



Av **Monica Smith-Tønnessen**, ass. revisjonsdirektør
i Agder Kommunerevisjon IKS

Revisjon av selvkostområder i årsregnskapet

Kommunens adgang til å kreve betaling for tjenester innen selvkostområdene er regulert av lov og forskrift, og begrenset til merkostnaden ved produksjon av tjenesten – altså kommunens selvkost.

Etterlevelse av regelverket på disse områdene kan være relevante temaer for forenklet etterlevelseskontroll, samtidig som selvkostområdene ofte har vesentlig betydning for kommunens årsregnskap.

I et nytt informasjonsskriv drøfter NKRFs revisjons- og regnskapskomite hvilke vurderinger og revisjonshandlinger som normalt inngår ved revisjon av selvkostområdene i årsregnskapet. Skrevet belyser også grensdragningen mellom revisjon av årsregnskapet og forenklet etterlevelseskontroll.

1. Selvkostområder i regnskapsrevisjon

Regnskapsrevisjon i kommunal sektor skal gjennomføres i henhold til kommuneloven og god kommunal revisjonsskikk, jf. kommuneloven § 24-5. Revisor skal vurdere om årsregnskapet er uten vesentlige feil og mangler, og konklusjonen skal avgis med høy sikkerhet.

Risiko- og vesentlighetsvurdering

Planlegging av revisjon på selvkostområdet tar utgangspunkt i en risiko- og vesentlighetsvurdering av selvkostområdet, jf. ISA 315¹. I denne risikovurdering inngår også en vurdering av ISA 250² pkt. 13, dvs. få forståelse for lov- og forskriftsmessig rammeverk på selvkostområdet, og hvordan kommunen etterlever dette.

Momenter som kan påvirke risikovurderingen:

- Erfaringer fra tidligere år
- Endringer i rammeverk eller fortolkning av rammeverk (f.eks. veileder selvkostforskrift)
- Skifte av system for å ivareta selvkostregnskap
- Vesentlige endringer i fordelingsnøkler for indirekte kostnader
- Intern fakturering – samsvar mellom regnskapsført utgift og reell utgift (dvs. at det ikke foreligger noe påslag).
- Utskifting av nøkkelpersonell

Andre relevante forhold for risiko- og vesentlighetsvurderingen kan være:

- Selvkostområdene, samlet sett, kan være vesentlige i regnskapet.
- Brukerne av regnskapet kan ha andre momenter de vektlegger ved vurdering av om det foreligger vesentlige feil på dette området, enn for regnskapet samlet sett.
- Kommunestyrets fastsettelse av gebyrer danner grunnlag for inntektene.
- Håndtering av over- og underskudd har betydning for bruk av og avsetning til bundne fond.
- Årsregnskapet skal gi opplysninger om vesentlige bundne fond og hvilket formål det er bundet til, og det skal gis opplysninger om hvert gebyrområde.
- Årsberetningen skal inneholde informasjon om årsak til ev. vesentlige budsjettavvik relatert til selvkostområdene.

I henhold til ISA 320³ pkt. 10 kan revisor fastsette en særskilt vesentlighetsgrense for enkelte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger. Dette gjelder særlig der feilbeløp, selv om de er lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet som helhet, likevel kan forventes å påvirke brukernes økonomiske beslutninger.

På selvkostområdene kan slike vurderinger være spesielt relevante, ettersom brukerne har interesse av å sikre at gebyrene de betaler ikke overstiger kommunens faktiske utgifter. I slike tilfeller kan det være aktuelt å benytte en lavere vesentlighetsgrense.

Revisjons- og regnskapskomiteen i NKRF er imidlertid av den oppfatning at det normalt sett ikke vil være behov for en særskilt vesentlighetsgrense på disse områdene.

¹ ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon

² ISA 250 Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper

³ ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon

Revisjons- og regnskapskomiteen i NKRF er imidlertid av den oppfatning at det normalt sett ikke vil være behov for en særskilt vesentlighetsgrense på disse områdene. Likevel kan det være grunnlag for å utvise økt aktsomhet ved revisjon av disse områdene. Dette kan eksempelvis gjøres ved å benytte en lavere terskel for rapportering av feil til kontrollutvalget, slik at også mindre avvik blir synliggjort og vurdert.

Aktuelle revisjonshandlinger

Revisjonshandlingene knyttet til selvkostområdet har som formål å bekrefte at årsregnskapet, inkludert lovpålagte tilleggsopplysninger, ikke inneholder vesentlige feil.

Omfanget av revisjonshandlingene bestemmes ut fra revisors vurdering av risiko og vesentlighet, samt den fastsatte arbeidsvesentlighetsgrensen. Disse vurderingene legger grunnlaget for hvilke kontroller som skal gjennomføres, og i hvilket omfang, for å oppnå tilstrekkelig revisjonsbevis, slik at en kan konkludere.

Vann- og avløpsområdet (VA) utgjør i mange kommuner et betydelig volum, og revisor skal derfor vurdere om området er vesentlig i årsregnskapet.

Dersom området vurderes som vesentlig, må revisor gjennomføre revisjonshandlinger for å bekrefte at inntektene er fullstendige (dersom dette er satt som en relevant påstand), og at gebyrene er i samsvar med kommunestyrets vedtak. For utgiftssiden vil revisjonspåstanden typisk være knyttet til gyldighet og nøyaktighet, og vurderes ut fra risiko og vesentlighet.

Renovasjon, inkludert slam, er særskilte selvkostområder der regelverket stiller krav både til øvre og nedre grense for kommunens inntekter.

Dette innebærer at inntektene over tid skal samsvare med de regnskapsførte utgiftene, i henhold til femårsregelen⁴. Revisor må derfor vurdere om gebyrene kommunen har fastsatt er tilstrekkelige til å dekke utgiftene på området.

Videre må revisor identifisere eventuelle avvik fra selvkostregelverket, og vurdere hvordan disse er håndtert i selvkostregnskapet. En korrekt og dokumentert selvkostkalkyle er sentral for å kunne gjennomføre denne vurderingen på en tilfredsstillende måte.

Et sentralt grunnlag for revisors kontroll vedrørende fondsbruk og fondsavsetninger i regnskapet på selvkostområdene er de for- og etterkalkyler som administrasjonen har utarbeidet. Kalkylene omfatter direkte utgifter, indirekte kostnader og kapitalkostnader. Revisor vil normalt ta utgangspunkt i disse kalkylene ved vurderingen av om fondsbruk og fondsavsetninger er uten vesentlige feil.

Konklusjon og revisjonsberetning

Basert på resultatet av revisjonshandlingene må revisor, med utgangspunkt i profesjonelt skjønn, vurdere hvordan ulike funn skal behandles. Feil ved selvkost-

områdene kan blant annet omfatte uriktige gebyrer for brukerne, manglende etterkalkyler, brudd på femårsregelen, feil i noter og annen regnskapsrapportering.

Funnene kan typisk kategoriseres som:

- brudd på lov og forskrift
- skjønnsmessige vurderinger
- feilaktig presentasjon i regnskapet

Revisor må vurdere hvilken betydning disse funnene har for revisjonsberetningen. I noen tilfeller kan det være aktuelt å ta opp forholdene med kommunen på annen måte, for eksempel gjennom nummerert brev, orientering til kontrollutvalget eller dialog med administrasjonen.

Dersom kommunen for eksempel mangler etterkalkyler, vil revisor med stor sannsynlighet ikke kunne innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at selvkostområdet er korrekt behandlet i regnskapet.

2. Grensesnitt mellom revisjon av årsregnskapet og forenklet etterlevelsesk kontroll

Revisor skal årlig gjennomføre forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen. Denne kontrollen omfatter normalt ett eller et fåtall områder per år, og revisor uttaler seg med moderat sikkerhet.

Forenklet etterlevelsesk kontroll kan imidlertid ikke uten videre benyttes som grunnlag for revisjon av årsregnskapet. Dette skyldes at kontrollen bygger på revisjonsbevis som gir moderat sikkerhet, og at den ikke nødvendigvis gjennomføres årlig for alle relevante områder.

Det innebærer at områder som ikke er prioritert i revisjonen av årsregnskapet, basert på revisors risiko- og vesentlighetsvurdering, likevel kan være aktuelle for forenklet etterlevelsesk kontroll.

Kontrollen har også et annet utgangspunkt enn revisjon av årsregnskapet. Vesentlighetsvurderingen gjøres ut fra andre forhold, og på selvkostområdet vurderes vesentlighet blant annet ut fra hvilken del av regelverket som kontrolleres, samt betydningen for brukerne av tjenesten(e), jf. RSK 301⁵ pkt. 6 bokstav c.

Det innebærer at områder som ikke er prioritert i revisjonen av årsregnskapet, basert på revisors risiko- og vesentlighetsvurdering, likevel kan være aktuelle for forenklet etterlevelsesk kontroll. Selv om det kan være overlapp i hvilke områder som kontrolleres, vil kontrollens fokus og formål være forskjellig. Det er derfor ikke mulig å trekke en klar grense mellom hva som dekkes

⁴ Selvkostforskriften § 8 annet og tredje ledd

⁵ RSK 301 Forenklet etterlevelsesk kontroll med økonomiforvaltningen

av revisjon av årsregnskapet og hva som er relevant for forenklet etterlevelseskonsroll på selvkostområdet.

Aktuelle områder å gjennomgå i forenklet etterlevelseskonsroll kan være:

- Etterlevelse av interne rutiner
- Oppfyllelse av formkrav fastsettelse regulativ/forskrift
- Utmåling av gebyr for den enkelte gebyrpliktige
- Gebyrbortfall iht. byggesaksforskriften § 7-6 er hensyntatt i selvkostkalkyle
- Interne kontroller for å ivareta etterlevelse av selvkostregelverket, f.eks.
 - o Dokumentasjon av at indirekte kostnader er til selvkost
 - o Grunnlag kapitalkostnader iht. krav
 - o Beregning og bruk av kalkulatoriske renter
 - o Beregning og bruk av kalkulatoriske avskrivninger
 - o Renteberegning fond
 - o Etterlevelse av 5 års regelen
 - o Forkalkyle (budsjett) og etterkalkyle

3. Avslutning

Revisjonshandlinger som gjennomføres på selvkostområdet i forbindelse med ordinær regnskapsrevisjon, skal gi betryggende sikkerhet for revisors konklusjon i

revisjonsberetningen. Omfanget og innretningen av disse handlingene bygger på revisors risiko- og vesentlighetsvurdering.

Ved forenklet etterlevelseskonsroll med økonomiforvaltningen benyttes imidlertid andre kriterier for vesentlighet. Her skal revisor også hensynta betydningen for brukerne av tjenesten. Dette kan føre til at risiko- og vesentlighetsvurderingen for etterlevelseskonsrollen konkluderer med behov for kontroll, selv om området ikke ble prioritert i revisjonen av årsregnskapet.

Det betyr at selvkostområder som ikke er vurdert som vesentlige i regnskapsrevisjonen, likevel kan være aktuelle for forenklet etterlevelseskonsroll. Dette understreker at de to kontrollformene har ulike formål og vurderingsgrunnlag, og at de utfyller hverandre i revisors samlede arbeid med å vurdere og kontrollere kommunens økonomiforvaltning. ●

Monica Smith-Tønnesen startet i Agder Kommunerevisjon IKS i 2012 og har vært assisterende revisjonsdirektør siden 2013. Monica er statsautorisert revisor med utdanning fra NHH. Hun har fra tidligere 17 års erfaring fra PwC og et par år i Skatt Sør og har vært medlem av NKRFs revisjons- og regnskapskomite siden 2023.

Aktuelle kurs nå ...



Når	Hva	Hvor
9. sept.	Kommuneloven	Digitalt
19. sept.	Skriv godt og jobb smart med KI Nyhet!	Digitalt
21. – 22. okt.	Samling for kontrollutvalgssekretariatet 2025	Oslo
11. – 12. nov.	Offentlige anskaffelser	Gardermoen
Når	Hva	
eKurs	Forenklet etterlevelseskonsroll av økonomiforvaltningen – erfaringer og tips Nyhet!	
eKurs	Intro - nyansatte	
eKurs	Kommuneregnskapet på 90 minutter	
eKurs	Intro – revisjonskriterier	
eKurs	Intro – juridisk metode	
eKurs	Konsolidert årsregnskap	
eKurs	Revisjon av regnskap for kirkelige fellesråd og menighetsråd	
eKurs	Mislighetsrettet arbeid og hvitvasking ved revisjon av kommuner	
eKurs	Håndtering av henvendelser til kontrollutvalget	
eKurs	Eierskapskontroll	
eKurs	Innføring i merverdiavgift	
eKurs	Intro – kommuneregnskap	
eKurs	Intro – forvaltningsrevisjon	



Gå til nkrf.no/kurs eller bruk QR-koden for å lese mer om kursene og for å melde deg på.

...for faglig oppdatering