

Kommunal- og moderniseringsdepartementet
postmottak@kmd.dep.no

Deres ref 16/1559-2

6. oktober 2016

Høring - Kommunelovutvalgets utredning 2016: 4 - Ny kommunelov

Vi viser til brev av 6. april 2016.

Utvalget har gjort et omfattende arbeid og gjennomgått store deler av den kommunale forvaltning og organisering. Vi har begrenset oss til å kommentere deler av utredningen som er av spesiell interesse for oss.

Selv om utvalgets utredning er omfattende, er det viktige deler som ikke er dekket eller dekket bare i begrenset grad. Dette gjelder temaer innenfor økonomistyring, regnskap og kontroll. Departementet bør i sin oppfølging starte et videre arbeid også på disse områdene.

Folkevalgte organer og administrasjonen (kapittel 8)

Utvalgets flertall foreslår i pkt 8.5 å innføre «kommunedirektør» som tittel for kommunens administrative leder. Dette brukes da også i utredningen for øvrig. Vi synes det er et lite heldig forsøk og støtter ikke forslaget. Kommunedirektør benyttes i dag i ulike variasjoner og tittelen kommunaldirektør er også mye benyttet. Disse vil lett forveksles med utvalgets forslag til ny tittel for den administrative leder.

Vi støtter mindretallets forslag om ikke å lovfeste én tittel.

Økonomiforvaltning (kapittel 19)

Generelt om regnskap

Utvalget har ikke sett det som en del av mandatet å foreta en gjennomgang av regnskapsprinsippene som ligger til grunn for kommuneregnskapet. Prinsippene som følger av kommuneloven § 48 nr. 2, er videreført.

Vi mener at det er nødvendig med en utredning av regnskapsavleggelsen etter kommuneloven. Det har skjedd mye på regnskapsområdet både i Norge og internasjonalt siden gjeldende regler ble vedtatt. Ikke minst har brukergruppens behov endret seg vesentlig og nye brukergrupper har tilkommet.

Vi opplever også at mange brukere sliter både med prinsipper og begreper i kommuneregnskapet. Det er behov for å gjøre både små og større endringer.

Vi ber derfor om at det igangsettes en egen utredning.

Brukerne av regnskapet

I utredningen drøftes bruken av regnskap i forhold til kommunestyrets behov. Dette gjelder spørsmålet om konsernregnskap og andre spørsmål.

Dette er en gammeldags tankegang. Når man diskuterer hvilke regnskapskrav man skal stille, må dette drøftes i forhold til alle brukergruppene. Og det er behovene til de brukerne som ikke selv kan stille krav til og be om informasjon fra regnskapet, som må være utgangspunkt for reguleringen. Kommunestyret kan be om og får den informasjon de trenger.

Det finnes mange andre interesser til kommuneregnskapet. Disse gruppene må identifiseres, deres behov klargjøres og deretter utformes regnskapsregler. Interessentene forventer regnskapsrapportering som gir brukerne god innsikt i virksomheten og den finansielle situasjon. Regnskapet er ikke bare et middel for budsjettkontroll.

Utvalgets drøftelser om regnskap er derfor basert på et dårlig grunnlag.

Konsernregnskap

Utvalgets drøftelser om konsernregnskap lider av at man ikke har drøftet behovet ut fra brukergruppene behov. Vi mener dog at selv i forhold til kommunestyrets behov for en komplett oversikt over kommunens finansielle stilling og resultat, burde utvalget ha konkludert med et krav om konsernregnskap.

I en undersøkelse gjennomført i regi av KS' FoU-program har BDO og Agenda Kaupang AS foreslått at krav om konsernregnskap bør lovfestes. Forslaget fra utvalget om et samlet regnskap for kommunen som juridisk enhet er et skritt i riktig retning. FoU-rapporten tilsier imidlertid at man bør gå lenger. Vi mener kommunene må lage et komplett konsernregnskap.

Inndekning av regnskapsmessig merforbruk

Utvalget foreslår at hvis driftsregnskapet viser et merforbruk, så skal merforbruket dekkes inn mot en tilsvarende reduksjon av disposisjonsfondet jf. § 9 i reglene om såkalte strykninger i forskrift 15.12.2000 nr. 1424 om årsregnskap for kommuner og fylkeskommuner.

Vi har forståelse for forslaget og argumentene for dette. Forslaget har dog noen betenkelige sider kombinert med hvordan dette gjøres teknisk. Dekningen av merforbruket gjøres teknisk i resultatoppstillingen slik at «årets underskudd» er et beløp etter dekning fra fond. Det kan lett villedde regnskapsbrukerne til å tro at resultatet for året er bedre enn det er. En obligatorisk bruk av fond med denne føringen kan redusere fokus på nødvendige omstillinger som må vurderes som oppfølging av årsakene til merforbruket.

Spørsmålet om plikt til dekning av merforbruket og regnskapsføringen av bruk av fond til dekning av merforbruket må gjøres til en mer omfattende drøftelse enn det utvalget har gjort. Vi støtter derfor ikke utvalgets forslag til endringer, men foreslår at departementet gjør ytterligere utredninger.

Skillet mellom drift og investering

Prinsippet om at driften bare skal finansieres av løpende inntekter, har lang tradisjon. For å ivareta dette er det etablert et budsjettmessig skille mellom drift og investeringer. Dette skillet er i praksis ikke bare enkelt.

Vi støtter at driften skal finansieres med løpende inntekter. Men vi er skeptiske til om modellen med skille mellom drift og investering i budsjett og regnskap er en fornuftig modell. Modellen skaper mange avgrensninger og utvalget peker på en del av disse. Dette blir et teknisk skille hvor realiteten ikke alltid gjenspeiles i modellen.

Børmer-utvalget drøfter i NOU 2015: 14 kapittel 6 prinsipielt skillet mellom drift og investering og frarår å innføre et slikt skille i statsbudsjettet. Vi har støttet disse vurderingene og mener at drøftelsen i NOU 2015: 14 er relevant også for kommunesektoren. Vi mener det bør gjøres en prinsipiell vurdering av om man skal avvike den gjeldende ordningen for skille drift og investering.

Avdrag på lån

Utvalget foreslår å endre regelen for beregning av minimumsavdrag for å bidra til at minimumsavdraget i større grad følger kapitalslitet på investeringen. Det er i og for seg fornuftig. Men hele modellen her er komplisert. Og avskrivningene følger avdragene ukritisk.

Det er imidlertid ikke enkelt å bestemme kapitalslitet for mange investeringer. Mange investeringer bør dekomponeres og kapitalslitet for ulike deler av den eiendelen kan variere. Kapitalslitet for et bygg vil være ulikt for ulike komponenter av bygget. Og kapitalslitet vil variere mellom eiere av tilsvarende anleggsmidler blant annet avhengig av hvordan vedlikehold prioriteres.

Også her tror vi at det bør være en grundigere vurdering av hvilke regler som skal gjelde. Både dagens regel og den foreslåtte har svakheter.

Internkontroll (kapittel 24)

Internkontrollen og rapporteringen av internkontrollen i kommunene har blitt styrket de senere år gjennom ulike tiltak. Vi er likevel enig med utvalget i at det uansett er behov for et regelverk som er bedre, mer samlet og helhetlig enn dagens.

Kontrollutvalget og kontrollutvalgssekretariatet (kapittel 25)

Vi støtter utvalgets forslag om hvem som bør være valgbare til kontrollutvalg.

Vi støtter utvalgets flertall i at sekretariatet for kontrollutvalget fortsatt skal være uavhengig av revisjonen. Rollen til kontrollutvalgssekretariatet kan ikke kombineres med å være revisor for kommunen.

Revisjon (kapittel 26)**Revisorloven er under endring**

Det pågår for tiden en offentlig utredning av ny revisorlov. Flere av de temaer som fremgår av Revisorlovutvalgets mandat er relevante også for kommunal revisjon. Dette gjelder spesielt det utvalget drøfter i pkt 26.2.3.2 Finansiell revisjon. Utvalget skal avgi innstilling ved utgangen av mars 2017. Vi mener at departementet bør følge opp disse forslagene i forhold til kommuneloven. Det bør vurderes å avvente å gjøre endringer som foreslått i NOU 2016: 4 inntil man har vurdert hvilke konsekvenser de foreslåtte endringer fra Revisorlovutvalget bør få for kommunal sektor.

Dette gjelder blant annet reglene om revisors uavhengighet. Den som har hatt ansvar for regnskap og økonomi i kommunen, skal det for eksempel ikke være mulig å ansette som revisor de første to år.

God kommunal revisjonsskikk

Utvalgets beskrivelse av revisjon pkt 26.1 blir noe misvisende. Det uttales at INTOSAI har utarbeidet egne revisjonsstandarter for de ulike revisjonstypene. Det er isolert sett riktig at INTOSAI har fastsatt standarder for revisjon av statlig virksomhet. INTOSAIs standarder for regnskapsrevisjon er identiske med de internasjonale revisjonsstandardene ISA som benyttes ved revisjon av kommuner og private virksomheter også i Norge, men med noen få tillegg for offentlig sektor når det gjelder regnskapsrevisjon. Det er en internasjonal trend med å fokusere mindre på disse tilleggene og at ISA-ene i hovedsak dekker behovene for regnskapsrevisjon.

ISA-ene utarbeides av International Assurance and Auditing Standards Board (IAASB). Det er Revisjonskomiteen i Revisorforeningen som oversetter standardene til norsk. Revisors plikter, herunder krav til rapportering, er definert gjennom lov og forskrift. Når Revisjonskomiteen oversetter ISA-ene, påses at standardene ikke er i konflikt med bestemmelser i norsk lov.

Vi har i Danmark, Sverige og Norge ganske like regler for revisjon. Også i kommunal sektor i disse landene er revisjonen basert på ISA-ene, jf «Sammenligning av kommunal regnskapsrevisjon i Norge, Sverige, Danmark og Finland» som BDO utarbeidet på oppdrag for Kommunal- og regionaldepartementet i 2012.

For kommunal sektor, som for statlig sektor og for spesialiserte bransjer, vil regnskapsrevisjonen i store trekk være lik. For et hvert revisjonsoppdrag må man tilpasse revisjonen til bransjens og sektorens spesielle forhold. Dette gjelder kommuner, bank og forsikring, petroleumsindustrien og alle andre sektorer. Men det er fortsatt ISA-ene som brukes tilpasset disse behovene både i Norge og de fleste andre land. Det er derfor ikke grunnlag for å si at vi reviderer norske kommuner etter ISSAI-ene. Revisjonen skjer etter ISA-ene.

Vi mener det vil være mer beskrivende å referere til god revisjonsskikk uten å nevne «kommunal». Dette vil gjøre det klarere for interessentene til revisors arbeid og ikke skape inntrykk av at det er noe annet enn det som er etablert som god revisjonsskikk.

Forvaltningsrevisjon og etterlevelserevisjon

Forvaltningsrevisjon og etterlevelserevisjon er i stor utrekning spesielt for offentlig sektor. NKRF har fastsatt en egen standard for forvaltningsrevisjon. For etterlevelserevisjon er det gjort mye arbeid i INTOSAI, men etterlevelserevisjon er også omhandlet i den oppdaterte ISA 250. Revisorforeningen har gjennom arbeidet i den europeiske revisorforeningen FEE arbeidet med etterlevelserevisjon (Compliance Audit) i mange år og FEE utga allerede i 2007 en veiledning om Compliance Audit.

Foreslåtte endringer i revisors arbeid

Utvalget foreslår at revisor skal se etter om årsberetningen gir dekkende opplysninger om vesentlige avvik fra årsbudsjettet. Forslaget utvider regnskapsrevisors rolle i kontrollen av etterlevelsen av kommunestyrets budsjettvedtak (bevilgningskontrollen). Vi støtter forslaget.

Utvalget foreslår i tillegg en egen bestemmelse om regnskapsrevisors plikter ved revisjonen som fremhever plikten til å vurdere risiko og internkontroll. Dette følger allerede av god revisjonsskikk og revisjonsstandardene. Utvalget uttaler også at dette ikke innebærer krav til nye revisjonshandlinger. Vi er da redd for at forslaget skaper mer forvirring om revisors rolle. Vi støtter ikke dette forslaget.

Nummererte brev og andre spørsmål som drøftes i pkt 26.2.3.6 er også forhold som drøftes generelt av Revisorlovutvalget. Blant annet drøftes å avvikle ordningen med nummererte brev og endre enkelte forhold i revisors kommunikasjon med den reviderte. Revisorlovutvalgets forslag bør vurderes også for kommunal sektor før kommuneloven foreslås endret, jf. ovenfor.

Kontroll med økonomiforvaltningen

Utvalget foreslår at det skal utføres kontroll med økonomiforvaltningen (forenklet revisorkontroll), utover det som hører under finansiell revisjon. Drøftelsen i pkt 26.2.3.4 gjør det ikke enkelt å forstå hvilke ekstra revisjonshandlinger som er tenkt. En del av det som drøftes vil følge av ordinær regnskapsrevisjon, men andre deler synes å være ren etterlevelserevisjon. IAASB har utgitt en egen standard ISRE 2400 Oppdrag som gjelder forenklet revisorkontroll av regnskaper, som Revisorforeningen har oversatt.

Inntil vi har en bedre forståelse av hva forslaget innebærer, er det vanskelig å ha en mening om hva som bør inngå i ordinær regnskapsrevisjon og hva kontrollutvalget skal bestille i tillegg.

Vi er usikre på hva som menes med forslaget. Vi anbefaler at dette klargjøres. Og vi bidrar gjerne med dette.

Forvaltningsrevisjon

Vi støtter utvalgets forslag om forvaltningsrevisjon.

Sertifisering av revisor og kvalitetskontroll

Vi støtter langt på vei de forslag og vurderinger utvalget kommer med når det gjelder spørsmålet om etablering av en sertifiseringsordning for kommunal revisjon. Sertifiseringsordning henger nært sammen med tilsyn og kvalitetskontroll. Det blir noe merkelig å ha tilsyn og kvalitetskontroll om det ikke har konsekvenser for revisors sertifisering/godkjenning.

Utvalgets forslag om organisering av en nasjonal kvalitetskontroll, tror vi det er vanskelig å gjennomføre etter de skisser utvalget trekker opp. Etableringen av en slik nasjonal ordning vil kreve at det bygges opp et kompetent miljø hvor revisorer med fersk revisjonspraksis deltar. Dette tror vi er vanskelig å lykkes med uten å knytte det til et av de fagmiljøer som allerede eksisterer. Og det er en risiko for at tilliten til en slik ordning vil være vanskelig å bygge opp.

Kvalitetskontrollen har betydning for kvalitetsnivået hos revisorene og gir en klar læringseffekt. Dette oppnås dog allerede med den interne kvalitetskontroll som revisjonsenheten skal ha, jf ISQC 1.

Kontrollutvalget skal påse at kommunens blir revidert på en betryggende måte og påse at dette foregår i samsvar med god kommunal revisjonsskikk, jf § 6 i forskrift om kontrollutvalg. I og med at det ikke stilles kompetansekrav til medlemmene av kontrollutvalget, har utvalget ingen mulighet til å ivareta denne oppgaven. Kontrollutvalgene kan derfor ikke bidra til noen kvalitetsvurdering av revisors arbeid.

Det er også litt underlig at det er etablert lovbestemt, statlig godkjenning, tilsyn og kvalitetskontroll av revisorer som reviderer private foretak, mens det for offentlig revisjon kun er foreningsbaserte ordninger. Hensynet til brukerne av revisors tjenester i offentlig og privat sektor er ikke ulike og skulle tilsi at ordningene var sammenfallende.

For at det skal skje en reell kvalitetsvurdering av revisors arbeid og med konsekvenser om kvaliteten ikke er tilfredsstillende, bør det stilles krav om statsautorisert revisor og at Finanstilsynet fører kontroll også med denne del av de statsautoriserte revisors yrkesutøvelse. Finanstilsynet har etablert et godt system for tilsyn og kvalitetskontroll av revisorer.

Alternativt kan det vurderes et samarbeid om kvalitetskontroll på kommunal sektor mellom Finanstilsynet, Revisorforeningen og NKRF hvor foreningene kan stå for stordelen av arbeidet, men Finanstilsynet som offentlig myndighet sikrer upartiskhet og tillit til kontrollen.

Etableringen av en nasjonal ordning for kvalitetskontroll vil kreve kobling til et kompetent fagmiljø som har stor tillit. Finanstilsynet oppfyller denne forutsetningen.

Kommunenes styring og kontroll med ekstern virksomhet (kapittel 27)

God eierstyring gjennomføres i varierende grad i kommunene. Som utvalget peker på er det viktige at kommunene har gjennomført en grundig prosess når viktige deler av kommunens virksomhet organiseres i selskaper og den politiske kontroll med aktiviteten blir endret.

Vi støtter utvalgets forslag om at det kan være fornuftig å lovregulere slike selskapsetableringer i større utstrekning enn i dag. Eierskapsmeldinger bør minst utarbeides en gang pr år.

Innholdet i eierskapsmelding kan lovreguleres eller knyttes til en anbefaling. KS har utarbeidet en anbefaling om eierstyring som i stor utstrekning er i tråd med anbefalingen fra NUES (Norsk utvalg for eierstyring og selskapsledelse). Vi tror at lovregulering av overordnede prinsipper og henvisning til en anbefaling, kan være fornuftig.

Vi står gjerne til disposisjon for utfyllende kommentarer.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening



Per Hanstad
Adm. direktør



Harald Brandsås
Fagdirektør