sektor og risikoen for at vesentlige forhold ikke blir ivaretatt.

Som nevnt i avsnitt 3.3 ovenfor, har INTOSAI i ISSAI 1320 anbefalt at revisorer i offentlig sektor ved fastsettelse av vesentlighet tar hensyn til allmenne forventninger om at revisor for slike oppdrag rapporterer manglende overholdelse av pålegg fra myndigheter, og om effektiviteten av intern kontroll.

I samme ISSAI poengteres det at:

”regnskapet kan også være et sentralt element med hensyn til enhetens ansvarlighet overfor offentligheten. Rammeverket knyttet til ansvarlighet kan også omfatte andre faktorer som påvirker fastsettelsen av vesentlighet på ulike nivåer. Følgelig er vesentlighet ofte et resultat av både kvantitative og kvalitative faktorer, og vesentlighetsgrensene for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer og opplysninger kan derfor ofte være satt til et lavt nivå”³⁴.

Det er en nær sammenheng mellom de revisjonsmessige hensyn som er nevnt ovenfor (med henvisning til bevilgningskontrollens betydning for kommunal regnskapsavleggelse) og ”ansvarlighet overfor offentligheten”. Samtidig vil vesentlighetsvurderingen ved revisjon i kommunal sektor kunne involvere kvalitative faktorer på andre områder, enn ved revisjon i privat sektor.

4 Sentrale temaer

I dette kapittelet gis en kort omtale av områder hvor det tradisjonelt har vært ulike oppfatninger om hvor regnskapsrevisjonen slutter og forvaltningsrevisjonen vil være tilsynsverktøyet kontrollutvalget har innenfor den enkelte kommune. Det er naturlig at det på sikt innenfor disse områdene vil komme informasjon fra komiteen som kan bidra til å avklare hva som ligger innenfor god kommunal revisjonsskikk i regnskapsrevisjon og hva som ansees å ligge innenfor forvaltningsrevisjon.

4.1 Økonomisk internkontroll

Det har tidligere vært usikkerhet om hvor langt regnskapsrevisjonen etter god kommunal revisjonsskikk skal gå på området økonomisk internkontroll, og om det er ment å være ulikt

³³ ISA 315 Identifisering og av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, punkt 27 – 29.

³⁴ ISSAI 1320 punkt P7.

innhold i forskriftens begrep økonomisk internkontroll og revisorlovens begrep formuesforvaltning. Departementet har i brev av 28.03.2012 avklart denne usikkerheten:

«Reelle hensyn taler også etter vår vurdering for en ikke for snever tolkning av ordlyden i revisjonsforskriften § 3 tredje ledd. Dersom det etter revisors vurdering og god kommunal revisjonsskikk er behov for å se etter at kontrollene med kommunens eller fylkeskommunens økonomi er forsvarlig og betryggende, tilsier reelle hensyn at revisjonsforskriften § 3 tredje ledd ikke tolkes innskrenkende dersom tilsvarende kontroll ville falle inn under revisorloven § 5-1 annet ledd. Med andre ord: «den økonomiske internkontrollen» i revisjonsforskriften skal ikke forstås snevrere enn «formuesforvaltningen» i revisorloven».

Den kommunale revisjonsforskriften forutsetter at revisor:

- Ser etter om den revisjonspliktige har ordnet sin økonomiske internkontroll på betryggende måte og med forsvarlig kontroll.
- Skriftlig påpeker feil og mangler ved organiseringen av den økonomiske internkontroll.

Dette betyr ikke at revisor har plikt til å teste rutiner og andre kontrolltiltak. Dersom revisor i sin revisjon av regnskapet planlegger å stole på de administrative kontrollene, må derimot de aktuelle kontrollene testes, jfr ISA 330. Bestemmelsene om revisjon rettet mot den økonomiske internkontrollen vil også måtte omfatte budsjett og budsjettstyring, herunder den kommunale budsjettforskriften, jfr. avsnitt 3.4.3 - Bevilgningskontroll.

I ISSAI 1330³⁵ pekes det spesielt på at ved siden av eventuelt utvidede krav fastsatt i revisjonsmandatet eller på grunnlag av bestemmelser i andre lover og forskrifter, vil revisor i offentlig sektor også ta i betraktning allmenne forventinger om at revisors rapporter også omfatter andre forhold, for eksempel effektiviteten i den interne kontrollen. Hvilken betydning dette eventuelt kan ha for revisjon av kommunal sektor vil komiteen komme tilbake til når dette området behandles særskilt.

Oppsummert kan det sies at i prinsippet har revisor i regnskapsrevisjonen tre oppgaver knyttet til den økonomiske internkontrollen i kommuner og fylkeskommuner:

1. Se etter at kontrollen er betryggende ordnet og at kontrollopplegget er under forsvarlig overvåking.
2. Rapportere feil og mangler ved organiseringen av den internkontrollen.
3. Rapportere forhold som fremkommer under den ordinære revisjon og som kan tyde på uregelmessigheter som kan føre til tap for kommunen.

Revisors plikt er altså begrenset til å se etter at den økonomiske internkontrollen er ordnet på betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Hvis kontrollene ut fra revisjonsmessige hensyn blir testet og det påvises svakheter av betydning, må revisor, som for feil og mangler ved selve organiseringen, rapportere dette.

³⁵ INTOSAI's PN til ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer*, P4

4.2 Vurdering av lover og forskrifter

Virksomheten i en kommune skal ta hånd om de fleste av samfunnets behov for organisert myndighetsutøvelse og tjenestetilbud av fellesgoder på lokalplanet. Hertil kommer kommunenes egen virksomhet, politisk og administrativt. I sum vil en slik virksomhet berøre mange lover og forskrifter, i tillegg også andre bestemmelser. Begrensningen av revisors oppgaver og plikter til å vurdere lover og forskrifter må ta utgangspunkt i gjeldende revisjonsbestemmelser, dvs. den kommunale revisjonsforskriften og revisjonsstandardene. I tilknytning til utarbeidelsen av regnskapet vil revisor etter ISA 200³⁶ også ta hensyn til uttalelser fra andre kilder, som for det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering kan omfatte ”det juridiske og etiske miljøet” og ”publiserte regnskapstolkninger av varierende autoritet utstedt av standardsettende profesjonelle eller regulatoriske organisasjoner”. Regnskapstolkninger fra KR D eller GKRS vil falle inn under slike ”andre kilder”.

Den kommunale revisjonsforskriften har i § 3 to bestemmelser som gjelder lover og forskrifter:

Revisor skal vurdere om

- ”årsregnskapet er avlagt i samsvar med lover og forskrifter, derunder om det gir uttrykk for den økonomiske virksomhet i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapskikk”, og
- ”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”.

Hvilke lover innebærer overnevnte at er omfattet av regnskapsrevisjonen etter god kommunal revisjonsskikk? Det vil være ulike oppfatninger av dette og også forskjellig praksis mellom ulike enheter som reviderer kommuner. Komiteen har som målsetning å komme med bidrag til avklaringer av god kommunal revisjonsskikk på dette området på sikt.

4.2.1 Kommuneloven kapittel 8

Kapittelet omhandler budsjett og regnskap og inneholder bestemmelser om:

- § 44. Økonomiplan.
- § 45. Årsbudsjett.
- § 46. Årsbudsjettets innhold.
- § 47. Årsbudsjettets bindende virkning.
- § 48. Årsregnskapet og årsberetningen.
- §§ 49 og 49a. Rapportering fra kommuner og fylkeskommuner og Kommunalt rapporteringsregister.

4.2.2 Kommuneloven kapittel 9

Kapittelet omhandler gjeldsforpliktelser mv og inneholder svært sentrale bestemmelser om bl.a.:

- Låneopptak
- Garantier
- Finansforvaltning
- Utarbeidelse av revidert årsbudsjett og økonomiplan mv

³⁶ ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester*, punkt A5.

4.2.3 Andre bestemmelser i kommuneloven

Tematisk og oppgavemessig spenner kommuners virksomhet over et bredt område. Det er derfor innlysende at revisjonen ikke kan ha som mål å følge opp enhver bestemmelse i de lover og forskrifter som kan ha betydning for kommunens virksomhet. I tillegg til de bestemmelsene som er nevnt ovenfor, og som mer eller mindre er regnskapsrelaterte, er det naturlig å nevne kommuneloven § 23, særlig 2. og 4. ledd, med referanse til revisors oppgaver vedrørende kommunens økonomiske internkontroll. Det samme gjelder for så vidt bestemmelsene om kommunale foretak i kommuneloven §§ 67, 71 og 73. For kommunale foretak er det i § 75 for øvrig gitt en egen regnskapsbestemmelse.

Revisor må også være oppmerksom på andre bestemmelser i kommuneloven og vurdere hvorvidt disse er aktuelle, slike som § 54 overdragelse av skatter og avgifter, §§ 56, 57 og 58 om betalingsinnstilling, § 60 om kriterier for registrering i Robek. Der det er aktuelt, må revisor både for disse og andre bestemmelser i kommuneloven forholde seg til kriteriene i ISA 250 punkt 6 og gjennomføre revisjonshandlinger i samsvar med punkt 7 i standarden.

4.2.4 Forskriftsbestemmelser om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning

Regnskapsforskriften inneholder mange ulike bestemmelser om regnskapsavleggelsen i kommuner, både formelle krav til frister mv, vurderingsregler og oppstillingsplaner. Det er opplagt at revisor skal se etter at enkelte av disse bestemmelsene er fulgt, men det er antakelig ikke slik at revisor gjennom regnskapsrevisjonen vil vurdere etterlevelsen av alle bestemmelsene i forskriften. Komiteen har som målsetning å komme med bidrag til avklaringer av god kommunal revisjonsskikk på dette området på sikt.

4.2.5 Andre lover og forskrifter av særlig betydning for revisor.

Ved siden av de lover og forskrifter som er nevnt ovenfor, blir det også i andre lover og forskrifter stilt spesielle krav til revisor. Blant disse er foruten bokføringsloven lover med tilhørende forskrifter som skatteloven, ligningsloven, skattebetalingsloven, folketrygdloven, lov om merverdiavgift og lov om kompensasjon av merverdiavgift. Dette er særbestemmelser hvor revisors oppgaver og plikter er regulert i egne standarder, og der de generelle krav til vesentlighetsvurderinger ikke gjelder og heller ikke kriteriene i ISA 250 punkt 6. De fleste av disse bestemmelsene er gitt i SA 3801 som omfatter enhetens formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Det følger av standarden at den ikke omfatter attestasjoner til det offentlige vedrørende spesielle tilskudd eller avgifter³⁷. Revisors attestasjon av krav om kompensasjon av merverdiavgift baseres på ISA 805³⁸.

4.2.6 Offentlige anskaffelser og andre forhold som etter lov og forskrift kan medføre erstatnings- eller straffeansvar

ISA 250 omhandler to kategorier av lover og forskrifter. Kategori a) omhandler bestemmelser i lover og forskrifter som generelt anses for å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet. Kategori b) omfatter lover og forskrifter som ikke har samme direkte betydning som kategori a), men der overholdelsen av disse lovene og forskriftene kan være av avgjørende betydning for enhetens driftsmessige forhold, for evnen til fortsatt drift eller for å unngå betydelige bøter. Brudd på disse lovene og forskriftene kan derfor være av vesentlig betydning for regnskapet

³⁷ SA 3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*, punkt 2.

³⁸ ISA 805 *Særlige hensyn ved revisjon av enkeltstående regnskapsoppstillinger og spesifikke elementer, kontoer eller poster i en regnskapsoppstilling..*

For denne kategorien er revisors ansvar begrenset til å utføre spesifiserte revisjonshandlinger for å identifisere eventuelle brudd på bestemmelsene som kan være av vesentlig betydning for årsregnskapet. Brudd på bestemmelsene om offentlige anskaffelser antas å tilhøre kategori b). Det samme må for eksempel gjelde brudd på arbeidsmiljøloven, personopplysningsloven eller barnevernloven. I tråd med kravene etter kategori b) må revisor f.eks identifisere områder der kommunen kan være ilagt dagbøter.

Forventninger fra brukere kan også gjøre at enkelte områder eller etterlevelse av enkelte lover skal eller bør revideres jevnlig. Som nevnt tidligere vil regnskapsrevisjon være en mer effektiv revisjonsform på enkelte områder, mens formen egner seg mindre på andre områder. Praksis på dette området er varierende det er komiteens målsetning å bidra til å utvikle god revisjonsskikk på dette området.

4.2.7 Regler for anvendelse av selvkostprinsippet

KRD ga i 2003 ut detaljerte retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester³⁹. Disse reglene må, i likhet med departementets fortolkninger av regnskapsbestemmelsene, etter ISA 200 anses som ”andre kilder”, jf. avsnitt 3.2 innledningsvis. Revisjonskomiteen kom i 2004 med en uttalelse om selvkost og departementet har også senere uttalt seg i et svarbrev til Sivilombudsmannen (2007).

Komiteen ser at det kan være aktuelt å oppdaterte uttalelser på sentrale områder etter en periode, og dette er et slikt område hvor komiteen ser at det er naturlig å gjennomgå skriv og uttalelser på området for å komme med et nytt og oppdatert skriv, jfr. reviderte retningslinjer for selvkost som nå er på høring.

4.2.8 Ansvarsbetingede forhold

Rapportering av ansvarsforhold er en plikt som følger av revisorloven og tilsvarende bestemmelse forekommer ikke i de kommunale revisjonsbestemmelsene. Det er likevel enkelte områder hvor ansvarsbetingede forhold kan være aktuelt å diskutere også innenfor god kommunal revisjonsskikk, og komiteen tar sikte på å bidra til avklaringer på dette området.

4.2.9 Avlagt årsregnskap versus avlagt og vedtatt

I den kommunale revisjonsforskriften er det et krav om at revisor skal vurdere om årsregnskapet er *avlagt* i samsvar med lover og forskrifter⁴⁰, i motsetning til revisorloven, som krever at revisor skal vurdere om årsregnskapet er *utarbeidet og fastsatt* i samsvar med lover og forskrifter⁴¹. Ulike formuleringer i lov og forskrifter kan ha konsekvenser for innholdet i «god kommunal revisjonsskikk» kontra «god revisjonsskikk».

Avslutningsvis kan det oppsummeres med at revisor i prinsippet må forholde seg til tre typer av brudd på lover og bestemmelser:

1. Bestemmelser med generell og direkte betydning for årsregnskapet med tilleggsopplysninger, kategori a) etter ISA 250⁵⁰.

³⁹ *Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester.*

⁴⁰ Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner m.v. § 3 første punktum.

⁴¹ Revisorloven § 5-1 første punktum.

2. Bestemmelser som ikke er av generell og direkte betydning for regnskapet, men der brudd på bestemmelsene kan ha vesentlig innvirkning på årsregnskapet med tilleggsopplysninger, kategori b) etter ISA 250⁵⁰.
3. Brudd på lover og forskrifter m.v. som revisor blir kjent med og som verken går inn under kategori a) eller b) i ISA 250⁵⁰, men som revisor må opplyse om til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Utover de vurderinger som revisor, basert på kriteriene i ISA 250, må gjøre, har revisor ikke plikt til å se etter mulige brudd på lov og forskrifter. For oppdrag med konkrete ansvarsbestemmelser for ledelsen (stiftelser og IKS-er), må, revisor likevel trolig vurdere om det foreligger ansvarsbetingende forhold og eventuelt rapportere disse. Hvis revisor blir oppmerksom på andre lovbrudd, skal også disse rapporteres.

4.3 Misligheter

Beskrivelsen av revisors plikt til gjennom revisjonen å bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil er den samme i revisorloven og i den kommunale revisjonsforskriften. Mens revisorlovens bestemmelser om rapportering sidestiller misligheter og feil ”*som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet*”, er derimot revisors plikt til å rapportere misligheter etter de kommunale revisjonsbestemmelsene *ikke* betinget av at mislighetene kan innvirke på årsregnskapet. Som et tillegg er det i den kommunale forskriften presisert at straks det konstateres misligheter – enten ved revisjon eller på annen måte – skal kontrollutvalget underrettes om forholdet. I tillegg til det som følger av lov og forskrift, inneholder også gjeldende revisjonsstandard ISA 240⁴² viktige retningslinjer på området.

Hvilken betydning kan/har kravet i forskriften for innholdet i god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon? Spørsmålet kan diskuteres med utgangspunkt i to ulike hensyn:

- Hensynet til feil i regnskapet
- Plikten til å rapportere misligheter

Avslutningsvis kan det oppsummeres med at regnskapsrevisorer i kommuner og fylkeskommuner må forholde seg slik til misligheter:

1. Revisjonen må planlegges med sikte på å forebygge og avdekke eventuelle misligheter som forårsaker vesentlig feilinformasjon i regnskapet. (Revisjonsforskriften § 3 fjerde ledd og ISA 240 punkt 3).
2. Revisjonen av den økonomiske internkontrollen må planlegges med tanke på å bekjempe økonomisk kriminalitet – eventuelt også utover det som følger av revisjonsstandarden. Økonomisk kriminalitet er definert i Regjeringens reviderte handlingsplan mot økonomisk kriminalitet, fra 2004. (Tolkningen er gjort med utgangspunkt i forarbeidene til revisorloven og de forventninger KRDs arbeidsgruppe har gitt uttrykk for).
3. Revisjonen skal omfatte alle misligheter påvist i forbindelse med revisjon etter punkt 1 og 2 ovenfor. I tillegg rapporteres enhver annen konstatert mislighet av informasjonsmessig verdi for kontrollutvalget. Revisor vil normalt ikke ha plikt til å

⁴² ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*.

revidere (etterprøve) misligheter som er påvist/konstatert på annen måte enn ved revisjon.

Revisors plikter går ikke lenger enn til å gi relevante mislighetsrisikoer tilstrekkelig plass i revisjonsplanen supplert med hensiktsmessige revisjonshandlinger. I tillegg må revisor etablere kanaler for å sikre seg opplysninger om andre misligheter og rapportere disse til kontrollutvalget.

4.4 Revisorloven kapitlene 5a og 5b

Revisorloven fikk i 2009 utvidede krav til revisjon av foretak av allmenn interesse, og til kvalitetskontroll av revisjonsarbeidet. Dette kan medføre spørsmål om ikke tilsvarende krav bør gjelde ved revisjon i kommuner og fylkeskommuner m.v. Kravene finnes i revisorloven:

- Kapittel 5a. Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse
- Kapittel 5b Kvalitetskontroll mv.

De allmenne forventningene til revisjonen i offentlig sektor ofte går lenger enn for annen revisjon. Forventningene går imidlertid vanligvis på forsterket innsats fra revisjonens side rettet mot feilinformasjon og uheldig praksis. Dette gjelder særlig brudd på lover og forskrifter, sviktende økonomisk internkontroll – herunder budsjettstyring - samt misligheter. Det kan være grunn til å vurdere hvor langt bestemmelsene i revisorloven kapitlene 5a og 5b også skal være retningsgivende for revisjonen i kommunal sektor, men foreløpig anser komiteen at dette ikke er et område som prioriteres. Det vises ellers til INTOSAI's arbeid med utvikling av ISSAIer (PN) for offentlig sektor.

4.5 Andre aktuelle regnskapsvarianter

4.5.1. Interkommunale selskaper

Revisorloven gjelder ikke. Siden selskapsformen er forbeholdt kommuner og fylkeskommuner, med budsjett- og regnskapsbestemmelser som i all hovedsak svarer til bestemmelsene i kommuneloven med tilhørende forskrifter, har det vært naturlig å forankre regnskapsrevisjonen av interkommunale selskaper i god kommunal revisjonsskikk. Også bestemmelsen i kommuneloven § 2, synes å gi belegg for en slik oppfatning. For øvrig vises det til avsnitt 4.2.8 om ansvarsbetingende forhold.

4.5.2. ”Kommunale” stiftelser

Stiftelsesloven § 43 tredje ledd, åpner for at en kommunes revisor kan velges som stiftelsens revisor, men sier ikke hvilken standard revisjonen skal baseres på. Siden valg av kommune- eller fylkesrevisjonen som stiftelsens revisor ikke er hjemlet i revisorloven, kan det reises spørsmål om det ikke er mer naturlig å henvise til «god kommunal revisjonsskikk» enn til «god revisjonsskikk» som er den standard revisorloven legger til grunn. Med den definisjonen av god revisjonsskikk som er gjengitt ovenfor under avsnitt 3.1, skulle det imidlertid ikke være noe til hinder for fortsatt å henvise til god revisjonsskikk for denne type oppdrag.

4.5.3. Andre revisjonsobjekter

Regnskapene for kirkelig fellestråd og menighetsråd skal baseres på kommunale regnskapsprinsipper – herunder bestemmelsene om budsjettet som en overordnet og bindende plan. Forskrift om økonomiforvaltningen for kirkelige fellestråd og menighetsråd i Den norske kirke har i § 6 en bestemmelse om at regnskapet skal revideres av kommunerevisor, statsautorisert revisor eller registrert revisor. Utover dette sies det ikke noe om revisjonens materielle innhold. Bortsett fra å se etter formuesforvaltningen, blir innholdet heller ikke nevnt i bestemmelsene om revisjon etter vergemålsloven. Bestemmelsene om revisjon av beboer- og pasientregnskaper gitt i egne forskrifter, begrenser seg til å fastslå at ”regnskapet skal undergis revisjon av kommunens revisor”.⁴³

5 Avsluttende kommentarer

Komiteen har i dette notatet pekt på ulike utfordringer knyttet til innholdet i god kommunal revisjonsskikk på ulike områder. Utfordringene skyldes blant annet:

- Ulik praksis ved revisjon av kommunal sektor.
- Ulike krav til pliktig revisjon i stat og kommune.

Komiteen vurderer at en situasjon med usikkerhet rundt innholdet i regnskapsrevisjon er uønsket. Komiteen vil blant annet med utgangspunkt i departementets brev av 28.03.2012 til NKRF, samt det utviklingsarbeid som foregår i regi av både Riksrevisjonen og NKRF, arbeide for å få avklaringer på ulike områder og dermed bidra til å redusere den usikkerhet som er rundt innholdet i regnskapsrevisjon og god kommunal revisjonsskikk. Det vil være de enkelte uttalelser eller informasjonsskriv fra komiteen som samlet vil utgjøre eller gi innhold til begrepet god kommunal revisjonsskikk for regnskapsrevisjon.

⁴³ Forskrift om disponering av kontantytelser fra folketrygden under opphold i sykehjem og boform for heldøgns omsorg og pleie, § 2-8.