



DET KONGELIGE KOMMUNAL-
OG MODERNISERINGSDEPARTEMENT

Forum for Kontroll og Tilsyn
Postboks 41 Sentrum
0101 OSLO

Deres ref

Vår ref

Dato

20/4685-2

16. mars 2021

Spørsmål angående kommuneloven § 24-9 Forenklet etterlevelseskontroll

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

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

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

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

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

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

Kontoradresse
Akersg. 59
www.kmd.dep.no

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

Avdeling
Kommunalavdelingen

Saksbehandler
Charlotte Herje
22 24 72 84

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

Regnskapsrevisjonens innhold og revisors plikt til å kontrollere økonomisk internkontroll

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

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

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

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

Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

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

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

Innholdet i etterlevelseskontrollen

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

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

Rapportering av etterlevelseskontrollen og frist

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

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

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

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

Med hilsen

Thor Bernstrøm (e.f.)
avdelingsdirektør

Charlotte Herje
seniorrådgiver

Dokumentet er elektronisk signert og har derfor ikke håndskrevne signaturer