



nkrf

2/22

Årgang 77

kontroll & revisjon

Les mer om:

- *Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen
grensesnittet/synergier mellom forvaltningsrevisjon og
regnskapsrevisjon – og samspill med sekretariatet*
- *Bærekraft og revisjon*
- *Analyser som substanshandlinger*

2 75 år siden...

Bjørn Bråthen

3 Revisors ansvar og bidrag

Styreleder Per Olav Nilsen

4 Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

Margrete Mjølhus Kleiven, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor i KomRev NORD IKS, og Knut Tanem, oppdragsansvarlig regnskapsrevisor i Revisjon Midt-Norge SA

10 Bærekraft og revisjon

Forvaltningsrevisor Anne-Lise Roald, Møre og Romsdal Revisjon SA og statsautorisert revisor Torjus Finstad Ledaal, Agder Kommunerevisjon IKS

14 Analyser som substanshandlinger

Statsautorisert revisor Unni-Renate Moe og statsautorisert revisor Silje Fossdal, Deloitte AS

17 Hva skjer?

Kontrollutvalgsboka er oppdatert Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen – avgrensning Høy tillit krever kontinuerlig innsats Undersøkelse om kommunenes klimatilpasning 2021 Kommuner har for dårlig kontroll med avløpssystemer Unngå feil ved ansettelse Ny verktøykasse for informasjonssikkerhet og personvern Ny dilemmasamling skal bidra til økt diskusjon om vanskelige etiske spørsmål

23 Nytt om navn

Vestland Revisjon KO

75 år siden...

Av Bjørn Bråthen

I nr. 3 og 4/1947 har redaksjonen under overskriften «Demokratiet og den offentlige revisjon» omtalt en redaksjonell artikkel i Dagbladet, hvor det påtales at revisjonen av statens regnskap ligger så langt etter. Foranledningen er behandlingen av Protokollkomiteens innstilling om Riksrevisjonen, og hvor situasjonen er betegnet som mer enn prekær. Dagbladet peker på årsaken til denne sørgelige kjensgjerning og legger skylden på Stortinget og også delvis på Protokollkomiteen, som ikke har sørget for at Riksrevisjonen fikk utvikle seg i samsvar med tiden krav. Det skorter på personell, og det skorter på kontorer.

På bakgrunn herav kommer så Dagbladet med en vurdering av revisjonsarbeidet i sin alminnelighet. Da det muligens finnes enkelte som har feilaktig oppfatning av revisjonens oppgaver, berettigelse og betydning, finner Kommunerevisoren det ikke av veien å referere videre fra artikkelen om hva Dagbladet mener om disse ting. Kommunerevisoren hitsetter:

«Vi (les: Dagbladet) er enig i at administrasjonen i tider som har gått og delvis også nå, må ha frie hender til å handle fort og etter situasjonens krav. Men en uttrykkelig forutsetning for det må være en hurtig og sikkert virkende kontroll gjennom en effektiv og hurtig revisjon og gjennomgåing av det som er gjort.

En av grunnstenene i et smidig demokrati er en up to date revisjon og kontroll. Det bør en aldri tape av syne om en vil bevare demokratiet.»

Banksjef Arne Kopaas har skrevet en artikkel om den moderne form for girering, nemlig bankgiro og postgiro. Han skriver at «Bankgiroen er bare en modernisering av den tidligere girering, men jeg tør si at denne modernisering er så effektiv at en nesten kan si at bankgiroen virker som et helt nytt system.» Det framkommer videre at giroformularene får enhver kjøpt i banken for 25 øre pr. sett. Et sett består av 4 eksemplarer som utfylles ved gjennomskrift, helst med skrivemaskin, i én operasjon, idet blankettene er karbonisert.

Østfold kommunerevisorerers forening holdt årsmøte 10. februar 1947 i restaurant «Bjørnen». Av spørsmål til behandling i foreningens kommende møter nevnes revisjonens arbeidsomfang, revisjon av inntektsgivende bedrifter, organisasjon av revisjonskontoret og om revisors beretning til avlagte regnskaper. Det er også en treffende annonse i bladet for foran nevnte restaurant: I Fredrikstad er stedet BJØRNEN. Maten der tåler selv en kommunerevisors kritikk. ●

Styreleder **Per Olav Nilsen**

Revisors ansvar og bidrag

«Hvor var revisor?» «Hvorfor har ikke revisor oppdaget dette?»
«Hvorfor er det media som avdekker slike ting, og ikke revisor?»

Dette er spørsmål man stadig vekk får høre når det avdekkes uregelmessigheter, underslag og korrupsjon i samfunnet - og det blir ekstra mye oppmerksomhet rundt disse sakene hvis det skjer i offentlig sektor. Det er kanskje ikke så rart. Vi snakker om fellesskapets verdier som unndras – nettopp fellesskapet. NKRF har som visjon å være på vakt for fellesskapets verdier. Det er ikke en tilfeldig valgt visjon. Det er noe vi er allerede i dag – men som vi ønsker å foredle og bli enda bedre på hele tida.

Så er spørsmålet: Hvordan kan vi bli enda bedre på dette?

I mars 2021 avsa Borgarting lagmannsrett en dom (se Lovdata LB-202013804) som trakk opp grensen mellom styrets og revisors ansvar for et foretaks internkontroll. Selv om dette var i privat sektor, har dommen relevans for hele samfunnet, og sier også noe om hva som er styrets/bedriftens ansvar og hva som er revisors ansvar. I dommen sies det at styret i et foretak ikke kan basere seg på at en ren revisjonsberetning innebærer at internkontrollrutinene fungerer etter hensikten.

Det er nettopp i slike situasjoner spørsmålene ovenfor dukker opp.

Revisor skal selvsagt si i fra hvis man gjennom revisjonshandlingene identifiserer svakheter i internkontrollen, men det kan ikke være slik at internkontrollen blir revisors ansvar. I et aksjeselskap er det selskapets styre som har det overordnede ansvaret. I en kommune er det kommunedirektøren som har dette ansvaret. I kommuneloven § 25-1 *Internkontroll i kommunen og fylkeskommunen* slås det fast at kommuner og fylkeskommuner skal ha internkontroll med administrasjonens virksomhet for å sikre at lover og forskrifter følges, og at det er kommunedirektøren i kommunen eller fylkeskommunen som er ansvarlig for internkontrollen.

Revisor har også en stor rolle når det gjelder å bidra til at en kommune har best mulig internkontroll. Dette gjennom å si i fra når man finner svakheter, men også som sparringspartner overfor kommunen.

På et mer overordnet plan kommer læringsperspektivet. Det er gjort mange undersøkelser om internkontrollen i kommunesektoren. Det gjøres som en del av regnskaps-

revisjonen, men også forvaltningsrevisjon spiller en stor rolle her. Internkontroll er en naturlig del av forvaltningsrevisjoner på nær sagt alle tjenesteområder i en kommune, og noen ganger gjennomføres det forvaltningsrevisjoner av internkontrollen i seg selv.

Tas funn og anbefalinger i slike undersøkelser på alvor, vil det bidra til å redusere risikoen for underslag og korrupsjon. En undersøkelse på ett område i en kommune, kan gi verdifulle bidrag også på andre områder – og en undersøkelse i en kommune kan gi verdifulle bidrag til andre kommuner.

Revisor skal selvsagt si i fra hvis man gjennom revisjonshandlingene identifiserer svakheter i internkontrollen, men det kan ikke være slik at internkontrollen blir revisors ansvar.

Revisor blir dermed en viktig bidragsyter overfor kommunene, ved å identifisere svakheter og gi beskjed om disse – eller ved å undersøke hvordan et underslag eller en korrupsjonssak kunne skje. Vi foretrekker å være i forkant og spille kommunene gode. Da er vi på vakt for fellesskapets verdier.

Varsling og korrupsjon henger nøye sammen. Et godt varslingsinstitutt kan bidra til at misligheter avdekkes på et tidlig tidspunkt. Det er ikke alltid det er kultur for å si i fra. Det lærte vi på den digitale Kontrollutvalgskonferansen nylig der Tora Aasland, leder av Kommunesektorens etikkutvalg, Pål Lønset, Økokrim-sjef, og Birthe Eriksen, advokat og ekspert på varsling, snakket om temaene korrupsjon og varsling. Vi kommer tilbake til dette. På fagsamling for kontrollutvalg 20. og 21. april, kan du lære mer om varsling.

Bli med og stå på vakt for fellesskapets verdier! ●



Av **Margrete Mjølhus Kleiven**, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor i KomRev NORD IKS, og **Knut Tanem**, oppdragsansvarlig regnskapsrevisor i Revisjon Midt-Norge SA



Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

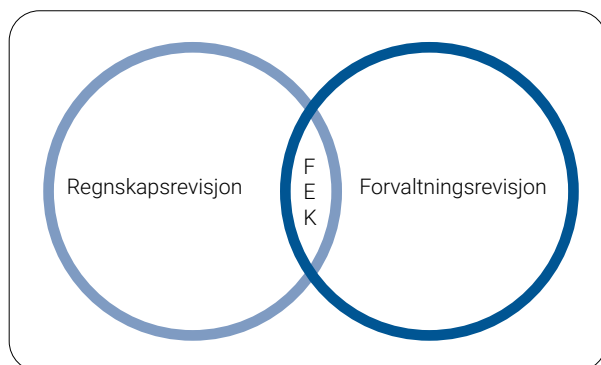
– grensesnittet/synergier mellom forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon – og samspill med sekretariatet

Med ny kommunelov, ble forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen en pliktig oppgave for regnskapsrevisor. Oppgaven utføres i grensesnittet mot forvaltningsrevisjon, og etter vår mening medfører dette økt behov, og økte muligheter for samarbeid mellom regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor.

Oppgaven er et ledd i å oppfylle kontrollutvalget sitt påseansvar for at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak.

Innledning

Ny kommunelov trådte i kraft høsten 2019. Med ny kommunelov ble *forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen* (FEK) en ny oppgave for regnskapsrevisor. Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen er definert i kommuneloven § 24-9. Denne kontrollen utføres i grensesnittet mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.



Første rapportering fra forenklet etterlevelseskontroll, etter ikrafttredelse av ny kommunelov, var innen 30. juni 2020. I skrivende stund er kontrollutvalgene forelagt to rapporteringer fra slik kontroll i sine

kommuner. Kontrollen er et ledd i å oppfylle kontrollutvalget sitt påseansvar for at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak.

I oktober 2021, under NKRF sin utsatte jubileums-konferanse, var blant annet forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen tema. Vi holdt foredrag på konferansen om forenklet etterlevelseskontroll. Etter i overkant av ett år med den nye kontrollen, har vi i våre selskaper – Revisjon Midt-Norge SA og KomRev NORD IKS – flere erfaringer som bekrefter at kommunelovens etterlevelseskontroll er i grensesnittet mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon, og at det er store muligheter for synergier mellom fagtradisjonene.

Denne artikkelen er basert på vårt foredrag på konferansen, der vi belyste likheter og ulikheter mellom kontrollene, samt så på hvilke områder og måter det

Det er flere grunner til at det bør være samspill mellom regnskapsrevisors og forvaltningsrevisors planlegging og gjennomføring av disse to kontrollene i den enkelte kommune og fylkeskommune.

kan og bør være samarbeid på kryss av regnskaps- og forvaltningsrevisjonsfaget. Det er flere grunner til at det bør være samspill mellom regnskapsrevisors og forvaltningsrevisors planlegging og gjennomføring av disse to kontrollene i den enkelte kommune og fylkeskommune. Dette gjelder selv om det er vesentlige forskjeller mellom forvaltningsrevisjon og forenklet etterlevelseskontroll. Forholdet til regnskapsrevisjon blir i liten grad berørt i det følgende.

Forenklet etterlevelseskontroll – ansvar, formål og planlegging

Ansvar for oppgaven med forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen, ble i ny kommunelov lagt til kommunens valgte regnskapsrevisor. Oppgaven retter seg mot de delene av økonomiforvaltningen som regnskapsrevisor ikke har gjennomgått ved sin finansielle revisjon etter kommuneloven § 24-5. Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen er et direkte attestasjonsoppdrag, og ikke regnskapsrevisjon.

I forarbeidene til ny kommunelov, ble det vist til at noe av formålet med oppgaven er å forebygge svakheter og bidra til å sikre at kommunen følger sentrale bestemmelser og vedtak på økonomiområdet. Dette skal bidra til god økonomiforvaltning, åpenhet og tillit til gjeldende forvaltningspraksis.

Det følger av kommuneloven § 24-9 at:

Regnskapsrevisor skal se etter om kommunens eller fylkeskommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak.

Revisor skal basere oppgaven på en risiko- og vesentlighetsvurdering, som skal legges fram for kontrollutvalget. Revisor skal innhente tilstrekkelig informasjon til å vurdere om det foreligger brudd på lover, forskrifter eller vedtak, der bruddet er av vesentlig betydning for økonomiforvaltningen.

Revisor skal senest 30. juni avgi en skriftlig uttalelse til kontrollutvalget, med kopi til kommunedirektøren, om resultatet av kontrollen.

Det er utarbeidet en egen standard for forenklet etterlevelseskontroll: RSK 301 *Standard for forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen*. Standarden er gjeldende for regnskapsåret 2020 og senere.

Kommuneloven § 24-9 første ledd første punktum innebærer at regnskapsrevisor skal utføre forenklet revisorkontroll med etterlevelsen av bestemmelser og vedtak som gjelder for kommunens eller fylkeskommunens økonomiforvaltning. Med ordet *bestemmelser* i lovteksten siktes det til lover og forskrifter.

Kommuneloven § 24-9 inneholder ordet *økonomiforvaltning*. Lovteksten er naturlig å forstå som en henvisning til bestemmelsene i kommuneloven kapittel 14 som omhandler økonomiforvaltning. Lovteksten må forstås dit hen at kommunens øvrige forvaltning ikke

omfattes. Det er imidlertid flere områder enn de nevnt i kommuneloven kapittel 14 som må regnes å være en del av kommunens økonomiforvaltning. Kommunelovens forarbeider nevner finansforvaltning, selvkost-områdene, offentlige anskaffelser og offentlig støtte som aktuelle områder for forenklet etterlevelseskontroll.

I RSK 301 er *forvaltning* definert som aktivitet som bevarer, forbedrer og øker kommunens verdier. *Økonomiforvaltningen* er i standarden definert til i hovedsak å omfatte områder som angitt i kommuneloven kapittel 14 og kapittel 15. Sistnevnte kapittel i kommuneloven omhandler selvkost. Ifølge veilederen til RSK 301 kan andre områder for kontroll være beregning av driftstilskudd til private barnehager, andre tilskudd/overføringer til private, konsesjonsvilkår, kontraktsoppfølging m.m.

Departementet viser til at områdene som er nevnt i forarbeidene til loven har et felles trekk. De har direkte betydning for de økonomiske disposisjonene en kommune kan foreta.

Med ordet *vedtak* i kommuneloven § 24-9 siktes det til kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og interne reglementer fastsatt av kommunestyret eller fylkestinget. Relevante områder for kontroll av etterlevelse av vedtak, kan være blant annet gebyrreglementer, finansreglement og anskaffelsesreglement samt andre konkrete kommunestyre- eller fylkestingsvedtak som gir føringer for kommunens økonomiforvaltning.

Lovtekst med forarbeider samt gjeldende standard for forenklet etterlevelseskontroll angir altså eksempler på områder relevante for kontrollen, men opplistingen kan ikke anses uttømmende. De nevnte kildene gir ikke klare føringer for hvilke områder som ikke kan anses å være kommunens økonomiforvaltning, og dermed ikke kan undersøkes gjennom forenklet etterlevelseskontroll.

Kommunal- og distriktsdepartementet har i brev 19. januar 2022 til KomRev NORD IKS uttalt seg om den generelle forståelsen av kommuneloven § 24-9. Brevet, som er nærmere omtalt på side 18, omhandler også departementets generelle betraktninger om kontroll med etterlevelsen av om arbeidsmiljølovens overtidsbestemmelser faller innenfor eller utenfor regnskapsrevisors lovpålagte oppgave. Departementet viser til at områdene som er nevnt i forarbeidene til loven har et felles trekk. De har direkte betydning for de økonomiske disposisjonene en kommune kan foreta. Forståelsen av



regnskapsrevisors kontrolloppgave etter § 24-9 må knytte seg til regler som har slik betydning for de økonomiske disposisjonene eller forvaltningen av økonomiske ressurser. Det vil si at revisors mandat, som det normale utgangspunktet, retter seg mot bestemmelser og vedtak som har som et fremtredende formål å sette rammer for eller krav til kommunens økonomiske disposisjoner eller forvaltningen av økonomiske (felleskapets) ressurser. Departementet skriver videre at «En klarere avgrensning vil være vanskelig å trekke». At manglende etterlevelse på et område potensielt kan få negative konsekvenser eller medføre svekket tillit, er ikke begrunnelse for å gjøre forenklet etterlevelseskontroll på området.

Med begrepet *se etter* i kommuneloven § 24-9, siktes det til at revisor må gjennomføre de kontrollhandlingene som kan gjøre revisor oppmerksom på vesentlige feil og mangler på området. Dette må forstås som at det ikke er påkrevet å utføre alle de revisjonshandlingene som er nødvendige for å innhente revisjonsbevis for at det ikke foreligger vesentlige mangler ved økonomiforvaltningen. Med *i hovedsak* siktes det til at kontrollen må rettes mot om det foreligger betydelige svakheter på de sentrale områdene av økonomiforvaltningen.

Risiko- og vesentlighetsvurdering

Revisor velger ut områder innenfor økonomiforvaltningen for forenklet etterlevelseskontroll basert på en risiko- og vesentlighetsvurdering. Det er kommunen som juridisk enhet, slik den fremstår i konsolidert regnskap, som er vurderingsenheten. Det er ingen formelle krav til denne risiko og vesentlighetsvurderingen. I RSK 301 inngår et eksempel på en matrise for å vurdere risiko og vesentlighet.

I matrisen nedenfor har vi satt inn noen av de ulike områdene som ifølge lov, forarbeider og RSK 301 kan være aktuelle for forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen. Hvilke kriterier som kan være relevante innenfor disse områdene, beror på den risiko- og vesentlighetsvurderingen som gjøres. I RSK 301 vises det til at vesentlighet kan defineres ut fra følgende to forhold:

- i. Kvantitativ vesentlighet; beløpsstørrelse relatert til kommunen eller enkeltinnbyggere eller en gruppe innbyggere.
- ii. Kvalitativ vesentlighet dreier seg om områder hvor mangler kan ha vesentlig betydning for økonomiforvaltningen på grunn av mulig omdømmetap og samfunnsmessig aktualitet, selv om manglene ikke har vesentlig beløpsmessig betydning.

Sentrale begreper

Begrenset ressursbruk

Moderat sikkerhet

Kvantitativ vesentlighet

Kvalitativ vesentlighet

I risiko- og vesentlighetsvurderingen kan det være relevant med samarbeid med den som gjør risiko- og vesentlighetsvurderingen i forbindelse med utarbeidelse av plan for forvaltningsrevisjon. Det kan være forvaltningsrevisor, kontrollutvalgets sekretariat eller

Eksempel på risiko- og vesentlighetsvurdering, vedlegg til RSK 301

Sannsynlighet	Konsekvens/vesentlighet				
	Ubetydelige konsekvenser	Mindre alvorlige konsekvenser	Alvorlige konsekvenser	Meget alvorlige konsekvenser	Svært alvorlige konsekvenser
Svært sannsynlig					
Meget sannsynlig			Oppstilling og dok. kapitalvarer		
Sannsynlig	Finansforvaltning rapportering	Tilskudd private barnehager	Offentlige anskaffelser under terskelverdi og etter forsyningsforskriften		
Lite sannsynlig	Selvkost byggesak, oppmåling, feiing	Finansforvaltning passiva Offentlig støtte Selvkost vann og avløp	Selvkost renovasjon og slam	Offentlige anskaffelser over terskelverdi	
Usannsynlig	Finansforvaltning aktiva				

Ved presentasjon av valgt(e) område(r) for etterlevelseskontroll, må revisor være tydelig i beskrivelser av kriterier og tydelig avgrense hva som skal kontrolleres.

annen ekstern aktør som gjør denne analysen. Disse kan gi innspill til risikovurderingen som skal gjøres i forbindelse med beslutning om etterlevelseskontroll. I planleggingsfasen av forenklet etterlevelseskontroll kan det dermed være samspill med sekretariatet.

Revisors risiko- og vesentlighetsvurdering skal legges frem for kontrollutvalget til orientering. Ved presentasjon av valgt(e) område(r) for etterlevelseskontroll, må revisor være tydelig i beskrivelser av kriterier og tydelig avgrense hva som skal kontrolleres.

Forvaltningsrevisjon – ansvar, formål og planlegging

Forvaltningsrevisjon er definert på følgende måte i kommuneloven § 23-3 første ledd:

«Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak».

I hver kommune og fylkeskommune skal det foreligge en plan for forvaltningsrevisjon som skal vise på hvilke områder det skal gjennomføres forvaltningsrevisjon. Planen baserer seg på en risiko- og vesentlighetsvurdering av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet. Hensikten med risiko- og vesentlighetsvurderingen er å finne ut hvor det er størst behov for forvaltningsrevisjon. Plan for forvaltningsrevisjon gjelder for en fireårsperiode, og kan revideres i løpet av perioden.

Kontrollutvalget bestiller forvaltningsrevisjoner som hovedregel med utgangspunkt i plan for forvaltningsrevisjon og i den rekkefølgen som prosjektene er nevnt i planen. Kontrollutvalget kan ha fått delegert myndighet fra kommunestyret eller fylkestinget til å bestille andre prosjekter som ikke kommer frem av planen eller med annen rekkefølge enn bestemt i plan for forvaltningsrevisjon. Planer for gjennomføring av forenklet etterlevelseskontroll eller resultater av forenklet etterlevelseskontroll kan påvirke hvilke forvaltningsrevisjoner kontrollutvalget ønsker gjennomført. Forenklet etterlevelseskontroll kan medføre at kontrollutvalget finner det hensiktsmessig å fravike opprinnelig prioritering i plan for forvaltningsrevisjon.

Det er en egen standard – RSK 001 *Standard for forvaltningsrevisjon* – som inneholder de grunnleggende prinsippene og de revisjonshandlinger som skal følges i forvaltningsrevisjonen.

Det er ikke gitt føringer om ressursbruk for forvaltningsrevisjon, slik som for forenklet etterlevelses-

kontroll. Revisors ressursbruk i den enkelte forvaltningsrevisjon vil avhenge av forvaltningsrevisjonens problemstillinger, utledete revisjonskriterier og metoder. Rammer for ressursbruk avtales konkret mellom kontrollutvalget og revisor for hvert forvaltningsrevisjonsprosjekt.

Temaer i grensesnittet mellom forenklet etterlevelseskontroll og forvaltningsrevisjon

En forvaltningsrevisjon kan være undersøkelse av om av regler og vedtak innenfor kommunens økonomiforvaltning etterlevs. Det er vanlig med forvaltningsrevisjon innenfor blant annet økonomistyring, økonomisk internkontroll, anskaffelser, kontraktsoppfølging samt låne- og tilskuddsordninger; områder som også er relevante for forenklet etterlevelseskontroll.

Forvaltningsrevisjon må imidlertid ikke være avgrenset til å være vurderinger av etterlevelse av lov og vedtak. Det kan gjøres vurderinger også av måloppnåelse, og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak. Vurderinger av produktivitet, kostnadseffektivitet, kvalitet, måloppnåelse og virkninger på økonomiområdet, kan ikke gjøres som forenklet etterlevelseskontroll. Dersom det er slike vurderinger som ønskes utført på økonomiområdet, er det forvaltningsrevisjon som vil være riktige undersøkelsesform.

Forvaltningsrevisjon er ikke avgrenset til å være undersøkelser innenfor konkrete områder av kommunens virksomhet, slik som forenklet etterlevelseskontroll er. I forvaltningsrevisjon kan det gjøres undersøkelser på alle områdene som kommunens virksomhet omfatter.

Likheter og forskjeller mellom forenklet etterlevelseskontroll og forvaltningsrevisjon

Både forenklet etterlevelseskontroll og forvaltningsrevisjon er lovpålagte oppgaver. Kontrollutvalget har et påseansvar overfor både regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor. Et samarbeid på kryss av fagene vil styrke planleggingen og gjennomføringen, samt rapporteringen fra undersøkelsene til kontrollutvalget.

I det følgende belyser vi sentrale likheter og forskjeller mellom de to undersøkelsesformene. Likheter og forskjeller finner vi ved å belyse sentrale krav i de to standardene som regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor skal følge i planleggingen, gjennomføringen og rapporteringen av henholdsvis forenklet etterlevelseskontroll og forvaltningsrevisjon. Våre beskrivelser av hvor det fremstår hensiktsmessig med samarbeid

mellom regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor har utgangspunkt i at regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon i kommunen og fylkeskommunen gjøres av samme revisjonsenhet.

Kriterier og revisjonskriterier

Ifølge RSK 301 *Standard for forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen* skal det fastsettes og beskrives kriterier. Det skal være objektive kriterier for måling og evaluering av praksis. Når det er krav om at kriteriene må være objektive, innebærer det at revisors subjektive oppfatning ikke kan være egnede kriterier.

Med objektive kriterier menes klare krav i lovverk, forskrifter, kommunens egne reglementer, budsjetter og økonomiplan, enkeltvedtak med økonomisk virkning, og ikke uskrevne regler og normer. Hvis revisor ikke kan finne objektive kriterier på et område, kan man ikke utføre forenklet etterlevelseskontroll på det aktuelle området. At det ikke finnes kriterier, kan også være et funn som bør rapporteres til kontrollutvalget.

Ifølge RSK 001 *Standard for forvaltningsrevisjon* skal det også utledes revisjonskriterier. Revisjonskriterier er definert som krav, normer og/eller standarder som revidert enhet skal vurderes i forhold til. Revisjonskriteriene skal være utledet fra autoritative eller anerkjente kilder innenfor det reviderte området. Revisjonskriteriene skal være relevante, konkrete og i samsvar med de kravene som gjelder for revidert enhet innenfor den aktuelle tidsperioden.

Det er likheter mellom kriterier i forenklet etterlevelseskontroll og revisjonskriterier i forvaltningsrevisjon. Kriteriene skal være konkrete, objektive og relevante, og utledes fra autoritative kilder som er lov, forskrift, reglementer og vedtak. En sentral forskjell mellom undersøkelsesformene, er at også anerkjente kilder kan benyttes for å utlede revisjonskriterier i en forvaltningsrevisjon. Det innebærer at det i en forvaltningsrevisjon kan utledes revisjonskriterier fra blant annet veiledere eller anerkjent teori. Forutsetningen er at kildene anses som relevante og anerkjente. Revisjonskriterier som utledes fra andre kilder enn lov og forskrift kan ikke formuleres som «skal-krav». Ved bruk av andre kilder enn lov og forskrift, kan revisjonskriteriene formuleres til å være målestokk fra hva kommunen «bør» følge. RSK 301 åpner ikke for å bruke slike kilder for fastsettelse av kriterier i forenklet etterlevelseskontroll.

At revisjonskriteriene må være relevante, vil si at de må gjelde for kommunen i den tidsperioden som undersøkes. Innenfor forvaltningsrevisjon gjøres det ofte undersøkelser av kommunen tilbake i tid eller over lengre tidsperioder. Det innebærer at det i tidsperioden som undersøkes kan ha vært endringer i regelverk. I slike tilfeller kan både opphevet regelverk og nytt regelverk være kilder for utledning av revisjonskriterier. Forenklet etterlevelseskontroll er en mindre omfattende kontroll enn forvaltningsrevisjon. Vi anser det som

mindre relevant å gjøre undersøkelser av praksis langt tilbake i tid, og at dermed opphevet regelverk blir kilde for fastsettelse av kriterier.

Hvordan kriteriene formuleres blir avgjørende for omfanget av både forenklet etterlevelseskontroll og forvaltningsrevisjon. Et eksempel som vi mener er egnet til å illustrere dette, er undersøkelser innenfor temaet internkontroll. Kommunelovens bestemmelse om kommunens internkontroll gjelder for hele kommunens virksomhet. Brukes bestemmelsen i sin helhet som kriterie, og det ikke gjøres avgrensninger eller konkretiseringer, legger revisor opp til undersøkelse av

For fastsettelse av kriterier i en etterlevelseskontroll, ser vi mulighet for samarbeid mellom regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor.

hele kommunens virksomhet. Det vil være i strid med føringen om begrenset ressursbruk ved forenklet etterlevelseskontroll. For forvaltningsrevisjon kan det innebære at undersøkelsen ikke treffer på bestillingen eller på gjeldende rammer for ressursbruk. Hvis formålet er å gjøre undersøkelser av for eksempel deler av kommunens økonomiske internkontroll, må avgrensningen komme til uttrykk i kriteriet/kriteriene som fastsettes eller utledes.

For fastsettelse av kriterier i en etterlevelseskontroll, ser vi mulighet for samarbeid mellom regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor. I forvaltningsrevisjon har det alltid vært krav om utledning av revisjonskriterier, og dette er noe som forvaltningsrevisor må ha tilstrekkelig kunnskap om. Samarbeidet kan være i form av at regnskapsrevisor støtter seg på forvaltningsrevisor i arbeidet med fastsettelse av kriterier. Dersom det er gjort en forvaltningsrevisjon på området der det planlegges forenklet etterlevelseskontroll, kan det være gjort utledning av revisjonskriterier med relevans for den forenklete etterlevelseskontrollen.

Metode og utvalg

I RSK 301 omtales data i en forenklet etterlevelseskontroll. Det står at innhentede bevis skal være tilstrekkelig og hensiktsmessig til å konkludere med moderat sikkerhet i forhold til kriterier fastsatt i planleggingen. Som bevis, kan det revisor er kjent med fra kartlegging av rutiner og test av internkontroll gjennom regnskapsrevisjon, brukes. Det samme gjelder resultater av forvaltningsrevisjoner. Bevis kan også innhentes ved forespørsler til kommunen.

RSK 001 omhandler data i forvaltningsrevisjon. Det står at revisor skal sikre at dataene er relevante (gyldige, valide) for problemstillingen. Datainnsamlingen skal gjennomføres på en måte som sikrer dataenes pålitelighet (reliabilitet). Metodevalg skal begrunnes og eventuelle svakheter i datamaterialet synliggjøres. Revisor skal i forvaltningsrevisjon innhente data i tilstrekkelig omfang til å gjøre vurderinger og svare på problemstillingene. I forvaltningsrevisjon innhentes data fra flere kilder.

Når det gjelder innhenting av bevis og data, er det gjenstand for profesjonelt skjønn både i forenklet etterlevelseskontroll og i forvaltningsrevisjon.

Både innenfor forenklet etterlevelseskontroll og forvaltningsrevisjon vil revisors metoder og utvalg være bestemmende for omfanget på undersøkelsene. En forenklet etterlevelseskontroll skal gjennomføres med begrenset bruk av ressurser. Krav til bevis for å konkludere med moderat sikkerhet, er av en slik art at en i konklusjonen uttaler at «er vi ikke blitt oppmerksomme på noe som gir oss grunn til å tro at».

En forvaltningsrevisjon skal imidlertid være en mer omfattende kontroll av praksis enn det forenklet etterlevelseskontroll er. Det skal i forvaltningsrevisjon svares på problemstillingen. Det må også synliggjøres hvordan revisor har kommet fram til konklusjonen. I en forvaltningsrevisjon kan også konklusjonen avgrenses til å gjelde kun for de undersøkte tilfellene eller det kan være en gradering av oppfyllelse i konklusjonen.

I forenklet etterlevelseskontroll, er det mindre rom for tilpasninger fordi det er krav om at det skal være en ren eller modifisert uttalelse. Revisor må ta stilling til når avvik er «store nok» til å gi modifisert uttalelse.

Samordning

At regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor samarbeider og hensyntar hverandres planer og arbeid, er etter vårt syn av betydning for både kommunen og for kontrollutvalget.

Etter vårt syn er det i utgangspunktet ikke hensiktsmessig å igangsette både forenklet etterlevelseskontroll og forvaltningsrevisjon på ett område i kommunen i samme tidsperiode. Dette av hensyn til kommunen, herunder de ansattes mulighet til å medvirke i både regnskapsrevisors og forvaltningsrevisors undersøkelser på samme tid.

Samtidig gjennomføring av forenklet etterlevelseskontroll og forvaltningsrevisjon på samme tid bør unngås, for å øke muligheten for å få mulig målrettede undersøkelser. Resultatet av den ene undersøkelsen, kan ha betydning for relevansen av å igangsette ytterligere undersøkelser på området og for den konkrete innretningen på den påfølgende undersøkelsen på området. Det vil si at undersøkelsene kan tilpasses hverandre med ulik bruk av kriterier, områder og utvalg for undersøkelse.

Resultatene av en forenklet etterlevelseskontroll kan bidra til at kontrollutvalget ønsker å følge opp funnene med å bestille en forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjonen vil være en mer omfattende kontroll ved at flere områder undersøkes, utvalget er større, flere metoder benyttes. Det vil også være høyere sikkerhet i konklusjonen.

Resultatet av en forvaltningsrevisjon kan være relevant for valg av område for en forenklet etterlevelseskontroll. Hvis en forvaltningsrevisjon nylig har konkludert med manglende etterlevelse, kan en forenklet etterlevelseskontroll fungere som en oppfølgingskontroll på området for å se om det er blitt forbedring/ endrede rutiner. Forenklet etterlevelseskontroll kan rettes direkte inn mot de områdene som forvaltningsrevisjonen avdekket avvik.

Kontrollutvalgets sekretariat er en viktig medspiller for revisor overfor kontrollutvalget. Dette gjelder både med hensyn til innspill til risiko- og vesentlighetsvurderingen og i avgjørelser om hvordan forenklet etterlevelseskontroll og forvaltningsrevisjon best kan samordnes. Kontrollutvalgets sekretariat formidler også til kontrollutvalget hva den nye oppgaven for revisor innebærer. Områder som ikke kan undersøkes gjennom forenklet etterlevelseskontroll, kan undersøkes av regnskapsrevisor gjennom den ordinære revisjonen eller gjennom forvaltningsrevisjon – avhengig av hva kontrollutvalget ønsker besvart.

Avslutning

Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen for regnskapsrevisor medfører etter vårt syn og etter våre erfaringer, økt behov for samarbeid mellom regnskapsrevisjonsfaget og forvaltningsrevisjonsfaget. Vår oppfordring til de ulike revisjonsenhetene er å diskutere erfaringer fra gjennomførte etterlevelseskontroller.

Sentrale begreper for forenklet etterlevelseskontroll er som nevnt begrenset ressursbruk, moderat sikkerhet, kvantitativ vesentlighet og kvalitativ vesentlighet. Det kan gjøres evalueringer av om revisor klarte å planlegge kontrollen på en slik måte at man i gjennomføringen oppnådde dette. Videre oppfordrer vi til å diskutere om og på hvilke måter regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor best kan nyttiggjøre seg all den kunnskapen og kompetansen som de ulike faggruppene har ervervet seg gjennom sitt revisjonsarbeid. ●

Margrete Mjølhus Kleiven er jurist og oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor i KomRev NORD IKS. Hun er varamedlem i NKRFs kvalitetskontrollkomite.

Knut Tanem er statsautorisert revisor og oppdragsansvarlig regnskapsrevisor for Revisjon Midt-Norge SA. Han er medlem i revisjons- og regnskapskomiteen i NKRF, og valgt inn i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) sin fagkomite fra 2022.



Av forvaltningsrevisor **Anne-Lise Roald**, Møre og Romsdal Revisjon SA og statsautorisert revisor **Torjus Finstad Ledaal**, Agder Kommunerevisjon IKS



Bærekraft og revisjon

Vi er stolte og glade over årsmøtevedtaket i NKRF fra oktober 2021, der det ble vedtatt at man ville innarbeide revisjon av miljø- og bærekraft-rapportering i god kommunal revisjonsskikk. Men hvorfor syntes vi at dette var en så viktig tematikk å ta tak i?

Vi vil i denne artikkelen prøve å belyse hvordan bærekraft- og miljørapportering treffer oss som profesjon, og hvordan vi kan møte den i planverk og virksomhetsstyring hos våre kunder allerede i dag, både som regnskapsrevisor, forvaltningsrevisor og i et sekretariat.

FNs bærekraftsmål

FNs bærekraftsmål er verdens felles arbeidsplan for å utrydde fattigdom, bekjempe ulikhet og stoppe klimaendringene innen 2030. Basert på innspill fra land over hele verden, og nesten ti millioner mennesker gjennom en spørreundersøkelse, ble det definert 17 mål og 169 delmål som skal fungere som en felles global retning for land, næringsliv og sivilsamfunn.

Målene er fordelt på miljø-, sosial- og økonomisk dimensjon, og må sees i sammenheng med hverandre.¹ I stortingsmelding 40 (2020/2021) la Regjeringen frem en nasjonal handlingsplan for å sette en tydelig kurs for hvordan Norge skal oppnå de 17 målene, på tvers av politiske skillelinjer og i samarbeid med organisasjoner og kommunene. Gjennom dokumentet "Nasjonale forventninger til regional og kommunal planlegging 2019-2023", er det tydelige forventninger om at fylkeskommunene og kommunal sektor legger bærekraftsmålene til grunn for samfunns- og arealplanleggingen. Resultatet av dette er at vi nå ser at flere og flere fylkeskommuner og kommuner bygger sitt planverk ut fra bærekraftsmålene.



¹ www.fn.no

Bærekraftløftet: Stavangererklæringen

I 2019 innledet en rekke kommuner, fylkeskommuner, organisasjoner og bedrifter sammen med KS et samarbeid med FN om smart bærekraftig utvikling av byer og lokalsamfunn. På bærekraftkonferansen "Nordic Edge" i Stavanger forpliktet deltakerne seg til å gjøre et bærekraftløft for å nå FNs bærekraftsmål gjennom mottoet "tenke globalt, handle lokalt".²

Kommunene som deltar i prosjekt Bærekraftsløftet forplikter seg til å samarbeide med FN om å øke kunnskap i lokalsamfunn, utvikle planer for samfunnsutvikling, som viser hvordan en skal nå bærekraftsmålene samt å arbeide aktivt for å mobilisere og støtte innbyggere, næringsliv, organisasjoner og akademia. Ikke minst har de med et punkt i erklæringen som er knyttet til "måle og evaluere effekten av innsatsen". Her må vi som profesjon henge oss på og være bevisste vår rolle i det store bildet.

Bærekraftsmål som grunnlag for strategi, handling og revisjon

Bærekraftsmålene viser de tre dimensjonene i bærekraftig utvikling: klima og miljø, økonomi og sosiale forhold. Sammenhengen mellom disse dimensjonene avgjør om noe er bærekraftig. FNs bærekraftsmål omfatter også samarbeid mellom myndigheter, næringsliv og sivilsamfunnet for å oppnå bærekraftig utvikling og verdiskaping. Målene skal vise veg mot en bærekraftig utvikling på kort og lang sikt, og fylkeskommunene/kommunene innpasser sine strategier for sitt planverk i tråd med FNs 17 globale mål.

Bærekraftsmålene viser de tre dimensjonene i bærekraftig utvikling: klima og miljø, økonomi og sosiale forhold.

Målet om fred, rettferdighet og sterke institusjoner handler blant annet om å bygge velfungerende, ansvarlige og inkluderende institusjoner på alle nivåer. Bærekraftsmålene blir slik lagt som grunnlag for revisjon av kommuneplanen sin samfunnsdel, og herunder om mål og tiltak blir gjennomført og får ønsket effekt. Bærekraftsmålene er et viktig rammeverk som vi må ha god kjennskap til når vi skal utføre vår revisjon.

Møre og Romsdal-modellen

Møre og Romsdal var den første regionen i verden som målte bærekraft i FN-regi. Med en metodikk utviklet av

FN har alle kommunene i fylket fått kartlagt hvordan de ligger an i forhold til FNs bærekraftsmål. Indikatorsettet er utviklet av FN/ITU³ i forbindelse med "United for Smart Sustainable Cities Initiative" (U4SSC⁴), og dekker de tre dimensjonene av FN sine bærekraftsmål.

Over 3000 ulike data er samlet inn av kommunene selv, og funnene blir vektet med grønt som godkjent og rødt som stryk. Kartleggingen gir en oversikt over rapportert tilstand på ca. 100 nøkkelindikatorer for smarte og bærekraftige byer og samfunn. Indikatorene gjør at kommunen kan måle egen utvikling over tid, og sammenligne med andre byer og kommuner. Samlet gir dette en "bærekraftprofil" for hver kommune/by og for regionen samlet. Rapportene blir publisert på nettsiden til ITU.⁵

Bærekraftsmålene er et viktig rammeverk som vi må ha god kjennskap til når vi skal utføre vår revisjon.

Det er viktig å merke seg at indikatorsettet ikke er en fullstendig kartlegging av bærekraftstatus i en kommune/region, og resultatene bør suppleres med annen statistikk og tolkes i lys av lokalkunnskap. Kunnskapsgrunnlaget kan deretter brukes som utgangspunkt for strategier og handlingsplaner. I Møre og Romsdal fant en blant annet ut at en lå godt an på digital infrastruktur, helse og utdanning, mens en på vann- og avløp og sirkulærøkonomi scoret dårligere. Overraskende nok ble det også rødt på indikatoren fattigdom. Både FN og Norge opererer med samme indikator på relativ fattigdom; at du tjener mindre enn 50 prosent av medianinntekten⁶. Dette er også et område der kommunene scorer ulikt, og det vil være naturlig å se på årsakene til dette for den enkelte kommune som ledd i arbeidet med samfunnsdelen av kommuneplanen og tilhørende handlingsplaner.

I tillegg til FN sitt globale verktøy, har Statistisk sentralbyrå (SSB) samlet statistikk og dokumentasjon for et utvalg av de globale indikatorene for bærekraftig utvikling på nasjonal basis. Indikatorer som kan beregnes basert på innhold i SSBs statistikkbank er blitt prioritert, men det er også inkludert statistikk fra direktorater samt noe informasjon fra relevante internasjonale baser. Det er ikke utviklet indikatorer for alle mål, men det arbeides med å utvikle dette videre for å belyse bredden i de ulike bærekraftsmålene. Det er ifølge ssb.no departementene som står for den offisielle

² <https://www.ks.no/fagomrader/barekraftsmalene/barekraft/kommunesektorens-loft-for-barekraft/>

³ FNs standardiseringsorgan

⁴ FNs program for smarte og bærekraftige byer - United for Smart and Sustainable Cities

⁵ <https://www.itu.int/en/ITU-T/ssc/united/Pages/publication-U4SSC-KPIs.aspx>

⁶ Først i verden på bærekraftmåling - SBM Engasjert! (<https://engasjert.sbm.no/>)

lokalt-engasjement/forst-i-verden-pa-barekraftmaling/)

rapporteringen på de enkelte målene ved årlige omtaler i sine budsjettproposisjoner og samlet i Nasjonalbudsjettet. Indikatorene er utviklet for å benyttes som et verktøy i norsk rapportering på bærekraftsmålene, sammenholdt med annen aktuell informasjon som er gjort tilgjengelig.

Rapportering av bærekraft i regnskapsrevisors hverdag – Grønn finans

EU har valgt å begynne reisen fra «å snakke om bærekraftutfordringer» til å «gjøre noe med bærekraftsutfordringer» med finansmarkedet, nettopp fordi finansieringen av prosjekter er navet i økonomien, og ved å sette krav til finansmarkedsaktørene gir det raskest gjennomslag i praktisk handling. EU sin taksonomi (forordning 2020/852) stiller krav til at

Hvordan kan en lov om offentliggjøring av bærekraftinformasjon i finanssektoren påvirke rapporteringen til norske kommuner og fylkeskommuner?

finansmarkedsaktører og store foretak (noterte foretak og foretak med over 500 ansatte) rapporterer om miljømessig bærekraft samt at det opplyses om en økonomisk aktivitet eller finansielt produkt er bærekraftig.

Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren er et rammeverk for bærekraftige investeringer, og er Norges implementering av EU-forordningen. Ikrafttredelse er ikke fastsatt enda, men vil mest sannsynlig bli 2. halvår 2022. EU-taksonomien er et verktøy som gjør det lettere å vurdere

hvilke investeringer som er konsistent med EUs miljømål. Taksonomien tar for seg selskapers virksomhet på aktivitetsnivå. Dette er en litt annen måte å analysere virksomheter på enn det man er vant til i regnskap og selskapsanalyse ellers.

Hvordan kan en lov om offentliggjøring av bærekraftinformasjon i finanssektoren påvirke rapporteringen til norske kommuner og fylkeskommuner? Norske kommuner hadde ved utgangen av 2020 en langsiktig gjeld på mellom 500 og 600 milliarder kroner. Noen av disse lånene er obligasjonslån, og sertifikater notert på Oslo Børs, mens mange er utstedte obligasjoner til – og låneopptak i – norske finansforetak. Felles for disse er at investorene i disse lånene enten direkte, eller indirekte, vil være opptatt av at kommuner rapporterer på ESG⁷-området.

Grønne lån er ikke noe nytt i gjeldsmarkedet for kommuner og fylkeskommuner. Kommunalbanken har tilbudt grønne lån siden 2010, og er en av Norges mest aktive utstedere av grønne obligasjoner⁸. Regjeringen skriver også i proposisjonen til den nye loven (Prop. 208 LS (2020-2021)) at kommuner kan bli påvirket gjennom sin gjeldsforvaltning.

Bokstavjungel – hva skal måles og hvordan skal vi måle?

På begynnelsen av nittitallet ble begrepet “den tredelte bunnlinje” (Triple Bottom Line/TBL) lansert av John Elkington, en verdenskjent autoritet innen samfunnsansvar og bærekraftig utvikling. Ideen bak TBL er å synliggjøre at en bedrift gjennom aktivitet og resultater i tillegg til sine finansielle bidrag også påvirker sosiale forhold, miljø og bredere økonomiske forhold der finans bare utgjør er én del.

Bærekraftsrapportering har vært, og er, et fag i utvikling. Bærekraftsrapportering har historisk vært en egen rapport, helt fristilt fra den øvrige finansielle og operasjonelle rapporteringen. Det har derfor dukket opp mange rapporteringsstandarder og rammeverk for

Fagsamling for kontrollutvalg

Etter to år med *digital* Kontrollutvalgskonferanse har NKRF endelig gleden av å invitere til *fysisk* fagsamling for kontrollutvalg.

Samlingen vil foregå fra lunsj til lunsj og vil bl.a. omhandle følgende temaer:

- Varsling – kontrollutvalgets rolle
- Kommuneregnskapet for politikere
- Kontrollutvalgets uttalelse til årsregnskapet og årsberetningen
- Mediehåndtering
- Kommunikasjonsstrategi

nkrf – kontroll og revisjon i kommunene

Clarion Hotel & Congress Oslo Airport
Gardermoen | 20. – 21. april 2022



– kontroll og revisjon i kommunene

For nærmere informasjon og påmelding
-> nkrf.no/kurs

⁷ Environmental, Social, and Governance – Miljø, sosiale forhold/rettigheter og selskapsstyring

⁸ <https://www.kbn.com/kunde/gronne-lan/>

Denne utfordringen må vi møte på tvers av bransjer og geografier, gjennom vårt internasjonale nettverk av offentlige revisorer.

rapportering. De forskjellige rammeverkene og standardene har gjerne tatt utgangspunkt i sektor- eller bransjespesifikke behov. Noen rammeverk har et finansielt fokus, mens andre rammeverk har mer operasjonelt fokus. Utviklingen er imidlertid at man jobber mot en integrert rapportering, der man hensyntar ESG-faktorenes påvirkning på organisasjonens operasjonelle og finansielle målsetninger.

Det gjennomføres nå en konsolidering av rapporteringsstandarder på miljø- og bærekraftrapportering. Under klimatoppmøtet i Glasgow (COP26) kunngjorde IFRS Foundation at de oppretter et International Sustainability Standards Board (ISSB). IFRS Foundation er utvikleren av den internasjonale regnskapsstandarden IFRS. Arbeidet til ISSB vil bygge på det eksisterende rammeverket til fire eksisterende standardverk på bærekraftrapportering. ISSB-standardene henvender seg i større grad til investorene og kapitalmarkedet enn generelle interessenter sammenlignet med f.eks. det europeiske direktivforslaget for bærekraftrapportering.

Konsolideringen er en viktig påminnelse om at utviklingen av en standard for miljø- og bærekraftrapportering ikke er noe som kan gjøres av én sektor, eller ett land, alene. Denne utfordringen må vi møte på tvers av bransjer og geografier, gjennom vårt internasjonale nettverk av offentlige revisorer.

Hva måles, og hvordan?

I den bokstavjungelen som eksisterer i dag er det vanskelig for brukeren av bærekraftinformasjonen å sammenligne de forskjellige bærekraftrapporteringene fra ulike aktører. Erfaringer fra rapporteringer viser to viktige læringspunkter for fremtidig rapportering. Det første er at man må benytte standarder konsistent. Selektivt bruk av standarder eller målsetninger, «cherry picking», kan bidra til et skjevt bilde av rapporteringen, populært kalt «grønnavsking».

Det andre viktige læringspunktet er kritisk vurdering av kvaliteten og tilgangen til data man måler. Har man tilstrekkelig data for å måle den faktiske måloppnåelsen? Utvikling av riktige måltall på ESG-området for en organisasjon kan ikke gjøres som en skrivebordsøvelse av kommunedirektøren for å oppfylle et politisk vedtak,

det krever dybdekunnskap om organisasjonen. Hvis en kommune eksempelvis har satt seg som mål at vann-tapet i kommunens vannledninger skal være under 30 prosent, er man da sikker på at kommunen har data for å måle vanntapet? 12 prosent av norske kommuner har ikke publisert denne statistikken til SSB for 2020.⁹

Bærekraft som en del av God kommunal revisjonsskikk

Like lite som at utviklingen av måltall og rapportering på ESG området ikke kan være en skrivebordsøvelse, kan heller ikke revisjonen av denne typen rapportering gjøres uten å ha dybdekunnskap om organisasjonen. Der har vi som revisorer for kommuner og fylkeskommuner et stort fortrinn. Årsmøtevedtaket fra oktober 2021 sikrer at utviklingen på bærekraftområdet blir fulgt opp i komitéstrukturen.

Som vi har prøvd å belyse i artikkelen, er revisjon av bærekraftrapportering noe som griper tverrfaglig inn i både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Arbeidet i komitéene bør derfor reflektere dette. For å kartlegge hva brukerne av bærekraftrapportering fra offentlig sektor anser som relevant informasjon, tror vi at et første skritt på veien kan være å samle ulike interessenter til en workshop. Her kan representanter fra kommuner, revisorer, långivere og andre brukere av bærekraftinformasjon delta for å finne et felles grunnlag for videre arbeid.

Samtidig bør vi i det offentlige revisjonsmiljøet stimulere til at det skal jobbes internasjonalt for å finne en felles vei i bokstavjungelen. Det må utarbeides hensiktsmessige standarder for bærekraftrapportering i offentlig virksomhet, og dette bør skje i samarbeid med større internasjonale standardsettere. Arbeidet for en bærekraftig fremtid skjer ikke i sektorsiloer, men i lys av FN sitt 17. bærekraftsmål «sammen for å nå målene». ●

Anne-Lise Roald er siviløkonom og arbeider i Møre og Romsdal Revisjon SA. Hun har erfaring fra økonomistyring, rådgivning og finans, i tillegg til verv i lokalpolitikk og styrearbeid.

Torjus Finstad Ledaal er statsautorisert revisor og jobber til daglig i Agder Kommunerevisjon IKS. Han er også medlem av NKRF sitt digitaliseringsprosjekt, og holder innlegg om digitalisering og revisjon.

⁹ <https://www.ssb.no/natur-og-miljo/vann-og-avlop/statistikk/kommunal-vannforsyning>



Av statsautorisert revisor **Unni-Renate Moe**
og statsautorisert revisor **Silje Fossdal**, Deloitte AS

Analyser som substanshandlinger

Revisjonsbransjen er en bransje i endring. Fokuset i samfunnet på blant annet robotisering og effektivisering, medfører at vi må tenke nytt.

Vi er allerede godt i gang med å gå fra å kontrollere en omfattende mengde enkeltbilag til å se på trender og gjennomføre risikobaserte revisjonshandlinger. En slik endring gir gode muligheter for standardisering og anvendelse av digitale verktøy.

Innledning

I mange tilfeller kan kontroll av enkeltbilag erstattes med analyser. Analyser kan utføres på ulike stadier og med ulikt formål i revisjonen. Felles for analysetilnærmingen er at vi må være bevisste på hva som er analysens formål og hvilke krav som stilles til utarbeidelse av den enkelte analyse. Gjennom ISA-ene¹ er revisor forpliktet til å utføre analyser i sin risikovurderingsprosess og ved avslutningen av revisjonen. Det foreligger ingen formkrav til slike analyser.

Analyser kan også anvendes som revisjonsbevis, og her foreligger det krav i ISA 520 *Analytiske handlinger* til hvordan analysen skal utarbeides, dokumenteres og hvilke avvik som revisor skal følge opp.

Risikovurdering vs. substansanalyse

Revisor er gjennom ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser*² pålagt å gjennomføre foreløpige analyser som en del av risikovurderingen. Slike analyser bidrar til en overordnet forståelse av virksomheten og de vesentlige endringer som har inntruffet. En foreløpig analyse er ikke revisjonshandling og kan ikke anvendes som revisjonsbevis alene.

Risikovurdering kan bestå av ulike former for analyser, fra enkle sammenligninger av regnskapstall mot budsjett, mot fjoråret eller over tid. Gjennom en slik risikovurderingsanalyse kan vi fange opp transaksjoner som skiller seg ut fra resten av en transaksjonsklasse eller en spesifikk balansepost. Formålet med *risikovurderingsanalyse* er å kunne definere risikonivå for de ulike transaksjonsklassene og balansepostene, eksempelvis risiko klassifisert som særskilt, høy eller lav risiko.

Substansanalyse er definert som en detaljkontroll som tilfredsstillende kriteriene for å være revisjonsbevis. Analysen skal utføres i tråd med ISA 520, og det er krav til flere trinn som skal utføres, rekkefølgen av disse samt hvilke vurderinger som skal dokumenteres.

Analytiske substanshandlinger

Formålet med analytiske substanshandlinger er å teste en eller flere risikoer ved å sammenligne bokførte beløp mot et uavhengig utarbeidet forventet beløp.

Analytiske substanshandlinger er enkelt sagt sammenligning av bokførte beløp mot en forventning som er utarbeidet av revisor. Slike revisjonshandlinger er anvendelige for store transaksjonsvolum som stort sett er forutsigbare over tid og for regnskapsposter som har en plausibel sammenheng med en eller flere faktorer. Analytiske substansanalyser er effektive og kan være

Felles for analysetilnærmingen er at vi må være bevisste på hva som er analysens formål og hvilke krav som stilles til utarbeidelse av den enkelte analyse.

enkle å gjennomføre. De kan utformes som enkle trendanalyser til komplekse regresjonsmodeller. Slike analyser har også en rekke fordeler da arbeidet med å danne forventning bidrar til forståelse av virksomheten, retter fokus mot høyrisikoområder og kan avdekke problemstillinger som ikke ville blitt avdekket i den øvrige revisjonen.

Ved utforming og utførelse av analytiske substanshandlinger skal revisor fastslå egnethet, evaluere pålitelighet, utarbeide forventning og fastsette akseptabelt avvik.

I de påfølgende avsnitt vil vi gjøre rede for sentrale forhold og vurderinger som er relevante for revisors arbeid med analyser som substanshandlinger.

¹ ISA 315 omhandler bruk av analytiske handlinger som risikovurderingshandlinger og ISA 520 omhandler revisors plikter til å utføre analytiske handlinger mot slutten av revisjonen.
² ISA 315, punkt 6 b)

Fastslå egnethet

Forståelse for de finansielle sammenhengene er en forutsetning i planleggingen og evalueringen av resultatene fra analytiske handlinger. Dette krever generell kunnskap om virksomheten og de spesifikke forholdene som påvirker virksomhetens økonomi.

Analytiske substanshandlinger er, som tidligere nevnt, mest anvendelige for populasjoner med et stort volum av transaksjoner som er predikative over tid. Analytiske substanshandlinger er også basert på en forventning om at relasjoner mellom data eksisterer og fortsetter å eksistere.

Så hvilke områder er spesielt godt egnet til og revideres gjennom substansanalyser? Basert på vår erfaring, vil vi si at blant annet husleieinntekter, lønn og brukerbetaling er godt egnet. Felles for alle disse regnskapspostene er at de består av et stort volum

transaksjoner med en stor grad av regelmessighet og forutberegnelighet, ved at for eksempel antall utleieenheter, pris per tjeneste og antall ansatte er kjent. Det er derfor et godt grunnlag for å kunne utarbeide presise forventninger.

Evaluere pålitelighet

Revisor må vurdere påliteligheten og tilgjengeligheten av informasjon som kreves for å anvende analytiske substanshandlinger.

Påliteligheten av data er påvirket av både kilde og type, samt under hvilke forhold dataene er fremskaffet. Eksempelvis er data fra eksterne kilder tradisjonelt beheftet med større pålitelighet enn kommunens interne data.

Dette er for en kommune en sannhet med modifikasjoner, da kommunene kjenner seg selv best, og

Aktuelle kurs nå ...



Når	Hva	Hvor
16. og 22.3	Statistisk analyse av data	Digitalt
18.3 ++	KOMØK – 8 Fredinarer gjennom året	Digitalt
20. og 21.4	Arena for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll 2022	Lillestrøm
20. og 21.4	Fagsamling for kontrollutvalg Nyhet!	Gardermoen
3. og 4.5	A.2.43 Kvantitative metoder i forvaltningsrevisjon	Lillestrøm
1. og 2.6	NKRFs fagkonferanse 2022	Ålesund
7. og 8.6	KOMØK'22 – Kommuneøkonomikonferansen 2022	Oslo
Når	Hva	
eKurs	Konsolidert årsregnskap Nyhet!	
eKurs	Intro – kommuneregnskap Nyhet!	
eKurs	Intro – forvaltningsrevisjon Nyhet!	
eKurs	Forvaltningsrevisjon om økonomistyring Nyhet!	
eKurs	Kommuneregnskap for politikere Nyhet!	
eKurs	Arbeidet med misligheter	
eKurs	Test av kontroller, substanshandlinger og utvalgsmetodikk	
eKurs	Planlegging av revisjonen og bruk av vesentlighet	
eKurs	Mva i kommunesektoren – unntakene i kompensasjonsretten	
eKurs	Etikk og omdømme	
eKurs	Barnevernsreformen	
eKurs	Håndtering av koronapandemien – fire eksempler fra forvaltningsrevisjoner	
eKurs	Miljørapportering gjennom klimaregnskap	
eKurs	RSK 301 – Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen	
eKurs	Revisjon av inntekter i kommunal sektor	



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

...for faglig oppdatering

nøkkeltall som kan innhentes gjennom offentlige kilder ofte er beheftet med usikkerhet. Kommuner er pålagt rapportering gjennom KOSTRA, gjennom standardiserte arter og funksjoner, som kan danne gode data for analyser. Men hvordan skal man forholde seg til budsjettet som datagrunnlag i analyser?

Sentralt i kommuneloven står kravet om realisme³. Realismekravet innebærer blant annet at det må gjøres en vurdering av sentrale premisser for utarbeidelse av økonomiplanen og årsbudsjettet, for eksempel utviklingen i innbyggertall, priser og renter, for å unngå at inntekter overvurderes og utgifter undervurderes. Årsbudsjettet må revideres dersom det er nødvendig for å ivareta kravet til for eksempel realisme.

Om revisor benytter budsjett i utarbeidelsen av forventning i substansanalyser, er det avgjørende at det utvises en profesjonell skeptisk holdning, og at det gjennomføres vurderinger av hvorvidt budsjettet er et godt estimat som kan benyttes som forventning. Revisor må vurdere om budsjettet historisk har vært en pålitelig kilde for å predikere resultater, og om de tekniske forutsetningene, premissene og de underliggende forutsetningene for budsjettet, er basert på realisme.

I tillegg er det en sentral vurdering for revisor hvorvidt budsjettet benyttes som styringsverktøy i de ulike enhetene, om kvaliteten i budsjettprosessen med hensyn til oppfølging og budsjettjustering, er tilfredsstillende.

Ved utforming og utførelse av analytiske substanshandlinger skal revisor fastslå egnethet, evaluere pålitelighet, utarbeide forventning og fastsette akseptabelt avvik.

Det er to sentrale forhold som er viktig å være oppmerksom på; bruk av forventninger fastsatt av ledelsen, eksempelvis bruk av budsjett, kan ikke uten videre legges til grunn. Det må her gjøres en dokumentert vurdering av eksempelvis budsjettprosessen og bruk av budsjett som grunnlag for å fastsette en forventning.

Heller ikke kan bruk av fjorårets tall legges til grunn, uten nærmere dokumentasjon på hvorfor dette representerer årets forventning. Dersom vi benytter et budsjett utarbeidet av klienten for analytiske substanshandlinger, er det viktig å utøve profesjonell skepsis og vurdere mulige skjevheter eller manipulasjon i presentasjonen av budsjettet for å avgjøre om budsjettet er et godt estimat på bokførte beløp.

Vår erfaring tilsier at det på dette området er svært varierende kvalitet på revisors utførte arbeid.

Utarbeide forventning

Forutsetningen for å oppnå en substansanalyse med høy kvalitet, er en godt gjennomarbeidet forventning. Viktige elementer i en god forventning er en god virksomhetsforståelse og kunnskap om unormale hendelser.

I tillegg til beregning må revisor dokumentere forventningen med en skriftlig beskrivelse. Vår erfaring tilsier at det på dette området er svært varierende kvalitet på revisors utførte arbeid. Vi har ofte observert manglende eller svak dokumentasjon på hvilke vurderinger revisor har gjort knyttet til utarbeidelse av en forventning.

Justert budsjett, opprinnelig budsjett, fjorårets regnskapstall og en spesifikk beregning basert på forhold for den aktuelle regnskapspost er alle gode eksempler på forventning i en analytisk substansanalyse.

Fastslå akseptabelt avvik «Threshold»

ISA 520 sier ingenting om fastsettelse av threshold, og de ulike revisjonsselskap har ulik metodikk for dette. En benyttet metode beregner threshold ved at man tar det laveste av en gitt prosentandel av populasjonen og en prosentandel av arbeidsvesentlighetsgrensen.

Om revisor ikke er i stand til å danne en presis nok forventning for å adressere risiko, kan populasjonen disaggregeres for å øke presisjonen. For brukerbetalingen kan for eksempel populasjonen disaggregeres i type tjeneste (barnehage SFO, institusjonsplass) og om behov ytterligere ned på det enkelte tjenestested.

Dersom analyser identifiserer fluktasjoner eller relasjoner som er inkonsistente med annen relevant informasjon eller avviker signifikant fra forventet verdi, skal revisor undersøke avvik. Revisor er pålagt å forespørre ledelsen og etterspørre tilstrekkelig revisjonsbevis relevant for ledelsens respons, samt utføre andre revisjonshandlinger dersom forholdene tilsier det.

Dersom avvikene er innenfor threshold, indikerer dette at det ikke foreligger vesentlige feil. Det er da ikke krav om videre oppfølging, og det foreligger tilstrekkelig grunnlag til å konkludere på at populasjonen som er testet ikke inneholder vesentlige feil.

Det er sentralt at vi som revisor innhenter og dokumenterer forklaring på avvik som overstiger threshold, og da hele avviket og ikke bare den andel som over-

³ Kommuneleoven § 14-4, 3. ledd

stiger threshold. Revisor skal, så langt det er mulig, kvantifisere den delen av avviket som kan forklares. Vi har erfart at avvik kun forklares med en generell tekst og ikke er tallfestet. Dette er med andre ord ikke tilfredsstillende som revisjonsbevis. Den delen av avviket som ikke kan forklares, må vurderes særskilt.

Det kan oppstå behov for å utføre alternative og supplerende revisjonshandlinger om det ikke er mulig å innhente tilfredsstillende forklaring på avvik, eller forklaringen ikke vurderes adekvat.

Verktøy

Analytiske substanshandlinger har tradisjonelt blitt utført i Excel, ved hjelp av alt fra enkle manuelle beregninger til større kompliserte modeller. Tyngre applikasjoner som Power BI er også velegnet til å etablere analysemodeller som gir stor gevinst ved bruk over tid og på tvers av revisjonsoppdrag. Modellene kan designes raffinert, og oversiktlige dashboards gir oss hurtige analyseresultater.

Avslutning

Oppsummert er det viktig å skille mellom analyse som risikovurdering og som substansanalyse. Dokumentasjon av revisors vurderinger og av utarbeidet forventning er sentralt. Vi beveger oss fra kontroll av et betydelig antall enkeltbilag til økt omfang av analyser av ulike typer. ●

Unni-Renate Moe er statsautorisert revisor og partner i Deloitte, hvor hun har jobbet siden 2004. Unni-Renate er fagansvarlig for regnskapsrevisjon i kommunal sektor i Deloitte og er i dag oppdragsansvarlig revisor for seks kommuner samt et betydelig antall kirkelige fellesråd, sokn og kommunalt eide virksomheter.

Silje Fossdal er statsautorisert revisor og har lang erfaring fra revisjon av kommuner. Hun har betydelig dybdekompetanse på regnskapsrevisjon av kommuner og er diskusjonspartner ved komplekse problemstillinger. I tillegg til å jobbe i Deloitte, har Silje praktisk arbeidserfaring fra kommunal sektor.

Kontrollutvalgsboka er oppdatert

Kommunaldepartementets veileder "Kontrollutvalgsboka. Om rolla og oppgåvene til kontrollutvalet" foreligger nå i en oppdatert 3. utgave.

Kontrollutvalget er avgjørende for å oppnå en velfungerende egenkontroll i den enkelte kommune eller fylkeskommune. En velfungerende egenkontroll styrker innbyggernes tillit til kommunen og er viktig for å sikre effektiv og riktig bruk av ressursene.

Aktørene i egenkontrollen er kommunestyret, kontrollutvalget sammen med sekretariatet, kommunedirektøren og revisor. En god egenkontroll krever et godt samspill mellom disse. For at dette samspillet skal fungere, er det nødvendig at aktørene kjenner både sin egen og hverandres roller og har gjensidig respekt.

Målet med Kontrollutvalgsboka er å skape større forståelse for rollen og oppgåvene til kontrollutvalget og å medvirke til et godt samspill mellom de ulike aktørene.

I boka gjør departementet rede for sin generelle forståelse av

kommuneloven og de aktuelle forskriftene.

Kommunene og fylkeskommunene har et selvstendig ansvar når de bruker loven, og for sine vedtak.

Første utgave av veilederen ble utarbeidet av Deloitte på oppdrag fra departementet. Denne tredje utgaven er oppdatert av departementet i samarbeid med Forum for kontroll og tilsyn (FKT) og NKRF.

Siden den andre utgaven ble publisert i 2015, er det vedtatt ny kommunelov og nye forskrifter. Dette er innarbeidet i den nye utgaven. Også andre oppdateringer er gjort.

Kommunal- og distriktsminister Bjørn Arild Gram (Sp) lanserte den trykte utgaven av Kontrollutvalgsboka under sin åpning av Kontrollutvalgskonferansen 2022. ●



Lenke til 3. utgaven av veilederen "Kontrollutvalgsboka. Om rolla og oppgåvene til kontrollutvalet": regjeringen.no/no/dokumenter/kontrollutvalgsboka/id2893214/



Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen – avgrensning

Kommunal- og distriktsdepartementet (KDD) har i en uttalelse vurdert hva som ligger innenfor regnskapsrevisors oppgave med forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen etter kommuneloven § 24-9.

Etter kommuneloven § 24-9 skal regnskapsrevisor se etter om kommunens økonomiforvaltning i hovedsak foregår i samsvar med bestemmelser og vedtak. Begrepet økonomiforvaltning er ikke uttømmende definert. Forarbeidene trekker fram selvkost, anskaffelser, finansforvaltning og offentlige støtte som eksempler på sentrale områder innenfor økonomiforvaltningen.

Et felles trekk ved disse er at det her gjelder regler som har direkte betydning for de økonomiske disposisjonene en kommune kan foreta, for eksempel gjennom begrensningene på gebyrenes (samlete) størrelse og kravet om at innkjøp skal bygge på konkurranseprinsippet.

Departementet legger til grunn at revisors mandat, som det normale utgangspunktet, retter seg mot bestemmelser og vedtak som har som et fremtredende formål å sette rammer for eller krav til kommunens økonomiske disposisjoner eller forvaltningen av økonomiske (felleskapets) ressurser. En klarere avgrensning vil være vanskelig å trekke.

Departementet sier videre at § 24-9 ikke kan forstås slik at selve avgrensningen av hva som regnes som økonomiforvaltning, avhenger av om manglende regeletterlevelse kan medføre vesentlige konsekvenser for kommunens økonomi eller omdømme. At manglende etterlevelse på et område potensielt kan få negative økonomiske konsekvenser eller medføre svekket tillit, er altså ikke alene nok til å si at etterlevelseskontroll på dette området, faller inn under regnskapsrevisors mandat etter § 24-9.

Bestemmelsen i § 24-9 første ledd er imidlertid ikke til hinder for at regnskapsrevisor også, i forlengelsen av den lovpålagte oppgaven etter § 24-9 første ledd, undersøker andre forhold enn det som er innunder den lovpålagte oppgaven knyttet til økonomiforvaltning. Slike undersøkelser må i tilfelle bygge på avtale med kontrollutvalget.

Bakgrunnen for uttalelsen var spørsmål om kontroll med overholdelse av overtidsbestemmelser kan regnes som forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen. Departementet legger til grunn at kontroll med at overtid ikke utbetales til uberettigete

Kontroll med overholdelse av arbeidsmiljølovens begrensninger på bruken av overtid for å verne arbeidstakernes interesser vil imidlertid etter departementets vurdering neppe falle innunder begrepet økonomiforvaltning når hensynet primært handler om arbeidstakervernet.

må kunne høre under revisors forenklete etterlevelseskontroll, herunder kontroll med at utbetalt overtid er riktig beregnet, basert på korrekte registreringer etc. Etterlevelsen av eventuelle budsjettvedtak som legger spesielle begrensninger på bruken av overtid, må også kunne høre under revisors forenklete etterlevelseskontroll.

Kontroll med overholdelse av arbeidsmiljølovens begrensninger på bruken av overtid for å verne arbeidstakernes interesser vil imidlertid etter departementets vurdering neppe falle innunder begrepet økonomiforvaltning når hensynet primært handler om arbeidstakervernet. Dette er mer nær nærliggende å betegne som personalforvaltning.

Tilsvarende vil kontroll med om kommunens overtidsbruk er økonomisk forsvarlig eller fornuftig også falle utenfor den forenklete etterlevelseskontrollen med økonomiforvaltningen, så lenge det ikke er en kontroll mot bestemmelser og vedtak med objektive revisjonskriterier. ●



Lenke til KDDs svar av 19. januar 2022 til KomRev NORD IKS:
nkrf.no/filarkiv/File/nyheter/2022/KDD_om_FEK_avgrensing_220119.pdf

Høy tillit krever kontinuerlig innsats

Kommuner bør jobbe aktivt for å hindre korrupsjon og sikre høy grad av åpenhet. Kommunesektorens etikkutvalg har sju konkrete råd til kommunene.

Tilliten til norske myndigheter er høy, det gjelder både til lokale og nasjonale myndigheter og til så vel den politiske som administrative delen av institusjonene. I en undersøkelse fra Transparency International Norge (TI-Norge), Global Corruption Barometer, oppgir 80-90 prosent av de spurte at de har stor tillit til at aktørene undersøkelsen favner, gjør en god jobb. Aktørene det gjelder er henholdsvis nasjonale og lokale myndigheter, politiet og domstolene. Bildet sammenfaller med en rekke andre undersøkelser, altså at det er en høy tillit i det norske samfunnet.

Innbyggerundersøkelsen fra Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) i 2021 viser også at mange har høy til de offentlige institusjonene, selv om det er noe variasjon institusjonene imellom.

På samme tid viser undersøkelser også et litt annet bilde. I den nevnte undersøkelsen fra TI-Norge svarer 44 prosent at de frykter gjengjeldelser ved å rapportere om korrupsjon. Utvalget er trukket tilfeldig i befolkningen, og det framgår ikke hvilken sammenheng det er knyttet opp til.

I KS Lokaldemokratiundersøkelse 2017/18 kommer det frem at mange innbyggere mener at de med gode personlige forbindelser i kommunen, bedre får ivarett sine interesser. Samtidig viser samme undersøkelse at innbyggerne ikke tror at folkevalgte misbruker sin makt til egen fordel. I DFØs innbyggerundersøkelse framkommer det at over halvparten av de spurte tror det forekommer nepotisme (i form av favorisering venner/familie) i egen kommune. 38 prosent svarer at de tror det forekommer korrupsjon i kommunen.

Det er altså et sammensatt bilde som de ulike undersøkelsene viser – sammen med høy tillit ses også noen utfordringer. Kommunesektorens etikkutvalg mener disse undersøkelsene understreker hvor viktig det er at kommunene holder høy og kontinuerlig oppmerksomhet på det tillitsskapende arbeidet. Temaer knyttet til etikk og antikorrupsjon må jevnlig settes på dagsorden, og søkelyset bør rettes mot det som kan forbedres.

Etikkutvalget oppfordrer folkevalgte til å vise åpenhet om forhold som kan stå i veien for at det fattes korrekte avgjørelser uten påvirkning av utenforliggende hensyn. Det gjelder åpenhet rundt hvem folkevalgte har kontakt med. Det må være høy bevissthet rundt demokratiske utfordringer knyttet til *lobbyisme* og påvirkning fra næringslivsaktører og andre. Åpenhet i

tilknytning til offentlige anskaffelser - ved konkurranser og tildelinger, er et annet eksempel på viktig korrupsjonsforebyggende aktivitet.

For at medarbeidere skal våge å si fra om kritikkverdige forhold kreves gode *varslingsordninger*. Det er også mulig å ha tiltak som går utover lovens krav, som for eksempel egne tipsmottak for innbyggere. Den som varsler har etter loven vern mot gjengjeldelse. Også den varselet gjelder skal ivaretas. Denne har rett både til innsyn i påstandene og til å gi sin versjon, i tillegg til rett til et fullt forsvarlig arbeidsmiljø under håndtering av varselet. Kommunene bør ha ordninger som klargjør om en sak er et varsel, eller om det handler om et avvik.

I rapporten fra TI-Norge pekes det på noen punkter for veien videre for et aktivt antikorrupsjonsarbeid. Etikkutvalget mener at punktene i en noe justert form kan være gode råd for kommunenes arbeid.

Etikkutvalgets sju anbefalinger til kommunen:

1. Å sørge for full åpenhet i alle beslutningsprosesser slik at befolkningens tillit og deltakelsesmulighet styrkes, og det blir mulig å stille myndighetene til ansvar.
2. Å beskytte alle som avslører korrupsjon og styrke varslervernet. Rettighetene til den det varsles på skal også ivaretas.
3. Å forhindre *utilbørlig påvirkning* på beslutningsprosesser ved å ha stor bevissthet og full åpenhet om lobbyvirksomhet og politisk press.
4. Å redusere muligheten for korrupsjon i offentlige anskaffelser ved å innføre *åpne registre over konkurranser og tildelinger*.
5. Å utvikle *antikorrupsjonsprogrammer* i kommuner og fylkeskommuner og formidle til innbyggere og leverandører hvordan antikorrupsjon praktiseres.
6. Å gjennomføre *opplæring* av ansatte på alle nivåer i forebygging og respons på korrupsjon.
7. *Håndheve brudd* på korrupsjonslovgivning. ●

Kilde: KS

Undersøkelse om kommunenes klimatilpasning 2021

Undersøkelsen om klimatilpasning i kommunene er gjennomført høsten 2021 av Vestlandsforskning på oppdrag fra KS.

Klimaet er i endring og kommunene oppfatter VANN i alle slags varianter som den største utfordringen i arbeidet med å tilpasse seg klimaendringene. Kommunene viser til at det mangler både folk og penger for å gjøre jobben.

Undersøkelsen viser ifølge KS at kommuneledelsen vet godt hvilke konsekvenser klimaendringene kan få lokalt. Men de har ikke ressursene for å løse problemene. Det trengs både mer folk og mer penger for å møte klimautfordringene. KS har bedt den nye regjeringen om å utarbeide en nasjonal, forpliktende og konkret handlingsplan for klimatilpasning som favner bredt og på tvers av ulike sektorer. En slik plan må ha som mål å sikre samfunnets verdier og trygge innbyggernes liv og helse.

Hovedpunkter fra undersøkelsen:

- Mer styrtregn vurderes som den klimaendringen som vil påvirke kommunene mest.
Hele 70 prosent av kommunene har vurdert dette som største klimarisiko. Tilsvarende tall i 2017 var 59 prosent. Hakk i hel følger konsekvenser av økt nedbør generelt (64 prosent) og mer flom (60 prosent).
- Klimaendringer i andre deler av verden vil påvirke norske kommuner.
40 prosent av kommunene svarer at klimaendringer i andre verdensdeler vil i meget høy eller høy grad påvirke kommunene. Her har andelen nesten tredoblet seg fra 15 prosent i 2017 til 40 prosent i 2021. Det er rimelig å anta at denne økningen kan ha sammenheng med Covid-pandemien og de mange eksemplene på brudd i grenseoverskridende verdikjeder.
- Økonomi og bemanning er mest utfordrende.
Bemanning og kommunenes økonomi er de største barrierene i arbeidet med klimatilpasning. I undersøkelsen oppgir henholdsvis 74 prosent og 70 prosent at dette er de to viktigste faktorene som i meget stor grad eller stor grad utgjør en barriere. Dette er en økning på henholdsvis 14 prosent og 18 prosent fra 2017-undersøkelsen.
I tilknytning til økonomi svarer 46 prosent at økonomiplanlegging er det området hvor gjennomføring av klimatilpasningstiltak oppleves som mest

Undersøkelsen viser ifølge KS at kommuneledelsen vet godt hvilke konsekvenser klimaendringene kan få lokalt. Men de har ikke ressursene for å løse problemene.

utfordrende. Dette er en klar endring fra 2017-undersøkelsen, hvor andelen var 25 prosent.

- Det er gjennomført flest tiltak innen overvann, vei/park og landbruk - avløp/overvann (94 prosent), veg/gate/park (85 prosent) og landbruk (81 prosent).
Samtidig ansees disse områdene også å være vanskeligst å jobbe med. For avløp/overvann oppfatter 34 prosent gjennomføringen som særlig utfordrende, mens for de to andre områdene er svarene hhv. 24 prosent og 23 prosent. Dette kan sees i sammenheng med manglende finansiering og bemanning.
- Det er størst behov for økt rammetilskudd og statlige finansieringsordninger.
Økt rammetilskudd og styrking av statlige finansieringsordninger til kommunene vurderes som de viktigste statlige og regionale virkemidler i årets undersøkelse. Hele 88 prosent av kommunene vurderer økte rammetilskudd (nytt svaralternativ i 2021) som viktigste virkemiddel, tett etterfulgt av statlige finansieringsordninger (85 prosent). For hele sju av ti virkemidler etterspurt i undersøkelsen har det vært en økning i grad av viktighet fra forrige undersøkelse. ●



Lenke til undersøkelsen:
ks.no/globalassets/fagomrader/samfunnsutvikling/klima/KTP-kommuneundersokelsen-10122021.pdf

Kommuner har for dårlig kontroll med avløpssystemer

Statsforvalterens tilsynsaksjon hos kommunale avløpsanlegg viste at 50 av de 55 kontrollerte kommunene har brudd på regelverket. I 17 kommuner vurderte statsforvalteren bruddene som alvorlige.

Mange kommuner har ikke tilstrekkelig oversikt over hvilken miljøpåvirkning det kommunale avløpssystemet har på omgivelsene, noe som er en forutsetning for å lage gode handlingsplaner og avvikssystemer. Kunnskapen om regelverk og krav er mangelfull i mange kommuner, særlig hos kommuneledelsen.

Resultatene fra tilsynene viste at nesten halvparten av kommunene ikke har tilstrekkelig oversikt over det samlede utslippet fra avløpssystemet. Nesten halvparten av de kontrollerte kommunene har mangler angående utslipp via overløp. Det gjelder utslipp via lekkasjer på ledningsnettet og overløpssystemer, som kun skal brukes i forbindelse med teknisk svikt eller unormalt store nedbørmengder. Konsekvensen kan bli at ledningsnett og renseanlegg blir underdimensjonert, slik at utslipp av urensset avløpsvann til miljøet øker.

70 prosent av kommunene har ikke god nok kontroll på utslippene fra renseanleggene fordi det ikke blir utført tilstrekkelige målinger eller fordi rensekravene ikke blir overholdt. I noen kommuner skyldes det for liten kunnskap om anleggsdriften, eller at renseanleggene har for lav kapasitet, eller at kommunen ikke prioriterer å oppgradere eller vedlikeholde avløpssystemet tilstrekkelig.

75 prosent av de kontrollerte kommunene har ikke vurdert miljørisiko godt nok. Det betyr at kommunene ikke har tilstrekkelig oversikt over hvilken miljøpåvirkning det kommunale avløpssystemet har på omgivelsene.

Tilsynsaksjonen omfattet hovedsakelig kommuner som ikke har hatt tilsyn innen avløpsområdet de siste årene. Hensikten var å kontrollere at kommunene tar ansvar for at hele avløpssystemet er i tråd med regelverket og gjeldende tillatelser. ●

Kilde: Miljødirektoratet

Unngå feil ved ansettelsesprosesser

Sivilombudet har samlet de viktigste trinnene i ansettelsesprosessen i offentlig sektor i et veiledningshefte.

Reglene for ansettelsesprosesser i offentlig sektor skal sørge for at den best kvalifiserte søkeren blir ansatt. Ansettelsesvedtak kan ikke påklages til et overordnet forvaltningsorgan, og de færreste er villige til å bringe en sak om ansettelse inn for domstolene.

Sivilombudets uttalelser i ansettelsessaker er derfor en viktig kilde til klargjøringen av hva som er gjeldende rett. Det er flere saksbehandlingsfeil som går igjen, særlig mangler ved utredningen og dokumentasjon av ansettelsesprosessen.

Sivilombudet har laget en veiledning – «Ansettelsesprosesser fra A til Å» – som har som mål å bidra til bedre ansettelsesprosesser i hele offentlig sektor, og den er sendt til alle landets kommuner. Veiledningen tar sikte på å gi en grunnleggende redegjørelse for de rettslige kravene som stilles til en ansettelsesprosess fra utformingen av utlysningsteksten til ansettelsesvedtaket fattes.

Hensikten med veiledningsheftet er å bidra til at ansatte i offentlig sektor gjennomfører ansettelsesprosesser på riktig og forsvarlig måte. Veiledningen er også nyttig for den enkelte som har spørsmål om hvordan ansettelsesprosesser skal gjennomføres, og som ønsker å ivareta sine rettigheter i forbindelse med en ansettelse i offentlig sektor.

I veiledningen gis en oversikt over hovedreglene som gjelder for ansettelsesprosesser. Sivilombudet gir også anbefalinger om hvordan man best kan følge reglene i praksis. Oversikten tar utgangspunkt i erfaringene Sivilombudet har på dette saksfeltet og de uttalelsene som er gitt, og inneholder flere eksempler fra saker som er behandlet. ●



Lenke til undersøkelsen:
Veiledningen «Ansettelsesprosesser fra A til Å» er tilgjengelig på:
sivilombudet.no/ansettelses-fra-a-til-a/

Ny verktøykasse for informasjonssikkerhet og personvern

På oppdrag for KS har KPMG utarbeidet rapporten “Kommunedirektørens verktøykasse for informasjonssikkerhet og personvern”.

Det er mange situasjoner der en bevisst holdning til og et system for informasjonssikkerhet er viktig. Dette kan være:

- For opplysninger knyttet til skjermet adresse, er typisk vern mot uautorisert innsyn svært viktig å ivareta.
- For dokumentasjon i arkivsystemet vil det være viktig at opplysningene er sikret mot utilsiktet endring.
- For opplysninger i pasientjournalssystemet til den kommunale legevakten er både tilgjengelighet og konfidensialitet viktig å ivareta.
- Informasjon om gjenvinningsstasjonens åpningstider har ingen spesielle sikkerhetsbehov, men tilgjengelighet til informasjonen er viktig.

For å oppnå mål og ønsket effekt av digitaliseringen, er det viktig å ta hensyn til personvern og informasjonssikkerhet allerede fra starten av digitalt utviklingsarbeid.

Kommuner og fylkeskommuner behandler svært mange personopplysninger om innbyggere og ansatte, og mange av disse personopplysningene er av sensitiv karakter. I tillegg har kommuner og fylkeskommuner en rekke samfunnskritiske oppgaver hvor det å ivareta informasjonsbehovet, og samtidig gjøre nødvendige grep for beskyttelse av informasjon, har stor betydning.

Økt digitalisering innebærer økt avhengighet av teknologiske løsninger. Teknologien må fungere for at kommunal sektor skal kunne levere tjenester til innbyggerne. De lange kjedene av leverandører og tekniske løsninger som informasjonen flyter gjennom blir stadig mer komplekse. Dette stiller krav til gode rutiner for oppfølging og kontroll.

Verktøykassen skal gjøre det enklere for kommunedirektører og fylkeskommunedirektører å gjennomføre internkontroll på området personvern og informasjonssikkerhet. Rapporten er ment å være et tillegg til KS-veilederen “Kommunedirektørens internkontroll – Orden i eget hus”.

For å sikre et fornuftig regime for internkontroll som vil avdekke eller gi kunnskap om systemenes sårbarhet, må det legges opp til kontrollaktiviteter.

Fasene i et kontrollregime bør bestå i:

A: Skaffe oversikt over

- sentrale lover og regler – og ha kunnskap om hvilken betydning de har for kommunen.
- sentrale informasjonsverdier og vurdere deres kritikalitet for kommunens drift og tjenesteproduksjon. Herunder etablere en oversikt over behandling av personopplysninger i kommunen.

B: Plassere ansvar

Som minimum bør følgende ansvar fastsettes og dokumenteres som en del av kommunens eksisterende interkontroll:

- Hvem skal føre oversikt over informasjonsverdier, vurdere kritikalitet og vedlikeholde en behandlingsprotokoll? Bør det skilles på administrative fellesprosesser og fagområder?
- Hvem skal gjennomføre risikovurderinger av ulike behandlinger og teknologiske løsninger?
- Der det er nødvendig, hvem skal sikre at det gjennomføres personvernkonsekvensvurderinger?
- Hvem har ansvar for å stille krav til, og følge opp eksterne leverandører?
- I prosjekter, hvem skal gjennomføre og ivareta oppgavene nevnt over og hvem skal ta over ansvaret når prosjektet er fullført?
- Hvem er personvernombud og har vi behov for en sikkerhetsleder eller -rådgiver?
- Har vi nødvendig kompetanse i eget hus til å gjennomføre oppgavene?

C: Gjennomføre risikovurderinger

- For de systemer og behandlinger som er identifisert under punkt A, må kommunen sikre at det blir gjennomført risikovurderinger for sikkerhet og personvern. Det anbefales at kommunens etablerte metode for risikostyring benyttes for å bidra til at informasjonssikkerhet blir en naturlig del av kommunenes ordinære risikostyring.
- Kommunedirektøren bør som minimum kjenne til resultatet av risikovurderingene og ta stilling til uakseptabel risiko. Der det er identifisert høy risiko må kommunedirektøren sikre at tiltak blir iverksatt og forsikre seg om at risiko blir redusert.

D: Utarbeide tiltaksplan

Kommunedirektøren må sikre at det blir utarbeidet en tiltaksplan med tilhørende ansvarlige (se punkt B) for de tiltak som skal innføres med bakgrunn i identifiserte plikter (se punkt A) og gjennomførte risikovurderinger (se punkt C). Tiltakene utarbeides i neste fase. Kommunedirektøren bør få regelmessig orientering om fremdrift. ●



Rapporten “Kommunedirektørens verktøykasse for informasjonssikkerhet og personvern” er tilgjengelig på: ks.no/fagomrader/demokrati-og-styring/internkontroll/

Ny dilemmasamling skal bidra til økt diskusjon om vanskelige etiske spørsmål

På den internasjonale antikorrupsjonsdagen lanserte det svenske Institutet mot mutor (IMM) en dilemmasamling med søkelys på antikorrupsjon og etiske spørsmål.

Det er ikke alltid like lett å vite hvordan man skal handle i situasjoner knyttet til fordeler eller etiske dilemmaer. Opplæring og diskusjoner er nødvendig på arbeidsplassen for at de ansatte skal føle seg trygge i å håndtere situasjoner riktig.

En viktig del av det forebyggende antikorrupsjonsarbeidet er å informere og trene sine ansatte. For virksomheter betyr dette kontinuerlig arbeid for å ta opp problemstillinger som er vanskelige å håndtere eller utgjør et dilemma for den ansatte. For å legge til rette for aktiviteter og støtte det forebyggende antikorrupsjonsarbeidet har IMM nå utviklet en dilemmasamling. Håpet er at private og offentlige virksomheter kan bruke øvelsene i samtaler og opplæring av ansatte.

Korrupsjon manifesterer seg på mange forskjellige måter. Som ansatt er det derfor lett å havne i gråsoner der det er vanskelig å vite hvordan man skal håndtere situasjoner som oppstår. Det etiske kompasset som alle ansatte trenger, må derfor alltid utfordres og oppdateres. Her må ledelsen være tydelige på hva som skal gjelde i situasjoner som kan oppstå i virksomheten. De må også ifølge IMM ta ansvar for å utdanne sine ansatte og ta opp vanskelige etiske spørsmål gjennom diskusjoner på arbeidsplassen.

Dilemmasamlingen omfatter situasjoner knyttet til ytelser, varsling, vennskap og ledelse av leverandører og mellommenn. Ved å diskutere og resonnerer om situasjonene, kan ansatte bli tryggere på å vite hva som er rett eller galt. Det er også viktig at ledelsen har klare retningslinjer for hvordan situasjonen skal håndteres.

Ansatte skal også føle seg trygge på å vite hvem de skal henvende seg til med spørsmålene sine.

Alle virksomheter må ifølge IMM tørre å ta opp vanskelige saker og ønske ansatte som ønsker å diskutere eller som slår alarm om uredelighet, velkommen. Det gir trygge medarbeidere og reduserer risikoen for å skape en taushetskultur, som gir grobunn for korrupsjon. ●



IMMs "Dilemmasamling – ett verktyg i det förebyggande antikorrupsionsarbetet för företag, organisationer och andra aktörer" er tilgjengelig på: institutetmotmutor.se/wp-content/uploads/2021/12/IMM-Dilemmasamling.pdf

NYTT OM NAVN

VESTLAND REVISJON KO

Bjarte Urnes er tilsett som oppdragsansvarlig revisor fra 1. januar 2022. Han har master i revisjon og rekneskap fra Handelshøyskolen BI og kjem fra stilling som spesialrevisor i Skatteetaten. Tidligere har Bjarte 11 års erfaring fra privat revisjon og 10 år fra Stiftelsestilsynet.



Kontroll & revisjon utgis av:

NKRF – kontroll og revisjon i kommunene
Postboks 1417 Vika,
0115 Oslo
Tlf.: 23 23 97 00

E-post: post@nkrf.no

www.nkrf.no
[www.twitter.com/nkrf](https://twitter.com/nkrf)
www.facebook.com/nkrf.no

Bankkontonr.: 1450.12.70424
Org.nr.: 975 450 694 MVA

Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

Kontroll & revisjon kommer ut seks ganger i året:

3.1., 1.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 1.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:

Kr 525 pr. år

Forsidebilde:

Foto: Knut Erik Lie

Annonsepriser:

1/1-side bakside kr 5 800
1/1-side andre sider kr 5 300
3/4-side kr 4 700
1/2-side kr 4 100
1/4-side kr 3 000
1/8-side kr 1 800
Prisene er ekskl. mva.
Rabatt vurderes ved flere innrykk.
Andre annonseformat etter forhandling.

Opplag: 1600
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

Skann QR-koden og få kontroll & revisjon direkte på smarttelefon eller nettbrett.



Grafisk design og trykk: Merkur Grafisk AS



Returadresse:
NKRF
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



NKRF
fagkonferanse
2022

Velkommen til
fagkonferansen!
2022

Quality Hotel Waterfront, Ålesund 1–2 juni



– på vakt for
felleskapets
verdier



– kontroll og revisjon i kommunene