

Kommunal- og moderniseringsdepartementet

Deres ref:

Vår ref:
74/LAH

Saksbehandler:
Lars-Andre Hanssen
lah@komrevnord.no

Telefon:
77 60 05 07
41 69 52 80

Dato:
06.10.2016

Høringsuttalelse – NOU 2016:4 Ny kommunelov

KomRev NORD er et interkommunalt revisjonsselskap som er etablert for å utføre en helhetlig revisjon av kommuner, kommunale foretak, interkommunale selskaper, offentlige stiftelser, kirkelige regnskaper og legater. Vi utfører regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon i 37 kommuner, Longyearbyen lokalstyre og Troms fylkeskommune. Selskapet har 37 ansatte.

KomRev NORD har følgende kommentarer til forslagene om endringer i kommuneloven:

NOU 2016:4 pkt. 19.5.3 Økonomiplan og årsbudsjettet

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets avsluttende kommentar om at det i forbindelse med utforming av forskriftene til ny lov bør vurderes om det kan gjøres endringer som letter forståelsen av kommunenes budsjetter og regnskaper. Dette gjelder både for kommunepolitikerne som er hovedbrukerne av budsjett og regnskap, samt andre brukere.

Ifølge gjeldende forskrift skal regnskapet settes opp i henhold til vedlegg 1 og 2, som er regnskapsskjema 1A, 1B, 2A og 2B. I tillegg skal økonomisk oversikt drift og investering utarbeides. Disse regnskapsskjema er identiske med de obligatoriske budsjettsskjema som har samme oppstilling som regnskapsskjemaene.

Investeringskjemaene 2A og 2B er sjelden problematiske å utarbeide, og fungerer i all hovedsak etter sin hensikt. De to andre obligatoriske budsjett- og regnskapsskjemaene (1A og 1B) sliter imidlertid flere av våre kommuner med å sette opp korrekt. Vi ser svært mange varianter av oppstilling av skjema 1B, og ofte må det gjøres korrigeringer av arter på skjema 1B for å få sammenhengen mellom 1A og 1B til å fremstå korrekt. Vi ser at dette kan skyldes at det ikke er fastsatt klare retningslinjer for hvilke arter som skal tas inn i 1A og hvilke arter som skal med i rammene på 1B. I praksis betyr det at det er noen av de samme artene / tallene som tas inn i både skjema 1A og 1B. Da oppstår problemer med å få 1B til å vise «riktige» tall. Det er ofte regnskapslinjen «andre generelle statstilskudd» og «bruk/avsetning til fond» som benyttes i begge skjema.

Vi opplever at politikerne ikke er spesielt opptatt av problematikken rundt innholdet i regnskapsskjemaene og tallene som skal legges til grunn for avviksrapporteringene. Dette er alvorlig siden det kan medføre at politikerne i for liten grad er i stand til å kontrollere om administrasjonssjefen faktisk gjennomfører de budsjettvedtak som kommunestyret har vedtatt. KomRev NORD mener at oppstillingen av kommunenes budsjett- og regnskapsskjema 1A og 1B bør standardiseres med hensyn til hvilke arter som skal tas inn i de respektive skjema. Alternativt må det vurderes å endre selve regnskapsoppstillingene slik at disse blir entydige.

NOU 2016:4 pkt. 19.8.3.3 Avdrag på lån

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets forslag om at forenklet beregning av minimumsavdrag, jf. figur 19.6 og 19.7 gjøres gjeldende. Dette medfører en betydelig forenkling av beregningen. I tillegg vil det på en bedre måte, enn den kompliserte alternative beregningsmåten, tilsvare det faktiske kapitalslitet. Vi er således enige med kommunelovutvalget om at den nye regelen for beregning av minimumsavdraget er en tilnærming til det finansielle ansvarsprinsippet.

NOU 2016:4 pkt. 23.3 Egenkontroll

KomRev NORD er enig i kommunelovutvalgets vurdering om at internkontrollen er helt sentral i kommunens egenkontroll. Egenkontrollen er viktig for den folkevalgte styringen av kommunen og det er derfor viktig at egenkontrollen innrettes slik at alle deler av kommunens virksomhet er gjenstand for kontroll og at kontrollen bidrar til mest mulig læring.

NOU 2016:4 pkt. 24.5.2.4 Beskrivelse av oppgaver, organisering og ansvarsfordeling

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets krav til at kommunedirektøren utarbeider en overordnet beskrivelse av den kommunale virksomheten.

NOU 2016:4 pkt. 24.5.2.5 Systematisk, risikobasert og tilpasset kontroll

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets forslag om at internkontrollen skal tilpasses størrelse, egenart, aktiviteter og risikoforhold. Risikoen omtales som summen av sannsynlighet og konsekvens for en hendelse, og som en del av vurderingen av aktuelle risikofaktorer må det også vurderes hvor vesentlig disse er. Vi er enig i at loven tar inn disse begrepene vedrørende internkontroll.

NOU 2016:4 pkt. 24.5.2.6 Oppfølging av avvik og risiko for avvik

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets forslag om at kommunedirektøren har ansvar for å følge opp avvik eller risiko for avvik på en hensiktsmessig måte.

NOU 2016:4 pkt. 24.5.2.7 Dokumentasjonskrav

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets forslag om å lovfeste at internkontrollen skal dokumenteres. Vi er enige i at kravet bør utformes fleksibelt slik at hver enkelt kommune har et handlingsrom når det gjelder både form og omfang.

NOU 2016:4 pkt. 24.5.4 Rapportering til kommunestyret

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets forslag om å lovfeste et krav om årlig rapportering av internkontrollen til kommunestyret.

NOU 2016:4 pkt. 26.1 Om revisjon

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets videreføring av begrepet «kommunal revisjonsskikk» som understreker at revisjon av kommuner skal utføres slik at det tas høyde for særlige forhold som gjør seg gjeldende i kommunal sektor.

NOU 2016:4 pkt. 26.2.3.3 Bevilgningskontroll

I forbindelse med utvidelse av revisors rolle i bevilgningskontrollen står det at gjennomføring av budsjettvedtaket er sentralt for et fungerende lokaldemokrati og for kommunestyrets kontroll med økonomien.

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets forslag om at revisor skal se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige avvik og et generelt økende fokus på budsjettkontroll. Det er imidlertid litt uklart hva som menes med kommunestyrets premisser for bruk av bevilgningen som ikke fremgår av talldelen. I utredningen står følgende «...regnskapet ikke alltid viser alle former for avvik fra budsjettet, og realitetene bak kan være at bevilgningene ikke har blitt disponert i samsvar med premissene.» Spissformulert kan dette ha to forklaringer. Det kan være utydelige vedtak eller rot i regnskapet, altså svakheter enten i budsjettprosessen eller regnskapet. Eller det kan være bevisst regnskapsmanipulasjon.

Hvor utfordrende dagens budsjettkontroll er, avhenger i stor grad av hvor klart kommunen har definert på hvilket nivå budsjettet skal vedtas og hvilket politisk organ som har fullmakt til hva. Videre vil tydeligheten i budsjettvedtakene og kvaliteten i budsjettsakene være viktige premisser for revisors muligheter til å gjøre en god budsjettkontroll. Vi har derfor i mange kommuner hatt dialog med både politikere og administrasjon om tiltak for å få bedre sammenheng mellom regnskap og budsjett. En standardisering av rapporter, jf. innspill under pkt. 19.5.3 over, vil kunne bidra til å forbedre bevilgningskontrollen. Vi ser imidlertid at en for rigid lov på dette området vil kunne begrense den lokale handlefriheten som er grunnleggende i vårt lokale selvstyre. Vår oppfatning er at for mange kommuner ikke har gode nok sammenhenger mellom budsjett og regnskap, hvilket vil kunne utgjøre en fare for et velfungerende lokaldemokrati.

Det kommunale regnskapet avlegges etter gjeldende lov og forskrift, herunder bokføringsloven. I bokføringsloven er det strenge dokumentasjonskrav. Noe lignende skulle vært gjeldende for budsjett i det kommunale regnskapet. Det er mange kommuner som ikke har et godt system som dokumenterer sammenhengen mellom budsjettvedtak og opprinnelig budsjett, samt budsjettendringer og kolonnen for endelige budsjett. Dette gjør det utfordrende å kunne bekrefte om budsjettet er iht. vedtak i kommunestyret.

KomRev NORD foreslår at det blir lovfestet eller forskriftsfestet et krav om at det skal foreligge kontrollspor mellom budsjettvedtak og regnskapets kolonne for opprinnelig budsjett. Videre må det foreligge kontrollspor mellom opprinnelig budsjett og endelig budsjett. Dette krever at kommunene må ha et ordnet og betryggende system som ivaretar kravet til gyldige kontrollspor fra opprinnelig budsjett til endelig budsjett. Dette på lik linje med krav som stilles til regnskapets talldel, jf. bokføringsloven.

NOU 2016:4 pkt. 26.2.3.4 *Kontroll med økonomiforvaltningen*

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets forslag om at revisor skal foreta enkle kontrollhandlinger som gir mulighet til avdekke alvorlige feil og mangler ved økonomiforvaltningen. Vår erfaring er at selvkostområdet, finansforvaltningen, anskaffelser og offentlige støtte er gode eksempler på områder som kan være nødvendig å sette søkelys på, men at undersøkelsene må rettes mot områder der revisor oppfatter at risikoen for vesentlige svakheter er størst i den enkelte kommune.

NOU 2016:4 pkt. 26.2.3.5 *Regnskapsrevisors og kontrollutvalgets ansvar for forenklet etterlevelsesrevisjon*

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets forslag om å utvide regnskapsrevisors mandat til også å omhandle etterlevelsesrevisjon. Videre er vi enige i utvalgets argumentasjon for at endringen snarere vil bety en styrking av kontrollutvalgets kontroll og tilsyn enn en svekkelse. Dette vil skje både gjennom løpende rapportering til kontrollutvalget og at kontrollutvalget gjennom dette får et enda bedre kunnskapsgrunnlag når de bestiller forvaltningsrevisjonsprosjekter.

NOU 2016:4 pkt. 26.2.3.6 *Skriftlige påpekninger fra regnskapsrevisor (nummerte brev)*

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets forslag om at skriftlige påpekninger stiles direkte til kommunedirektøren og at dette er naturlig ettersom det ofte er her handlingsplikten ligger. Vi opplever at dagens ordning med at nummerte brev stiles til kontrollutvalget med kopi til administrasjonssjefen i noen tilfeller forsinker saksgangen og kompliserer hvem som har ansvaret for hva. Denne endringen bidrar til å klargjøre ansvarsforholdet og kontrollutvalget vil være løpende orientert ettersom de er kopimottaker. Kontrollutvalget kan innkalle både kommunedirektør og revisor til sine møter dersom de ønsker ytterligere informasjon om en sak omtalt i skriftlig påpekning. Vi ser derfor ikke at kontrollutvalgets rolle som premissleverandør for kontroll og tilsyn blir svekket som følge av denne endringen.

NOU 2016:4 pkt. 26.3.2 *Gjeldende rett forvaltningsrevisjon*

KomRev NORD mener definisjonen av forvaltningsrevisjon i lov og forskrift bør konkretiseres og forenkles. Ifølge dagens definisjon innebærer forvaltningsrevisjon blant annet å vurdere «virkninger». Begrepet bør nyanseres eller utelates da det innenfor rammene for forvaltningsrevisjon er vanskelig å avdekke/fastslå årsaksforhold/kausaltet.

Vi foreslår følgende definisjon for forvaltningsrevisjon (noen av endringsforslagene er nærmere begrunnet i fotnoter til det enkelte punkt):

Forvaltningsrevisjon innebærer systematiske vurderinger av kommunens/fylkeskommunens virksomhet opp mot

- *kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger*
- *gjeldende rett og/eller*
- *andre autoritative kilder*

Forvaltningsrevisjon er blant annet å vurdere om

- a) *forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger,*

- b) *forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er egnet for å nå målene på området,¹*
- c) *nasjonalt og kommunalt regelverk etterleves,²*
- d) *beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav,*
- e) *resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/eller om målene for virksomheten er nådd.³*

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 på det enkelte prosjekt.

NOU 2016:4 pkt. 26.3.4.1 Forvaltningsrevisjon og læring

KomRev NORD støtter kommunelovutvalgets drøfting og vurdering av at forvaltningsrevisjon må være relevant for administrasjonen i læringsøyemed.

NOU 2016:4 pkt. 26.3.4.2 Etterlevelsesrevisjon

Utvalget foreslår at det skal fremgå av lovteksten at regeletterlevelse er en del av hva forvaltningsrevisjon må dekke. Dette vil etter KomRev NORDs oppfatning bidra til at lovteksten blir i tråd med gjeldende praksis. Vi støtter lovutvalgets forslag. Etter vår oppfatning bør det fremgå at forvaltningsrevisjon innebærer vurderinger etter nasjonalt og kommunalt/fylkeskommunalt regelverk. Det vil si at vi mener det uttrykkelig bør henvises til at det kan gjøres vurderinger av praksis også opp mot revidert kommunes/fylkeskommunes/selskaps regelverk.

NOU 2016:4 pkt. 26.3.4.3 Regelmessig forvaltningsrevisjon

Kommunelovutvalget foreslår at gjeldende krav i kontrollutvalgsforskriften § 9 om årlige forvaltningsrevisjoner ikke skal videreføres. Lovutvalget mener risiko- og vesentlighetsvurderingen skal være førende for omfanget av forvaltningsrevisjoner. KomRev NORD er enig i at risiko- og vesentlighetsvurderinger skal ligge til grunn for bestilling av forvaltningsrevisjon. Utvalget viser til at formålet med å fjerne krav om omfang/hyppighet av forvaltningsrevisjoner er å øke omfanget av disse. KomRev NORD kan imidlertid ikke se av kommunelovutvalgets drøftinger at dette vil sørge for økt omfang av forvaltningsrevisjon.

Uten krav om hyppighet kan det være fare for at den enkelte kommunes økonomi blir avgjørende for omfanget av forvaltningsrevisjon. Vi mener at departementet bør si noe om omfanget av/hyppigheten på forvaltningsrevisjonene for å sikre at kommunene oppfyller et «minstekrav» til gjennomførte forvaltningsrevisjoner.

¹ Vi har slått sammen tidligere ledd b) og d). Bakgrunnen er at vi mener det for enkelte kommunale tjenesteområder kan være vanskelig å gjøre effektivitetsmålinger innenfor rammene av forvaltningsrevisjon, og vi har derfor tatt ut begrepet «effektivitet». Vi har også byttet ut begrepet «hensiktsmessig» da vi mener begrepet bør fylles med et innhold og at det er utfordrende å vurdere «hensiktsmessigheten» av noe.

² I tråd med utvalgets forslag mener vi regeletterlevelse bør inn i definisjonen av forvaltningsrevisjon. Videre mener vi det er viktig at det fremgår at det gjelder både nasjonalt og kommunalt/fylkeskommunalt regelverk.

³ I gjeldende revisjonsforskrift står det «[...]og/eller om resultatene for virksomheten er nådd». Vi mener det er uklart hva som menes med at *resultatene* for en virksomhet er nådd. En virksomhet kan nå målene sine, eller oppnå ønskede resultater, men resultater i seg selv kan ikke nås. Vi anser det som vanskelig å gjøre vurderinger av om resultater er nådd. Vi mener det er virksomhetens *måloppnåelse* som må være relevant å undersøke gjennom forvaltningsrevisjon.

Vi mener også at departementet bør tydeliggjøre hvem som skal gjennomføre risiko- og vesentlighetsvurderingene som planen for forvaltningsrevisjon skal bygge på.

NOU 2016:4 pkt. 26.3.4.4 *Kvaliteten på forvaltningsrevisjon – krav til kompetanse*

Lovutvalget foreslår å videreføre gjeldende kompetansekrav til oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor, som er minimum tre års utdanning fra universitet/høgskole, jf. revisjonsforskriften § 11 annet ledd. KomRev NORD oppfatter at lovutvalgets drøfting omhandler utdannelsens lengde, altså om kravet om tre års utdanning skal utvides til krav om flere års utdanning og om det kan være hensiktsmessig virkemiddel for å sikre kvaliteten på forvaltningsrevisjon.

Oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor er ansvarlig for at forvaltningsrevisjonsprosjekter gjennomføres i tråd med RSK 001. Dette krever at oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor må inneha kompetanse til å formulere problemstillinger og utlede revisjonskriterier samt ha tilstrekkelig kunnskap om og ferdigheter i relevant metodikk.

Vi savner at utvalget drøfter behovet for nærmere bestemt kompetanse og kvalifikasjoner som gir grunnlag for å inneha dette ansvaret.

Revisjonsforskriften § 11 første ledd inneholder krav til oppdragsansvarlig regnskapsrevisors utdanning og praksis. Vi kan ikke se gode grunner til at det ikke skal være tilsvarende krav om relevant utdanning og praksis for å være kvalifisert som oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor. Herunder krav som samsvarer med innholdet i RSK 001.

NOU 2016:4 pkt. 26.4.4.2 *Sertifisering og tilsyn*

Utvalget har kommet til at det ikke bør etableres en statlig sertifiserings- og tilsynsordning for kommunal revisjon. KomRev NORD ser det som veldig positivt at utvalget er opptatt av å sikre god kvalitet innenfor kommunal revisjon, og at det drøfter tiltak som kan løfte kvaliteten. Vi støtter utvalgets drøfting om at statlig sertifiserings- og tilsynsordning ikke er den ordningen som bør etableres.

NOU 2016:4 pkt. 26.4.4.3 *Ekstern kvalitetskontroll*

Lovutvalget foreslår å innføre en lovbestemt ekstern kvalitetskontroll. KomRev NORD støtter utvalgets argumenter for å innføre en slik ordning der departementet forestår kontrollen. Etter vår oppfatning vil en slik ordning være av sentral betydning for de folkevalgte og allmennhetens tillit til revisjonen. En ekstern kvalitetskontroll kan bidra til økt kompetanse innenfor kommunal revisjon.

Kommunelovutvalget har ikke gitt forslag til lovbestemmelse om ekstern kvalitetskontroll. Det vises til at innholdet i og organiseringen av kvalitetskontrollen bør utredes nærmere. KomRev NORD mener at det likevel nå bør lovfestes krav om ekstern kvalitetskontroll i regi av departementet, men at bestemmelsen kan tre i kraft når organisering og innhold er avgjort. Det er naturlig at kommuneloven ikke inneholder de detaljerte kravene tilknyttet ordningen, men at dette reguleres gjennom forskrift. Eventuell ny bestemmelse i kommuneloven om kvalitetskontroll bør derfor gi departementet hjemmel for å gi nærmere forskrift om ekstern kvalitetskontroll.

Dagens kontrollordning i regi av NKRF har fungert tilfredsstillende men vil i fremtiden, med færre kommunale revisjonsenheter, ikke være en tilfredsstillende kontrollordning.

NOU 2016:4 pkt. 27.4.4.1 Innholdet i selskapskontrollen

Selskapskontroll består av eierskapskontroll og forvaltningsrevisjon. Eierskapskontroll kan avdekke forhold/områder som kan være aktuelle for forvaltningsrevisjon. Etter KomRev NORDs oppfatning er det hensiktsmessig at begge elementene av selskapskontroll er samlet hos revisor. KomRev NORD er derfor positiv til lovutvalgets forslag om at det kun er revisor som skal gjennomføre eierskapskontroll.

NOU 2016:4 pkt. 27.4.4.2 Omfang av og plan for selskapskontroll

Kommunelovutvalget foreslår at kontrollutvalget skal lage én felles plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon i kommuner og i selskaper. Videre foreslår utvalget at det skal utarbeides en egen plan for eierskapskontroll.

KomRev NORD støtter forslaget om at også kommunens/fylkeskommunens selskaper skal omtales i plan for forvaltningsrevisjon. Vi mener dette vil bidra til at alle kommunale tjenester har samme utgangspunkt for å bli reviderte – uavhengig av hvem som produserer tjenestene.

Tromsø, 6. oktober 2016

Med vennlig hilsen



Lars-André Hanssen
Administrerende direktør
KomRev NORD IKS