

HØRINGSUTKAST

FORSKRIFT OM REVISJON I KOMMUNER OG FYLKESKOMMUNER M.V.

Fastsett av Kommunal- og regionaldepartementet med hjemmel i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 78 og § 79.

Kap. 1 Virkeområde

§ 1-1 Virkeområde

Denne forskrift gjelder ved

- a) revisjon av kommuner og fylkeskommuners årsregnskap*
- b) revisjon av kommunale og fylkeskommunale foretaks årsregnskap, jf. kommuneloven kap. 11.*
- c) Forvaltningsrevisjon av kommuner og fylkeskommuner*

Med "revisor" menes i denne forskrift enhver som utfører revisjonsarbeid for en revisjonspliktig etter denne forskrift. Der bestemmelsen bare gjelder ansvarlig revisor er dette angitt særskilt.

Merknader:

Bestemmelsen fastslår forskriftens virkeområde. Av første ledd pkt. a) og b) fremgår at forskriften gjelder både for revisjon av en kommunes/fylkeskommunes årsregnskap og for revisjon av et kommunalt/fylkeskommunalt foretaks årsregnskap. Forskriften gjelder også for forvaltningsrevisjon av kommuner og fylkeskommuner, derunder kommunale og fylkeskommunale foretak etter kommuneloven kap. 11, jf. bokstav c.

Av annet ledd fremgår at det med uttrykket "revisor" i denne forskrift menes enhver som utfører revisjonsarbeid for en revisjonspliktig etter denne forskriften. Den omfatter således ikke bare den ansvarlige revisor, men også revisors medarbeidere. Enkelte av bestemmelsene omhandler bare den som er ansvarlig for revisjon av årsregnskapet til en revisjonspliktig. Det vil der fremgå av bestemmelsen at den bare gjelder den ansvarlige revisor.

Begrepet "revisor" omhandler også den som er ansvarlig for, eller er medarbeider i, et forvaltningsrevisjonsprosjekt. Der bestemmelsen bare gjelder en revisor som arbeider med et forvaltningsrevisjonsprosjekt (eller er ansvarlig for et slikt prosjekt) vil det fremgå uttrykkelig.

Kap. 2 Regnskapsrevisjon

§ 2-1 Revisjonsplikt

Kommunestyret og fylkestinget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap og kommunalt eller fylkeskommunalt foretaks årsregnskap, blir revidert av revisor som tilfredsstiller kravene i kommuneloven § 79 og kap. 5 i denne forskrift.

Det skal velges én ansvarlig revisor for revisjon av kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap. Revisjon av kommunale eller fylkeskommunale foretaks (KF eller FKF)

årsregnskap kan foretas av annen revisor enn den som er ansvarlig for revisjon av kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap.

Merknader:

Bestemmelsens *første ledd* fastslår at kommunen/fylkeskommunen har plikt til å sørge for at årsregnskapet blir revidert av en revisor som fyller de krav som fremgår av kommuneloven § 79 og denne forskrift.

Av *annet ledd* fremgår at det skal velges én ansvarlig revisor for revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap. Samme person kan være ansvarlig både for revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap, kommunalt/fylkeskommunalt foretaks regnskap, og forvaltningsrevisjon. Det er imidlertid anledning til å overlate henholdsvis revisjon av foretaks regnskap, og forvaltningsrevisjon til andre enn den som er ansvarlig for revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap. Dette fremgår av Ot.prp. nr. 70 (2002-2003) (s. 107) men er for klarhets skyld slått fast her.

§ 2-2 Revisjonens innhold

Revisor skal ved revisjon av årsregnskapet vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter, derunder om det gir et uttrykk for den økonomiske virksomhet i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overenstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Videre skal revisor

- a) se etter at beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap stemmer med regulert budsjett slik det fremstår etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå, og at vesentlige avvik er redegjort for i årsberetningen.*
- b) vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet, og om administrasjonssjefens forslag til disponering av regnskapsmessig overskudd eller dekning av regnskapsmessig underskudd er i samsvar med lov og forskrifter.*

Revisor skal vurdere om 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.

Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. Konstateres det misligheter ved revisjon, eller på annen måte, skal revisor straks sende foreløpig innberetning til kontrollutvalget. Når saksforholdet er nærmere klarlagt skal revisor sende endelig innberetning til kontrollutvalget. Revisor skal sende kopi av innberetningen til administrasjonssjefen.

Merknader:

Bestemmelsen fastlegger revisjonens innhold. Hvordan selve revisjonshandlingene skal gjennomføres, vil fremgå av god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 78 nr. 1. God kommunal revisjonsskikk er en rettslig standard. Innholdet i dette begrepet vil være normert av kommunelovens bestemmelser om revisjon, denne forskrift, og retningslinjer og normer som fastsettes av aktørene på dette revisjonsområdet.

Av *første ledd* fremgår at revisor for det første skal vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter. I dette ligger også at revisor skal vurdere om det uttrykk for den økonomiske virksomhet som årsregnskapet gir, er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk, jf. kommuneloven § 48 nr. 2.

I bokstav a) og b) fremgår fremgår to tilleggselementer i regnskapsrevisjonens innhold. Av *første ledd bokstav a)* fremgår at det i revisjon av regnskapet skal inngå en vurdering av om de ressurser som i henhold til regnskapet er brukt på de ulike sektorer og formål stemmer overens med det som fremgår av tall-delen av virksomhetens budsjett. I dette ligger at revisor skal se etter at det foreligger gyldige bevilgninger for den bruk av midler som regnskapet viser. Revisor skal se etter at mer- eller mindreforbruk som ikke er uvesentlig, er forklart/redegjort for. Dette elementet i regnskapsrevisjonen kan ha en flytende grense mot forvaltningsrevisjon, se forskriften § 3-2 bokstav a. Den vurdering det siktes til i § 2-2 a, retter seg mot den mer tekniske kontroll av at det foreligger gyldig bevilgning. Det dreier seg således om en kontroll med bruken av midlene i forhold til tall-delen av budsjettet. En kontroll som går videre enn dette; for eksempel kontroll av at de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak for øvrig, forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for god kommunal økonomiforvaltning, vil høre enten under forvaltningsrevisjon, jf. § 3-2 eller ligge til det generelle kontrollansvar som påhviler kontrollutvalget, jf. forskrift om kontrollutvalg. Dette kan bl.a. dreie seg om vurderinger av om den måte kommunen forvalter sin økonomi på, bidrar til at kommunelovens intensjon om formuesbevaring ivaretas.

Av *første ledd bokstav b)* fremgår at revisor skal gjøre en vurdering av om opplysninger om årsregnskapet som fremkommer i årsberetningen er konsistente med årsregnskapet. Videre skal revisor gjøre en vurdering av om forslag til dekning av underskudd eller disponering av regnskapsmessig overskudd er i samsvar med lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk.

Annet ledd: Administrasjonens plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger vil fremgå av den til enhver tid gjeldende lovgivning. Der den revisjonspliktige er et kommunalt/fylkeskommunalt foretak, vil ”ledelsen” være daglig leder.

Tredje ledd fastslår at det i regnskapsrevisjonen ligger at revisor i den grad det følger av god kommunal revisjonsskikk skal gjøre en vurdering av den interne kontroll i virksomheten. Ansvar for at det er etablert en tilfredsstillende internkontroll i kommunen/fylkeskommunen ligger til administrasjonssjefen. (Administrasjonssjefens ansvar for kontroll- og tilsyn er omtalt i ot.prp. nr. 70 (2002-2003) pkt. 4.3. s. 50.) Det siktes i denne bestemmelsen altså til formuesforvaltning i mer snever forstand, dvs. for eksempel hvilke rutiner og systemer som er etablert for inn- og utbetalinger osv.

Fjerde ledd omhandler revisors oppgaver i forbindelse med misligheter og feil. Begrepet ”feil” refererer til utilsiktede feil i regnskapet. Begrepet ”misligheter” benyttes om uredlige handlinger med sikte på å oppnå en urettmessig eller ulovlig fordel. Regnskapsrevisjon er i utgangspunktet innrettet mot å avdekke feil. I tillegg gjør revisor en vurdering av risikoen for at det kan foreligge misligheter. Dersom revisor kommer til at det foreligger indikasjoner på at det kan foreligge misligheter vil han/hun innrette revisjonen slik at mistanken blir bekreftet/avkreftet. I den grad det avdekkes noe, foreligger det en plikt til å rapportere. Ettersom kontrollutvalget i loven er tillagt et særskilt tilsyns- og kontrollansvar, er det i fjerde ledd første setning slått fast at det som hovedregel skal rapporteres til kontrollutvalget.. Dersom kontrollutvalget er involvert vil det imidlertid ikke være naturlig å rapportere dit. I så fall må det rapporteres til kommunestyret, som etter kommuneloven § 76 er tillagt det øverste kontroll- og tilsynsansvar med kommunens virksomhet. Rapportering til den revisjonspliktiges *ledelse* i forbindelse med at det avdekkes feil og misligheter vil skje i henhold til de revisjonsstandarder som er fastsatt for dette.

I bestemmelsen er revisor pålagt en plikt til å sende foreløpig innberetning til kontrollutvalget straks det oppdages misligheter. Deretter pålegger bestemmelsen revisor en plikt til - i den grad det er mulig for revisor - å undersøke saksforholdet nærmere, slik at

kontrollutvalget får et best mulig beslutningsgrunnlag for å vurdere om forholdet skal anmeldes til politiet. Dersom kontrollutvalget skulle være innblandet i straffbare forhold må revisor vurdere om det bør rapporteres til kommunestyret direkte, uten å gå veien om kontrollutvalget.

Hvilken instans i kommunen/fylkeskommunen som skal kunne melde en sak til politiet, vil bero på kommunens/fylkeskommunens eget delegasjonsreglement. Det er anledning til å legge slik myndighet til kontrollutvalget, men kontrollutvalget har ikke slik myndighet direkte etter forskriften om kontrollutvalg.

Revisor kan også selv anmelde forholdet til politiet, men er ikke pliktig til det etter denne forskrift.

§ 2-3 Revisors plikter

Revisjonen skal planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk krever, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil.

Revisor skal skriftlig påpeke følgende forhold overfor den revisjonspliktiges ledelse:

- 1. Mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger,*
- 2. feil og mangler ved organiseringen av formuesforvaltningen,*
- 3. misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet,*
- 4. om det er redegjort for vesentlige avvik mellom beløpene i den revisjonspliktiges årsregnskap og regulert budsjett slik det fremstår etter gyldige vedtak/endringer fattet på riktig beslutningsnivå*
- 5. begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift, og*
- 6. begrunnelse for å si fra seg oppdrag etter § 7-1.*

Brev med påpekninger som nevnt i denne paragraf skal nummereres fortløpende.

Merknader:

I første ledd ligger at revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn. Begrepet ”god kommunal revisjonsskikk” er en rettslig standard, som i tillegg til å være normert av de lover og forskrifter som til enhver tid gjelder for revisjon av kommuner, også vil være normert av relevante og anerkjente revisjonsstandarder på området. Slike standarder vil være basert på International Standards on Auditing (ISA), utgitt av IFAC (International Federation of Accountants), derunder også ”tillegg for offentlig sektor”. Med mindre annet fremgår av ”tillegg for offentlig sektor” vil ”god kommunal revisjonsskikk” i all hovedsak være sammenfallende med ”god revisjonsskikk” i privat sektor når det gjelder regnskapsrevisjon.

Bestemmelsen i annet ledd stiller krav om hvilke forhold som krever en skriftlig påpekning fra revisor. Hvem som er den revisjonspliktiges ledelse vil kunne variere alt etter hvilket forhold det er snakk om. Normalt vil påpekninger stiles til administrasjonssjefen med kopi til kontrollutvalget. Når det gjelder kommunale foretak (KF) vil rapportering måtte skje til foretakets styre eller daglig leder.

Nr. 1 fastslår at revisor skal skriftlig påpeke mangler vedrørende registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Nr. 2 krever at det redegjøres for svikt i internkontrollen, jf. § 2-2 tredje ledd.

Nr. 3 krever at revisor skriftlig redegjør for misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet, jf. § 2-2 fjerde ledd.

Nr. 4 krever at det avgis en skriftlig påpekning dersom det er vesentlige avvik mellom tallbudsjettet og den aktivitet regnskapet viser. Revisor skal se etter at mer- eller

mindreforbruk som ikke er uvesentlig, er forklart eller redegjort for, jf. § 2-2 første ledd bokstav a.

Nr. 5 krever at revisor gir en skriftlig begrunnelse der han/hun finner å ikke kunne skrive under bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov.

Nr. 6 krever at det gis en skriftlig begrunnelse dersom revisor sier fra seg oppdraget etter forskriften § 7-1.

Tredje ledd stiller krav om fortløpende nummerering av brev som omhandler forhold som er nevnt i denne paragraf. Bestemmelsen har sammenheng med dokumentasjonskravet i kap. 4.

§ 2-4 Revisjonsberetningen

Revisor skal avgi revisjonsberetning uten unødig opphold etter at årsregnskapet er avlagt og senest 31. mai. Revisjonsberetning skal avgis også der årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig

Revisjonsberetningen avgis til kommunestyret eller fylkestinget. Det skal sendes kopi til kontrollutvalget..

I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god kommunal revisjonsskikk

Revisor skal ved revisjon av årsregnskapet vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrifter, og gir et uttrykk for den økonomiske virksomhet i regnskapsåret og stillingen ved årsskiftet som er i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk.

I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om følgende forhold:

- 1. om årsregnskapet er /avlagt i samsvar med lov, forskrifter og god kommunal regnskapsskikk,*
- 2. om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet er i samsvar med budsjettvedtak,*
- 3. om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet er konsistente med årsregnskapet, og om forslag til anvendelse av regnskapsmessig overskudd eller dekning av regnskapsmessig underskudd, er i samsvar med lov og forskrifter.*
- 4. om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger,*

Dersom årsregnskapet ikke gir de opplysninger om den revisjonspliktiges virksomhet i regnskapsåret og stilling ved årsskiftet som burde vært gitt, skal revisor presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning

Finner revisor at årsregnskapet ikke bør vedtas slik det foreligger, skal dette angis særskilt.

Merknader:

Bestemmelsen stiller nærmere krav til hva den årlige revisjonsberetningen skal inneholde, og til hvem den skal avgis.

Første ledd fastslår at beretningen skal avgis uten ugrunnet opphold etter at årsregnskapet er avlagt. Revisjonsberetningen skal senest være avgitt 31. mai. Bestemmelsen fastslår at det skal avgis revisjonsberetning selv som det ikke er avlagt årsregnskap, eller årsregnskapet er ufullstendig.

Annet ledd regulerer spørsmålet om hvem revisjonsberetningen skal avgis til. Beretningen avgis til kommunestyret/fylkestinget, ettersom det er virksomhetens øverste organ som skal vedta årsregnskapet, jf. kommuneloven § 48 nr. 3. Samtidig som beretningen avgis til kommunestyret/fylkestinget skal det sendes kopi av beretningen til kontrollutvalget.

Av tredje ledd fremgår at revisor i beretningen skal bekrefte at revisjonsarbeidet er utført i samsvar med de krav som gjelder for revisjonsarbeidet.

Fjerde ledd stiller opp det sentrale vurderingstema for revisors vurdering av årsregnskapet. Bestemmelsen må ses på bakgrunn av første ledd i § 2-2 om revisjonsarbeidets innhold.

Femte ledd nr. 1 til 5 presiserer nærmere hva som ligger i fjerde ledd.

Sjette ledd regulerer den situasjon at årsregnskapet ikke gir tilstrekkelige opplysninger til at revisor kan gjøre den vurdering som fremgår av fjerde og femte ledd. I slike tilfeller skal kommunestyret/fylkestinget gjøres oppmerksom på dette ved at revisor enten presiserer dette uttrykkelig i sin beretning, eller at det tas forbehold om at regnskapet ikke gir tilstrekkelig grunnlag for at revisor kan gjøre sin vurdering. Revisor må i så fall vurdere om det bør gis tilleggsopplysninger i revisjonsberetningen. Det skal uansett avgis revisjonsberetning, jf. første ledd annet punktum.

Det skal uttrykkelig fremgå av revisjonsberetningen dersom revisor finner at årsregnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, jf. syvende ledd.

Kap. 3 Forvaltningsrevisjon

§ 3-1 Revisjonsplikt

Kontrollutvalget skal påse at kommunens eller fylkeskommunens virksomhet årlig blir gjenstand for forvaltningsrevisjon i samsvar med bestemmelsene i dette kapittel.

Forvaltningsrevisjon kan utføres av andre enn den som er ansvarlig for revisjon av kommunens eller fylkeskommunens årsregnskap, eller et kommunalt eller fylkeskommunalt foretaks årsregnskap.

Merknad:

I siste instans påhviler det kommunestyret/fylkestinget å sørge for at det blir gjennomført forvaltningsrevisjon i kommunen/fylkeskommunen, bl.a. ved å stille de nødvendige budsjettmidler til rådighet for kontrollutvalget. Det nærmere ansvar for å påse at det blir gjennomført forvaltningsrevisjon ligger til kontrollutvalget, jf. kommuneloven § 77 nr. 4 annet ledd. I dette ligger at kontrollutvalget har en "bestiller-rolle" i forbindelse med forvaltningsrevisjon. Dette er likevel ikke til hinder for at det der kommunen har en egen ansatt revisor kan gi revisjonen fullmakt til å utforme forvaltningsrevisjonsprosjekter innenfor den budsjetttramme som er stilt til rådighet for dette.

Ettersom kommunestyret/fylkestinget har det overordnede tilsynsansvar i kommunen/fylkeskommunen, vil det kunne gi instruks om hvilke forvaltningsrevisjonsprosjekter som skal iverettes. I mangel av slike instruks avgjør kontrollutvalget selv hvilke deler av kommunens/fylkeskommunens virksomhet som skal gjøres til gjenstand for forvaltningsrevisjonsprosjekter.

Av annet ledd fremgår at forvaltningsrevisjon kan gjennomføres av andre enn den som er ansvarlig for revisjon av kommunens/fylkeskommunens årsregnskap.

Av forskrift om kontrollutvalg § 5-2 annet ledd fremgår at kontrollutvalget skal sørge for at det gjennomføres en overordnet vurdering/analyse av kommunens/fylkeskommunens

virksomhet for å identifisere behovet for forvaltningsrevisjon på de ulike områder/sektorer av kommunens virksomhet. Denne vurderingen skal danne grunnlag for en plan for forvaltningsrevisjon som kontrollutvalget etter kontrollutvalgsforskriften § 5-2 første ledd er pliktig til å utarbeide.

§ 3-2 Forvaltningsrevisjonens innhold

Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske undersøkelser 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) om 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.*

Gjennomføring og rapportering av forvaltningsrevisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området, og det skal etableres revisjonskriterier for det enkelte prosjekt.

Merknader:

Bestemmelsen i *første ledd* fastlegger hovedinnholdet i forvaltningsrevisjon. Det sentrale er vurderinger av om resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger. Forvaltningsrevisjon er i denne forstand resultatorientert. Forvaltningsrevisjon er dermed ikke begrenset til undersøkelser av økonomiforvaltningen. Et forvaltningsrevisjonsprosjekt kan dreie seg om hvorvidt den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser om vedtak, men perspektivet er langt videre enn dette.

Bokstavene a – e inneholder en oppregning av elementer som vil kunne være tema i et forvaltningsrevisjonsprosjekt. Oppregningen er ikke uttømmende. Hvilke elementer som inngår i et forvaltningsrevisjonsprosjekt vil avhenge av formål og problemstilling for det konkrete prosjektet. Forvaltningsrevisjon kan også med fordel foretas av særlig vellykkede prosjekter, for på den måten å gi viktige innspill til forvaltningen i det videre arbeid.

Siste ledd fastslår at forvaltningsrevisjon og rapportering av forvaltningsrevisjon skal skje i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området, samt at det skal utarbeides revisjonskriterier for det enkelte forvaltningsrevisjonsprosjekt.

Forvaltningsrevisjon er et selvstendig fagområde. Ved gjennomføring av systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og/eller virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger, skal det etableres/utledes revisjonskriterier. Revisjonskriterier er normer og/eller standarder som forvaltningsrevisjonsobjektet skal vurderes/revideres i forhold til. Revisjonskriteriene skal

brukes som grunnlag for å vurdere om forvaltningens økonomi, produktivitet, måloppnåelse og/eller virkninger er i samsvar med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger og/eller det regelverk som gjelder på området. Forvaltningsrevisjon skal dokumenteres med arbeidspapirer som er nødvendige for å gi en totalforståelse av prosjektet/arbeidet.

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) utarbeider retningslinjer og standarder på dette området. Forskriften er imidlertid ikke til hinder for at retningslinjer og standarder utarbeidet av andre foreninger og organisasjoner innen fagfeltet vil kunne anvendes – i den uttrekning de ikke er i strid med lov og forskrift, og ellers bidrar til å oppfylle denne forskriftens intensjoner. Slike standarder skal baseres på internasjonalt omforente prinsipper/standarder (bl.a. INTOSAI), med de tilpasninger/tillegg som er nødvendige ut fra særlige forhold som kan gjøre seg gjeldende i kommunal virksomhet.

§ 3-3 Rapportering om forvaltningsrevisjon

Revisor skal fortløpende rapportere til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner.

Den revisjonspliktiges ledelse skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som fremgår av rapporten. Den revisjonspliktiges kommentarer skal fremgå av rapporten.

Merknad:

Bestemmelsens første ledd stiller krav om at det skal avgis rapporter til kontrollutvalget om resultatene av gjennomførte forvaltningsrevisjoner. Normalt vil det være naturlig at rapporten videreformidles til kommunestyret/fylkestinget. Kontrollutvalget har imidlertid ikke plikt til å legge fram enhver forvaltningsrevisjonsrapport til kommunestyret/fylkestinget. Det vil være kontrollutvalget som vurderer nærmere når og hvordan rapportering skal skje, jf. forskrift om kontrollutvalg § 5-3.

Av annet ledd framgår at den revisjonspliktige skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som fremgår av rapporten. Den revisjonspliktiges syn på det som fremkommer i rapporten skal fremgå av selve rapporten, eller i vedlegg til rapporten. I praksis vil det være administrasjonssjefen som uttaler seg på administrasjonens vegne.

Der det er et kommunalt/fylkeskommunalt foretak som er gjenstand for forvaltningsrevisjon, må det vurderes konkret om det er foretakets daglige leder eller kommunens/fylkeskommunens administrasjonssjef som bør uttale seg. Det vil her kunne ha betydning hvor bredt anlagt forvaltningsrevisjonsprosjektet er – om det bare dreier seg om intern forvaltning i foretaket, eller om det har et videre perspektiv.

Kap. 4 Dokumentasjon

§ 4-1 Dokumentasjon av oppdrag

Revisor skal dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført samt resultatet av revisjonen på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

Dersom revisor sier fra seg oppdraget og i denne forbindelse fraråder en annen revisor å påta seg oppdraget i henhold til § 7-2, skal dette dokumenteres og begrunnes. Også en ny revisors begrunnelse for å påta seg et oppdrag i strid med den tidligere revisors råd skal dokumenteres.

Ved utføring av rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktig skal revisor kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling

Merknader:

Bestemmelsen i første ledd stiller krav til dokumentasjon av revisors oppdrag. Bestemmelsen har betydning både i forhold til kontrollutvalgets kontroll- og oppfølgingsansvar vis a vis revisjonen og i forhold til bransjebaserte og eventuelle statlige kontrollordninger.

Annet ledd stiller nærmere krav til dokumentasjon i forbindelse med skifte av revisor.

Siste ledd krever at dersom revisor utfører andre tjenester enn revisjon, skal oppdragets art, omfang m.v. dokumenteres. Der kommunen har satt revisjonsoppdraget ut til et revisjonsfirma eller en frittstående revisor, bør slike tjenester faktureres særskilt, med en angivelse av oppdragets art. Der kommunen har en egen revisor (egenregi) bør slike tjenester (intern)faktureres særskilt.

§ 4-2 Oppbevaring

Revisor skal oppbevare dokumentasjon, nummererte brev og annen korrespondanse etter denne forskrift på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år. Det samme gjelder korrespondanse i tilknytning til rådgivning.

Merknader:

”Annen” korrespondanse kan for eksempel gjelde rapportering av forvaltningsrevisjon.

Kap. 5 Krav til revisors kvalifikasjoner m.v.

§ 5-1 Krav til utdanning

Den som er ansvarlig for revisjon av årsregnskap for en revisjonspliktig etter denne forskrift skal ha bestått eksamen til bachelor i revisjon eller høyere revisoreksamen (master i revisjon) iht. Kredittilsynets krav til registrert og statsautorisert revisor, og i tillegg ha to års praksis fra revisjon.

Departementet kan gi dispensasjon fra kravet.

Merknader:

Bestemmelsen i første ledd gjelder bare den som skal være ansvarlig for revisjon av kommunens årsregnskap. Den gjelder ikke revisors medarbeidere, eller personer som utfører forvaltningsrevisjon eller annen type kontroll. Bestemmelsen har ikke tilbakevirkende kraft. Dette innebærer at revisorer som ved forskriftens ikrafttreden er ansvarlig for revisjon av en kommunes/fylkeskommunes årsregnskap, ikke behøver å søke dispensasjon etter annet ledd.

Bestemmelsen stiller krav om at ansvarlig revisor må ha bestått revisoreksamen (bachelor- eller master-grad) og i tillegg ha to års praksis fra revisjon. Både praksis fra privat

sektor og praksis fra revisjon av statlig eller kommunal virksomhet vil tilfresstille kravet, og teller med 100% av praksistiden.

I *annet ledd* er departementet gitt myndighet til å dispensere fra kravet i enkelttilfeller. Det vil i rundskriv bli gjort nærmere rede for hvilke vilkår departementet vil legge til grunn for sin vurdering i forbindelse med dispensasjonssøknader.

§ 5-2 Krav til vandel m.v.

Den som foretar revisjon for kommuner, fylkeskommuner eller kommunale eller fylkeskommunale foretak, må

- 1. ha ført en hederlig vandel,*
- 2. være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, og*
- 3. være myndig.*

Merknader:

Bestemmelsen gjelder alle som skal utføre revisjonsarbeid (regnskapsrevisjon eller forvaltningsrevisjon) for en kommune/fylkeskommune – ikke bare den som skal være ansvarlig for revisjon av årsregnskapet.

Kap. 6 Nærmere krav til revisors uavhengighet og objektivitet

§ 6-1 Spesielle krav til uavhengighet

Den som foretar revisjon etter denne forskrift kan ikke inneha andre stillinger hos den revisjonspliktige eller i virksomhet som den revisjonspliktige deltar i ved siden av revisoroppdraget.

Den som foretar revisjon kan ikke være medlem av styrende organer i virksomhet som den revisjonspliktige deltar i.

Den som foretar revisjon kan ikke delta i, eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at vedkommendes interesser kommer i konflikt med interessene til oppdragsgiverne eller på annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisoren.

Merknader:

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder alle som utfører revisjon for kommunen eller fylkeskommunen (jf. også lovens uttrykk ”den som foretar”). Det omfatter derfor både ansvarlig revisor og revisjonsmedarbeidere. Det kan med andre ord bare benyttes revisjonsmedarbeidere som oppfyller kravene i loven § 79 og denne forskrift.

Revisor skal være objektiv og nøytral ved utførelsen av sine oppgaver. Bestemmelsen inneholder enkelte nærmere krav til revisors uavhengighet. Disse kravene presiserer de krav som følger av kommuneloven § 79.

Første ledd gjelder i første rekke stillinger hvor det er mulig å påvirke regnskapsføreren eller utfallet av revisjonen. Innehavelse av andre stillinger kan også medføre ikke ubetydelige trusler mot revisors uavhengighet, bestemmelsen utelukker derfor ethvert ansettelsesforhold til kommunen/fylkeskommunen. Revisor kan heller ikke ha ansettelsesforhold til virksomheter som (fylkes)kommunen deltar i – det vil si virksomheter som (fylkes)kommunen har eierandeler i, eller en vesentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i.

Annet ledd fastslår at deltakelse i styrende organer ville innebære så stor fare for at revisor ville komme i en posisjon der han/hun kontrollerer eget arbeid og beslutninger, at ingen forholdsregler ville være tilstrekkelige til å redusere uavhengighetstruslene til et akseptabelt nivå. En slik rollekombinasjon er derfor avskåret her.

Tredje ledd påpeker at revisors deltakelse i (eierandeler eller direkte eller vesentlig indirekte økonomisk interesse) – eller funksjoner i annen virksomhet kan medføre ikke ubetydelige trusler mot revisors uavhengighet.

§ 6-2 Rådgivningstjenester m.v.

Den som foretar revisjon for en revisjonspliktig etter denne forskrift kan ikke utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

Revisor kan ikke yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver.

Revisor kan ikke opptre som fullmektig for den revisjonspliktige. Unntak fra dette gjelder ved bistand i skattesaker etter domstolsloven § 218.

Merknader:

Bestemmelsen gjelder alle som foretar revisjonsarbeid i forbindelse med revisjon av revisjonspliktig etter denne forskrift – ikke bare ansvarlig revisor. Den gjelder både ved regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Det er vanskelig å trekke en absolutt og eksakt grense for hvilke rådgivningstjenester revisor bør kunne yte i tillegg til revisjonsoppdraget. Bestemmelsen i første ledd er generelt utformet. Det vil måtte gjøres en konkret vurdering av om den rådgivning det er tale om vil være egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet, hvor bl.a. normer for god revisorskikk i privat sektor kan gi veiledning.

Den som reviderer en kommune eller fylkeskommune kan i den utstrekning det følger av ansvarsområdet, veilede forvaltningen i spørsmål vedrørende regnskap og økonomi. All veiledning skal skje med varsomhet, og på en måte som ikke binder opp revisors senere revisjons- og kontrollvurderinger.

Annet ledd innebærer for eksempel at revisor ikke kan bistå revisjonsklienter på en slik måte at bistanden erstatter foretakets manglende kompetanse eller kapasitet.

Tredje ledd innebærer at revisor for eksempel ikke kan forhandle med en bank på klientens vegne om lån/kreditter, man kan bistå klienten i forhandlingene ved å redegjøre for forhold som ligger innenfor revisors arbeidsoppgaver. Revisor kan heller ikke delta i forhandlinger i forbindelse med oppkjøp eller fusjoner/sammenslåinger av kommunale selskaper, men må kunne gjennomgå og vurdere regnskapene til mulige oppkjøpskandidater/fusjonspartnere med sikte på å avdekke forhold som en kjøper/overtaker bør være klar over.

§ 6-3 Dokumentasjon av uavhengighet

Revisor skal løpende vurdere sin uavhengighet. Revisor skal hvert år, og ellers ved behov, avgi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet til kontrollutvalget.

En skriftlig egenvurdering om revisors uavhengighet skal følge alle tilbud om revisjon.

Merknader:

Uavhengighet krever en uavhengig grunnholdning og innstilling, og at revisor fremstår som uavhengig. For å bevare uavhengigheten kreves det at revisor:

- a) identifiserer trusler mot uavhengigheten;
- b) vurderer hvorvidt disse truslene er klart ubetydelige; og
- c) dersom truslene ikke er klart ubetydelige, identifiserer og anvender relevante forholdsregler for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.

Vurderingen av trusler mot uavhengigheten og påfølgende tiltak må være støttet av dokumentasjon innhentet før oppdraget aksepteres og under utførelsen av oppdraget.

Forpliktelsen til å foreta en slik vurdering og iverksette tiltak oppstår når revisor har kjennskap til, eller med rimelighet kunne forventes å ha kjennskap til, omstendigheter eller forbindelser som kan bringe uavhengigheten i fare.

Bestemmelsen i *første ledd* fastslår at revisor har plikt til løpende å foreta en vurdering av sin uavhengighet. Som et minimum må revisor hvert år avgi en skriftlig egenvurdering av sin uavhengighet.

Bestemmelsen i *annet ledd* sikter til den situasjon at kommunen har satt revisjonsoppdrag ut på anbud.

Kap. 7 Skifte av revisor – fratreden og overføring av revisjonsoppdrag

§ 7-1 Revisors rett til å si fra seg sitt oppdrag

Ansvarlig revisor for revisjon av årsregnskap etter denne forskrift har rett til å si fra seg oppdraget som revisor for en revisjonspliktig etter denne forskrift når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene.

Dersom det ikke foreligger forhold som nevnt i første ledd har revisor bare rett til å ensidig si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter denne lov eller det foreligger andre særlige grunner.

Revisor skal gi den revisjonspliktige rimelig forhåndsvarsel før vedkommende sier fra seg oppdraget som revisor.

Merknad:

Bestemmelsen bygger på revisorloven § 7-1.

§ 7-2 Ny revisor

Før en revisor påtar seg å revidere årsregnskap for en revisjonspliktig etter denne forskrift som ansvarlig revisor, skal revisoren be om en uttalelse fra den revisjonspliktiges forrige ansvarlige revisor om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten ugrunnet opphold opplyse skriftlig om begrunnelsen for sin fratreden.

Den revisjonspliktiges forrige ansvarlige revisor skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og dokumentasjon om sitt revisoroppdrag når den nye revisoren ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.

Dersom en revisor påtar seg oppdraget i strid med den forrige revisors råd, skal begrunnelse for dette dokumenteres.

Merknader:

Bestemmelsen bygger på revisorloven § 7-2.

§ 7-3 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering

Ved sammenslutning av revisjonsselskaper fortsetter det sammensluttede selskap de revisjonsoppdrag som selskapene før sammenslutningen hadde for revisjonspliktige etter denne forskrift. Det samme gjelder ved selskapsrettslig omorganisering av revisjonsselskapet. Bestemmelsene foran får tilsvarende anvendelse når personlig drevet revisjonsvirksomhet opptas i revisjonsselskap.

Adgangen til overføring av revisjonsoppdrag etter første ledd medfører ingen innskrenkninger i oppdragsgivers adgang til å bytte revisor.

Person eller selskap som nevnt i første ledd skal uten ugrunnet opphold gi skriftlig melding om sammenslutning, omorganisering eller opptak til oppdragsgiveren.

Merknader:

Bestemmelsen er utformet etter mønster av revisorloven § 7-3. Bestemmelsen gjelder både revisjonsselskaper som er regulert i revisorloven, og revisjonsselskaper som er eid av kommuner/fylkeskommuner.

Kap. 8 Revisors opplysningsplikt og begrensninger i taushetsplikten

§ 8-1 Opplysningsplikt

Revisor skal innenfor rammen av oppdraget gi opplysninger om forhold vedrørende den revisjonspliktige etter denne forskrift som revisor har fått kjennskap til under revisjonen, når dette kreves av et medlem av kommunestyret/fylkestinget eller kontrollutvalget.

Får revisor utenfor møte anmodning om å gi informasjon til et medlem av kommunestyret/fylkestinget eller kontrollutvalget, kan revisor kreve å få gi svar i møte.

Merknad:

Bestemmelsen i første ledd regulerer revisors plikt til å gi opplysninger om den revisjonspliktige til kontrollutvalget. Det nødvendige unntak fra taushetsplikten ligger i at det følger av revisjonens oppgaver etter kommuneloven eller denne forskrift, jf. kommuneloven § 78 nr. 7.

Annet ledd innebærer at revisor ikke er pliktig til å gi opplysninger til enkeltmedlemmer når anmodning om å gi opplysningen blir fremsatt utenfor møte i det organet hvor vedkommende er representant. Revisor kan da selv avgjøre om opplysningen bør gis direkte til vedkommende representant, eller om opplysningen bør gis i møte i det aktuelle organet.

§ 8-2 Begrensninger i taushetsplikten

Uten hinder av revisors taushetsplikt kan revisor avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Revisor kan videre underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

Revisors taushetsplikt er ikke til hinder for at kontrollører engasjert av bransjeorganisasjoner kan foreta kontroll av utførelsen av revisjonen, herunder av skriftlig dokumentasjon.

Merknader:

Bestemmelsen i *første ledd* angir unntak fra revisors taushetsplikt i forbindelse med etterforskning av straffbare forhold. Bestemmelsen pålegger ikke revisor en plikt til å anmelde forholdet til politiet, men gir en adgang til det.

Annet ledd: Både NKRF og DnR har etablert foreningsbaserte kvalitetskontroller. Bestemmelsen innebærer at taushetsplikten ikke er til hinder for at slik bransjebasert kvalitetskontroll kan gjennomføres. En tilsvarende bestemmelse fremgår av revisorloven § 6-1 annet ledd.

Kap. 9 Ikrafttreden

§ 9-1 Ikrafttreden

Forskriften trer i kraft ...

Fra samme tidspunkt oppheves forskrift om revisjon av 13. januar 1993 nr. 4045.