

KOMMUNAL- OG
MODERNISERINGSDEPARTEMENTET
Postboks 8112 DEP
0032 OSLO

Riksrevisjonens hørings svar til kommunelovutvalgets utredning

Vi viser til departementets brev av 6.april d.å. om Kommunelovutvalgets utredning 2016:4 - Ny kommunelov.

1. Kommunelovutvalget foreslår å beholde grunnstammen i de gjeldende økonomibestemmelsene med krav til økonomisk planlegging, styring og kontroll, og dermed videreføre kravet til budsjettbalanse, og å lovfeste prinsippet om at kommunens drift bare skal kunne finansieres av løpende inntekter.

Riksrevisjonen merker seg at utvalget samtidig foreslår en rekke bestemmelser som framhever kommunestyrets ansvar for en helhetlig og langsiktig økonomiforvaltning. For å understøtte dette, stiller lovforslaget flere krav som kan styrke kommunestyrets beslutningsgrunnlag, blant annet en plikt til å bruke finansielle måltall i økonomiplanleggingen og et krav om at årsberetningen skal redegjøre for om kommunens økonomiske utvikling ivaretar den økonomiske handlefriheten over tid. Utvalget foreslår dessuten flere endringer som skal bidra til at inndekningen av merforbruk ikke skyves unødig fram i tid, blant annet nye regler for hvordan kommuneregnskapet skal avsluttes. Forslaget innebærer at merforbruk i årets regnskap skal dekkes inn før regnskapet avsluttes så langt det finnes tilgjengelige midler i disposisjonsfond. Videre foreslår utvalget endringer som klargjør reglene om årlige minimumsavdrag på lån for å sikre at det betales årlige avdrag og at avdragstiden ikke blir urimelig lang.

Etter Riksrevisjonens vurdering vil flere av de foreslåtte endringene i økonomibestemmelsene i kommuneloven på en god måte svare på de anbefalingene som tidligere er gitt av Riksrevisjonen. Vi viser i denne sammenheng til Dokument 3:5 (2014-2015) *Riksrevisjonens undersøkelse av kommunenes låneopptak og gjeldsbelastning* der det var et viktig hovedfunn at mange kommunestyre får lite informasjon om kommunens økonomiske situasjon. Riksrevisjonen anbefalte derfor at det ble iverksatt tiltak for å bidra til at kommunestyrene får tilstrekkelig informasjon om kommunenes økonomiske situasjon gjennom sentrale styringsdokumenter, slik at disse kan fungere som effektive styringsverktøy for kommunestyrenes prioriteringer. Lovutvalgets forslag om å lovfeste en plikt til å bruke finansielle måltall som et verktøy for den langsiktige styringen av kommunenes økonomi, med tilhørende utvidet krav til å redegjøre for kommunens økonomi i årsberetningen, svarer etter vår vurdering på denne anbefalingen.

2. Kommunelovutvalget foreslår å videreføre hovedtrekkene i ordningen med statlig kontroll av årsbudsjettet og låneopptak for kommuner med økonomisk ubalanse gjennom ROBEK-ordningen. Kriteriene for å omfattes av ordningen foreslås imidlertid skjerpet ved at

kommuner som har opparbeidet seg et vesentlig merforbruk (over tre prosent av driftsinntektene) skal omfattes av kontrollordningen.

Riksrevisjonens forannevnte undersøkelse, Dokument 3:5 (2014–2015), viste at flere kommuner hadde lite økonomisk handlingsrom og en begynnende økonomisk ubalanse, uten at de var fanget opp av ROBEK-ordningen, og det ble anbefalt å vurdere Fylkesmannens virkemidler for kontroll og oppfølging av slike kommuner. Etter Riksrevisjonens vurdering vil Kommunelovutvalgets forslag om å skjerpe kriteriene for å bli omfattet av ROBEK-ordningen, slik at kommuner med begynnende økonomisk ubalanse fanges opp på et tidligere tidspunkt, svare på denne anbefalingen. Vi merker oss at flere av utvalgets forslag svarer godt på Riksrevisjonens tidligere anbefalinger om å vurdere om kommunelovens bestemmelser i tilstrekkelig grad bidrar til å sikre at kommunens gjeldsbelastning er økonomisk bærekraftig.

3. I Dokument 3:7 (2012–2013) *Riksrevisjonens undersøkelse av kommunane si styring og kontroll med tenester med nasjonale mål* anbefaler Riksrevisjonen at Kommunal- og regionaldepartementet bør sette i verk tiltak for å støtte administrasjonssjefens internkontroll, og at departementet bør medvirke til et mer samordnet og forenklet regelverk for internkontroll for kommunesektoren.

Etter Riksrevisjonens vurdering vil Kommunelovutvalgets forslag om blant annet å erstatte internkontrollbestemmelsene i særlovgivningen med en mer omfattende bestemmelse om internkontroll i kommuneloven, svare på anbefalingene i Dokument 3:7 (2012–2013). Den foreslåtte internkontrollbestemmelsen tar inn i seg mye av det som i dag ligger i en rekke ulike internkontrollbestemmelser i særlovgivningen, og burde dermed kunne erstatte disse.

4. I de senere årene har Riksrevisjonen, gjennom innføringen av nye internasjonale revisjonsstandarder for offentlig revisjon (ISSAI), gjort et omfattende arbeid med å vurdere og oppdatere retningslinjer i tråd med disse standardene. I dette arbeidet har det vært viktig å vurdere hvilke behov offentlige beslutningstagerer har for informasjon, ut over det en privat beslutningstager måtte ha.

Riksrevisjonen mener det er positivt at utvalget ser betydningen av kontroller mot etterlevelsen av bestemmelser og vedtak i økonomiforvaltningen. Innføring av en egen uttalelse om dette er identisk med den justeringen Riksrevisjonen selv har gjort, med et viktig unntak. Innenfor Riksrevisjonens mandat for regnskapsrevisjon kan det også gjennomføres selvstendige etterlevelsesrevisjoner som kan omhandle både etterlevelse av budsjettvedtak og lover og regler. Dette er revisjoner der konklusjonene gis med *betryggende* sikkerhet.

Målet med kontrollen av etterlevelsen av bestemmelser og vedtak i økonomiforvaltningen er ifølge utvalget å etablere enkle og jevnlig kontrollen som i større grad enn i dag kan fange opp *betydelige svakheter ved sentrale sider av økonomiforvaltningen*. Slik vi forstår lovutvalget, er denne delen av revisjonen tenkt gjennomført slik at revisor har moderat sikkerhet for sin uttalelse. Riksrevisjonen har forståelse for at det er ønskelig at denne kontrollopgaven ikke skal binde opp en for stor del av kontrollressursene. Imidlertid er det viktig å vurdere om de kontroller som her er tenkt gir informasjon som har vesentlig nytte for brukerne. Slik målene og oppgaven er formulert, stiller Riksrevisjonen spørsmål ved om det er mulig å nå målene som er angitt for uttalelsen med den foreslåtte revisjonsinnretningen og revisjonsinnsatsen.

Etter to år med Riksrevisjonens uttalelse om etterlevelse av administrativt regelverk i staten, som gis med moderat sikkerhet, er erfaringen at brukerne av våre revisjonsberetninger i liten grad er kjent med sikkerhetsbegrepene i revisjon. Dette er muligens også tilfellet i kommunal sektor. Brukerne av revisors rapport kan få inntrykk av at revisjonen har gått dypere og innhentet flere revisjonsbevis enn man faktisk har. Det kan således danne seg en oppfatning om at tilstanden er bedre enn den faktisk er, basert på revisors rapport. Det er derfor behov

for svært god kommunikasjon med de aktuelle brukerne av revisors rapport der betydningen av sikkerhetsnivå gjøres klart.

På samme måte som i Riksrevisjonen, har kommunerevisjonen også mandat til å gjennomføre forvaltningsrevisjon. Definisjonen av forvaltningsrevisjon i kommuneloven bygger på definisjonen i Riksrevisjonens lov og instruks. Både gjeldende kommunelov og Riksrevisjonens lov og instruks ble skrevet før det ble introdusert en egen standard for etterlevelserevisjon i offentlig sektor (ISSAI 4000¹). Frem til 2012 var det ikke andre alternativer for tema som ikke var finansiell revisjon enn standardene for forvaltningsrevisjon. Slik begge disse lovene er skrevet, inngår etterlevelseselementet som en del av forvaltningsrevisjonens mandat. Riksrevisjonen mener derfor det er viktig å åpne for at rene etterlevelserevisjoner også kan gjennomføres ved bruk av ISSAI 4000 der temaet tilsier det. Vi anser ikke at vår egen lov er til hinder for dette, og kan heller ikke se at kommunerevisor er forhindret fra å bruke denne standarden ved behov.

Som undersøkelsen fra Deloitte viser, har 58 % av forvaltningsrevisjonene etterlevelse av lover og regler som hovedtema og i liten grad svarer på spørsmål knyttet til økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger. Dette kan ha flere årsaker, men etter Riksrevisjonens mening er det viktig å ta i bruk den standarden som gir revisjoner av høy kvalitet med minst mulig ressurser. Dette vil sannsynligvis kreve noe kompetanseheving, men det vil muligens også frigjøre ressurser i gjennomføringen av revisjonen. Samtidig er det viktig at man er tydelig overfor brukerne av revisjonsrapportene at etterlevelserevisjoner handler om nettopp det, og ikke om økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger. Dette kan potensielt også heve kvaliteten på forvaltningsrevisjonene ettersom kontroll av etterlevelse bør bli mindre fremtredende i slike revisjoner.

Utvalget drøfter ordninger som sikrer riktig kompetanse og god kvalitet i revisjonsarbeidet. Riksrevisjonen og Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) har i flere år hatt en dialog om tiltak som kan sikre høy kvalitet i offentlig revisjon. I den forbindelse ble det utviklet et studium i offentlig revisjon i samarbeid med NHH, som reflekterer den kompetansen offentlig revisor etter våre vurderinger bør ha. Vi har også vurdert hvorvidt det bør innføres en sertifiseringsordning for offentlig revisjon, men har kommet til at det blir en svært krevende ordning å administrere samtidig som vi er usikre på effekten av et slikt tiltak. Riksrevisjonen støtter derfor utvalgets konklusjon om ikke å innføre en statlig sertifiserings- og tilsynsordning for kommunal revisjon. Etter Riksrevisjonens vurdering er det imidlertid behov for en form for kontroll med kvaliteten. Kommunestyret og kontrollutvalget i sine rolle verken kan eller skal ha nødvendig kompetanse til å føre tilsyn med revisors arbeid. Det er svært viktig at de faglige kvalitetskravene stilles fra andre enn kommunen og kontrollutvalget selv. Utvalget foreslår at det etableres en felles nasjonal kvalitetskontroll, noe Riksrevisjonen støtter. Det er imidlertid viktig at nemnden er bredt representert, herunder at nemnden har særlig kompetanse innen offentlig revisjon og særlige forhold i kommunene.

Nedenfor kommenterer Riksrevisjonen enkeltpunkter i regnskapsrevisjonens oppgaver.

Når det gjelder revisors plikter ved utførelsen av finansiell revisjon, stiller vi spørsmål ved behovet for å fremheve plikten til å vurdere risiko og innhente tilstrekkelig revisjonsbevis. Etter vår mening er dette allerede dekket ved at kommunerevisjon skal gjennomføres i tråd med internasjonale revisjonsstandarder. Selv om det skulle være avdekket enkelte finansielle revisjoner hvor dette ikke har vært tilfelle, kan det ikke være et godt nok argument for at det må foreligge en egen bestemmelse om vurdering av risiko og innhenting av tilstrekkelige revisjonsbevis i lovs form.

Det er åpenbart svært få tilfeller hvor det er effektivt å revidere et kommuneregnskap uten å bygge på den internkontrollen som er bygd opp for å sikre et korrekt regnskap. Det kan likevel være enkelte transaksjonsklasser innenfor et kommuneregnskap hvor det er mer effektivt å

¹ Oppdatert versjon godkjennes i desember 2016.

bruke detaljtester. Siden lovforslaget ikke reelt sett er en utvidelse av revisors *plikt* til å uttale seg om intern kontrollen, stiller Riksrevisjonen spørsmål ved behovet for denne utvidelsen i loven.

Riksrevisjonen mener det er viktig at revisjonsberetningen fortsatt omfatter kontroll med årsberetningen og er positive til at uttalelsen utvides til å omfatte revisors vurdering av om det gis dekkende opplysninger om vesentlige avvik fra årsbudsjettet (bevilgningskontroll). Formålet med å innføre denne uttalelsen er å styrke årsberetningen som verktøy for kommunestyrets styring og budsjettoppfølging. Revisor skal her gjennomføre en etterlevelsesrevisjon og avgi en uttalelse med moderat sikkerhet. Dette betyr at revisor skal foreta enkle revisjonshandlinger som forespørsler, analyser og evt stikkprøver. Uttalelsen er formulert slik at revisor bare skal ta forbehold om budsjettavvik i revisjonsberetningen når det er grunn til å tro at årsberetningen ikke gir dekkende opplysninger om slike avvik. Riksrevisjonen er enig i målet med uttalelsen men er usikker på om det revisjonsarbeidet som uttalelsen forutsetter, faktisk vil være tilstrekkelig til å nå dette målet.

Som nevnt over, er det vår erfaring at sikkerhetsnivåene i revisjon ikke nødvendigvis er kjent og forstått av beslutningstagerne. Når revisjonsberetningen skal inneholde både en uttalelse med betryggende sikkerhet, en med begrenset sikkerhet og de øvrige uttalelsene hvor det ikke gis uttrykk for sikkerhetsnivået, ser vi en økt risiko for at kommunestyret forventer at revisor har gjort et mer omfattende revisjonsarbeid enn det som faktisk er tilfellet. Dersom uttalelsen innføres, blir det svært viktig å gi god informasjon om hva de ulike sikkerhetsnivåene betyr og hvilken revisjonsinnretning og -innsats som ligger bak de ulike uttalelsene. Dette bør gjøres både i selve revisjonsberetningen og når revisor legger revisjonsberetningen frem for kommunestyret.

Per-Kristian Foss
riksrevisor

Brevet er ekspedert digitalt og har derfor ingen håndskreven signatur.