

Les mer om:

- *Revisjon av kunstig intelligens i offentlig sektor*
- *Måleffektiv revisjon gjennom risikovurderingen*
- *Kronikk: Revisjon av Helseplattformen: Felles nybrotsarbeid*

- | | |
|--|--|
| <p>2 25 år siden...
Bjørn Bråthen</p> <p>3 Et spennende år
Per Olav Nilsen, styreleder i NKRF</p> <p>4 Revisjon av kunstig intelligens i offentlig sektor
Carolyn Prabhu, spesialrådgiver i Riksrevisjonen</p> <p>9 Måleffektiv revisjon gjennom risikovurderingen
Ellen M. Kulset, førsteamanuensis i revisjon ved Universitetet i Sørøst-Norge og førsteamanuensis II ved Norges Handelshøyskole</p> <p>13 Felles nybrottsarbeid
Riksrevisor Karl Eirik Schjøtt-Pedersen</p> <p>15 KI i offentlig sektor
Kirsti Kierulf, administrerende direktør i Norsk Kommunalteknisk Forening</p> <p>17 Hva er trygg ledelse?
Intervju med Birgitte Lange</p> <p>18 Hållbarhet – Vad är det?
Auktoriserad revisor och hållbarhetsspecialist Sara Lissdaniels, FAR</p> | <p>20 Toppfinansieringsordningen for særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester
Ingrid Elene Anderson, rådgiver i Riksrevisjonen</p> <p>23 Hva skjer?
Rapport om statlige tilsyn med kommunesektoren
Befolkningsundersøkelse om korrupsjon</p> <p>24 Kvalitetskontrollen 2024
Øyvind Nordbrønd Grøndahl, leder av NKRFs kvalitetskontrollkomite</p> <p>26 Frykter varig kompetansemangel
Steinar Q. Andersen, kommunikasjonsdirektør i Samfunnsbedriftene</p> <p>28 Påfyll og inspirasjon – læring og refleksjon
Ellen Halsbog Lange, seniorrådgiver i NKRF – kontroll og revisjon i kommunene</p> <p>30 Sangen om den røde tråd
Mathias Kirkerud, revisor og IT-konsulent i Revisjon Midt-Norge SA</p> <p>31 Nytt om navn
Rogaland Revisjon IKS</p> |
|--|--|

25 år siden...

Av **Bjørn Bråthen**

I sin lederartikkel i nr. 2/2000 kommer styreleder Per-Martin Svendsen med noen dagsaktuelle betraktninger:

«Norges Kommunerevisorforbund har den senere tid registrert at det fra politisk hold har vært snakket mye om fornyelse og modernisering innen den offentlige forvaltning. Det kommer stadige signaler og ønsker om nye reformer og endringer. Dagsaktuelt er den nye sykehusloven, hvor man tenker seg at en ny selskapsform skal bedre forvaltningen innen sykehussektoren. Symptomatisk for de fleste endringsforslag som berører den kommunale sektor er at tilsyn og kontroll er fraværende i utredningsarbeidet. Vi får håpe at politikere og ansatte i departementene tar tilbørlig hensyn til disse mangler i det videre lovarbeid.»

Han reflekterer her også om NKRFs indre liv:

«Antall ansatte innen kommunal revisjon (ca. 1.000) har vært tilnærmet konstant siden kommuneloven ble endret fra 1993, da vi fikk innført kontrollutvalg som obligatorisk ordning. Samtidig ble forvaltningsrevisjon lovfestet. Antall revisjonsenheter har i samme periode blitt redusert fra ca. 200 til 100 enheter. Tar man hensyn til at de største revisjonsenheter (byene) og fylkesrevisjonene ikke i særlig grad har endret seg i perioden,

viser dette at distriktsrevisjonene har en gjennomsnittsstørrelse på ca. 8 ansatte. I de fleste fylkene og de større byene ligger størrelsen langt over dette. (...) Etter min mening finnes det et stort potensial for utvikling av den kommunale revisjon ved et utvidet samarbeid revisjonsenhetene imellom.»

Under overskriften «Servicekontoret rundet 10 år ved årtusenskiftet!» kunne man bl.a. lese:

«Etter en lang utredningsfase på 80-tallet ble NKRF servicekontor etablert 1. januar 1990 med én ansatt og en oppslutning på 68 prosent av revisjonsenhetene. I jubileumsåret er omsetningen budsjettert til ca. 5 mill., vi er fem ansatte og har 100 prosent medlemsoppslutning – et mål vi for øvrig nådde allerede i 1994.»

Jubileet ble behørig markert med 21 gjester til stede. Disse var daværende og tidligere ansatte og ditto styremedlemmer. I tillegg var Vegard Østlien invitert, som den fremste eksponenten for de som tidlig på 80-tallet sådde ideen om et servicekontor. Datidens eneste æresmedlem, Annar Fængsrud, deltok sammen med to andre tidligere styreledere – Ragnar Johannessen og Leif Aarebrot. Totalt var personer med ikke mindre enn ca. 100 års erfaring fra NKRFs styre til stede under markeringen på Trugstad gård i Nannestad. ●

Av **Per Olav Nilsen**, styreleder i NKRF

Et spennende år

Mye kan skje i politikken på kort tid, men én ting forblir uendret: behovet for tillit og fakta i samfunnsdebatten. Kontroll og revisjon spiller en avgjørende rolle i å sikre et velfungerende demokrati.

Månedsskiftet januar/februar har vist oss at mye kan skje i løpet av ei uke i politikken.

Og mye kan ennå skje. Til høsten er det stortingsvalg. Ingen kan i dag si hvordan det går. De politiske kommentatorene er forsiktige med å spå inn i framtida. Det gjør de nok lurt i.

Uansett: Vi kan med sikkerhet si at kontroll og revisjon i kommunene ikke blir valgkampens hovedtema. Det bør det heller ikke være. Men NKRF mener at den jobben våre medlemmer gjør rundt om i landet er en forutsetning for et levende lokaldemokrati. Det gjelder også på nasjonalt plan. Offentlig kontroll og

Offentlig kontroll og revisjon er en forutsetning for et levende demokrati.

revisjon er en forutsetning for et levende demokrati. Det er ikke noe man merker i den daglige politiske debatten, men det er en underliggende forutsetning som ikke kan overvurderes.

En respektfull politisk debatt som viser forskjeller mellom partiene, og dermed velgernes valgmuligheter, er nødvendig i et demokrati. Og debatten må bygge på fakta – og tillit.

Her kommer kontroll og revisjon inn i bildet. Vi skal kontrollere for å bevare tilliten og få fram fakta – for politikerne og innbyggerne – slik at nødvendige grep kan tas for å forbedre de offentlige tjenestene. Det ligger i sakens natur at det ikke er kontrollen og revisjonen som skinner i offentligheten, men beslutningstagerne.

I en tid der demokratiet er under press over hele verden – er vissheten om at den jobben vi gjør, er en viktig forutsetning for – nettopp demokratiet – den viktigste motivasjonen.

Noe annet vi med sikkerhet kan si, er at kommuneøkonomien vil være under press framover, men som det ofte blir sagt: Det er ikke penger, men folk vi

Effektiv bruk av de tilgjengelige midlene til best mulig tjenester for innbyggerne – og tillit mellom innbyggerne og forvaltningen – det er det vi trenger i trange tider.

mangler. I slike situasjoner kan det være fristende å kutte i budsjettene til kontroll og revisjon, men det er da vi trenger det mest. Effektiv bruk av de tilgjengelige midlene til best mulig tjenester for innbyggerne – og tillit mellom innbyggerne og forvaltningen – det er det vi trenger i trange tider.

Kontrollutvalgskonferansen, som vi la bak oss i slutten av januar, var en oppvisning i det jeg har skrevet her. Tillitens betydning for et effektivt og varmt samfunn – og behovet for å tenke nytt. Skal vi klare utfordringene kommunene står overfor, og fortsatt levere gode tjenester til innbyggerne, må vi gjøre ting på nye måter – og det kan vi kun gjøre hvis tilliten er til stede og smører maskineriet.

Den tilliten skal vi bidra til gjennom vårt arbeid. Og, som Agnar Kaarbø, politisk redaktør i Kommunal Rapport, ikke kunne understreke nok på Kontrollutvalgskonferansen: Den jobben som gjøres av kontrollutvalgene i alle våre kommuner og fylkeskommuner er meget viktig for å bevare den styreformen ingen andre har klart å overgå: Demokratiet.

For å gjøre jobben på en god og effektiv måte, må NKRF og medlemmene tilpasse seg utviklinga, slik at kontrollen og revisjonens samspill hele tida spiller på lag med kommunene. Vi har nå ute på høring blant medlemmene en rapport om NKRFs kultur og beslutningsstruktur. Høringsfristen er 1. mai. Ikke gå glipp av å gi ditt innspill til hvordan kontroll og revisjon i kommunene skal være i framtida – med den samme visjonen om alltid: På vakt for fellesskapet verdier. ●



Av **Carolin Prabhu**,
spesialrådgiver i Riksrevisjonen

Revisjon av kunstig intelligens i offentlig sektor

Norge er et av de mest digitaliserte landene i verden, og norsk offentlig sektor nyter godt av en digital infrastruktur og datakilder som mange land kan misunne oss. Forholdene skulle altså ligge særdeles godt til rette for å dra nytte av mulighetene kunstig intelligens (KI) gir.

Likevel viser Riksrevisjonens rapport om *Bruk av kunstig intelligens i staten*¹ at KI fortsatt er lite brukt i staten. Selv om noen statlige virksomheter har kommet langt, er det foreløpig få eksempler på KI-systemer i praktisk bruk for å forbedre tjenester eller effektivisere arbeidsprosesser i norsk offentlig sektor. Hvorfor er det så vanskelig med KI i det offentlige?

KI kan brukes til så mangt. Gjennom å lære mønstre fra data kan KI forutsi behovet for og planlegge ressurs-er, varsle om værforhold eller naturkatastrofer, og lage nytt innhold som bilder eller tekst. Den kan også opp-dage feil, for eksempel i et regnskap.

Alt dette forutsetter data av riktig type, kvalitet og omfang. Mens noen virksomheter kan dra nytte av rikholdige datakilder, sliter andre med en digital infrastruktur som ikke er egnet å håndtere og analysere store mengder data for å utvikle KI-systemer.

Den største hemskoen er likevel ikke de tekniske utfordringene. Ifølge Riksrevisjonens funn er det større problemer knyttet til manglende kompetanse og usikkerhet om både juridisk handlingsrom, og hvordan abstrakte etiske prinsipper og prinsipielle føringer skal omsettes til tekniske spesifikasjoner i KI-systemer. Hvordan innretter man KI etter etiske prinsipper når disse er ikke omsatt til tekniske krav? En fartsbegrensning på motorveien er vanskelig å følge hvis bilen ikke er ut-styrt med en fartsmåler eller bremses. Men hvilke reguleringer finnes egentlig for KI, som en revisjon kan bygges på?

Loven krever etisk bruk av KI

Riksrevisjonens undersøkelse er den første omfattende revisjon i Norge som omhandler KI. Norge har ingen særskilte lover og regler for KI, og Stortinget har ikke

Ifølge Riksrevisjonens funn er det større problemer knyttet til manglende kompetanse og usikkerhet om både juridisk handlingsrom, og hvordan abstrakte etiske prinsipper og prinsipielle føringer skal omsettes til tekniske spesi-fikasjoner i KI-systemer.

uttalt seg mye om den nye teknologien. Samtidig er norsk lov og regelverk teknologinøytralt og anvendbar på KI. Prinsipper som personvern, menneskets selvbestemmelse og kontroll, likebehandling, transparens, sikkerhet og ansvarlighet er forankret i menneskeretts-loven og Grunnloven, personvernforordningen, like-stillings- og diskrimineringsloven, alminnelige for-valtningsrettslige lover og prinsipper, og i generelle krav om en effektiv og god forvaltning. Prinsippene gjelder selvsagt også i forbindelse med utvikling og bruk av KI. Revisjonskriterier for etisk bruk av KI kan dermed utledes fra eksisterende norsk lov og regelverk.

Den nasjonale strategien for kunstig intelligens i Norge bygger på definisjoner for tillitsvekkende KI ut-arbeidet av EUs ekspertgruppe for kunstig intelligens. Disse gjentas i digitaliseringsstrategien for 2024-2030.

Utfordringen er hvordan disse prinsippene kan omsettes i praksis i utvikling og bruk av KI. Hva skal

¹ <https://www.riksrevisjonen.no/rapporter-mappe/no-2023-2024/bruk-av-kunstig-intelligens-i-staten/>

virksomhetene gjøre for å sikre etisk og forsvarlig bruk av KI? Når praksisnær veiledning mangler, er det lett å forstå at virksomhetene stort sett holder seg til små KI-prosjekter med liten risiko.

Det er ikke bare forvaltningen som møter slike utfordringer. Mangelen på standarder for teknisk omsetting av etiske prinsipper er også en utfordring for revisjonsmyndigheter. Revisjonsstandarder for KI må utvikles i tråd med den teknologiske utviklingen, forbedret risikoforståelse og endringer i regelverk.

Riksrevisjonen har over flere år, i samarbeid med revisjonsmyndigheter fra andre land, utviklet et rammeverk for revisjon av KI-systemer basert på maskinlæringsalgoritmer. *Auditing machine learning algorithms*² ble først publisert i 2020, oppdatert i 2023 og skal i løpet av 2025 bli oppdatert igjen mht. bl.a. generativ KI og KI-forordningen.

Revisorer må følge med på utviklingen for å forstå nye KI-løsninger som reviderte virksomheter kommer til å ta i bruk i årene som kommer. En grunnleggende forståelse av ulike algoritmer brukt i KI-systemer, risikoer som kan følge disse og eventuelle metodikker for avbøting av risikoene er en forutsetning for å kunne revidere slike systemer.

Risiko med KI i offentlig forvaltning

Mangelen på standarder øker også risikoen for feil. De siste årene har vi sett stadig flere eksempler fra offentlig sektor i ulike land, som f.eks. i Nederland, der regjeringen måtte gå av etter at mange innbyggerne ble feilaktig beskyldt for trygdesvindler av en maskinlæringsalgoritme³.

Revisorer må følge med på utviklingen for å forstå nye KI-løsninger som reviderte virksomheter kommer til å ta i bruk i årene som kommer.

Utvikling og bruk av KI-systemer kan utfordre etablerte rettsprinsipper som personvern, likebehandling, transparens og sikkerhet på nye og særegne måter. Riksrevisjonen anbefaler i sin rapport at Digitaliserings- og forvaltningsdepartementet tar en mer aktiv rolle for å bidra til en samordnet forståelse av hva de etiske prinsippene innebærer, og veiledning om hvordan disse kan ivaretas i praksis.

Et viktig bidrag i så måte er Likestillings- og diskrimineringsombudets veileder for innebygd diskrimine-



ringsvern⁴, som beskriver typiske diskrimineringsutfordringer i utvikling og bruk av KI-systemer.

Første spørsmål for vurderingen er om systemet forskjellsbehandler slik at noen personer blir dårligere stilt en andre. KI-utviklere kan måle om KI-systemet presterer like godt for ulike grupper av mennesker. Matematisk er det relativt enkelt å beregne en relevant ytelsesmetrikk separat for ulike grupper⁵. En avveining KI-utviklere ofte må gjøre er hvilken ytelsesmetrikk som skal definere oppførselen til modellen ovenfor ulike grupper.

Er det f.eks. viktigere at en lik andel av de som trenger og har krav på en ytelse faktisk også får den, eller at en lik andel av de som får ytelsen faktisk har behov for og krav på den? Sjelden er det mulig å ta hensyn til begge deler samtidig, og tiltak for å utligne forskjeller i ett forhold kan føre til at forskjeller kommer til syne i andre. Hvilket forhold er viktigst å få utlignet mellom grupper? Hvor mye forskjell er greit, og når utgjør en forskjell usaklig forskjellsbehandling eller diskriminering i lovens forstand?

Når KI-systemer innrettes på den ene eller andre måten, blir etiske verdier kodet inn i KI-systemene. Uten felles forståelse og nasjonal veiledning må KI-utviklere selv bevisst eller ubevisst kode inn slike avveininger. Etisk KI avhenger derfor av enkeltpersoners kompetanse, og kan ikke forventes å være enhetlig i offentlig forvaltning. Dette er naturlig nok ikke uproblematisk.

Transparens og forklarbarhet er tett koblet til både personvern og likebehandling. For å unngå algoritmisk diskriminering må utviklere kunne teste hvordan

² The Supreme Audit Institutions of Finland, Germany, the Netherlands, Norway and the UK (2023). *Auditing machine learning algorithms – A white paper for public auditors*.

³ Toeslagenaffaire, se f.eks. TaxAdmin.ai The toeslagenaffaire (The Dutch childcare allowance scandal) <https://taxadmin.ai/taxadminai-toeslagenaffaire/>

⁴ Likestillings- og diskrimineringsombudet. (2023). *Innebygd diskrimineringsvern: En veileder for å avdekke og forebygge diskriminering i utvikling og bruk av kunstig intelligens*

⁵ Forutsatt at gruppetilhørighet er tilgjengelig informasjon, som kan være i strid med personvern.

KI-systemets resultater påvirkes av ulike variabler som kan føre til diskriminering.

Hvis et KI-system brukes i saksbehandling til beslutning eller støtte for enkeltvedtak, krever forvaltningsloven at vedtaket kan grunngis, og at utfallet av KI-systemet kan forklares. Forklarbar KI er et aktivt forskningsfelt, og hvordan en slik forklaring *kan* og *skal* se ut avhenger av både systemet, virkeområdet og behovene til mottakere av forklaringen.

Resultater av maskinlæringskomponenten i et KI-system er som regel sannsynligheter som må oversettes til forståelig informasjon for brukerne. I beslutningsstøttesystemer kan det være nyttig å gi en forklaring på resultatet i tillegg til selve resultatet. Samtidig kan det i avanserte KI-systemer være vanskelig å forstå hvordan systemet fungerer og kommer frem til et visst resultat.

Riksrevisjonens rapport viser at arbeidet for å sikre transparens og likebehandling i utvikling av KI-systemer er mindre fremtredende i statlige virksomheter enn sikring av personvern og sikkerhet.

Riksrevisjonens rapport viser at arbeidet for å sikre transparens og likebehandling i utvikling av KI-systemer er mindre fremtredende i statlige virksomheter enn sikring av personvern og sikkerhet. Mange opplever tolkning av personvernregelverket som krevende, og noen KI-initiativer stopper opp på grunn av langtrukne interne personvernuttredninger.

Når offentlige virksomheter innhenter data fra innbyggerne, er det gjerne for å utføre lovpålagte forpliktelser. Da er det ikke rett fram å benytte persondata til utvikling av KI, for å forbedre framtidige tjenester rettet mot andre personer. Dataminimerings- og proporsjonalitetsprinsippene krever videre at persondata kun blir behandlet hvis det er nødvendig og i rimelig forhold til nytten.

Selve nytten av enkelte variabler til avanserte modeller blir imidlertid gjerne bestemt i treningsprosessen, siden det er vanskelig å forutse hvilke mønstre modellene oppdager og hvor mye enkelte variabler bidrar. Datatilsynets regulatoriske sandkasse

diskuterer slike personvernutfordringer i utvalgte KI-systemer. Selv om kapasiteten av sandkassen ikke tillater behandling av mange KI-prosjekter, er ideen at utvalget av KI-systemer i sandkassen tjener som eksempler andre KI-prosjekter kan lære av. Riksrevisjonens rapport peker her på for lite analyser på tvers som grunnlag for generelle lærdommer flere kan ha nytte av.

I etterkant av Riksrevisjonens undersøkelse har generative KI-systemer, som produserer tekst eller bilder, blitt mer tilgjengelig. Forståelse av risikoene med slike systemer øker med økt bruk. For eksempel har det blitt påvist at generative KI-systemer potensielt kan manipuleres til å gi ut informasjon om treningsdata⁶.

Offentlige virksomheter vil trolig sjelden utvikle språkmodeller fra bunnen av, men mest sannsynlig tilpasse eller bruke språkmodeller utviklet av andre. Da er det viktig å vite hvilke data modellen er trent på, mulige skjevheter og hvordan innretningen av modellen kan slå ut. Det er et åpent spørsmål hvordan språkmodeller kan kvalitetssikres for bruk i offentlig forvaltning. Dette er derfor et område både offentlige virksomheter og revisorer må følge med på.

Systemer for KI risikostyring, rammeverk og standarder for ansvarlig bruk av KI blir utviklet av internasjonale aktører^{7,8}. I Norge er det for lite samordnet veiledning og få verktøy, som Riksrevisjonens rapport har påvist.

Revisjon av KI-systemer kan bidra til å sikre etisk og pålitelig bruk av KI. Samtidig er det viktig å ikke hemme viktige utviklingsinitiativer av enkeltaktører som kan bidra til å utvikle metodikken for teknisk implementering av etisk KI. Her kan man tenke seg at veiledningsrollen muligens kan bli like viktig som kontroll for revisor.

Her kan man tenke seg at veiledningsrollen muligens kan bli like viktig som kontroll for revisor.

Revisjon av KI-systemer

Revisjon av KI-systemer kan innrettes på ulike måter. Spørsmålene kan dreie seg om virksomhetens generelle kontroll over KI-systemene, fokusere på ett spesifikt KI-system, eller vurdere hvordan et etisk prinsipp ivaretas i KI-bruken innen en virksomhet eller sektor.

⁶ M. Nasr et al (2023), Scalable Extraction of Training Data from (Production) Language Models. <https://arxiv.org/pdf/2311.17035>

⁷ NIST (2023), Artificial Intelligence Risk Management Framework (AI RMF 1.0). NIST AI 100-1

⁸ González, F., Ortiz, T., Sánchez Ávalos, R. (2021). Responsible use of AI for public policy: Data science toolkit. OECD, IDB. <https://oecd.ai/en/ai-public-policy-data-science-toolkit>

Riksrevisjonens KI-undersøkelse var innrettet som en forvaltningsrevisjon. Sammenlignet med andre forvaltningsrevisjoner, krever en KI-revisjon kunnskap om algoritmer brukt i KI-systemer, og metoder knyttet til forklarbarhet og likebehandling i modellene. Siden KI er et fagfelt under rask utvikling, må revisor hele tiden holde seg oppdatert.

Riksrevisjonen har i sin rapport utarbeidet et rammeverk⁹ for vurdering av hvorvidt de etiske prinsippene for ansvarlig KI er ivarettatt på styringsnivå. Utgangspunkt kan være en analyse av prosessstyring, ressursstyring og risikostyring på virksomhets- og prosjektstyringsnivå.

Flere virksomheter har nå utviklet en egen KI-strategi, KI-satsing eller virksomhetsinterne retningslinjer for KI. Hvilke av de etiske prinsippene er dekket i disse styringsdokumentene? Er de helt overordnede eller mer konkrete og tilpasset virksomhetens oppgaver og rammebetingelser?

På prosjektnivå er det særlig viktig at KI-livslyklusstyringen inkluderer innebygd vern av det etiske prinsippene. Har hele prosessen fra planleggingen til vedlikehold av KI-systemet i så fall blitt dokumentert? Er KI-systemet utformet for å oppfylle prinsippet om innebygd personvern, likebehandling, transparens og sikkerhet? Datatilsynets veiledning for innebygd personvern og personvern som standard¹⁰, og LDOs veileder for innebygd diskrimineringsvern¹¹, er et godt utgangspunkt for kriterier som kan vurderes i en revisjon.

Hvordan de overordnede styringsprinsippene er fulgt i praksis kan variere, og i noen prosjekter utvikles styringsprinsippene i etterkant basert på erfaringer gjort gjennom datahåndtering og modellutvikling. Har KI-systemet et klart definert formål, og er algoritmen utviklet i tråd med dette? Er datakildene, kriteriene for datautvelgelse og det rettslige grunnlaget for innsamling og behandling tilstrekkelig dokumentert? Ble modellen sammenlignet med alternative metoder og modeller, og blir resultatene overvåket?

Dokumentanalyser og intervjuer kan gi informasjon om hvor god kontroll virksomheten har med KI-systemene sine. For å vurdere om KI-systemene fungerer som den skal, må de undersøkes i praksis. En slik undersøkelse var ikke del av Riksrevisjonen KI-revisjon, men eksempler på mulige tester av KI-systemene er beskrevet i *Auditing machine learning algorithms*¹² nevnt ovenfor.

Gjennomgang av utviklings- og produksjonskode kan vise kriteriene for valg av algoritmer og deres konfigurasjon. Koden viser også om og hvordan resultatene overvåkes automatisk for å sikre at de er i tråd med både forventet ytelse og med likebehandlingsprinsippet.

Sammenligning av ytelse over tid, spesiell produksjonsytelse opp mot forventninger fra utviklingen, viser hvor robust systemet er. Datagrunnlaget og modellresultater kan ses på separat for ulike grupper, for å teste for eventuelle skjevheter. Revisorer kan videre undersøke hvordan resultatene påvirkes av ulike variabler, og vurdere hensiktsmessigheten av å bruke personopplysninger eller ugjennomsiktige modeller.

Ulike revisjonsdybder krever ulike nivåer av teknisk ekspertise og tilgang til de tekniske komponentene. Sistnevnte kan være en utfordring i leverandørsystemer, siden reviderte virksomheter som benytter KI-systemene ofte ikke er kjent med den underliggende teknologien eller datagrunnlaget selv.

For en mer detaljert revisjon av KI-systemet, må tilstrekkelig informasjon om KI-systemets algoritme, treningsprosessen og datagrunnlaget bli innhentet fra leverandøren.

I en mer overordnet revisjon kan anskaffelsesprosessen, oppfølging av utvalgs-kriterier som er knyttet til ansvarlig KI og eventuell tilpasning og testing i virksomheten legges til grunn for en vurdering. For en mer detaljert revisjon av KI-systemet, må tilstrekkelig informasjon om KI-systemets algoritme, treningsprosessen og datagrunnlaget bli innhentet fra leverandøren. Dette kan være tidkrevende, men håpet er at KI-forordningen¹³ kommer til å forenkle prosessen, spesielt for KI-systemer som etter forordningen er klassifisert som *høyrisiko*.

Leverandørsystemer og KI-forordningen

Forordningen om kunstig intelligens (KI-forordningen) er en vedtatt EU-forordning for produktregulering, som

⁹ Riksrevisjonen (2024). *Bruk av kunstig intelligens i staten - Dokument 3:18 (2023-2024)*. Vedlegg 3 Forvaltningsrevisjonsrapport med vurderinger, 10.3 Vedlegg 3: Rammeverk for vurdering av ansvarlig KI

¹⁰ Datatilsynet, nettside (sist endret: 2023). *Innebygd personvern og personvern som standard – Eksempler på implementering av prinsippene*. <https://www.datatilsynet.no/rettigheter-og-plikter/virksomhetenes-plikter/innebygd-personvern-og-personvern-som-standard/eksempler-pa-implementering-av-prinsippene/>

¹¹ Likestillings- og diskrimineringsombudet. (2023). *Innebygd diskrimineringsvern: En veileder for å avdekke og forebygge diskriminering i utvikling og bruk av kunstig intelligens*. https://ldo.no/globalassets/_ldo_2019/_bilder-til-nye-nettsider/ki/ldo-innebygd-diskrimineringsvern.pdf

¹² The Supreme Audit Institutions of Finland, Germany, the Netherlands, Norway and the UK (2023). *Auditing machine learning algorithms – A white paper for public auditors*.

¹³ European Parliament (2024), Regulation (EU) 2024/1689 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024 laying down harmonised rules on artificial intelligence and amending Regulations (EC) No 300/2008, (EU) No 167/2013, (EU) No 168/2013, (EU) 2018/858, (EU) 2018/1139 and (EU) 2019/2144 and Directives 2014/90/EU, (EU) 2016/797 and (EU) 2020/1828 (Artificial Intelligence Act) (Text with EEA relevance), Document 32024R1689

kommer til å bli gjennomført i norsk lov¹⁴. Forordningen kan både forenkle revisjon av noen KI-systemer, men også tilføre flere aspekter å revidere i andre. Den bruker en risikobasert tilnærming, med flere regulatoriske krav avhengig av risikoen knyttet til et KI-system.

Kravene er naturlig nok mest inngående for KI-systemer som antas å ha høy risiko, og dokumentasjonskrav for slike systemer kan derfor forenkle informasjonsinnhenting i en revisjon av leverandørsystemer. KI-systemer i områder som allerede er sterk regulert, som f.eks. i medisinsk utstyr, vil også faller inn under høyrisiko klassifiseringen¹⁵ men kan muligens imøtekomme dokumentasjonskravene lettere basert på etablerte standarder.

Forordningen definerer videre bruksområder som kan være høyrisiko under visse forutsetninger, og listen inneholder klassiske ansvarsområder i offentlig sektor som eksempelvis tilgang til velferdsytelser eller utdanning. Klassifiseringen av KI-systemer i disse bruksområdene forutsetter to vurderinger av *vesentlighet*, for graden av risiko og graden av KI-systemets påvirkning på beslutninger.¹⁶

Det gjenstår å se hvordan offentlige virksomheter kommer til å vurdere vesentlighet av egenutviklede KI-systemer, men en mulig risiko er at KI-systemets påvirkning på beslutninger og vedtak blir bagatellisert for å unngå klassifisering som høyrisikosystem.

Argumentasjonen med en menneskelig beslutnings-taker blir allerede brukt til begrunnelse av liten risiko for diskriminering, selv om mye tyder på at det ikke er tilstrekkelig¹⁷. Standarder for hva som utgjør tilstrekkelig menneskelig kontroll over KI-systemer mangler foreløpig. Revisorer må følge med på utviklingen for å være i stand til å vurdere virksomhetenes avgjørelser.

KI-forordningen gir både virksomhetene og revisor-ene en liste med krav å forholde seg til, og hjelper på denne måten å øke kunnskap om risiko med KI.

Det er viktig at revisjonsmyndigheter er på ballen, og aktivt bidrar med utvikling av revisjonsstandarter i tråd med utviklingen av ny teknologi.

Samtidig er forordningen en ny regulering som krever tolking og veiledning for praktisk gjennomføring.

En arbeidsgruppe, sitert i Riksrevisjonens rapport, påpeker at veiledningsbehovet vil øke når KI-forordningen trer i kraft, og understreker behovet for økt KI-kompetanse i alle sektorer for å unngå at usikkerhet rundt riktig bruk hindrer teknologibruk.

Digitaliseringsstrategien frem mot 2030 har som mål at offentlig sektor skal bruke KI for å forbedre og effektivisere tjenester, og at Norge skal være i front på etisk og trygg bruk av KI. Det er å håpe at Norge lykkes med å transformere etisk KI fra den flaskehalsen det kan oppleves som i dag, til en markedsfordel og et eksempel til etterfølge for andre land. Det er viktig at revisjonsmyndigheter er på ballen, og aktivt bidrar med utvikling av revisjonsstandarter i tråd med utviklingen av ny teknologi. ●

Carolyn Prabhu er spesialrådgiver i Riksrevisjonen. Hun har en doktorgrad i fysikk med flere års erfaring fra forskning. Siden 2018 har hun jobbet i Riksrevisjonen med dataanalyse og KI til støtte i revisjon. Hun har også utviklet metodikk til revisjon av KI-systemer, og var prosjektleder i forvaltningsrevisjonen om bruk av kunstig intelligens i staten som ble offentliggjort i september 2024.

¹⁴ Etter digitaliseringsstrategien vil regjeringen innlemme KI-forordningen raskt, jf. DFD (2024), *Fremtidens digitale Norge – Nasjonal digitaliseringsstrategi 2024-2023*

¹⁵ Jf. KI-forordningen, artikkel 6 (1)

¹⁶ Jf. KI-forordningen, artikkel 6 (2,3) og Annex III. KI-systemer i disse bruksområdene er høyrisiko dersom de utgjør en vesentlig risiko for helse, sikkerhet eller grunnleggende rettigheter, gjennom vesentlig påvirkning av relaterte beslutninger

¹⁷ Også LDOs veileder for innebygd diskrimineringsvern beskriver risikoen at en menneskelig overprøving av enkeltstående beslutninger er farget av KI-systemets anbefaling og ikke en reell overprøving.

NKRFs konferansetilbud:

- Arena for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll 2025 | 19. – 20. mars, Lillestrøm
- Komp-konferansen 2025 | 12. – 13. juni, Gardermoen
- Fagkonferansen 2025 | 17. – 18. juni, Bergen
- Samling for kontrollutvalgssekretariatet 2025 | 21. – 22. oktober, Oslo
- NKRFs Lederkonferanse 2025 | 5. – 6. november, Lillestrøm
- Fagtreffet for regnskapsrevisorer 2025 | 11. -12. november, Gardermoen
- NKRFs Kontrollutvalgskonferanse 2026 | 28. – 29. januar, Gardermoen

Sett av datoene i kalenderen nå – vel møtt!



– kontroll og revisjon i kommunene

For nærmere informasjon og påmelding
→ nkrf.no/kurs



Av **Ellen M. Kulset**, førsteamanuensis i revisjon ved Universitetet i Sørøst-Norge og førsteamanuensis II ved Norges Handelshøyskole

Måleeffektiv revisjon gjennom risikovurderingen¹

Måleeffektivitet handler om i hvilken grad vi når våre mål, det vil si om vi oppnår en ønsket revisjonskvalitet der oppnådd revisjonsrisiko, altså risikoen for at vi ender opp med en ren revisjonsberetning når det faktisk er vesentlige feil i regnskapet, er lav nok.

Dette innebærer å bruke passende revisjonshandlinger, anvende ny teknologi ved behov, planlegge og organisere arbeidet godt og holde oss oppdatert på de nyeste revisjonsstandardene. Men, det er ikke nok at revisjonen er måleeffektiv; den må også være så kostnadseffektiv som mulig.

Hva mener vi med en måleeffektiv revisjon?

Lav ressurstillførsel kan gjøre måloppnåelse vanskelig, men i en situasjon med knappe ressurser er det viktig å fokusere på kravene for en god risikovurdering. En god risikovurdering er naturligvis bare en start, det er kombinasjonen av god risikovurdering, riktige handlinger basert på vurderingen og korrekt rapportering som skaper et vellykket revisjonsoppdrag.

Denne artikkelen har fokus på revisors risikovurderinger, men vil også si noe om revisors risiko-håndtering. Jeg starter med to korte spørsmål: Er risikovurdering nødvendig? Og, er det fornuftig?

Hvis revisjon er en 100 prosent-vurdering, er det naturligvis ikke behov for risikovurderinger. I nyere tid er en risikobasert tilnærming sett på som naturlig både i revisjon og ved tilsyn. Først i 1983 kom den første standarden som eksplisitt omhandlet risikobegrepet i revisjon, men også tidligere var risiko et viktig begrep i faget.

Risikovurdering er altså en løsning på et problem, men hvilket problem? Tidligere revisjonsskandaler viser at problemet ikke nødvendigvis er manglende eller dårlige risikovurderinger, men ofte manglende handling eller rapportering. Bedre risikovurdering alene vil altså neppe forhindre de store skandalene, men gode risikovurderinger vil kunne bidra til at vi kanalisere knappe revisjonsressurser til der de gir mest nytte, og de er et krav i ISA-ene.

Noen spørsmål kan vi uansett stille oss: Får vi til å gjøre gode risikovurderinger? Har vi tilstrekkelig kjennskap til kunde og bransje til å kunne skille mellom ulike grader av risiko? Bruker vi for mye ressurser på områder med høy risiko og glemmer områder med lavere, men ikke lav nok risiko? Er det alltid mulig å gjennomføre gode risikovurderinger eller er det for høy kompleksitet og for mye usikkerhet?

Alternativet til risikodrevet revisjon er at vi gjennomfører de samme revisjonshandlingene uavhengig av risiko, og vi skal ikke lete lenge i revisjonsstandardene før vi finner gode eksempler.

ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*, punkt 27, sier at vi skal ha som utgangspunkt «at det foreligger risiko for misligheter ved inntektsføring». ISA 240, punkt 33 sier at «uavhengig av revisors vurdering av risikoene (...) skal revisor (...) og ISA 250 *Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper*, punkt 15 sier at revisor «skal utføre (...) revisjonshandlinger for å bidra til å identifisere brudd på andre lover og forskrifter». Og ikke minst sier ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer*, punkt 18, at «Uavhengig av den anslåtte risikoen (...) skal revisor utforme og utføre substanshandlinger for hver enkelt vesentlige transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning».

Revisjonsrisikomodellen

En moderne revisjon bygger på sammenhengene vi kjenner fra revisjonsrisikomodellen (revisjonsrisikoligningen) der²:

Revisjonsrisiko (RR) = Iboende risiko (IR) * Kontrollrisiko (KR) * Oppdagelsesrisiko (OR) og Risiko for vesentlig feilinformasjon (RVF) = IR * KR

Gitt et ønske om en relativt lav RR vil for eksempel

¹ Denne artikkelen bygger på foredraget jeg holdt på NKRFs Fagkonferanse i Kristiansand 13. juni 2024.

² Se ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* for definisjon av begrepene.

en høy RVF innebære behov for en lavere OR (der en lav OR innebærer «mye» revisjon, det vil si at type, tidspunkt og omfang av revisjonshandlinger sørger for at OR blir tilstrekkelig lav) enn i en situasjon der det er en lavere RVF.

Modellen er relevant både på regnskapsnivå og påstandsnivå og brukes på følgende måte:

1. Fastsett et planlagt nivå på RR slik at det kan uttrykkes en konklusjon om regnskapet
2. Vurder IR og KR
3. Bruk revisjonsrisikoligningen til å fastsette OR

Revisor gjennomfører tradisjonelt kvalitative risikovurderinger. Alternativet er en kvantitativ risikovurdering der revisor tildeler tallverdier til risikoene i revisjonsrisikomodellen. Ved en kvantitativ vurdering av iboende risiko, bruker vi en kvantitativ metode for å tallfeste sannsynlighet og konsekvens av hendelser/forhold som kan føre til at det oppstår vesentlig feilinformasjon.

Hva er så konsekvensene om oppdagelsesrisikoen settes for lavt eller for høyt? La oss se på et talleksempel, der vi for å gjøre sammenhengene i modellen synlige bruker en kvantitativ risikovurdering. Etter vurdering av IR og KR samt testing av KR kommer vi frem til av RVF er lik 0,2 og vi ønsker RR lik 0,05. Dette gir en OR lik 0,25 (0,05/0,2).

Og, her er vi endelig kommet til poenget: hvis vi gjør en dårlig risikovurdering, kan vi ende opp med å revidere alt for mye – noe som ikke er kostnads-effektivt eller enda verre: vi reviderer alt for lite og ender opp med en altfor høy revisjonsrisiko.

Men, hva hvis faktisk RVF i dette eksempelet er 0,5? I så fall ender vi opp med en implisitt oppnådd RR lik 0,125 (0,5*0,25) fordi OR ikke er passende for faktisk, men ikke kjent, RVF.

Og, her er vi endelig kommet til poenget: hvis vi gjør en dårlig risikovurdering, kan vi ende opp med å revidere alt for mye – noe som ikke er kostnadseffektivt eller enda verre: vi reviderer alt for lite og ender opp med en altfor høy revisjonsrisiko.

Hva sier ISA 315 om revisors risikovurderinger?

Med virkning fra regnskapsåret 2022, ble ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens*

omgivelser, som omhandler revisors risikovurdering, oppdatert. Oppdateringen medførte blant annet mer fokus på iboende risikofaktorer (se ISA 315, vedlegg 2), innføring av begrepet spekter av risiko, krav til separat risikovurdering av IR og KR og nye krav knyttet til forståelse av IT og generelle IT-kontroller.

Ifølge ISA 315, punkt 13, skal revisor gjennomføre risikovurderingshandlinger, definert i punkt 12j som «Revisjonshandlinger som er utformet og gjennomført for å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå, enten de skyldes misligheter eller feil», for å

- Identifisere og anslå risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå og
- Utforme videre revisjonshandlinger i samsvar med ISA 330

Noen typer risikovurderingshandlinger skal alltid gjennomføres: forespørsler til ledelsen og andre relevante personer (...), analytiske handlinger, observasjon og inspeksjon (ISA 315, punkt 14). Automatiserte verktøy og teknikker kan benyttes for å undersøke store mengder data i risikovurderingshandlingene (se ISA 315, punkt A20).

Revisor skal gjennomføre risikovurderingshandlinger for å forstå:

- Enheten og dens omgivelser (denne innebærer å skaffe kunnskap om type enhet, bransje, regulering osv.)
- Iboende risikofaktorer
- Enhetens finansielle resultatmål og
- De fem komponentene i COSO-modellen, herunder kundens egen prosess for å identifisere forretningsrisikoer (ISA 315, punkt 22) og kundens aktiviteter knyttet til informasjonsbehandling (...) for signifikante transaksjonsklasser (ISA 315, punkt 25)

Med unntak av de kravene som stilles i ISA 315, punkt 14, er det opp til revisors profesjonelle skjønn å avgjøre hvilke og hvilket omfang av risikovurderingshandlinger som må utføres (se ISA 315, punkt A16).

Fokus på tilstedeværelsen av iboende risikofaktorer (se ISA 315, vedlegg 2) hjelper revisor med å *identifisere* risiko for vesentlig feilinformasjon både på regnskaps- og påstandsnivå og omfatter faktorer som usikkerhet, kompleksitet, endringer og subjektivitet. Når revisor har identifisert en risiko for vesentlig feilinformasjon knyttet til en påstand, vil denne påstanden være *relevant*, og transaksjonsklassen, kontosaldoen eller tilleggsopplysningen denne påstanden tilhører er signifikant.

Deretter må revisor *vurdere* de identifiserte risikoene på regnskaps- og påstandsnivå. På påstandsnivå innebærer dette først å vurdere sannsynligheten for og konsekvensen av eventuell feilinformasjon.

Dersom sannsynligheten for feilinformasjon og konsekvensen av denne er høy, er det identifisert en særskilt risiko (se ISA 315, pkt. A 212) – men en høyere

Ettersom ISA 330 stiller ulike krav til revisors risikohåndteringshandlinger basert på om en risiko er en særskilt risiko eller ikke, blir dette skillet viktig.

iboende risikovurdering vil også kunne oppstå ved en kombinasjon av lavere sannsynlighet og svært stor konsekvens (se ISA 315, pkt. A213).

Ettersom ISA 330 stiller ulike krav til revisors risikohåndteringshandlinger basert på om en risiko er en særskilt risiko eller ikke, blir dette skillet viktig. Dersom revisor planlegger å gjennomføre test av kontroll for å hente inn revisjonsbevis, må revisor også vurdere kontrollrisiko. Alternativt vil risiko for vesentlig feilinformasjon være lik iboende risiko, se ISA 315, punkt 34.

Revisors respons på risikovurderingen

Revisors risikovurderingsarbeid munner ut i en revisjonsplan der det er fastsatt hvilken type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger som er planlagt for å hente inn tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis (ISA 330, punkt 6). Revisor må hente inn «mer overbevisende revisjonsbevis jo høyere revisor vurderer risikoen» (ISA 330, punkt 7b) slik vi husker fra revisjonsrisikomodellen.

På et overordnet nivå, kan det basert på risikovurderingene være nødvendig å (se ISA 330, punkt A1):

- Understreke overfor revisjonsteamet nødvendigheten av å opprettholde *profesjonell skepsis*
- Bruke personale med *mer erfaring* eller *spesialkompetanse*
- Sørgе for økt *oppfølging*
- Bygge inn ytterligere *uforutsigbare* elementer ved utvelgelsen av revisjonshandlinger

Revisors risikovurderinger – hva kan gå galt?

Revisors risikovurderinger kan kategoriseres som beslutninger under usikkerhet. Forskere som Tversky og Kahneman (1974) har lenge studert hvordan mennesker tar slike beslutninger, blant annet i boken «Thinking, fast and slow» (Kahneman, 2011) utgitt på norsk som «Tenke, fort og langsomt».

Forskning viser at beslutninger under usikkerhet lider under en rekke ulike skjevheter (bias), for eksempel på grunn av beslutningstakerens egeninteresse eller hjernens bruk av «snarveier» (heuristikker). Disse snarveiene kan bidra til effektive beslutninger, men ikke nødvendigvis, og kjennskap til ulike heuristikker kan forbedre beslutningene våre.

I forbindelse med risikovurderinger, kan vi ende vi opp med dårlige beslutninger, for eksempel, fordi vi

- benytter den informasjonen som er enklest tilgjengelig i hjernen istedenfor den mest relevante (*availability*) og ender opp med den samme risikovurderingen som i fjor selv om faktiske forhold har endret seg
- tar utgangspunkt i en numerisk verdi og justerer fra denne (*anchoring*) og, for eksempel, ubevisst tar utgangspunkt i at alle risikoer er små til det motsatte er bevist eller unnlater å endre risikovurderinger over tid
- legger mest vekt på informasjon som støtter egne preferanser/synspunkter (*confirmation*). Hvis vi har et positivt bilde av kunden, kan dette føre til at vi samler inn og bruker bevis som bekrefter dette og overser iboende risikoer som kan føre til misligheter
- overvurderer egne evner (*overconfidence*)

Noen forskningsfunn – hva vet vi om revisors risikovurderinger fra tidligere forskning?

Revisors risikovurderinger har vært et tema i tidligere forskning i en rekke studier. Noen interessante funn er, for eksempel, at kvalitetskontroll ikke synes å fjerne confirmation bias (Cassell et al., 2022), at bransjeekspertise og spesialisering er viktig for at revisor skal gjøre gode risikovurderinger (Allen et al., 2006), at det er en sammenheng mellom revisors risikovurdering og revisors tester, men sammenhengen er svak (Allen et al., 2006) og at endringer i risiko ikke fører til tilstrekkelig endring i testing (Mock & Wright, 1999). Mugwira et al. (2025) finner at revisjonsbevis hentet ved hjelp av prosessmining oppfattes mer relevante i planleggingsfasen av et revisjonsoppdrag enn i substansfasen.

Hvordan kan vi forbedre revisors risikovurderinger?

ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*, A25, legger vekt på betydningen av profesjonelt skjønn i revisors risikovurdering. Kontinuerlig opplæring og profesjonell utvikling kan forbedre dette skjønn.

Bruk av teknologi kan redusere behovet for skjønn og også gi bedre risikovurderinger. Revisjonshandlinger som skanning (bruke teknologi for å identifisere transaksjoner med høy risiko for feil) og prosessmining (analyse av transaksjonslogger for å identifisere transaksjoner som ikke følger tradisjonell/forventet flyt) kan gi revisor et bedre grunnlag for sine risiko-

Bruk av teknologi kan redusere behovet for skjønn og også gi bedre risikovurderinger.



vurderinger. Andre tiltak inkluderer forbedret kommunikasjon med kunde, grundig dokumentasjon, peer review og kvalitetskontroll og ikke minst: et bevisst forhold til egne og andres bruk av heuristikker.

Avsluttende kommentarer

Avslutningsvis vil jeg stille noen flere spørsmål som det kan være nyttig å tenke gjennom: Opplever dere at risikovurderingene har blitt bedre nå som ISA 315 gir mer utfyllende veiledning? Hvis ikke, er det noe dere kan gjøre med dette? Finnes det teknologi eller analysemetoder som dere ikke benytter som det er på tide å ta i bruk? Kan en mer kvantitativ tilnærming til risikovurdering bidra til bedre risikovurderinger? ●

Ellen M. Kulset er førsteamanuensis i revisjon ved Universitetet i Sørøst-Norge (USN) og førsteamanuensis II ved Norges Handelshøyskole (NHH). Hun har tidligere arbeidet som manager i KPMG Oslo. Hun har doktorgrad i "Business Economics" fra NHH med avhandling i revisjon. Hennes forskningsinteresser er først og fremst knyttet til revisjonsmetode, bl.a. bruk av statistikk og data-analyse innenfor revisjonsfaget, men også felt som revisjonsutdanning og profesjonsregulering

Utfyllende litteratur

Allen, R. D., Hermanson, D. R., Kozloski, T. M. & Ramsay, R. J. (2006). Auditor risk assessment: Insights from the academic literature. *Accounting Horizons*, 20(2), 157-177.

Cassell, C. A., Dearden, S. M., Rosser, D. M. & Shipman, J. E. (2022). Confirmation bias and auditor risk assessments: Archival evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(3), 67-93.

Kahneman, D. (2011). Thinking, fast and slow. Farrar, Straus and Giroux.

Mock, T. J. & Wright, A. M. (1999). Are audit program plans risk-adjusted? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 55-74.

Mugwira, T., Stuart, I. C., Kulset, E. M. & Nipper, M. (2025). The use of process mining in assessing the risk of material misstatement during an audit: Experimental evidence. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=5109951>.

Tversky, A. & Kahneman, D. (1974). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases: Biases in judgments reveal some heuristics of thinking under uncertainty. *science*, 185(4157), 1124-1131.

Aktuelle kurs nå ...



Når	Hva	Hvor
19. – 20. mars	Arena for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll 2025	Lillestrøm
7. – 8. mai	Kvantitative metoder i forvaltningsrevisjon	Gardermoen
Når	Hva	
eKurs	Forenklet etterlevelseskontroll av økonomiforvaltningen – erfaringer og tips Nyhet!	
eKurs	Intro - nyansatte Nyhet!	
eKurs	Kommuneregnskapet på 90 minutter Nyhet!	
eKurs	Intro – revisjonskriterier Nyhet!	
eKurs	Intro – juridisk metode Nyhet!	
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

Av riksrevisor **Karl Eirik Schjøtt-Pedersen**

Revisjon av Helseplattformen: **Felles nybrotsarbeid**

I 2020 stilte daværende riksrevisor Per-Kristian Foss et oppfordrende spørsmål til NKRF: *Kan vi samarbeide på nye måter og gi de folkevalgte et mer helhetlig bilde av hvordan vedtatt politikk følges opp og fungerer i praksis?*

Høsten 2024 kom resultatet – et felles nybrotsarbeid. For første gang har Riksrevisjonen og en kommunal revisjon sammen gjennomført en revisjon fra start til slutt.

Alvorlige feil

Helseplattformen er et nytt felles system for pasientjournaler og en samhandlingsløsning for kommuner, sykehus, fastleger og avtalespesialister i Midt-Norge.

Etter de alvorlige feilene som oppsto etter at Trondheim kommune og St. Olavs hospital tok i bruk systemet i 2022, satte Riksrevisjonen og Trondheim kommunerevisjon i gang en felles undersøkelse av hva problemene skyldtes.

Konklusjonen var tydelig: Innføringen av Helseplattformen har truet sikkerheten til pasienter i Midt-Norge.

Ettersom vi rapporterer til ulike kontrollorganer, skrev vi tre delrapporter: En rapport fra kommunerevisjonens undersøkelse, en rapport fra Riksrevisjonens undersøkelse og en felles rapport som dekket problemstillingene vi hadde samarbeidet om. Sammen gir dette et bredere og bedre kontrollgrunnlag.

Perspektivene våre utfyller hverandre

For Riksrevisjonen var det avgjørende å kunne trekke veksler på kompetansen kollegaene våre i kommunerevisjonen hadde om Trondheim kommune. De har en nærhet og kjennskap til kommunen vi verken skal eller kan ha, og de hadde allerede kompetanse om relevante data. De hadde oversikt over prosessene som hadde foregått lokalt og enkel tilgang til dokumenter og sentrale personer vi burde snakke med. Det var svært nyttig.

Særlig samarbeidet om datainnsamlingen var verdifull. Når to faggrupper med ulike perspektiver sitter sammen og intervjuer eller vurderer svar på spørreundersøkelser, blir analysene bedre. Perspektivet blir bredere og kunnskapen større. Det ga revisjonen merverdi, særlig for problemstillingene om samhandling og økonomi.

Samarbeidet bidro også til nyttige refleksjoner rundt statlig versus kommunal styring. Riksrevisjonen kontrollerer statlig forvaltning. Konklusjonene våre fokuserer derfor på det statlige ansvaret. Kommunerevisjonen bidro til diskusjoner om statlige versus kommunale perspektiver og dilemmaer. Å sette

Øvrige kronikører:



Bidragstyttere fra KS
Kommunesektorens
organisasjon



Karen Kvalevåg,
administrerende direktør
i Revisorforeningen



Foto: Kommunal
Rapport

Agnar Kaarbø, politisk redaktør
i Kommunal Rapport



Foto: TI Norge

Tor Dølvik, spesialrådgiver i
Transparency International Norge og medlem
av Kommunesektorens etikuttvalg



funnene inn i en større kontekst var svært nyttig. Perspektivene våre utfyller hverandre. Det ga oss større trygghet for funn og vurderinger.

Noen utfordringer

Kommunerevisjonen og Riksrevisjonen kontrollerer og undersøker ulike forvaltningsnivåer. Det er noen forhold ved måten vi rapporterer på som gjør at samarbeid også kan være krevende.

Riksrevisjonen har ganske omfattende prosesser før en revisjon blir offentliggjort, blant annet ved at vi har to kollegiebehandlinger etter at rapporten har vært forelagt ansvarlig departement – og i siste instans statsråden. I tillegg har saken såkalt utsatt offentlighet helt fram til offentliggjøringsstidspunktet.

Prosessene i en kommunerevisjon er kortere. Saken sendes kommunestyret etter at den er behandlet i kontrollutvalget.

Dette samarbeidet fungerte fordi Trondheim kommunerevisjon viste stor fleksibilitet og tilpasset seg så langt det var mulig det Riksrevisjonens prosesser krever formelt.

Hva nå?

Samarbeidsrevisjoner krever tid og ressurser til forberedelse, avklaringer, analyser, drøfting av funn og rapport-skriving. Det må vurderes opp mot nytten. I revisjonen av Helseplattformen opplevde vi i Riksrevisjonen stor grad av merverdi av samarbeidet, og vi leverte en bedre revisjon til Stortinget enn vi ville klart alene.

Kommer vi så til å gjøre dette igjen?

Det kan bli aktuelt. Dette er en nyttig samarbeidsform, men det er viktig å gjøre det i de rette sakene. Saker av stor vesentlighet der det offentlige leverer tjenester direkte til innbyggerne, og der både stat og kommune har et tydelig ansvar, er særlig aktuelle.

For innbyggerne er det ikke avgjørende hvilket forvaltningsnivå som har ansvaret for en tjeneste. For brukerne er det viktig at de får de tjenestene de har behov for. I noen tilfeller involverer det både stat og kommune. Slike saker vil være av særlig interesse å se i sammenheng. ●



Ny styreveileder i risikostyring

IIA Norge lanserer en ny veileder som skal hjelpe styre-medlemmer å fylle sin rolle i virksomhetens risikostyring.

Veilederen er skrevet til medlemmer av styret i norske virksomheter, for å hjelpe dem å fylle sin egen rolle i risikostyringen. Veilederen inneholder et sett med enkle spørsmål som styret kan stille, og som vil bidra til å styrke virksomhetens evne til å nå sine mål.

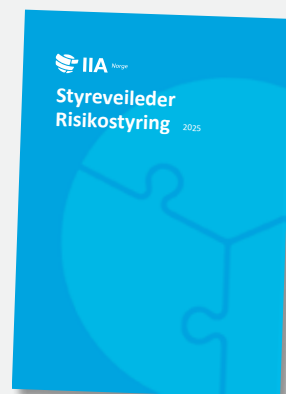
Til forskjell fra tradisjonelle veiledere i risikostyring er denne utformet med tanke på behovet til nye og mer erfarne styremedlemmer. Den inneholder 31 spørsmål man som styremedlem kan stille til ledelsen, med en forklarende kommentar til hvert av disse.

Veilederen er ment å treffe alle typer virksomheter, på tvers av sektorer og bransjer. Den skal også være relevant både for virksomheter med høy modenhet på styring og kontroll, og for dem som er mindre modne dette området.

Dette er et helt nytt produkt fra IIA Norge, som erstatter deres tidligere veileder med samme formål.

Veilederen er utarbeidet i regi av IIA Norges Nettverk Risikostyring. Lederen for nettverket, Martin Stevens,

uttaler at de har hatt to klare mål med veilederen. Det ene er å bruke et direkte språk som er minst mulig preget av fremmedgjørende fagterminologi. Det andre, og viktigste, er å vise vei til hvordan risikostyringen kan innrettes mot å gi reell verdi til virksomheten – samtidig som den bidrar til at virksomhetene oppfyller regulatoriske krav. ●



Styreveileder Risikostyring (2025) kan fritt lastes ned på IIAs nettsider:

iaa.no/wp-content/uploads/2025/01/Styreveileder-risikostyring-2025-v1.pdf



Av **Kirsti Kierulf**, administrerende direktør i Norsk Kommunalteknisk Forening

Har du takket ja til å lede, har du takket ja til å vise veg: **KI i offentlig sektor**

Hva er egentlig KI, og hvorfor er det en lederoppgave å ta det i bruk? Når vi nå går inn i en tid med strammere økonomi og endret demografi er dette en av de største oppgavene vi, som ledere i offentlig sektor, har foran oss.

Vi må starte med begynnelsen:

Hva er kunstig intelligens – KI?

Kunstig intelligens (KI) refererer til informasjons-teknologi som kan justere sin egen aktivitet basert på data og informasjon den mottar, og dermed fremstå som intelligent. KI omfatter flere teknologier, inkludert maskinlæring, nevralt nettverk og dyp læring.

Disse teknologiene gjør det mulig for datamaskiner å lære av erfaring, tilpasse seg ny informasjon, og utføre oppgaver som vanligvis krever menneskelig intelligens, som tategjenkjenning, bildegjenkjenning og beslutnings-taking.

Kunstig intelligens er ikke nytt. Ideen og ambisjonen ble født på en sommersamling på Stanford i 1956. Da hadde ulike forskningsmiljøer kommet så langt i å forske på hvordan teknologi kunne brukes til naturlige språkprosesser, persepsjon, planlegging og resonnering. Med oppdatert forskning om hjernen vår forstod deltagere på workshopen AI@50 at de sammen kunne få til noe som var helt nytt¹.

Hvorfor er det en lederoppgave i offentlig sektor å forstå KI?

1. Effektivisering av arbeidsprosesser

KI kan automatisere rutineoppgaver, noe som frigjør tid for ansatte til å fokusere på mer komplekse og verdiskapende oppgaver. For eksempel kan KI brukes til å analysere store mengder data raskt og nøyaktig, noe som kan forbedre beslutningsprosesser og øke produktiviteten.

Vi har nå teknologi som kan lytte til oss når vi jobber, og så foreslå hvordan vi kan jobbe mer effektivt og hvilke besparelser vi kan gjøre. Når vi nå har mindre penger og mindre ressurser, er det å ha KI som sin beste venn en smart og riktig måte å jobbe fremover.

Når vi nå har mindre penger og mindre ressurser, er det å ha KI som sin beste venn en smart og riktig måte å jobbe fremover.

“Nei, takk jeg trenger ikke flere ansatte, kun 3.500 kroner i året på en lisens til mine ansatte så de kan gjøre 30 prosent flere oppgaver på samme tid.”

Jeg er helt sikker på at for mange er dette mulig.

2. Forbedring av tjenestetilbudet

KI kan revolusjonere tjenestetilbudet ved å tilby 24/7 støtte gjennom chatbots og automatiserte svarløsninger. Dette reduserer responstiden og frigjør ansatte til å håndtere mer komplekse henvendelser.

Om vi får ned saksbehandlingstid på byggesaker, plansaker og budsjettprosesser inn mot handlingsplaner eller økonomistyring, ja, da vil alle rundt oss oppleve bedre tjenester.

3. Innovasjon og konkurransefortrinn

Ledere som forstår KI kan drive innovasjon ved å identifisere nye bruksområder for teknologien.

Men for å kunne forstå, må vi tørre å bruke det. Mye av det vi jobber med er offentlig tilgjengelig data. Jeg er helt enig i at vi ikke skal kaste oss fordomsfrie over data med personinnhold. Men, mye av det vi gjør er fritt for persondata, og verktøy fra eksempelvis Microsoft skiller mellom data den finner lokalt og det den finner ute på nettet.

¹ Du kan lese mer her: Artificial Intelligence > Notes (Stanford Encyclopedia of Philosophy/Summer 2024 Edition | <https://plato.stanford.edu/archives/sum2024/entries/artificial-intelligence/notes.html>)

Men for å kunne forstå, må vi tørre å bruke det.

Da kan du starte å prøve med deg selv. Jeg har de siste månedene først bedt Copilot å skrive artikler for meg, og så har jeg lagt til mitt eget resonnement. Dermed har jeg halvert tiden samtidig som jeg skriver bedre artikler med bedre fakta.

4. Ansvarlig bruk av KI

For å sikre at KI brukes på en etisk og ansvarlig måte, er det viktig at ledere har en god forståelse av teknologien. Dette inkluderer å være oppmerksom på potensielle risikoer, som personvernproblemer og skjevheter i algoritmene.

Dette inkluderer å være oppmerksom på potensielle risikoer, som personvernproblemer og skjevheter i algoritmene.

Selvsagt må du som leder raskt mene noe om nye verktøy som DeepSeek, på samme måten som du må mene noe om TikTok. Og du kan ikke vente til IKT har tatt seg tid til å analysere og skrive sine betraktninger: det er din oppgave som leder å mene noe.

Så er det lov å endre mening etter at retningslinjer og prosedyrer som sikrer at teknologien brukes på en måte som er til fordel for både organisasjonen og samfunnet, er oppdatert med det nyeste.

Ikke vent, start i går

Når du har takket ja til å lede, har du takket ja til å vise veg. Ledere i offentlig sektor har gjennom kunstig intelligens potensial til å transformere måten offentlig sektor arbeider på og forbedre både effektivitet og tjenestetilbud. Derfor må du om du ikke gjør det allerede, forstå hvordan KI kan integreres i organisasjonen for å utnytte disse fordelene fullt ut.

Ved å være informert om KI kan ledere drive innovasjon, forbedre innbyggeropplevelsen og sikre at teknologien brukes på en ansvarlig måte.

Litt skryt fra NKF til slutt: Vi gjennomfører akkurat nå en rekke prosjekter med bruk av KI. Copilot i byggesak, KI på data for bygg og eiendom gjennom NKF Prosjekthjelper, og så samler vi data for å kunne bruke KI enda mer gjennom politikerdashbord.no. I tillegg har vi et gratiskurs "Digital Mester", som er tilgjengelig for alle kommunalt ansatte på nkfkurs.no.



F.v.: Kirsti Kierulf, Per Ove Aksenvoll og Sven-Ola Brænd i NKF / Foto: Chris Caspersen

Så grip muligheten og kjøp deg en lederassistent – en lisens på ett KI-verktøy.

PS: Artikkelen er skrevet, ikke av, men i samarbeid med Copilot.

Referanser:

- [1] Forsterke styring og samordning i offentlig sektor (<https://www.regjeringen.no/no/tema/statlig-forvaltning/it-politikk/ny-nasjonal-digitaliseringsstrategi/forsterke-styring-og-samordning-i-offentlig-sektor/id3054239/>)
- [2] Understanding Improvements: Value Creation in Public Service Systems (https://research.chalmers.se/publication/543633/file/543633_Fulltext.pdf)
- [3] Effektivitet | SKR - Sveriges Kommuner och Regioner (<https://skr.se/skr/demokratiledningstyrning/styraleda/styrochledningssystemarbetssatt/styraforresultat/effektivitet.55563.html>)
- [4] Nr 39 Vad menar vi med effektivitet i offentlig sektor - Effektiv Styrning (<https://www.effektivstyrning.se/wp-content/uploads/2019/12/Nr-39-Vad-menar-vi-med-effektivitet-i-offentlig-sektor-1.pdf>)
- [5] Hvordan lykkes med å effektivisere offentlig sektor? | DFØ (<https://dfo.no/blogg/hvordan-lykkes-med-effektivisere-offentlig-sektor>)
- [6] Bruk av kunstig intelligens i offentlig sektor - Digdir (<https://www.digdir.no/rikets-digitale-tilstand/bruk-av-kunstig-intelligens-i-offentlig-sektor/4463>)
- [7] Utnytte mulighetene i kunstig intelligens - regjeringen.no (<https://www.regjeringen.no/no/tema/statlig-forvaltning/it-politikk/ny-nasjonal-digitaliseringsstrategi/utnytte-mulighetene-i-kunstig-intelligens/id3054706/>)

Kirsti Kierulf er administrerende direktør i Norsk Kommunalteknisk Forening. Hun har jobbet i Accenture, Caretech og Antares Gruppen der hun jobbet med digitalisering for kunder i offentlig sektor. Hun er utdannet siviløkonom med spesialisering innen markedsføring og internasjonal ledelse. Hun kom til Norsk Kommunalteknisk Forening fra Creuna (nå del av Knowit).

Hva er trygg ledelse?

– intervju med Birgitte Lange

I dette intervjuet deler Birgitte Lange hva som kjennetegner en trygg leder.

Birgitte Lange er ledelsesrådgiver. Hun har de siste 25 årene vært leder og toppleder blant annet som avdelingsdirektør i Riksrevisjonen, ekspedisjonssjef i Kulturdepartementet, assisterende direktør i UDI og de siste årene som generalsekretær i Redd Barna og medlem av den globale ledergruppen i Save the Children International. Hun har også vært leder for alt barnevernsarbeid i Kirkens Bymisjon.

Lange var en av innlederne på Lederkonferansen i 2024, og i dette intervjuet utdyper hun hva det betyr å være en trygg leder.

Takk for at du tok deg tid til å holde innledning om trygg ledelse på NKRFs lederkonferanse i november 2024. Du snakket om hva som kjennetegner en trygg leder. Hva inspirerte deg til å utforske akkurat dette temaet?

Jeg har selv vært leder i svært mange år og også forholdt meg til mange ledere. Jeg har erfart at de lederne som er mest trygge i rollen som leder, er de lederne som også leder andre mennesker best og fyller rollen som leder på en mest mulig hensiktsmessig måte.

Du sier at en trygg leder kjenner seg selv. Hvorfor er selvinnsikt så viktig for en god leder?

Jo mer man kjenner seg selv, jo stødigere står man i møtet med andre. Jo mer innsikt man har om egne svake sider, blindflekker og sine styrker, jo lettere er det å formidle det til andre og slik sett bli mer forutsigbar for omgivelsene.

Du blir også tydeligere som leder, med god selvinnsikt, folk rundt deg opplever det som enklere å forholde seg til en person som kjenner seg selv godt, kan gjøre seg sårbar, ha selvironi og som kan by på hele seg.

Du fremhever også at en trygg leder er "verdidrevet." Kan du utdype hva det betyr i praksis?

Jeg er opptatt av at verdier ikke er noe en virksomhet eller leder skal smykke seg med i julebordstaler eller når man ønsker nyansatte velkommen. Verdier er både til hjelp i hverdagslivets små eller store prioriteringer, men også når en virksomhet står overfor større veivalg.

Å ha et aktivt forhold til verdiene kan både være til svært stor hjelp i utøvelsen av lederskap, men gir også tydelige signaler til ansatte, kunder og samarbeidspartnere om hva som er styrende for virksomhetens valg.

I en så kompleks verden som vi lever i er det også umulig å stille seg nøytral til alt som foregår rundt en. Verdiene kan være til hjelp for å avklare hvordan virksomheten skal forholde seg til nasjonale eller globale problemstillinger. Mitt inntrykk er også at mange unge mennesker er opptatt av hvorvidt en virksomhet styrer verdidrevet eller ikke.



En annen viktig egenskap du trekker frem er at en trygg leder tør å be om hjelp. Hvorfor er dette så viktig?

Når vi selv som ledere ber andre om hjelp, gir vi også våre ansatte og kollegaer et viktig signal om at de også kan be om hjelp. Vi skaper en kultur der det er vanlig og positivt at vi ber hverandre om hjelp i stedet for å late som vi kan alt mulig. Jo mer vi hjelper hverandre på en arbeidsplass, jo bedre resultater og samarbeidsklima utvikler seg.

Verdier er både til hjelp i hverdagslivets små eller store prioriteringer, men også når en virksomhet står overfor større veivalg.

Du skriver også at trygge ledere "lar andre skinne." Hva mener du med det?

Jeg er opptatt av at lederen har en viktig rolle i å få frem talenter og yngre medarbeidere og gradvis bygge fremtidige ledere og fagekspert i organisasjonen.

Ingen er uunnværlige som ledere, og jo mer vi legger til rette for å tenke systematisk om å bygge en organisasjon hvor mange flinke folk får lov til å vise seg frem, jo mer robust blir organisasjonen.

Til slutt, hva tror du er den største utfordringen ledere står overfor i dag når det gjelder trygghet?

Å være trygg betyr å kjenne seg selv godt. Invester i tid til å vende blikket innover. Hva trenger du nå som leder, hva er dine behov, dine grenser og dine ønsker. Ta deg selv og hele din personlighet og deg selv som menneske på alvor, og vær leder som et helt menneske. ●



Av auktoriserad revisor och hållbarhetsspecialist
Sara Lisssdaniels, FAR

Hållbarhet – Vad är det?

Vid den nordiska revisionskonferensen i Bergen i september 2024 stod hållbarhet i fokus. Jag deltog som talare och presenterade ämnet med betoning på vikten av hållbarhetsrapportering och dess betydelse för kommuner och andra offentliga organisationer.

I denna artikel sammanfattar jag min presentation från konferensen och analyserar hur hållbarhetsfrågor har fått ökat fokus de senaste månaderna samt vad vi kan förvänta oss framöver.

EU:s gröna giv och dess utmaningar

Hållbarhetsfrågorna har länge varit en central del av EU:s agenda. Under den förra mandatperioden stod den europeiska Gröna Giv i centrum, med målet att göra Europa till den första klimatneutrala kontinenten. Detta resulterade i omfattande regleringar.

Bara dagar efter mitt anförande i Bergen publicerades Mario Draghis rapport, *The Future of European Competitiveness – A Competitiveness Strategy for Europe*. Rapporten framhäver behovet av att öka EU:s konkurrenskraft genom att:

- Främja innovation.
- Minska Europas beroenden och stärka Europas säkerhet.
- Satsa på hållbara investeringar.

Hållbara investeringar lyfts alltså som en viktig del för att stärka Europas konkurrenskraft vilken hotas av höga energipriser och stark kinesisk konkurrens. Europa behöver en gemensam plan för minska koldioxidutsläppen både i syftet att möta klimatmål och för att skapa ekonomisk tillväxt.

EU-kommissionens prioriteringar i den här mandatperioden ligger på demokrati, säkerhet och konkurrenskraft, och den gröna omställningen anses avgörande för att uppnå målen.

Hållbara investeringar lyfts alltså som en viktig del för att stärka Europas konkurrenskraft vilken hotas av höga energipriser och stark kinesisk konkurrens.

Minskad administrativ börda och reformbehov

Ett annat område som har fått ökat fokus är att minska den administrativa bördan för företag, särskilt för små och medelstora företag (SME). Efter uppmaningar om att minska regelbördan har EU aviserat att de är redo att reformera en rad lagar som nyligen har antagits inom ramen för EU:s gröna giv. Ett så kallat Omnibusförenklingspaket kommer att titta på EU:s gröna taxonomi, direktivet om företagens hållbarhetsrapportering (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD) och direktivet om tillbörlig aktsamhet för företag (Corporate Sustainability Due Diligence Directive – CS3D).

Även om kommuner inte omfattats av krav på att redovisa sitt hållbarhetsarbete externt, arbetar många aktivt med hållbarhetsfrågorna.

Kommunal sektor som föregångare

Offentlig sektor har unik position att påverka i en positiv riktning, både genom den egna verksamheten, och genom krav på leverantörer och samarbetspartners. Detta bekräftas av det globala normeringsorganet IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) som nyligen publicerade ett förslag på standarder för hållbarhetsrapportering i offentlig sektor.

IPSASB framhåller att offentlig sektor behöver redovisa klimatrelaterad information för att öka förmågan att tillhandahålla användbar information för beslutsfattande och ansvarsutkrävande för sina prestationer.

Även om kommuner inte omfattats av krav på att redovisa sitt hållbarhetsarbete externt, arbetar många aktivt med hållbarhetsfrågorna. Flera kommuner ställer

regelmässigt anpassade hållbarhetskrav i sina upphandlingar. Genom att ställa rimliga hållbarhetskrav kan de företag som ännu inte tagit klivet att komma i gång med sina hållbarhetsinitiativ motiveras att göra så.

Vissa kommuner erbjuder dessutom utbildning, rådgivning och hjälp till småföretag för att hur de ska kunna uppfylla bland annat miljökrav. Andra kommuner har lyckats minska kostnader och miljöpåverkan genom innovativa åtgärder.

Att undvika negativ påverkan genom att ta ansvar

Företag som visar upp en "grön fasad" utan att ta ansvar riskerar att drabbas av negativ publicitet och finansiella konsekvenser. Under senare tid har vi sett exempel på hur stora klädföretag berättat fina historier i sina hållbarhetsrapporter men där journalister granskning skrapat hål på fasaden. Företag som skeppar osålda och returnerade kläder till sopberg i Afrika eller öknar i Chile. En hantering som inte bara gynnar kriminella aktörer utan även leder till döda koraller, onödiga transporter, samt förorening av vatten, mark och luft.

Konsumenter och andra intresseorganisationer kräver transparens och ansvarsutkrävande, och de företag som kan visa att de tar ansvar har allt att vinna. EU och enskilda länder däribland Norge, inför due diligence-lagar för att säkerställa att företag tar ansvar i alla led. Företag ska kunna redogöra för sitt arbete och brister i ansvar kan leda till kraftiga böter.

Inom offentlig sektor finns det både goda exempel och skandaler när det gäller hållbarhetsfrågor. Fusk i branschen med avfallshantering som leder till föroreningar i mark och vattendrag hade kanske kunnat förhindras med tuffare kravställning och uppföljning av aktörer i leveranskedjan.

Varför är hållbarhet viktigt?

Hållbarhetsrapportering skapar medvetenhet om risker och möjligheter. Den bidrar till lägre kapitalkostnader, ökar förtroendet hos intressenter och stärker dialogen med civilsamhället.

Svenska Kommuninvest, en av Nordens största emittenter av hållbara obligationer, visar hur gröna och sociala lån kan främja hållbarhet och öka tillgången till kapital.

I den här artikeln har jag sammanfattat min presentation från den nordiska revisionskonferensen och belyst varför hållbarhetsfrågorna är viktiga för kommuner, vad hållbarhet är och vad hållbarhetsrapportering innebär och hur EU:s reglering påverkar företagens ansvar och deras hållbarhetsrapportering. ●

FAR är den svenska branschorganisationen för auktoriserade revisorer, redovisnings- och lönekonsulter samt och skattrådgivare.

Vad är hållbarhet?

Hållbar utveckling är ett brett begrepp som genom FN:s "Brundtlandrapport" 1987 fick en bred spridning. I rapporten beskrevs begreppet hållbar utveckling på följande sätt:

"... en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov."

Hållbarhetsrapportering innebär transparens om organisations prestationer inom hållbarhetsfrågor indelat i de tre övergripande områdena miljö, socialt ansvar och styrning (Environmental, Social and Governance – ESG).

Hållbarhetsrapportering omfattar:

- Verksamhetens påverkan på hållbarhetsfrågor (inifrån och ut), och hur hållbarhetsfrågor trigger finansiella risker och möjligheter på verksamheten (utifrån och in).
- Den egne verksamheten och värdekedjan
- Policys, åtgärder, mål
- Informationen ska innefatta kort-, medellång- och långsiktig tidshorisont.
- Informationen kan vara både historisk och framåtblickande, kvalitativ och kvantitativ.

Viktiga inslag i EU:s lagstiftning som berör företag

EU:s handlingsplan för finansiering av hållbar tillväxt och Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) är centrala delar av EU-lagstiftningen.

CSRD kräver omfattande hållbarhetsrapportering och säkerställande av informationens tillförlitlighet och tillgänglighet genom digital märkning.

Andra viktiga inslag inkluderar EU-taxonomin, som definierar miljömässigt hållbara investeringar och omfattar sex miljömål.

SFDR (Regulation on sustainability-related disclosures in the financial services sector) kräver att finansiella marknadsaktörer informerar investerare och kunder om hållbarhetsfaktorer.

IPSASBs standarder kräver transparens kring klimatrelaterade risker och möjligheter som har en finansiell effekt vilket inbegriper den offentliga organisationens fortsatta förmåga att uppfylla sina mål. Vinstdrivande organisationer, å andra sidan, ska enligt EU:s regelverk vara transparenta både om hur verksamheten påverkar människor och miljö och om vilka finansiella risker och möjligheter som hållbarhetsfrågorna kan få på verksamheten.



Av **Ingrid Elene Anderson**,
rådgiver i Riksrevisjonen

Toppfinansieringsordningen for særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester

Kommunal- og distriktsdepartementet har fastsatt et tilskuddsregelverk som krever informasjon som kommunene ikke har forutsetninger for å gi.

Toppfinansieringsordningen for særlig ressurskrevende helse og omsorgstjenester er et øremerket tilskudd til landets kommuner. Ordningen skal sikre at tjenestemottakere som krever mye ressurser fra det kommunale tjenesteapparatet, får et best mulig tilbud uavhengig av kommunens økonomiske situasjon.

Hvert år fordeles betydelige midler til kommunene gjennom ordningen. I 2023 ble det utbetalt i underkant av 11,6 milliarder kroner til 353 kommuner. Tilskuddet dekket en andel av kommunenes totale utgifter for totalt 8 301 tjenestemottakere. Kommunal- og distriktsdepartementet er ansvarlig for tilskuddsordningen, og Helsedirektoratet forvalter den.

I høstens Dokument 1 (2024-2025)¹ presenterte vi vår etterlevelsesrevisjon av Kommunal- og distriktsdepartementets toppfinansieringsordning for særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester. Vår overordnede vurdering er at det ikke er tilfredsstillende at Kommunal- og distriktsdepartementet ikke har sikret at tilskuddsordningen for særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester i kommunene er innrettet i tråd med kravene i reglement for økonomistyring i staten med tilhørende bestemmelser.

Riksrevisjonen mener at det heller ikke er tilfredsstillende at Kommunal- og distriktsdepartementet ikke har fulgt opp svakheter i Helsedirektoratets kontroll og forvaltning av tilskuddsordningen.

Da toppfinansieringsordningen ble innført, fikk kommunenes revisorer en sentral rolle som kontrollinstans. I tillegg har revisorene et særlig ansvar for å veilede kommunene.

Revisorene er det viktigste leddet i kontrollen som skal sikre at kommunene oppfyller vilkårene for tilskuddet. Kontrollen skal utføres i samsvar med ISRS

Revisjonen baserer seg blant annet på:

- Intervjuer med
 - 7 kommuner
 - 7 revisjonsfirmaer
 - NKRF
 - Kommunal- og distriktsdepartementet
 - Helsedirektoratet
- Analysen av
 - Refusjonskrav fra 353 kommuner
 - 353 revisorrapporter

4400 Oppdrag om avtalte kontrollhandlinger. Revisorene skal gjennomføre kontrollhandlinger som er gitt av Helsedirektoratet, og rapporterer resultatene av kontrollen før tilskuddet utbetales.

Rapporten er ikke en bekreftelse eller attestasjon av kommunenes refusjonskrav. Det er oppdragsgiver, i dette tilfellet Helsedirektoratet, som må trekke sine egne konklusjoner på bakgrunn av arbeidet som er utført.

Rapporten fra revisor sendes til Helsedirektoratet sammen med kommunenes refusjonskrav. I 2023 skulle revisorene gjennomføre tolv kontrollhandlinger og kontrollere kravene for minimum 30 tilfeldige tjenestemottakere.

Kommunal- og distriktsdepartementet har fastsatt et tilskuddsregelverk som krever informasjon som kommunene ikke har forutsetninger for å gi

Toppfinansieringsordningen bidrar til å fordele betydelige midler til kommunene. Derfor er det viktig at finansieringsordningen er innrettet på en slik måte at kommunene behandles likt, og at det er mulig for kommunene å oppfylle kravene til rapportering.

¹ <https://www.riksrevisjonen.no/rapporter-mappe/no-2024-2025/tilskudd-til-ressurskrevende-helse-og-omsorgstjenester/>

Kommunal- og distriktsdepartementets regelverk for tilskuddsordningen sier at kommunene kan søke refusjon for direkte lønnsutgifter. Disse utgiftene defineres som «lønnsutgifter som knyttes til tjenesteyting i direkte interaksjon mellom tjenestemottaker og tjenesteyter». Helsedirektoratet forklarer dette med tid brukt «ansikt til ansikt».

Kommunen må ha oversikt over hvor mye tid som er brukt med den enkelte tjenestemottakeren. Siden de ansatte har ulik lønn, må kommunene også ha oversikt over hvilke ansatte som har ytt tjenestene, for å kunne gi korrekte opplysninger om direkte lønnsutgifter i refusjonssøknadene. Denne informasjonen har ikke kommunene.

Revisjonen viser at kommunene ikke har systemer for å holde oversikt over hvor mye tid hver enkelt ansatt bruker i direkte kontakt med mottakerne av ressurskrevende tjenester. Refusjonskravene fra kommunene bygger derfor på beregninger og anslag som kommunene gjør.

Våre funn viser at kommunene bruker ulike beregningsmetoder for å sannsynliggjøre at refusjonskravet er riktig.

Revisjonen viser at kommunene ikke har systemer for å holde oversikt over hvor mye tid hver enkelt ansatt bruker i direkte kontakt med mottakerne av ressurskrevende tjenester.

Kompliserte beregninger og ulike metoder

Kommunal- og distriktsdepartementet har ikke stilt krav til hvilken metode kommunene skal bruke for å komme fram til direkte lønnsutgifter. Når kommunene beregner sine refusjonskrav, skal det ifølge tilskuddsregelverket være basert på:

- Antall timer med *direkte interaksjon* mellom tjenesteyter og tjenestemottaker
- De *direkte lønnsutgiftene* som er påløpt per tjenestemottaker

Beregningsmetoden for å komme frem til *den direkte interaksjonen* og *de direkte lønnsutgiftene* har betydning for beløpet kommunen får refundert, og kan gi variasjoner på flere millioner kroner uten at det har grunnlag i faktiske forskjeller i kommunenes lønnsutgifter.

Siden kommunene ikke har systemer for å registrere de faktiske timene med direkte interaksjon, bruker de planlagte timer fra vedtak og turnuslister som grunnlag for refusjonskravene. Kommunene vedtar hvor mange

timer med helse- og omsorgstjenester hver mottaker skal få i enkeltvedtak.

Vi finner at kommunene har ulike tilnærminger og rutiner for å oppdatere disse vedtakene. Det er ikke mulig å kontrollere om de planlagte timene reflekterer det faktiske antallet timer tjenestemottaker har mottatt.

Når kommunene skal sannsynliggjøre de direkte lønnsutgiftene de har hatt for antallet timer per tjenestemottaker, velger de selv hvilken metode de ønsker å bruke. Vi ser at kommunene bruker ulike metoder, og at disse har forskjellig presisjonsnivå:

- Noen kommuner bruker lønnsdata fra regnskapet som grunnlag for beregningene, mens andre kommuner beregner ut fra tarifflønn til de ulike stillingskategoriene som har ytt de ressurskrevende tjenestene.
- Noen kommuner beregner gjennomsnittlig timepris basert på lønnsutgifter for kommunen som helhet, mens andre kommuner beregner gjennomsnittlig timepris for mindre enheter, som for eksempel per tjenestested.

Våre analyser av refusjonskravene som Helse- og distriktsdepartementet mottok for 2023, viser at det er store variasjoner i timeprisen som kommunene la til grunn da de beregnet refusjon per tjenestemottaker. Timeprisene som kommunene la til grunn i sine refusjonskrav i 2023, varierte mellom 117 kroner og 1 682 kroner.

Helsedirektoratet uttaler selv at forskjellen i timepris i liten grad reflekterer faktiske forskjeller, men at kommunene bruker ulike beregningsmodeller.

Små endringer gir store utslag

Når Kommunal- og distriktsdepartementet og Helse- og distriktsdepartementet har åpnet for at kommunene selv kan velge beregningsmetoder, kan dette resultere i at kommunene får ulikt tilskudd for like tjenester.

Små avvik i timeprisene kommunene legger til grunn for beregningen, vil ikke nødvendigvis bli avdekket eller korrigert i revisors kontroll. Avhengig av antallet tjenestetimer som er ytt, kan selv én krone utgjøre flere millioner av kroner i forskjell på hvor mye kommunen får utbetalt gjennom tilskuddsordningen.

En vanlig metode kommunene bruker for å beregne gjennomsnittlig timepris for hver enkelt tjenestemottaker, er ved å vekte de ulike faggruppene som har ytt tjenestene. Vektingen skal representere sammensetningen av fagkompetansen som har arbeidet med hver tjenestemottaker.

Kommunene tar blant annet utgangspunkt i turnusplaner for å komme frem til sannsynlig vekting av fagkompetanse. Utfordringen med denne modellen er at en turnusplan gir kommunene oversikt over hvem som etter planen er eller har vært til stede på jobb, men ikke hvem som faktisk har ytt tjenestene til hver enkelt mottaker.

Vi har funnet at selv små forskjeller i vekting av fagkompetanse kan påvirke timeprisen med flere

kroner. Våre analyser viser videre at det samlede tilskuddsbeløpet i 2023 ville økt med 54 millioner kroner dersom alle kommunene hadde lagt til grunn en timepris som var én krone høyere enn den de faktisk brukte i refusjonskravet. Det dreier seg om betydelige beløp, som det er svært vanskelig for revisor å føre kontroll med.

Umulig for revisor å kontrollere

Fire av de tolv handlingene revisoren skal gjennomføre, er for å kontrollere at refusjonskravet kun inneholder *direkte lønnsutgifter til direkte tjenestetid*. Dette er som nevnt over, forhold som har stor betydning for størrelsen på kommunenes refusjonskrav.

Vi har analysert alle revisjonsattestene for 2023 og funnet at 42 prosent av revisorene valgte å ikke uttale seg om en eller flere av de fire nevnte kontrollhandlingene. Helsedirektoratet kompenserer ikke med egne kontroller der det mangler uttalelse fra revisor.

De revisorene vi har intervjuet som ikke uttaler seg om antallet timer kommunen har lagt til grunn i refusjonskravet er korrekt, gjør det fordi kommunene ikke har et system som registrerer direkte tjenestetid. Når det ikke er mulig å vite om den oppgitte tjenestetiden er korrekt, er det heller ikke mulig å vite om timeprisen og de samlede direkte lønnsutgiftene er riktige. Dette er fordi det er lønnen til den ansatte som har ytt tjenesten, som skal tas med i refusjonskravet.

Helsedirektoratet gjør ikke nok for å sikre lik praksis og rett forståelse av tilskuddsregelverket

Som tilskuddsforvalter skal Helsedirektoratet ivareta kontroll med at tilskuddsmottakere oppfyller vilkårene for tilskuddet. Helsedirektoratet skal kartlegge risikoen for at det oppstår feil på grunn av fortolkning av tilskuddsvilkårene og risiko for uregelmessigheter. Toppfinansieringsordningen er en viktig tilskuddsordning, og den bidrar til å fordele betydelige midler til kommunene. For å sikre lik behandling av kommunene, er det viktig at regelverket forstås og praktiseres likt.

Helsedirektoratets viktigste verktøy i veiledningen av revisorene og kommunene er rundskriv IS-4. Dette oppdateres årlig. Helsedirektoratet har ikke andre systematiske veiledningstiltak rettet mot kommunene eller kommunenes revisorer. Vi finner at Helsedirektoratet ikke har gjort nok for å sikre lik praksis og forståelse av regelverket for ordningen.

Intervjuer av syv kommuner og syv revisjonsfirmaer viser flere tilfeller av ulik tolkning og praktisering av tilskuddsregelverket. Dette gjelder blant annet *hvilke lønnsutgifter kommunene kan søke refusjon for, og hvordan timepris beregnes ved innleie av vikar*. Revisor sin tolkning av regelverket påvirker hvor mye kommunene krever refusjon for.

Et eksempel som flere kommuner har problematisert i våre intervjuer, er tilfeller der kommunen har en tjenestemottaker som krever at to ansatte er til stede

samtidig. Den ene ansatte yter tjenesten «ansikt til ansikt» med tjenestemottaker, og den andre er i beredskap *utenfor døren*, men ikke «ansikt til ansikt».

Lønnsutgiftene til begge ansatte vil falle inn under begrepet *direkte lønnsutgifter* ettersom begge er bundet opp til tjenestemottakeren og ikke kan settes til andre oppgaver. Vi finner imidlertid at det er ulik praksis mellom kommuner og revisorer om lønnsutgiftene til en eller begge ansatte blir inkludert i refusjonskravet.

Vi har også funnet ulik praksis for hvordan kommunene inkluderer kostnaden for innleide vikarer i sine refusjonskrav. I rundskriv IS-4 står det at det er lønnsutgiftene til den som til enhver tid utfører tjenesten som skal tas med i refusjonskravet. Det innebærer at ved sykdom eller permisjon skal lønnen til vikaren, og ikke den som er syk, tas med i refusjonskravet.

I intervju med kommuner og revisorer har vi identifisert tre ulike metoder for hvordan kommunene beregner refusjon for kostnadene ved innleie av vikarer fra bemanningsbyråer:

- Kommunen søker refusjon for hele det fakturerte beløpet, selv om fakturaen ikke bare gjelder direkte lønnsutgifter, men også bemanningsbyråets administrasjonskostnader og avanse.
- Kommunen søker refusjon for fakturert beløp fratrukket bemanningsbyråets administrasjonskostnader og avanse.
- Kommunen inkluderer ikke fakturert beløp fra bemanningsbyrået, men beregner refusjonskrav ut fra opprinnelig turnusplan og timeprisen til de kommunalt ansatte.

Anbefalinger

Ordningen er ment å sikre at tjenestemottakere som krever mye ressurser fra det kommunale tjenesteapparatet, får et best mulig tilbud uavhengig av kommunens økonomiske situasjon. Gjennom tilskuddsordningen kan kommunene få refundert deler av lønnsutgiftene til særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester.

På bakgrunn av funnene i revisjonen har Riksrevisjonen anbefalt departementet å:

- sikre at tilskuddsregelverket for toppfinansieringsordningen for ressurskrevende tjenester er utformet på en hensiktsmessig måte,
- sikre at det blir gjennomført tilstrekkelig kontroll av kommunenes refusjonskrav for å avdekke og korrigere feil før tilskuddet utbetales,
- utvide og forbedre veiledningen av kommunene og kommunenes revisorer for å sikre at tilskuddsregelverket forstås og praktiseres likt. ●

Ingrid Elene Anderson har en mastergrad i statsvitenskap fra UiO. Hun jobber med etterlevelserevisjon i Riksrevisjonen og var en av medarbeiderne som reviderte tilskuddsordningen for særlig ressurskrevende helse- og omsorgstjenester.

Rapport om statlige tilsyn med kommunesektoren

Selv om kommunene opplever tidsbruken ved tilsyn som en belastning, ser de på tilsyn som et viktig virkemiddel for økt regeletterlevelse og bedre kommunale tjenester.

Det viser en rapport fra Direktoratet for økonomiforvaltning (DFØ) som ser på statlig tilsyn med kommunene i perioden 2020-2024. Rapporten er laget på oppdrag fra Kommunal- og distriktsdepartementet (KDD) og baserer seg blant annet på intervjuer og spørreundersøkelser med kommuner og tilsynsmyndighetene. En tilsvarende undersøkelse ble gjort i 2020.

I 2023 var det i underkant av 1500 statlige tilsyn totalt, og omfanget har holdt seg relativt stabilt de siste fem årene. Samtidig opplever mange kommuner at tidsbruken ved tilsyn er en belastning.

Iverksatte tiltak for å bedre samordningen av statlig tilsyn har ført til at statens samlede tilsynsvirksomhet er mer koordinert, også med kommunenes forvaltningsrevisjoner. Ifølge DFØ er det imidlertid fortsatt rom for forbedringer.

Forbedringene kan oppnås ved at flere tilsynsmyndigheter tar i bruk eksisterende verktøy, som tilsynskalendarer, og at dialogen mellom statsforvalterne, tilsynsmy-

dighetene og kommunenes kontrollutvalg og deres sekretariater styrkes.

I lys av de utfordringene som kommunene står overfor med hensyn til kapasitet, kompetanse og økonomi, reiser DFØ spørsmål ved om det er behov for å tenke annerledes om bruken av statlig tilsyn framover.

DFØ oppfordrer derfor KDD til å

- bruke etablerte arenaer til drøfting av ambisjonsnivå og forventninger til samordning av statlig tilsyn de kommende årene.
- se nærmere på dagens målsetting om at omfanget av tilsyn ikke skal øke, og om det i større grad bør legges vekt på effekten av tilsyn og hvordan tilsyn fører til bedre regeletterlevelse og kvalitet i tjenestene. ●



DFØ-rapport 2024: 14 Statlig tilsyn med kommunene 2020-2024 er tilgjengelig på:

dfo.no/rapporter/statlig-tilsyn-med-kommunene-2020-2024

Befolkningsundersøkelse om korrupsjon

Transparency International Norge lanserte i forbindelse med markeringen av sitt 25-årsjubileum, resultatene fra en befolkningsundersøkelse om korrupsjon.

Bakgrunnen for undersøkelsen var ønsket om en aktuell temperaturmåling på befolkningens erfaringer med og inntrykk av korrupsjon. Det har skjedd store forandringer i norsk politikk og i verdenssituasjonen etter at en lignende måling ble gjennomført i 2021.

Denne befolkningsundersøkelsen gir en innsikt i hvordan befolkningen oppfatter korrupsjon i sentrale institusjoner og sektorer i samfunnet. Resultatene viser at befolkningen har en mistro til nasjonale og lokale politikere. Mange tror at politikerne misbruker sin posisjon til å favorisere noen.

Resultatene for både folkevalgte organer i kommunene og administrasjonen i kommunene viser samlet at hhv. 70 og 60 prosent ofte (23 og 19 prosent) eller av og til (47 og 41 prosent) oppfatter at personer misbruker sin posisjon til å favorisere noen, etter å ha mottatt ulike former for bestikkelser.

Resultatene må tolkes med varsomhet. Sett i sammenheng med andre undersøkelser, avtegner det seg likevel et bilde som gir grunn til bekymring. Tilliten til politikere er



fallende, og overraskende mange tror at korrupsjon foregår i deler av samfunnet.

Transparency International Norge oppfordrer til:

- Økt åpenhet i politiske prosesser og offentlige institusjoner.
- Tiltak som gjør det enklere og tryggere å varsle om korrupsjon.
- Bevisstgjøring om risikoene for maktmisbruk, spesielt i politiske partier og offentlig forvaltning. ●



Av **Øyvind Nordbrønd Grøndahl**,
leder av NKRFs kvalitetskontrollkomite

Kvalitetskontrollen 2024

Kontrollen i 2024 omfattet tre enheter som var plukket ut for ordinær kontroll. I tillegg ble det gjennomført én oppfølgingskontroll av forvaltningsrevisjon.

Arets kontroll var den første som ble gjennomført i samsvar med årsmøtevedtaket om ny kontrollordning.

Ny kontrollordning

Årsmøtevedtaket innebærer at kontrollene rettes mot enheten når det gjelder ansvaret for kvalitetssikringssystemer og oppdragsansvarlige revisorer når det gjelder ansvaret for de enkelte revisjonsoppdragene. Styret har fastsatt nytt reglement for kvalitetskontrollen. Komiteen har oppdatert retningslinjer og skjemaer for gjennomføringen av kontrollene.

Det vil fortsatt være revisjonsenheten som er gjenstand for utplukk. For å unngå store svingninger fra år til år i kontrollomfanget, er det satt et øvre tak på hvor mange oppdragsansvarlige i en enhet som kontrolleres samme år. Dette taket er satt til seks revisorer totalt. Minst ett oppdrag pr. oppdragsansvarlig revisor kontrolleres.

Årsmøtevedtaket innebærer at kontrollene rettes mot enheten når det gjelder ansvaret for kvalitetssikringssystemer og oppdragsansvarlige revisorer når det gjelder ansvaret for de enkelte revisjonsoppdragene.

Tidligere var det enheten som hadde ansvaret for «alt». Ny ordning innebærer en todelt kontroll. Det gjøres utplukk i to omganger: Komiteen velger enhet og kontrollør velger oppdragsansvarlige revisorer (og oppdrag). I kontrollrapporter og vedtak er det delt mellom enhet og oppdragsansvarlige. Oppfølgingskontroller vil rettes mot enhet og/eller oppdragsansvarlig revisor.

Tre enheter ble plukket ut for ordinær kontroll. Samlet ble 13 oppdragsansvarlige revisorer kontrollert

(fordelt på 6 på forvaltningsrevisjon og 7 på regnskapsrevisjon). Oppfølgingskontrollen skjedde etter gammel kontrollordning. Denne ble godkjent.

Kvalitetssikringssystemer og etterutdanning

Enhetenes overordnede kvalitetssikringssystem, ISQM 1 *Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester* og ISQM 2 *Oppdragskontroll*, ble kontrollert av kontrollørene på regnskapsrevisjon.

Det var på forhånd gjort avklaringer med revisjons- og regnskapskomiteen i NKRF om aktuelle kontrollpunkter. Krav om kvalitetssikring etter revisjonsstandardene ble kontrollert av kontrollørene på hhv. forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon. Samtlige enheter fikk godkjent på sine kvalitetssikringssystemer.

Etterlevelse av NKRFs regler om obligatorisk etterutdanning er et fast kontrollpunkt for både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Kontrollene ble avgrenset til systemer for oversikt og registrering (enhets ansvar) og timer på den enkelte oppdragsansvarlige som var plukket ut for kontroll, herunder medarbeidere i team/prosjektgrupper. Samtlige fikk godkjent.

Revisjonsoppdrag

Av i alt 13 oppdragsansvarlige revisorer fikk én oppdragsansvarlig revisor på regnskapsrevisjon og én på forvaltningsrevisjon «ikke godkjent».

Begrunnelser for vedtaket om «ikke godkjent» på regnskapsrevisjon var:

- Gjennomgående manglende og svak dokumentasjon gjennom revisjonsprosessen
- Manglende samsvar mellom risikoer, herunder særskilte risikoer og utførte handlinger

Begrunnelser for vedtaket om «ikke godkjent» på forvaltningsrevisjon var:

- Ikke fakta i tilstrekkelig omfang til å kunne gjøre vurderinger og svare på problemstillingene. Ikke beskrivelser av praksis eller tilstand som i til-

strekkelig grad underbygger revisors vurderinger og konklusjoner.

- Ikke vurdert opp mot revisjonskriteriene. Vurderinger uten kriterier

Det vil bli gjennomført oppfølgingskontroll på de to oppdragsansvarlige revisorene i 2025.

Forbedringspunkter

Det er lagt vekt på at kontrollene skal bidra til læring og forbedring. Dette er vektlagt både i dialogen mellom enhet og kontrollør og i kontrollrapportene. I de endelige vedtakene ber komiteen enheten merke seg de forbedringspunkter kontrollør har identifisert. Punktene formidles også til de andre fagkomiteene i NKRF.

Det er lagt vekt på at kontrollene skal bidra til læring og forbedring

For regnskapsrevisjonen ble en rekke forbedringspunkter identifisert:

- Aksept av oppdrag før utført revisjon.
- Dokumentasjon av diskusjoner i teamet angående identifisering av transaksjonsklasser, risikoer og mislighetsrisikoer.
- Splitte transaksjonsklasser for å spisse revisjonshandlinger til anslåtte risikoer på påstandsnivå, i henhold til ny ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser*.
- Dokumentasjon av utvalgtesting i henhold til ISA 530 *Stikkprøver i revisjon*.
- Angivelse av forventning, og fastsettelse akseptabelt avvik ved bruk av analytiske handlinger som substanshandling, i henhold til ISA 520 *Analytiske handlinger*.
- Tilstrekkelige og tydelige revisjonshandlinger, vurderinger og konklusjoner.
- Dokumentasjon og vurderinger av it-systemer.
- Dokumentere resultatet av årets utførte handlinger knyttet til særattestasjoner og momskompensasjon da dette gjerne benyttes som grunnlag for revisjon og konklusjon på kommuneregnskapet.
- Indeksering/henvisninger mellom Descartes og lokale arkivsystemer der Descartes ikke benyttes som dokumentarkiv.

For forvaltningsrevisjon var forbedringspunkter bl.a.:

- Sammenheng og rød tråd mellom problemstillinger, revisjonskriterier, datagrunnlag, vurderinger, konklusjoner og anbefalinger.
- Tydelig skille f.eks. mellom fakta og vurderinger. Ikke nye fakta i vurderingene, eller vurderinger i faktadelen.
- Tilstrekkelig og relevant datagrunnlag.

- Begrunnelse av metodevalg og synliggjøring av ev. svakheter i metodisk opplegg.
- Revisjonskriterier som hviler på autoritative kilder og er tilstrekkelig konkretisert.
- Vurderinger på kriterier. Konklusjoner på problemstillinger.
- Svakheter i bruk av spørreundersøkelser.
- Lite gjennomtenkt bruk av deskriptive problemstillinger.

Kvalitetskontrollen fremover

Det er avgjørende at kvalitetskontrollen så langt som mulig gjennomføres på en ensartet måte og at vurderinger og vedtak er «rimelige». Det er flere tiltak som skal bidra til å sikre dette. God opplæring av både erfarne og nye kontrollører er ett slikt tiltak. God samhandling og møteplasser for å sikre ensartet forståelse av krav i standardene og avklare tvils- og gråsonetilfeller, er et annet viktig tiltak. Komiteen vil vurdere om tiltakene bør styrkes.

Det er fortsatt behov for flere kontrollører. Det har vist seg lettere å rekruttere kontrollører til forvaltningsrevisjon enn til regnskapsrevisjon. Flere kontrollører vil på ulike måter kunne bidra til å styrke kvalitetskontrollen. Det vil gi muligheter for flere kontroller, og styrke representativiteten i kontrollene. Et større «fagmiljø» av kontrollører vil også styrke mulighetene for å samordne og kalibrere synspunkter. Flere kontrollører vil også gjøre det enklere å unngå inhabilitet.

Ny kontrollordning vil bli evaluert. Sak om dette vil bli lagt frem for styret. ●

Komiteen

Leder: Øyvind Nordbrønd Grøndahl, Romerike revisjon IKS

Medlem: Marianne B. Elverum, Viken kommunerevisjon IKS

Medlem: Mona Kristensen, Trondheim kommunerevisjon

Varamedlem: Margrete Mjølhus Kleiven, KomRev NORD IKS

Varamedlem: Tommy Pettersen, Revisjon Øst IKS

Observatør fra administrasjonen: Rune Tokle

Kontaktperson i styret: Arnt Robert Haugan



For mer informasjon om NKRFs kvalitetskontrollordning: nkrf.no/komiteene/kvalitetskontrollkomiteen

Tøffere tider for kontroll- og revisjonsselskaper:

Frykter varig kompetansemangel

– Kontroll- og revisjonsselskaper er ikke dårligst stilt blant de kommunalt eide selskapene, men også disse vil få store utfordringer med å skaffe seg nødvendig kompetanse de neste årene.

Det sier assisterende direktør Barbro Noss i Samfunnsbedriftene. Hun er ansvarlig for Samfunnsbedriftenes årlige arbeidslivsundersøkelse, som blant annet undersøker kompetansebehovet i kommunalt eide selskaper.

– Vi har gjennomført undersøkelsen siden 2021, og begynner å få gode tall på utviklingen hos selskapene i de ulike bransjene. Det er noen endringer fra år til år, men trenden er dessverre at kompetansemangelen er betydelig og varig, sier Noss.

I 2024 var det bare 58 prosent av de kommunalt eide selskapene som følte at de hadde den kompetansen de trengte. Det betyr at 4 av 10 sier at de *ikke* har det. Innen kontroll og revisjon er bildet noe lysere, siden 73 prosent sier at de har kompetansen de trenger.

– Det betyr likevel at hvert fjerde selskap innen kontroll og revisjon mangler kompetanse. Det vekker også bekymring at det er fire prosentpoeng flere som rapporterer kompetansemangel i 2024 enn i 2023, sier Noss.

Innen kontroll og revisjon er bildet noe lysere, siden 73 prosent sier at de har kompetansen de trenger.

9 av 10 mangler digital kompetanse

Den største mangelvaren er digital kompetanse, og 6 av 10 av de kommunalt eide selskapene trekker fram dette som den største utfordringen.

– Dette er en økning på over 10 prosentpoeng fra 2023. Her er det også store variasjoner mellom de ulike bransjene. Hos kontroll- og revisjonsselskapene er det hele 90 prosent som sier at de mangler digital kompetanse. Det er kanskje ikke så rart, siden vi må anta at teknologi som kunstig intelligens (KI) vil spille en stadig større rolle i denne bransjen, sier Noss.

Hun forteller at teknisk kompetanse følger på en andreplass for de fleste bransjer – også for kontroll og revisjon.



Barbro Noss. Foto: Bård Gudim

Vanskelig å rekruttere

– Alle som føler at de mangler kompetanse vil naturligvis prøve å skaffe seg dette. Det som bekymrer oss mest, er nok at selskapene også sliter med rekrutteringen, sier Noss.

Arbeidslivsundersøkelsen viser at nær halvparten av selskapene synes det er vanskelig å rekruttere riktig type arbeidskraft. Tallet har holdt seg ganske stabilt de tre siste årene.

– For kontroll- og revisjonsselskapene har det imidlertid vært et lite hopp. Mens 46 prosent syntes det var vanskelig å rekruttere riktig type arbeidskraft i 2023, økte dette til 67 prosent i 2024. Dermed har kontroll og revisjon gått fra å ligge i hovedfeltet til å bli den bransjen som sliter klart mest med rekruttering, sier Noss.

Der høyere teknisk kompetanse og fagarbeidere er vanskelig å rekruttere i mange av de andre bransjene, er det ansatte med høyere økonomisk og administrativ kompetanse som er utfordringen hos kontroll- og revisjonsselskapene.

– Det er jo ikke spesielt oppsiktsvekkende når man tenker på hvilke arbeidsoppgaver de utfører. Det er likevel bekymringsfullt at halvparten av selskapene sier at de sliter med rekruttering av sin kjernekompetanse, sier Noss.

Litt lettere med egne ansatte

Ved siden av nyrekruttering, har selskapene også en mulighet til å sikre seg gjennom å øke kompetansen til eksisterende arbeidskraft.

– Her viser det seg at kontroll- og revisjonsselskapene opplever det som enklere å øke kompetansen til dagens arbeidskraft sammenlignet med andre bransjer. Samtidig er det svært få som rapporterer om manglende vilje til å ta etterutdanning, sier Noss. Dette kan ha sammenheng med at NKRFs medlemmer har krav til etterutdanning som del av medlemskapet, og at stats- autoriserte revisorer gjennom revisorloven har særskilte krav til etterutdanning.

– Men det er faktisk 1 av 3 kontroll- og revisjonsselskaper som sier at det er utfordrende å øke kompetansen til dagens arbeidskraft, og vi forventer nok ikke at dette skal bli noe enklere framover.

Gode på kompetanseheving

I en situasjon der det er krevende å rekruttere, mener Noss det er svært viktig for kontroll- og revisjonsselskapene å sikre at dagens ansatte får kompetansepåfyll.

– Så lenge bransjen er preget av høykompetent arbeidskraft, kan man heller ikke basere seg på lærlinger eller ufaglært arbeidskraft. Da er man enda mer avhengige av å ta vare på de man har, sier hun.

Arbeidslivsundersøkelsen avdekker at kontroll- og revisjonsselskapene er gode på nettopp dette.

– Blant alle de kommunalt eide selskapene er det 17 prosent som sier at over halvparten av de ansatte har deltatt i kompetanseheving det siste året. Blant kontroll- og revisjonsselskapene er det hele 67 prosent som har hatt mer enn halvparten av de ansatte i kompetansehevede tiltak, sier Noss. Dette har nok også sammenheng med kravene til etterutdanning som bransjen setter.

Hun forteller at de vanligste tiltakene er kurs arrangert av eksterne aktører, internt organisert opplæring og erfaringsutveksling mellom kolleger. Dette er ganske likt de øvrige bransjene, men for kontroll og revisjon er det noe vanligere å ta enkeltemner eller mastergrad ved en høyere utdanningsinstitusjon i kombinasjon med jobb.

Seniorer og utenforskap

Til tross for at kontroll- og revisjonsselskapene viser både evne og vilje til å øke kompetansen til dagens arbeidskraft, vil det være nødvendig å finne nye folk.

– Hvert femte selskap sier at mellom 30 og 40 prosent av arbeidsstokken vil gå ut av arbeidslivet de neste fem årene. Det betyr et økt behov for å sikre seg tilgang til arbeidskraft.

– 60 prosent av kontroll- og revisjonsselskapene har en personalpolitisk strategi for hvordan de skal beholde og videreutvikle senior arbeidstakere. De som ikke har dette ennå, bør absolutt sette i gang. Her er det en stor ressurs for en bransje som lener seg på høykompetent arbeidskraft.

Noss mener også at selskapene bør bli flinkere til å rekruttere folk som står utenfor arbeidslivet.

– Mens 43 prosent av alle kommunalt eide selskaper har hentet inn noen som står utenfor arbeidslivet, er det bare 13 prosent av kontroll- og revisjonsselskapene som har benyttet seg av denne muligheten.

– Det er mange årsaker til at folk faller utenfor arbeidslivet, og det er også betydelig med høykompetent arbeidskraft der. Her tror jeg det er en ubenyttet arbeidskraftreserve også for kontroll- og revisjonsselskapene, sier Noss.

De som ikke har dette ennå, bør absolutt sette i gang. Her er det en stor ressurs for en bransje som lener seg på høykompetent arbeidskraft.

Samarbeid med fagforeningene

Samfunnsbedriftene har inngått samarbeid med både Kunnskapscenter for lengre arbeidsliv og fagforeningene for å se hvordan man kan sikre kompetent arbeidskraft til kommunalt eide selskaper over hele landet.

– Vi har jevnlig møter med fagforeningene om hvordan vi kan møte kompetanseutfordringene. Vi har også laget to digitale kurs som er åpent tilgjengelig for alle. Det første handler om praktisk kompetanseutvikling i bedriftene, mens det andre handler om hvordan man kan få eldre arbeidstakere til å stå lengre i arbeid.

– Begge disse kursene vil være relevante for kontroll- og revisjonsselskaper som ser at de mangler nødvendig kompetanse, og jeg vil anbefale dem til alle. De skal være enkle å finne under «Kurs, møteplasser og nettverk» på nettsidene til Samfunnsbedriftene, sier Noss. ●

Fakta

- Samfunnsbedriftene gjennomfører hvert år en arbeidslivsundersøkelse blant medlemmene.
- Fjorårets undersøkelse ble gjennomført i tidsrommet 18. april – 8. mai.
- 174 daglige ledere har besvart undersøkelsen, noe som gir en svarprosent på 34.
- Kontroll- og revisjonsselskaper utgjør 8,7 prosent av virksomhetene, så det kan være betydelige feilmarginer.
- Resultatene fra arbeidslivsundersøkelsen gir viktige innspill til arbeidslivspolitikken til Samfunnsbedriftene.

Kontrollutvalgskonferansen 2025: **Påfyll og inspirasjon – læring og refleksjon**

Med rundt 600 deltakere, et bredt program og stødig ledelse fra podiet ga årets konferanse et løft ved starten av det nye kontrollåret.

Programmet strakk seg fra velferdskriminalitet, via muligheter og utfordringer ved kunstig intelligens til etiske utfordringer ved presset kommuneøkonomi.

Ulf Andersen, statistikksef i NAV, presenterte fakta om arbeidsstyrken i Norge og utenforskapet i arbeidslivet.



Ulf Andersen

Det ble et friskt perspektiv på perspektivmeldingen og demografiutfordringene da et bredt panel snakket om hvordan kommunal økonomi og kommunale tjenester påvirkes av disse utfordringene.

Et annet blikk på norsk kultur

Den første konferansedagen ble avsluttet med en tankevekkende og rørende samtale med Aziz Azizi, som kom til Norge fra Afghanistan alene som 15-åring for ti år siden. Hans fortelling om reisen til Norge, innsatsen for å lære seg norsk og ikke minst refleksjonene rundt hvordan han kunne forstå og tre inn i den norske kulturen berørte alle i salen.

Han gav et levende bilde av hvor mye tid og innsats en ung, enslig gutt måtte legge inn – og hvor mange muligheter både hans egen innsats og det norske samfunnet har gitt ham.



Aziz Azizi

Aziz fortalte blant annet om hvordan han brukte folkedans som en av inngangene til den norske kulturen. Salen humret gjenkjennelig til hans overraskelse over at «ungdomslaget» slett ikke besto av ungdommer – da han ville lære seg folkedans.

Denne unge mannen kommer vi til å høre mer fra.

Hvorfor ble det gjort forvaltningsrevisjon av Helseplattformen?

Helseplattformen har fått mye oppmerksomhet siden den ble tatt i bruk i Helse Midt-Norge, med blant annet varsler om risiko for pasientsikkerheten. Dette har betydning for tjenester både på kommunalt og statlig nivå. Dette var noe av bakgrunnen for at Riksrevisjonen og Trondheim kommunerevisjon samarbeidet om en revisjon av Helseplattformen.

Kontrollutvalgsleder i Trondheim Gjermund Gorset, revisjonsdirektør Per Olav Nilsen i Trondheim kommunerevisjon og ekspedisjonssjef i Riksrevisjonen Annette Gohn-Hellum fortalte om samarbeidet og resultatene fra prosjektet.

I tillegg reflekterte Gorset rundt bestillingen av prosjektet og resultatene av det, sett fra kontrollutvalgets side. En viktig bakgrunn for at kontrollutvalget



F.v.: Annette Gohn-Hellum, Gjermund Gorset, Per Olav Nilsen og Håkon Haugsbø

prioriterte dette prosjektet, var at de så et stort sprik i virkelighetsoppfatningen om Helseplattformen i ulike deler av organisasjonen. Det var fakkeltog i Trondheim mot Helseplattformen samtidig som ledelsen rapporterte at systemet fungerte godt. Da er det stort behov for å få balansert informasjon frem til politikerne.

Gorset fortalte også at forvaltningsrevisjonen ga grunnlag for selvrefleksjon på politisk nivå. Helseplattformen ble vedtatt i et enstemmig bystyre i 2019, etter en meget kort bystyredebutt. Dette på tross av at saksfremlegget var veldig tydelig på at risikoen var stor. - At alle er enige, betyr ikke at alle har rett, reflekterte Gorset.

Kontrollutvalgsmedlemmer vil lære!

Også i år ble det avholdt minikurs tilpasset kontrollutvalgene parallelt med hovedprogrammet. Selv om mange meldte om at de syntes det var vanskelig å velge bort deler av programmet, var det rundt hundre deltakere på hvert av minikursene.

God deltakelse og stor aktivitet i salen vitner om lærevillige og engasjerte kontrollutvalgsmedlemmer. Det taler for å lage plass til minikurs også på kommende Kontrollutvalgskonferanser. ●

Rapport om selvkost i kommunene

Rapporten vurderer faktiske levetider på kommunale anleggsmidler og ser dette opp mot maksimal avskrivningstid i regnskapsforskriften for kommunene.

Rapporten "Selvkost i kommunene – avskrivningstid, kalkylerente og framføringsperiode", som er utarbeidet av NTNU Samfunnsforskning i samarbeid med Sintef og BDO, går i tillegg inn på ulike problemstillinger knyttet til avskrivningstid, kalkylerente og framføringsperiode i selvkostberegningene.

Rapportens hovedanbefalinger oppsummert:

- Avskrivningstid for ledningsnett foreslås økt til minst 80 år. 100 år er også et reelt alternativ, men rapportens vurdering er at økt usikkerhet ved lengre avskrivningstid tilsvarer at det kan være fornuftig å legge til grunn et konservativt levetidsanslag.
- Avskrivningstider for bygg kan også vurderes utvidet, men for denne gruppen er ikke avviket like stort, mens usikkerheten øker ved økt avskrivningstid. Rapportens forslag er å samle alle bygg i en kategori med felles avskrivningstid. Det konservative forslaget er 50 år, mens forslaget som ligger nærmere litteraturen tilsier 60 år.

- For kalkylerenten anbefaler rapporten en overgang til en kalkylerente basert på faktiske lånekostnader i kommunen. Som et alternativ foreslår rapporten en modifisering av dagens modell basert på årlig gjennomsnittlig 3 måneders Nibor + et kredittpåslag fastsatt av KDD. Hovedargumentet for rapportens forslag er at kalkylerenten innenfor selvkostområder i større grad bør reflektere de faktiske kostnadene.
- Fremføringsperioden for over-/underskudd foreslås endret til to år, det vil si at man tar konsekvensen av selvkostresultatet allerede ved første budsjettbehandling og gebyrfastsetting.



Rapporten "Selvkost i kommunene – avskrivningstid, kalkylerente og framføringsperiode" (SØF-rapport nr. 06/24) er tilgjengelig på: regjeringen.no/contentassets/0e888c8ae6ac-42ce8818e41f99e433fc/selvkost-i-kommunene.pdf

Av **Mathias Kirkerud**, revisor og IT-konsulent i
Revisjon Midt-Norge SA

Sangen om den røde tråd

La oss starte på toppen av Eiffeltårnet. Her, i revisjonens metaforiske penthouse, begynner vi med budsjettet – et dokument så prangende og selvsikkert at det nesten kunne hatt egen lysfontene.

Alt ser klart ut. Videre er Uavhengighetserklæringen signert, IB og UB er kontrollert, og Descartes-programmet fungerer som en drøm. Men, som vi alle vet, revisjonsjobben er aldri så enkel som utsikten fra toppen skulle tilsi.

Revisors oppgaver: Den røde trådens stramme ballett

En av Revisorens viktigste våpen er å holde den røde tråden gjennom hele revisjonsåret, fra budsjettets optimistiske spådommer til årsoppgjørets substans-handlinger og avstemminger. Selv om vi starter i det luftige penthouse, er det ikke lenge før vi begynner den mørke, svingete nedstigningen – gjennom risikoanalyser, kontrolltester og ned i revisjonens katakomber (kartlegging).

Ved hver kontroll venter et nytt mysterium. Hvorfor har en rapport plutselig mistet en side? Hvem sitter på side 5 i dokumentet? (sann historie). Hvordan kan en signatur på en timeliste ha dato fra fremtiden? Og det evige spørsmålet: Hvorfor virker det som om Excel-filen vi møysommelig satt opp, nå har utviklet sin egen personlighet? Min favoritt er uansett å motta årsregnskapet utskrevet fra PDF og deretter scannet inn igjen.

Dokumentasjonens krevende kav

Hvis det å dokumentere kontroller var en OL-gren, hadde revisorer vunnet medaljer i utholdenhet. Alt skal bevises. Ikke bare at noe er gjort, men også hvordan, hvorfor, av hvem – og hvilken farge vedkommende hadde på gensen. Det skal dokumenteres så tydelig at selv en full person som aldri har sett en budsjettpost før, skal kunne forstå det i selskap med nattmaten. Men her ligger utfordringen: Jo mer vi dokumenterer, jo mer må vi dokumentere hvordan vi dokumenterer. Det er som en evigvarende sirkel som vokser raskere enn en e-posttråd hvor alle trykker "svar til alle" med vedlegg.

Ta kartleggingsskjemaene, for eksempel. For en stakkars ansatt i kommunen er revisjonens spørsmål tidvis kryptiske rebuser og Da Vinci-koder. Et klassisk spørsmål er: «Har dere rutiner for å sikre korrekthet i



beløp?» Svaret er ofte et rungende «Ja». Så spør vi: «Hvordan dokumenteres dette?». Da blir svaret gjerne «Ja» der også. Slik går dagene. Vi kartlegger på latin, får svar på kyrillisk, tester og skriver resultat av kontroller til fingrene får krampe, alt mens vi forsøker å holde fast på den røde tråden som nå er en flisete gordisk knute.

Fra toppen til katakombene: Revisors labrynt

Revisjonsåret er ikke en rett linje, men en spiral som leder oss stadig dypere rundt i katakombene, og finner man et skjelett må man ta trappen opp til penthousen igjen for å se og endre på hele utsikten. Substanshandlingene, som burde gi klare svar, ender ofte opp som et regnbuespill med en fargeblind. Har beløpene fullstendighet? Har transaksjonene gyldighet? Og hva med rettighet og periodisering? Jo mer vi spør, jo mindre entydige blir svarene, og litt som i skiskyting så ryker

seieren i statistikken med to bom og nye 25 straffesrunder med bilag plukkes på nytt.

Ved årsoppgjøret befinner vi oss ikke lenger i Penthouse. Vi er nede i katakombene med vann til livet, omgitt av hodeskaller og skjeletter som har ramlet ut av diverse skap og kister, papirer, skjemaer og innviklede ritualer for regnskapsmunker i en brennende Notre-Dame. Vi står overfor substanshandlinger som, til tross for navnet, ofte er like substansløse som gjenferdene av Kassekonti 2.10 i balansen. Og i hjørnet ligger kartleggingsskjemaet, det slitte, utmattede spøkelset fra begynnelsen av året full av lovnader.

Den røde tråden som utholdenhetens symbol

Hva er den røde tråden, egentlig? Det er ikke bare en metafor for revisors plikt. Det er et symbol på utholdenhet, humor og tålmodighet. Når vi navigerer mellom

ISA-standardenes krav, GKRS, lover og Descartes' systematiske undertrykkelse, er det den røde tråden som holder oss oppe. Den minner oss på at revisjon, til syvende og sist, må være kunstform – en kunstform med Excel som palett og skjemaer som pensel og revisors skjønn som et siste håp mot trykket fra flokken av folkevalgte.

Jeg vil avslutte med min favorittdefinisjon fra RSK 301 *Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen*:

"Moderat sikkerhet – klart lavere enn betryggende sikkerhet, men skal øke de tiltenkte brukernes tillit til informasjonen i en grad som er klart høyere enn ubetydelig. Moderat sikkerhet er forklart i ISAE 3000 pkt. 12 a) (i) b og ISAE 3000 A3-A.»

Godt Årsoppgjør til alle! ●

NYTT OM NAVN

ROGALAND REVISJON IKS

Kristine C. Hernes (58) begynte 1. januar 2025 som leder forvaltningsrevisjon. Hun kom fra stilling som daglig leder i KS Konsulent as. Hun har tidligere vært direktør for økonomi i Stavanger kommune og økonomisjef i Sandnes kommune. Hun er utdannet cand.polit. med hovedfag i sosialøkonomi fra Universitetet i Bergen, med videreutdanning innen ledelse og innovasjon.



Cecilie Grøsfjeld Ørland (43) begynte

1. januar 2025 som oppdragsansvarlig revisor. Hun kom fra stilling som regnskapsfører i Aker BP ASA, og har tidligere jobbet som revisor i KPMG. Hun har en master i regnskap og revisjon og en master i økonomi og administrasjon fra Universitetet i Stavanger. Hun har også tidligere vært ansatt som regnskapsmedarbeider i Skagen Fondene.



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.linkedin.com/company/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:

2.1., 3.3., 2.5., 1.7., 1.9. og 3.11
Frist for innsending av stoff til NKRF er som hovedregel den 5. i måneden forut for utgivelse.

Abonnementspris:

Kr 575 pr. år

Forsidebilde:

Foto: Tung Nguyen/Pixabay

Annonsepriser:

1/1-side bakside kr 6 250
1/1-side andre sider kr 5 700
3/4-side kr 5 050
1/2-side kr 4 400
1/4-side kr 3 250
1/8-side kr 1 950
Prisene er ekskl. mva.
Rabatt vurderes ved flere innrykk.
Andre annonseformat etter forhandlinger.

Opplag: 1600
ISSN 2703-9692



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 2025

Foto © Shutterstock



Oppdatert info
og påmelding

Velkommen til fagkonferansen! 2025

Grand Hotel Terminus, Bergen 17–18 juni

#vierNKRF

– på vakt for
fellesskapets
verdier



– kontroll og revisjon i kommunene