



nkrf

6/22

Årgang 77

kontroll & revisjon

Les mer om:

- *Hvordan gjøre kontrollutvalget bedre, viktigere og mer relevant?*
- *Regnskapsrevisjon og IT-kontroller – hva må gjøres og hvordan?*
- *En bauta har trådt tilbake*
- *Sammen skaper vi et sterkere faglig nettverk i Norden*

2 25 år siden

Bjørn Bråthen

3 Offentlig revisjon på offensiven

Av Styreleder Per Olav Nilsen, NKRF

4 Hvordan gjøre kontrollutvalget bedre, viktigere og mer relevant?

Av Henning Warloe (H), leder av kontrollutvalget i Bergen kommune

6 Regnskapsrevisjon og IT-kontroller – hva må gjøres og hvordan?

Martin Gjendem Mortensen, daglig leder i Møre og Romsdal Revisjon SA

10 En bauta har trådt tilbake**13 Etikk – status blant NKRFs medlemmer**

NKRFs disiplinærkomite – Morten Alm Birke- lid (leder), Magnus Solsvik og Unni Romstad

18 Sammen skaper vi et sterkere faglig nettverk i Norden

Ellen Lange, seniorrådgiver i NKRF

19 Avgrensning mellom drift og investering ved digitale løsninger

Knut Erik Lie, utredningsleder i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS)

21 Oversikt over fagartikler i kontroll & revisjon 2022**22 Hva skjer?**

Tillitsbaserte ordninger for lokale folkevalgte

23 Nytt om navn

Vestfold og Telemark Revisjon IKS

Kommunerevisjonen i Oslo

Romerike Revisjon IKS

25 år siden...

Av Bjørn Bråthen

Inr. 6/1997 var mye av bladet viet til lederkonferansen, et rådgivende forum for styret mellom landsmøtene, og som ble arrangert i Oslo i oktober. Temaet for konferansen var «NKRF – utfordringer og strategier».

Forbundsleder Per-Martin Svendsen skriver i sin leder at konferansen har gitt styret viktige styrings-signaler. Han skriver videre at praksiskravet har vært et gjennomgående tema i forbundet i lang tid uten at vi har fått aksept for en likestilling med privat revisjons-praksis. NKRF har hele tiden vært opptatt av hvilke arbeidsoppgaver som har vært utført og ikke om opp-gaven har vært knyttet til revisjon av et aksjeselskap eller en kommune. Selv om de siste signaler som er mottatt gir oss et lite håp, tror jeg at det vil ta tid før våre ønsker er imøtekommet fullt ut, skriver Svendsen. I dag vet vi at det tok 24 år!

Svendsen skriver videre at markedsføring og profilering av NKRF vil bli viet større oppmerksomhet i tiden fremover. Kommunal revisjon ønsker å bli oppfattet som «folkets kontrollører». Viktige bidragsytere i denne prosessen, sammen med styret og komiteene, vil være kommunerevisorene og de ansatte ute i lokal-samfunnet.

På lederkonferansen kunne kvalitetskontroll-komiteens leder, fylkesrevisor Gunnar Hoff, orientere om at det allerede foreligger et reglement for komiteen,

og at det i 1998 vil bli iverksatt frivillige kvalitets-kontroller. Deretter forutsettes det at kontrollene blir obligatoriske.

Leder for etterutdanningskomiteen, ass. fylkes-revisor Finn-Egil Aure, orienterte om at landsmøtets vedtak om obligatorisk etterutdanning fra 1. januar 1998 vil være tilrettelagt for lederne av revisjonsenhetene. Komiteen vil gå videre og frem til neste landsmøte i 2000 arbeide med å tilrettelegge for etterutdanning for forbundets øvrige medlemmer.

Lokalforeningene var også representert på leder-konferansen. Det ble holdt særskilte orienteringer om den faglige og sosiale aktiviteten fra hhv. Møre og Romsdal kommunerevisorlag ved leder Marianne Hopmark og Troms kommunerevisorlag ved leder Hjørdis Hauglann.

Fra servicekontoret ble det orientert om at forbundet er i ferd med å etablere en hjemmeside på internett – www.nkrf.no. Her vil man blant annet finne oversikter over kurs og publikasjoner.

Forbundets nye logo, lansert på landsmøtet i Bergen samme år, ble omtalt. Det framgår at det i det lengste ble forsøkt å holde på en del elementer fra den gamle logoen, men etter hvert ble «det vaktsomme øye» skriftet ut til fordel for profilen av en kvinne og en mann.

Av Styreleder **Per Olav Nilsen**, NKRF

Offentlig revisjon på offensiven

NKRF arrangerte, sammen med Riksrevisjonen og IIA Norge, 17. og 18. oktober Nasjonal fagkonferanse i offentlig revisjon. På grunn av koronapandemien hadde det gått så mye som fire år siden sist denne konferansen ble arrangert.

Så det var mye å snakke om. Ikke bare tida som hadde gått siden forrige konferanse, men krig i Europa og dermed et nytt trusselbilde, bidro også til det. Elisabeth Aarsæther, direktør i Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap, snakket om den nye trusselsituasjonen på en måte som tydeliggjorde alvoret.

Det jeg sitter igjen med etter konferansen, er at offentlig revisjon er på offensiven, og at vi kan bidra til forbedringer i samfunnet. Revisjon ser per definisjon bakover i tid, sies det. Men vi må bruke det vi lærer om fortida til å forbedre framtida. Det var også budskapet til Elisabeth Aarsæther og andre representanter fra forvaltningen, som med jevne mellomrom blir gjenstand for undersøkelser fra revisjonens side.

Kommunal revisjon, Riksrevisjonen og internrevisjon har alle sine særegenheter, men rollen og innflytelsen blir større hvis vi samarbeider mer. Det vil også gjøre offentlig revisjon mer slagkraftig, og styrke den faglige utviklinga.

Vi bør samarbeide mer, men hvordan gjør vi det konkret?

NAV er et godt eksempel på en offentlig forvaltningsenhet der kommunal revisjon, Riksrevisjonen og internrevisjon kunne samarbeidet om et felles revisjonsprosjekt, der man fulgte den røde tråden i en undersøkelse – på tvers av forvaltningsnivå. Det finnes også andre eksempler som kan vurderes. Jeg er sikker på at vi vil lære mye av et slikt prosjekt, og det vil være til nytte for forvaltningen – og dermed for innbyggerne.

Det er noen praktiske utfordringer ved måten vår revisjon er organisert på, og hvem som bestemmer hva som skal revideres, men dette bør være utfordringer vi klarer å håndtere til fordel for nytten i et slikt samarbeidsprosjekt.

Kommunal revisjon og Riksrevisjonen har også den fordel at vi jobber med både regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon – og det ligger uante muligheter i samarbeid på tvers av disse fagområdene. Vi har erfart det allerede, men det er fortsatt mye å gå på. Og hvis vi får internrevisorens operasjonelle revisjon med på

samarbeidet, har vi verktøy ingen andre kan vise maken til når det gjelder revisjon av det offentlige.

La oss komme i gang!

Rekruttering er også et felles anliggende for aktører innen offentlig revisjon. Revisorloven som trådte i kraft i 2021, og avklaringer gjort med Finanstilsynet i ettertid, sier helt klart at praksis fra kommunal revisjon og Riksrevisjonen, er likestilt med praksis fra privat revisjon. Nå er det altså slik at en som tar en mastergrad i regnskap og revisjon, kan begynne direkte i en kommunal revisjonsenhet eller Riksrevisjonen, og få godkjenning som statsautorisert revisor etter tre års praksis. Dette kan få stor betydning for rekrutteringa til offentlig revisjon. Jeg sier *kan* – for det kommer ikke av seg selv.

Ingen får vite at offentlig revisjon er en veldig god mulighet til personlig og faglig utvikling – hvis ingen forteller om det.

Vi må gjøre oss lekre. Med det mener jeg at vi må knytte kontakter med universiteter og høyskoler, og studenter, og få fram den unike kombinasjonen av faglig utvikling og samfunnsnytte man har i offentlig revisjon. Jobber man i kommunal revisjon, jobber man i skjæringspunktet mellom revisjon, forvaltning og politikk. Det gir en unik mulighet til samfunnsforståelse og faglig utvikling.

Ingen får vite at offentlig revisjon er en veldig god mulighet til personlig og faglig utvikling – hvis ingen forteller om det. Og det fortelles ikke mye om dette i dag. Vi har lagt grunnlaget for god rekruttering gjennom likestilling av praksis i revisorloven, men mye av jobben kommer nå.

Vi har en god sak. La oss stå opp for den. Så vinner vi den også – for fellesskapets verdier. ●



Foto: Bergen kommune/sekisjon for informasjon

Av **Henning Warloe (H)**, leder av kontrollutvalget i Bergen kommune

Hvordan gjøre kontrollutvalget bedre, viktigere og mer relevant?

Kontrollutvalget er et viktig organ, og det eneste lovpålagte utvalget i norske kommuner, foruten kommunestyret selv.

Det er som kjent strenge regler for valgbarhet til utvalget, og som hovedregel er de fleste medlemmene ikke «aktive» politikere eller medlemmer av kommunestyret. Dette skaper noen utfordringer for utvalgets funksjon og for hvordan utvalget oppfattes internt og eksternt.

Som leder av et kontrollutvalg mener jeg at en sentral del av mitt oppdrag er å gjøre utvalget mer aktuelt og synlig, slik at det oppfattes som viktigere og mer relevant av bystyret og andre politiske organer, publikum og media. Slik er det kanskje ikke alltid rundt omkring i kommune-Norge, og slik har det ikke vært i Bergen på en stund. Og jeg må understreke at jeg snakker om hvordan dette oppfattes i realiteten, i den daglige samfunnsdebatt og medievirkelighet.

For kontrollutvalget ER et viktig organ rent formelt. Men oppfattes vi også slik? Og er vi synlige og setter dagsorden?

For kontrollutvalget ER et viktig organ rent formelt. Men oppfattes vi også slik? Og er vi synlige og setter dagsorden?

Situasjonen i Bergen

Mange oppfatter bergensere som spesielle, og i denne sammenhengen er vi kanskje det. Bergen kommune er parlamentarisk styrt, vi har ikke egen kommune-revisjon, men kjøper revisjonstjenester etter omfattende anbudsprosesser, og hos oss er både leder og nestleder delvis frikjøpte med hhv. 50 og 15 prosent av full stilling. Sammen med et sekretariat med sterk juridisk kompetanse har vi derfor muligheter, tid og ressurser som ikke alle har.

Samtidig vet jeg etter å ha snakket med mange kollegaer i andre kommuner at det finnes masse kunnskap og erfaring på dette området i både store og små kommuner rundt omkring i Norge. Jeg tror at de

interkommunale sekretariatene er svært viktige, ikke minst som støtte for kontrollutvalgene i mindre kommuner. Og at organisasjonene NKRF og Forum for kontroll og tilsyn (FKT) gir gode muligheter og arenaer for kompetanseheving og erfaringsutveksling vi alle sammen burde utnytte enda mer. Men hva kan vi selv gjøre bedre? Og hva har vi gjort i Bergen?

Kompetanseutvikling og rolleforståelse

Da vi tiltrådte i oktober 2019 satte vi umiddelbart kompetanseutvikling på dagsorden. Vårt kontrollutvalg har 9 medlemmer og samlet har vi lang politisk erfaring. Men man blir som kjent aldri utlært, og det er hele tiden behov for påfyll. Ny kommunelov, nye verktøy for regnskapsrevisjon, håndtering av henvendelser til kontrollutvalget, forholdet til andre tilsyns- og kontrollfunksjoner som internrevisjon og statsforvalter, kommunens håndtering av varsler og varslere samt sikkerhet og beredskap er bare noen av temaene vi har satt på dagsorden.

Vi har hatt egne temadeler i tilknytning til møtene, vi har invitert eksterne til å presentere seg; som fylkeskommunens kontrollutvalg, Statsforvalteren i Vestland og Diskrimineringsnemda, for å nevne noen. Og vi har invitert oss selv på besøk til Kontrollutvalget i Oslo, Kontrollkomiteen på Stortinget og til Riksrevisjonen. Alt dette har gitt oss kunnskap og inspirasjon til å bli et bedre og mer velfungerende utvalg.

Det starter med en god plan

Som alle andre startet vi høsten 2019 å forberede arbeidet med å lage en plan for forvaltningsrevisjoner i denne valgperioden. Jeg tror at en god plan er mye av nøkkelen til å kunne sette dagsorden og gjøre kontrollutvalget mer relevant. Det gjelder å gjøre gode analyser av risiko og vesentlighet, samt vurdere hvilke utfordringer kommunen står overfor på kort og lang sikt.

Etttersom kontrollutvalget er eneste leverandør av saker til bystyre/kommunestyre utenom byråd/kommunedirektør, gir dette oss mulighet til å sette dagsorden. Men det krever gode og aktuelle forvaltningsrevisjoner. Vi satset derfor på å innhente innspill

Og min oppfatning er at formidling via media er viktig for en opplyst offentlig debatt som igjen styrker kontrollutvalgets status som et viktig og relevant organ.

til temaer fra de øvrige utvalgene i bystyret, og involverte samtlige bystyremedlemmer i et såkalt «risikospill» over flere møter og som resulterte i en lang rekke gode ideer til tema for forvaltningsrevisjon.

Her var også samarbeidet med vår valgte revisor Deloitte helt avgjørende. På denne måten har vi styrket kontakten med bystyret og gitt medlemmene større forståelse for vårt arbeid. Og når rapportene etter hvert ferdigstilles og kommer til bystyret, føler medlemmene forhåpentligvis et større eierskap til sakene enn før. Jeg tror en slik prosess kan gjennomføres i både store og små kommuner med godt resultat.

Koronaprojektet

Arbeidet med å lage planen tok lengre tid å fullføre enn planlagt. Da Norge stengte ned i mars 2020 måtte både pågående revisjoner og planarbeidet for de nye revisjonene stilles i bero. Samtidig ble det etter hvert en debatt blant bystyrets gruppeledere om hvorvidt driften av de kommunale tjenestene var tilfredsstillende, og om hvem som egentlig fattet beslutningene i kommunens daglige drift. Ulike mediasaker bekreftet bildet av at mange, og særlig sårbare grupper kom svært dårlig ut under pandemien.

Siden Kontrollutvalget hadde budsjettmidler og ledig plass til nye revisjonsprosjekter, kom ideen opp om vi ikke skulle satse på et revisjonsprosjekt som satte søkelys på pandemien? Et slikt prosjekt kunne bli krevende å gjennomføre, men ville gi en enestående mulighet til å «følgerevidere» tjenestene mens de fortsatt endret seg i tråd med erfaringene fra nedstengningen.

Vi bestemte oss for å se på tre hovedspørsmål:

- hvordan har kommunes tjenestetilbud for svake grupper fungert?
- hvordan har undervisningstilbud og læringsutbytte vært for skoleelevene?
- hvordan har arbeidsforholdene vært for kommunens ansatte?

Prosjektet vokste underveis. Vi valgte tidlig å dele opp første spørsmål i ulike undersøkelser av forskjellige grupper. Dette resulterte i hele 10 delrapporter, som har blitt behandlet individuelt. De to siste spørsmålene var gjenstand for omfattende spørreundersøkelser, intervjuer mm. og resulterte i to svært fylldige rapporter. Samlet gir rapportene et grundig bilde av hvordan Bergen kommune

har håndtert pandemien, og som forhåpentligvis rettferdiggjør kostnadene (se nærmere omtale i Kommune-revisoren nr. 6/2021).

Det var stor interesse for vår erfaringskonferanse om prosjektet i september i år, hvor vi sammen med revisor, eksterne foredragsholdere og ledere, brukere, ansatte og tillitsvalgte i kommunen oppsummerte erfaringene med pandemien. (Dette er første gang kontrollutvalget har laget et slikt arrangement, og du finner videopptak¹ fra konferansen på Bergen kommunes nettsider.) «Koronaprojektet» har definitivt også bidratt til å sette dagsorden og gjøre kontrollutvalget mer aktuelt og relevant.

Det vanskeligste: Media

Det er en grunn til at medierådgivning er en av Norges mest lukrative bransjer; arbeid og strategi vs. media er krevende. Som kontrollutvalgsleder føler jeg et særskilt ansvar for å bidra til gode mediasaker om vårt arbeid, da dette er en viktig del av formidling av kontrollutvalgets saker til publikum. Det er viktig at den som uttaler seg på vegne av kontrollutvalget fremstår som saklig og kunnskapsrik. Da må man stille godt forberedt.

Men det er også viktig å tenke «journalistisk», og på forhånd ha vurdert og formulert det viktigste i f.eks. en omfattende (og ofte litt vanskelig tilgjengelig) forvaltningsrevisjonsrapport. Hva er det essensielle? Hvor er mulige konflikter? Hva betyr revisors konklusjoner og anbefalinger for kommunen, eventuelt for de ansatte eller innbyggerne? Hvis andre er uenige med revisor og kontrollutvalg, er vi forberedt på debatt og kanskje konflikt, også i media?

Mange kontrollutvalg har sikkert opplevd å bli overkjørt av sterke kommunedirektører eller kommunalt eide selskaper med store ressurser i saker hvor disse har blitt utsatt for et kritisk søkelys. Det finnes nok mye juridisk- og revisjonskompetanse i utvalg og sekretariater, men jeg tviler på at det finnes noen som har egne informasjonsmedarbeidere. Når dette leses, har FKT avholdt sin årlige «Kontrollutvalgslederskole». I år er temaet «Trenger kontrollutvalget en mediestrategi?». Det er et velkomment initiativ.

Noen praktiske råd

Mens «strategi» høres flott ut, er mediarbeid først og fremst arbeid. Det krever tid og arbeid å knytte og holde kontakt med journalister, og selge inn saker. Mange journalister spesialisere seg, og det er viktig å kontakte journalister som man tror er interesserte i det aktuelle saksfelt.

Forvaltningsrevisjoner (og eierskapskontroller) kan ha nyhetsverdi både når de kommer inn i planen, når de bestilles og naturligvis når rapportene offentliggjøres. En interessert journalist tar derfor ofte kontakt flere ganger, og ikke sjelden ber journalisten om å være alene

artikkelen fortsetter side 8

¹ <https://bergen.kommunetv.no/archive/525>



Av **Martin Gjendem Mortensen**,
daglig leder i Møre og Romsdal Revisjon SA

Regnskapsrevisjon og IT-kontroller – hva må gjøres og hvordan?

Ny ISA 315 om *identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* er beskrevet som en betydelig oppgradering fra tidligere standard.

Standarden gjelder revisjoner av regnskap for perioder som starter 15. desember 2021 og senere. For kommunene og kommunal revisjon vil regnskapet for 2022 være gjenstand for de mål og krav som er satt. Standarden setter som mål at revisor skal identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon. Feilinformasjonen kan skyldes misligheter eller feil, på regnskaps- og påstandsnivå. Det skal danne grunnlaget for utforming og gjennomføring av handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon.

ISA 315 med vedlegg gir god og utfyllende beskrivelse av rammene for revisors arbeid, med eksempler. Artikkelen her vil legge vekt på vurderinger knyttet til forståelsen av generelle IT-kontroller gjennom det som er nærmere omtalt i vedlegg 6 til standarden.

Nærmere om IT

I ISA 315 er definisjonen av Generelle IT-kontroller som følger:

Generelle IT-kontroller – *Kontroller knyttet til enhetens IT-prosesser som underbygger den kontinuerlige og forsvarlige driften av IT-miljøet, herunder at kontrollene i enhetens informasjonssystem over prosessering av informasjon og integriteten av informasjonen (dvs. fullstendigheten, nøyaktigheten og gyldigheten av informasjon) fungerer kontinuerlig. Se også definisjonen av IT-miljø.*

IT-miljø er i forlengelsen definert som:

IT-miljø – *IT-applikasjoner og støttende IT-infrastruktur, så vel som IT-prosesser og personell som er involvert i disse prosessene, som en enhet bruker for å understøtte forretningsdriften og oppnå strategiske forretningsmål. For denne ISA-ens formål:*

(i) *En IT-applikasjon er et program eller et sett med programmer som benyttes til å initiere, behandle, registrere og rapportere transaksjoner eller informasjon. IT-applikasjoner omfatter også datavarehus og rapportgeneratorer.*

(ii) *IT-infrastrukturen omfatter nettverket, operativsystemene og databasene samt tilhørende maskinvare og programvare.*
(iii) *IT-prosessene er enhetens prosesser for å administrere tilgang til IT-miljøet, administrere programendringer eller endringer i IT-miljøet og administrere IT-drift.*

Digitalisering og utvikling

Digitalisering av offentlig sektor er en kontinuerlig prosess og i konstant utvikling, og ikke minst for kommunesektoren. Det er nok ulikt i hvor stor grad, omfang og innen hvilke områder de enkelte kommunene er i den utviklingen. Kravet til internkontroll er proporsjonalt med hvor langt den enkelte kommune har kommet i utviklingen – utviklingen i internkontrollen må følge utviklingen i hver kommune. Hvilke vurderinger og handlinger som gjøres på kommunenivå må nødvendigvis være spesifikt for hver kommune.

Vedlegg 6 til ISA 315 gir praktiske eksempler som revisor kan vurdere for å opparbeide en forståelse av generelle IT-kontroller. Standarden er tilpasset slik at det som er relevant for revisor å gå inn i, er avhengig av hvilken kompleksitetsgrad IT-applikasjonene i kommunen har. Jo lavere og mindre kompleksitet, jo mindre og enklere er kontrollen. For eksempel vil det ikke være nødvendig for revisor å gå inn i rutiner og ha kontroller for bruk av VPN-tilkoblinger i en kommune dersom kommunen ikke benytter slike. Motsatt vil det også være mer for revisor å gå inn for kommuner som benytter velutviklede og avanserte systemer.

Mens vedlegg 5 i standarden handler om vurderinger knyttet til forståelsen av informasjonsteknologi, er det i vedlegg 6 definert tre trappeteg som definerer graden av kompleksitet, fra (1) ikke-komplekse kommersielle programvarer, (2) middels store og middels komplekse kommersielle programvarer eller IT-applikasjoner, og til (3) store eller komplekse IT-applikasjoner (for eksempel ERP-systemer).

IT-prosessene under lupen

Standarden har en tredelt kategorisering av IT-prosessene under generelle IT-kontroller, med følgende underpunkter:

(a) Prosess for å administrere tilgang:

- Autentisering
- Autorisasjon
- Klargjøring
- Oppheving av klargjøring
- Privilegert tilgang
- Gjennomgåelser av brukertilgang
- Sikkerhetskonsfigurasjonskontroller
- Fysisk tilgang

Med autentisering menes at en bruker har påloggingsinformasjon, og ikke kan logge seg på ved å bruke en annens bruker. Autorisasjon går ut på at hver bruker har tilgang til det som er nødvendig ut fra stillingen og oppgavene sine, men også på at brukerne ikke har mer tilgang enn det er behov for til å løse oppgaven.

Klargjøring, og oppheving av klargjøring, sikter til kontroller for å autorisere nye brukere og endringer for eksisterende brukere, samt å fjerne tilganger ved avslutning eller endringer i stilling og oppgaver. Dette gjelder også for brukere med privilegert tilgang, det vil si de med administratortilgang, ofte kalt superbrukere. Gjennomgåelse av brukertilgang er en kontroll for å bekrefte på nytt eller evaluere brukertilgangene for løpende autorisasjon over tid.

Hvert system har vanligvis hovedkonfigurasjonsinnstillinger som bidrar til å begrense tilgang til miljøet, såkalte sikkerhetskonsfigurasjoner. Kontroller knyttet til fysisk tilgang til datasenteret og maskinvaren går under delpunktet fysisk tilgang.

Risikoene knyttet til å administrere tilgang kan være at brukere har tilgangsrettigheter utover de som er nødvendige for å utføre de oppgavene som de er tildelt, at urettmessige endringer foretas direkte i finansielle data eller at systeminnstillingene ikke er tilstrekkelig begrenset.

Eksempler på generelle IT-kontroller i tilgangsadministrasjonen er at ledelsen godkjenner tilgang, og hvilke tilganger, for nye brukere, samt å fjerne disse til rett tid ved avslutning av arbeidsforholdet eller ved overgang til ny stilling eller endrede arbeidsoppgaver.

Andre risikoer kan være endringer som følge av direkte tilgang til databasen med finansielle data uten at bruker har behov for tilgang eller at systeminnstillingene ikke er gode nok. Kontroll av dette kan være at ikke andre enn autorisert personell har slik tilgang, og at krav til bruker-ID og passord på et godt nok sikkerhetsnivå.

I praksis har nok kommunene løst internkontrollen på forskjellige måter i forvaltningen av tilgangsadministrasjonen. Det kan være regulert gjennom et økonomireglement, delegeringsreglement eller som et

eget reglement for tilgangsstyring eller -administrasjon, eller det kan være basert på enkeltdelegeringer, fra kommunedirektør til saksbehandler.

I mange kommuner er det gjerne en eller flere administratorer som har ansvaret for den tekniske tilgangsstyringen, gjerne plassert i økonomifunksjonen. I tillegg kan det være nødvendig med rutiner for kontroll av brukere og brukertilganger regelmessig for å sikre at brukere ikke har tilgangsrettigheter etter avsluttet arbeidsforhold eller som ikke lenger er nødvendig for stillingen og oppgaveutførelsen.

(b) Prosess for å administrere programmering eller andre endringer i IT-miljøet:

- Prosess for endringsadministrasjon
- Arbeidsdeling ved endringsoverføring
- Systemutvikling, innkjøp eller implementering
- Datakonvertering

Under prosess for endringsadministrasjon menes kontroller knyttet til prosessen for å utforme, programmere, teste og overføre endringer inn i et produksjonsmiljø. Med arbeidsdeling ved endringsoverføring menes kontroller som fordeler tilgang til å gjøre dette i produksjonsmiljøet. Punktet om systemutvikling, innkjøp eller implementering er for kontroller knyttet til utvikling eller implementering av IT-applikasjoner, eller i forhold til andre aspekter ved IT-miljøet. Datakonvertering er kontroller knyttet til konvertering av data, enten under utvikling, implementering eller andre oppgraderinger av IT-miljøet.

Risikoene her er at urettmessige endringer kan skje ved endringer i applikasjoner, databaser eller ved konverteringer.

Risikoene her er at urettmessige endringer kan skje ved endringer i applikasjoner, databaser eller ved konverteringer.

IT-kontrollen fordrer at endringene er tilstrekkelig testet og godkjent, og at tilgangen til å implementere endringer er tilstrekkelig begrenset og atskilt. Endringer i system og databaser må være tilstrekkelig testet og godkjent før overføring til produksjon eller produksjonsmiljøet. For datakonvertering kan kontrollen være at ledelsen godkjenner resultatet i det nye systemet, for eksempel basert på avstemming av gammel og ny database.

Disse risikoene oppstår om en kommune gjør endringer, og kontrollene er dermed nødvendig ved endringer som kan påvirke rapporteringen av finansielle data. Kontrollene retter seg mot prosessen i kommunen med sjekk ved kritiske punkter før endringene blir implementert.

(c) Prosess for å administrere IT-drift

- Jobbplanlegging
- Jobbovervåkning
- Sikkerhetskopiering og gjenoppretting
- Inntrengningsoppdagelse

Jobbplanlegging er kontrollert knyttet til tilgang for å planlegge og initiere jobber eller programmer som kan påvirke den finansielle rapporteringen. Risikoene her er om programmene ikke gir korrekt data som følge av produksjonssystemene, programmene eller jobbene. Eksempel på kontroll kan være at kun autoriserte brukere har tilgang til å oppdatere større jobber, herunder satsvise jobber, og at kritiske systemer, programmer og jobber overvåkes, og følges opp for med korrigering for å få korrekt gjennomføring.

Jobbovervåkning er kontrollert for å overvåke at jobber eller programmer knyttet til finansiell rapportering utføres riktig. Inntrengningsoppdagelse er overvåkning av sårbarheter og/eller inntrenginger i IT-miljøet.

Risikoen her er om nettverket ikke hindrer i tilstrekkelig grad at uautoriserte brukere får urettmessig tilganger. Eksempler på kontroll kan være at tilganger skjer gjennom bruker-IDer med forsterkede passord. Nettverket kan også være delt mellom applikasjoner som er knyttet opp mot internett, og applikasjoner på det interne nettverket der tilgangen til de finansielle dataene er.

Andre kontroller her kan være at nettverket overvåkes for ureglementert tilgang, og at det arbeides systematisk med mulige sårbarhetsrisikoer. Det kan også være kontroll for å begrense VPN-tilganger til nettverket.

Sikkerhetskopiering og gjenoppretting er kontroll av at dette skjer som planlagt, og at dataene kan gjenopprettes raskt ved behov. Risikoen her er at finansielle data går tapt om det ikke er mulig å få gjenopprettet eller tilgang til de om de skulle gå tapt. Kontrollen kan være at sikkerhetskopiering går rutinemessig etter etablert plan og frekvens, herunder eksempelvis også at

det er kontrollert at dataene er gjenopprettbar med dagens løsning for sikkerhetskopiering.

Ofte vil det være en sentral IT-funksjon i kommunen som har oppgaver under dette punktet, eller et IT-samarbeid blant flere kommuner. Det kan også være at leverandør av IT-applikasjonen utfører noen av disse delene etter avtale. I praksis kan det være flere parter (økonomi- og IT-funksjonen, og i tillegg avtale med leverandør) som revisor må i kontakt med for å kartlegge og gjennomgå.

Oppsummering

Den nye standarden gir god veiledning med både bruk av eksempel på risikoer og kontroller som danner et grunnlag og system for hvordan revisor kan løse sine oppgaver innen generelle IT-kontroller. Kategoriseringen systematiserer de forskjellige prosessene under generelle IT-kontroller som gjør den anvendbar generelt overfor kommunene, samtidig som at omfanget kan tilpasses kompleksiteten og hvor avansert utviklingen i den enkelte kommune er.

I prosessen for å administrere tilgang er det en rekke sjekkpunkter som retter seg mot hvem som har tilganger i systemet og som vil være relevante å følge opp.

Ved endringer i IT-miljøet hos en kommune vil det utløse behov for kontroller som går ut på om endringene er testet og godkjent før de blir implementert og satt i drift.

Med administreringen av IT-driften er det viktig både at nettverket er tilstrekkelig sikret mot at uvedkommende får tilgang til systemet, og at kommunen får gjenopprettet data raskt i tilfellet datatap. ●

Martin Gjendem Mortensen er siviløkonom og startet som daglig leder i Møre og Romsdal Revisjon SA høsten 2021. Har kom fra stillingen som konstituert assisterende rådmann i Kristiansund kommune, der han også var økonomisjef. Tidligere har han vært økonomisjef i Tingvoll kommune og jobbet med kommuneøkonomi hos Statsforvalteren.

fortsetter fra side 5

eller først med en sak om en bestemt rapport. Dette gir som regel best mediedekning, og kan løses med varsling i det saken blir offentlig.

Hos oss er det jeg som har den type kontakt med journalister, mens sekretariatet skriver nettsak i det rapportene legges ut på våre sider. (Det er også viktig at øvrige medlemmer i kontrollutvalget omgående varsles når saker blir offentlig, dersom de ikke har hatt tilgang til rapporten før.) En spesielt interessert journalist kan dermed få et forsprang på noen timer før andre oppdager at saken er blitt offentlig. Andre ganger trenger journalisten hjelp til å forstå saken og

finne riktig vinkling. I dagens medievirkelighet er den slags samarbeid og hjelp stadig viktigere dersom man skal få oppslag. Og min oppfatning er at formidling via media er viktig for en opplyst offentlig debatt som igjen styrker kontrollutvalgets status som et viktig og relevant organ. ●

Henning Warloe (61) er utdannet økonom fra NHH og har vært folkevalgt siden 1995. Han leder kontrollutvalget og representerer Høyre i bystyret i Bergen og har bl.a. tidligere vært byråd og stortingsrepresentant.

VARSLINGS DAGEN 2022



**Hva er varsling og hvorfor er varsling viktig?
Rollen som varsler.**

**Arbeidsgivers mottak av varsler om kritikkverdige forhold.
Undersøkelser, gransking og konflikthåndtering.
Et journalistisk perspektiv.**



**JAN FRITHJOF
BERNT**

Professor Emeritus



**BIRTHE M.
ERIKSEN**

Advokat, Ph.d.



**STIG BERGE
MATTHIESEN**

Professor

PROGRAM OG PÅMELDING:
WWW.VARSLINGS DAGEN.COM

**24. NOVEMBER 2022
KL. 09:00 - 15:30**

En bauta har trådt tilbake

Reidar Enger har preget kommunal revisjon og kontroll siden tidlig på 1980-tallet, og han har satt dype spor etter seg i NKRF og tilhørende fagmiljøer.

Reidar Enger rundet 70 år i fjor høst, men han var aktiv i sekretariatet for kontrollutvalget i Oslo kommune fram til i sommer. Senest på NKRFs årsmøte i juni bidro han for forbundet, som stø og trygg møte-dirigent. Om dette blir det siste vi får se til ham på «jobb» for NKRF, gjenstår å se.

Han kan uansett nyte pensjonstilværelsen med god samvittighet og se tilbake på mer enn 45 år på vakt for fellesskapets verdier. Ingen er uerstattelig sies det, men det blir uansett ikke lett å fylle de faglige tomrommene etter Reidar. Han har på mange måter framstått som en faglig allrounder med bred og dyp kompetanse på de fleste områder innenfor NKRFs nedslagsområde – regnskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon, kommune-regnskap og kontrollutvalg m.m. Derfor er det mange som i årenes løp har nytt godt av hans kunnskap og faglige råd.

Yrkeskarrieren spenner først over nesten 30 år i sentrale posisjoner i Kommunerevisjonen i Oslo – fram til 2004. Han gikk deretter over i stillingen som sekretariatsleder for kontrollutvalget i Oslo, og ble der til han ga seg i sommer. Parallelt med jobben har han i store deler av tiden bekledd sentrale tillitsverv og utført ulike oppdrag på vegne av NKRF.

Blant annet kan han se tilbake på til sammen 20 år – fordelt på to perioder i NKRFs styre. Videre har han sammenhengende like lenge representert NKRF i ulike posisjoner i Foreningen for god kommunal regnskaps-skikk (GKRS). Det er ikke rart at han ble ansett som et levende fagleksikon og meget vel fortjent ble utnevnt til æresmedlem i NKRF i 2021.

Redaksjonen i *kontroll & revisjon* har hatt en prat med Reidar i forbindelse med at han nå har trådt tilbake.

Hvorfor begynte du i kommunal revisjon, og hvordan vil du karakterisere ditt første møte med bransjen?

Det var tilfeldig at jeg i 1976 etter studiene begynte i Kommunerevisjonen i Oslo. Jeg møtte et godt arbeidsmiljø og lærte veldig mye de første åra av erfarne medarbeidere.

Hva vil du si har vært de viktigste utviklingstrekkene gjennom dine mange år i bransjen?

Mine erfaringer er primært fra Kommunerevisjonen og kontrollutvalget i Oslo.

Det er veldig mye som har endret seg. For det første har forvaltningsrevisjonen blitt en stor og viktig del av



REIDAR ENGER

1976-2004: Oslo kommune, Kommunerevisjonen – revisor, førsterevisor, plansjef, sjefrevisor/ass. kommunerevisor

2005-2022: Oslo kommune, kontrollutvalget – sekretariatsleder

1982-1985: NKRFs edb-utvalg, medlem

1985-1991: NKRFs styre, sekretær

1997-2004: NKRFs disiplinærkomite, leder

2004-2018: NKRFs styre, nestleder

I tillegg har Reidar representert NKRF i Foreningen for god kommunal regnskapskikk (GKRS) siden etableringen i 2000 (i hhv. fagkomiteen, 2000-2004 og styret, 2004-2022). Videre har han deltatt på vegne av NKRF i flere departementale arbeidsgrupper o.l. samt vært med i mange styreoppnevnte arbeidsgrupper i NKRF.

Tre om Reidar:

Unn H. Aarvold, kommunerevisor i Oslo

Reidar har vært involvert i kontroll av Oslo kommune en mannsalder, og jeg har selv samarbeidet med ham siden 2007. I den perioden har jeg lært Reidar å kjenne som en svært dyktig fagperson, med solid kunnskap i kommunale regnskapsregler, offentlig forvaltning og revisjon! Samtidig er Reidar en klok og sindig mann med god vurderingsevne, som det har vært fint å utveksle meninger og diskutere alternativer med. Han har, i vårt samarbeid, på en elegant måte kombinert fagkunnskap og god vurderingsevne med gode samarbeidsevner.

Utover det profesjonelle og faglige er Reidar en mann det er morsomt å være sammen med i sosiale settinger, med en hjertelig latter og morsomme historier på lur!!

Jeg er glad jeg og vi har fått jobbe med Reidar!



Ola Kvisgaard, leder av Oslo kommunes kontrollutvalg siden 2017

Sekretariatsleder for kontrollutvalget i Oslo kommune er en svært viktig og viktig rolle med Reidar. Fra stillingen ble opprettet i 2005 er det som har formet den og deretter vist seg som en ener i rolleforståelse og utførelse av arbeidsoppgavene. Utvalgsmedlemmer og andre han har hatt kontakt med fester seg ved denne blide, inkluderende og hjelpsomme mannen. Han strekker seg like langt for varamedlemmet som kommer litt usikker til sitt første møte som han gjør for kommunerevisjonen, kolleger på rådhuset og kommunens tjenesteapparat og ledelsen av utvalget.

Reidar har en oversikt over sitt fagfelt, Oslo kommune og kontrollutvalgets rolle som overgår de fleste – til uvurderlig nytte for utvalgsmedlemmene som kommer og går. Reidar setter ting i perspektiv og er god både på prosess og formaliteter. Dessuten har han en sjelden evne til å gi råd og veiledning uten å gå inn i rollen som utvalgsmedlem og beslutningstaker. Jeg har foreslått for ham at han burde engasjere seg politisk nå som han er mer fristilt, men foreløpig ser det ikke ut som han har valgt hverken parti eller saksområde. Vi savner ham allerede både som kollega og autoritet på sitt område.



Per Olav Nilsen, styreleder i NKRF

Da jeg ble valgt som styreleder i 2004 var jeg så heldig å få med Reidar som nestleder i styret, og vi hadde tett samarbeid inntil han gikk ut av styret i 2018. Jeg ble umiddelbart veldig imponert over hvilken oversikt og kunnskap Reidar hadde innenfor alle NKRFs faglige områder. Han var alltid svært godt forberedt til styremøtene. Det var ikke en sak der han manglet oversikt, og hadde alltid gode innspill.

Når jeg tenker på Reidar så kommer naturligvis hans lune humor og gode historier fram, så jeg har hatt mye moro av hans fortellinger om hendelser fra NKRFs historie. Da han ble utnevnt som æresmedlem på årsmøtet i 2021 ble det fremhevet at «Reidar framstår som en ubestridt bauta i NKRF og har i flere tiår med stort engasjement og høy arbeidskapasitet satt dype spor etter seg i utviklingen av kommunal revisjon og kontroll.» Det er en meget god beskrivelse jeg absolutt underskriver på.

For meg har Reidar vært en uvurderlig støttespiller over mange år.



kommunal revisjon. For det andre har regnskapsrevisjonen hatt en sterk faglig utvikling og blitt effektivisert. Mye av de vi gjorde i regnskapsrevisjonen da jeg begynte, var reelt sett intern kontroll-aktiviteter. Og for det tredje har kontrollutvalget blitt stadig viktigere, særlig etter lovfestingen av kontrollutvalg i kommuneloven av 1992.

Hvis du skal peke på noen sak som har hatt stor betydning for deg i ditt virke som revisor/sekretær, hvilke saker vil du peke på da?

De store korrupsjonssakene i Oslo som først ble avdekket i 1989, medførte et stort utviklingsarbeid på metodesiden i Kommunerevisjonen i Oslo. I tillegg må jeg nevne at jeg tidlig i karrieren fikk oppgaver innenfor

IT-revisjon som bl.a. medførte at jeg ble med i EDB-revisorforeningen (nåværende ISACA Norway Chapter) fra starten. Og så har lovbestemmelsen fra 2003 om særskilt sekretær for kontrollutvalget hatt stor betydning de siste snart 20 årene.

Hvilken betydning har ditt engasjement i NKRF hatt for ditt yrkesaktive liv – og for deg selv?

Jeg har fått mye faglige impulser i NKRF og har forhåpentligvis bidratt faglig til andre. Men først og fremst har mitt engasjement i NKRF betydd mye for min motivasjon og innsats for Oslo kommune.

Hva har vært NKRFs viktigste rolle for kommunal revisjon og kontroll i de årene du har vært yrkesaktiv i bransjen?

NKRF er en svært viktig arena for kompetanseutvikling. Medlemmenes og administrasjonens samlede faglige kompetanse har bidratt til at forbundet fortsatt er et viktig kontaktpunkt med Kommunaldepartementet og andre viktige aktører innenfor offentlig forvaltning som Riksrevisjonen og KS.

Hva anser du er NKRFs største seier?

Jeg er ikke sikker på om seier er riktig begrep, men NKRF har opprettholdt og videreutviklet sin sterke og viktige posisjon som det felles ankerfestet for kommunal revisjon og kontrollutvalgene inkl. sekretariatene og dermed bidratt til et sterkt samhold og en utpreget delingskultur.

Er det noe du mener NKRF burde gjort annerledes?

Vi burde i større grad prøvd å unngå noe av kranglingen mellom sekretærer og revisorer om oppgaver.

«På vakt for fellesskapets verdier» har vært forbundets slagord og senere visjon det siste tiåret. Hva legger du i dette slagordet, og har innholdet forandret seg i løpet av de årene du har vært aktiv?

Jeg er generelt skeptisk til slagord og visjoner. Men vi var heldige (og kanskje dyktige?) i valg av slagord, og

mange utenfor våre egne rekker har kommentert slagordet i positive vendinger. Kontrollutvalgene og kommunerevisjonene spiller en viktig rolle i fellesskapet som kommunene i vid forstand representerer.

Og det er ikke bare økonomiske verdier slagordet refererer til, men også andre viktige verdier som demokrati, åpenhet, rettferdighet og likebehandling. Forvaltningsrevisjonen kan i større grad bidra til disse verdiene; det er nok den største endringen.

Hva vil du si til de som kunne tenke seg å engasjere seg i NKRFs arbeid i en eller annen form?

Jeg vil sterkt anbefale det. NKRF vil fortsatt i stor grad måtte baseres på medlemmenes bidrag. Både faglig og sosialt får man svært mye igjen for å engasjere seg i NKRF.

Hvis du skal se inn i glasskula, hva er/bør være NKRFs viktigste oppgave framover?

NKRF må opprettholde posisjonen som den viktigste leverandør av kompetanseutvikling til medlemmene.

Nå som du blir pensjonist: Hva skal du bruke tida til?

Det er jeg usikker på. Jeg leser alltid ei bok og spiller musikk hver dag. Kanskje jeg må engasjere meg i et eller annet frivillig? Vi får se, avslutter Reidar.

Til slutt vil redaksjonen takke Reidar for et godt og rikt samarbeid med NKRF gjennom mange år! *kontroll & revisjon* tar neppe munnen for full, når vi på vegne av hele NKRF-familien takker ham for utrettelig innsats gjennom mange tiår og ønsker ham lykke til med pensjonstilværelsen. ●

NKRFs konferansetilbud:

- KOMØK'22 – 8 Fredinærer gjennom året | 18. nov., digitalt
- Lederkonferansen | 2. – 3. november, Trondheim
- Fagtreff for regnskapsrevisorer | 16. – 17. november, Gardermoen
- Kontrollutvalgskonferansen | 1. – 2. februar 2023, Gardermoen
- Arena for forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll, 14. – 15. mars 2023, Trondheim
- Fagkonferansen | 13. – 14. juni 2023, Tromsø
- Samling for kontrollutvalgssekretariater | 13. – 14. september 2023, TBA

Sett av datoene i kalenderen nå – vel møtt!

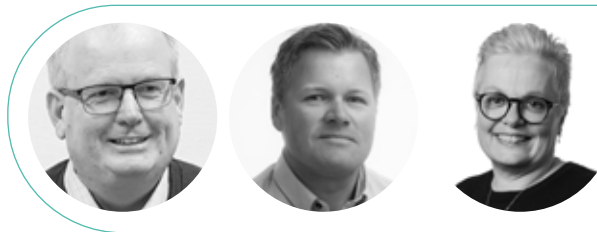


– kontroll og revisjon i kommunene

NKRF – kontroll og revisjon i kommunene

– på vakt for fellesskapets verdier

For nærmere informasjon og påmelding
→ nkrf.no/kurs



Av NKRFs disiplinærkomite – **Morten Alm Birkelid** (leder), **Magnus Solsvik** og **Unni Romstad**

Etikk – status blant NKRFs medlemmer

Disiplinærkomiteen har gjennomført en spørreundersøkelse blant NKRFs medlemmer om forholdet til etikk og forbundets etiske retningslinjer.

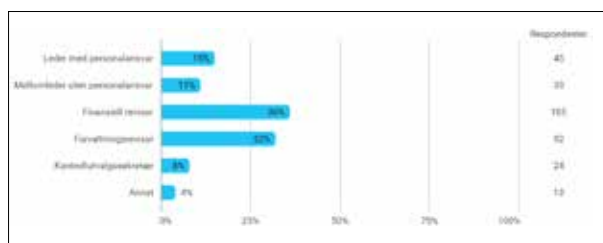
Disiplinærkomiteen publiserte i Kommunerevisoren nr. 6/2021 en artikkel hvor vi satte søkelyset på arbeidet med etikk i NKRFs medlemsbedrifter. Komiteen har ansvar for å ivareta etiske prinsipper, og artikkelen var et ledd i dette arbeidet.

I komiteens tidligere publiserte artikkel viste vi til at det var planlagt å gjennomføre en spørreundersøkelse blant forbundets medlemmer i løpet av første halvår 2022.

I mai 2022 ble det sendt ut en spørreundersøkelse til medlemmene knyttet til forbundets etiske retningslinjer og arbeidet med etikk i medlemsbedriftene. For å kvalitetssikre undersøkelsen, ble den i forkant sendt ut til en testgruppe. Testgruppa besto av utvalgte ansatte i medlemsbedriftene. Tilbakemeldingene medførte enkelte korrigeringer.

Blant de 485 medlemmene som mottok undersøkelsen var det 272 medlemmer som besvarte hele undersøkelsen, noe som ga en svarprosent på 56 prosent. 19 medlemmer besvarte kun deler av undersøkelsen. Det vil derfor være varierende respondenttall på spørsmålene.

Blant de 272 medlemmene som besvarte hele undersøkelsen var det en relativt god spredning mellom de ulike stillingsalternativene, uten at vi har grunnlag for å ta stilling til forholdsmessigheten i variasjonen av disse.



De etiske retningslinjene utarbeidet av NKRF skal være retningsgivende for revisorer og kontrollutvalgsekretærer. Vi stilte spørsmål om hvorvidt den enkelte er kjent med NKRFs etiske retningslinjer. Til dette var det 210 respondenter som svarte at de er kjent med retningslinjene (73 prosent), mens så mange som 76 medlemmer oppga å ikke være kjent med retningslinjene.

Det at 76 ansatte oppgir å ha manglende kjennskap til de etiske retningslinjene, oppleves derfor som høyt.

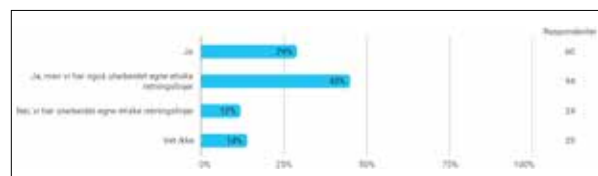
I vår artikkel i Kommunerevisoren gjenga vi i stor grad forbundets etiske retningslinjer. I tillegg er disse etiske retningslinjer som er gjeldende for forbundets medlemmer. Det at 76 ansatte oppgir å ha manglende kjennskap til de etiske retningslinjene, oppleves derfor som høyt.

For de som oppga å være kjent med de etiske retningslinjene (210 respondenter) ble det stilt spørsmål om hvordan de ble gjort kjent med disse. 30 prosent av disse oppga at deres leder gjorde dem kjent med dem, 61 prosent oppga at de selv gjorde seg kjent med dem og ni prosent svarte «vet ikke».

Andelen som oppgir å selv ha gjort seg kjent med retningslinjene, er høy. Dette kan tyde på at det ikke foreligger systemer eller rutiner som sikrer at retningslinjene gjøres kjent for nyansatte. Vårt ønske er at dette i større grad inngår som en del av ansettelsesprosessen, hvor leder tar et tydelig ansvar for å gjøre medlemmene kjent med forbundets etiske retningslinjer.

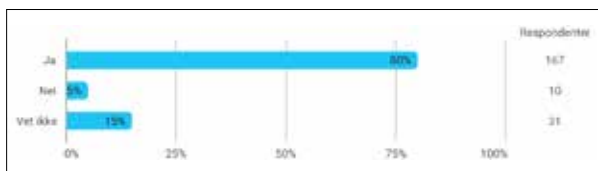
Etikk på arbeidsplassen

Det er ikke gitt at alle medlemsbedriftene har implementert NKRFs etiske retningslinjer utelukkende som bedriftens egne etiske retningslinjer. Respondentene som oppga at de kjente NKRFs etiske retningslinjer, ble spurt om det er NKRFs etiske retningslinjer som danner grunnlag for det etiske rammeverket på arbeidsplassen (n=210):



Vi registrerer at det er varierende hvordan medlemsbedriftene har organisert sine etiske retningslinjer og hvorvidt disse oppfattes å være det etiske rammeverket på arbeidsplassen. At bedriftene utarbeider egne etiske retningslinjer kan selvsagt være hensiktsmessig. I disse tilfellene er det viktig at bedriftsinterne retningslinjer tar opp i seg de forventningene til medlemmenes holdninger og adferd som kommer frem av NKRF sine etiske retningslinjer. Vi legger til at det er 76 respondenter som ikke har tatt stilling til dette spørsmålet, i og med at de oppga å ikke være kjent med NKRFs etiske retningslinjer.

Det er en intensjon at NKRFs etiske retningslinjer skal utgjøre et felles verdigrunnlag på arbeidsplassen. Vi spurte de respondentene som oppga at de kjente NKRFs etiske retningslinjer, om dette var tilfellet i deres organisasjon (n=210).



41 respondenter opplever ikke, eller vet ikke om NKRFs etiske retningslinjer utgjør et felles verdigrunnlag på arbeidsplassen. I tillegg er det 76 respondenter som ikke har tatt stilling til dette spørsmålet fordi de ikke er kjent med de etiske retningslinjene.

Alle respondenter, uavhengig om de er kjent med NKRFs etiske retningslinjer, ble stilt ovenfor fem påstander hvor de skulle ta stilling til ytringsklima, etiske holdninger og etisk adferd på arbeidsplassen. For ytringsklima stilte vi påstanden om det oppleves trygt å ta opp og diskutere vanskelige temaer. Totalt 11 av 278 respondenter opplever ikke dette som trygt, og 14 respondenter vet ikke. Svarene kan gi uttrykk for at man ikke i tilstrekkelig grad har lagt til rette for et godt ytringsklima i de aktuelle virksomhetene.

Uten direkte sammenligning viser undersøkelser gjennomført av FAFO, blant ansatte i offentlig sektor, at 11 av 1162 respondenter er uenige i påstanden om at de ansatte opplever stor takhøyde for å diskutere faglige spørsmål på arbeidsplassen. Samtidig som 46 respondenter er ganske uenig, og 336 respondenter er verken enig eller uenig i påstanden.¹

Ytringsbetingelser er nært koblet til arbeidsmiljø. I 2020 ble det tilført et nytt punkt i arbeidsmiljølovens formål. I § 1-c fremgår det at lovens formål er «å legge til rette for et godt ytringsklima i virksomheten». Sett mot våre videre påstander omkring arbeidet med refleksjons- og dilemmatrening må det oppleves som trygt å diskutere vanskelige tema.

54 prosent (av 278 respondenter) bekrefter påstanden «på min arbeidsplass gjennomføres det jevnlig

Vi mener generelt at det jevnlig bør gjennomføres en form for felles refleksjon omkring etiske temaer.

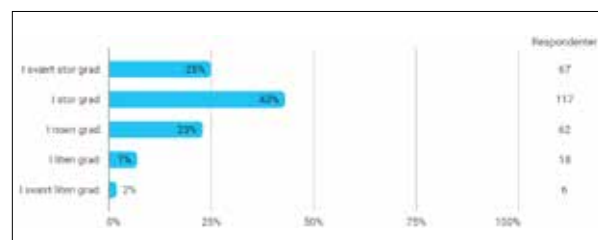
felles refleksjon omkring etiske dilemmaer». 40 prosent av respondentene har imidlertid ikke en opplevelse av dette, og 6 prosent vet ikke.

Vi mener generelt at det jevnlig bør gjennomføres en form for felles refleksjon omkring etiske temaer. På denne måten vil nyansatte få en felles etisk plattform med øvrige ansatte, og alle ansatte vil få en kollektiv bevissthet omkring den eksisterende etiske plattformen i organisasjonen. I tillegg blir det fortløpende mulig å ta opp problemstillinger man møter i sin daglige arbeidssituasjon og bli omforent om hvordan disse skal håndteres.

Det er naturlig å se påstanden «jeg opplever at vi på min arbeidsplass har et felles verdigrunnlag» i sammenheng med kunnskap om verdigrunnlaget i form av etiske retningslinjer, så vel som om man i tilstrekkelig grad gjennomfører etiske refleksjoner. 19 av de 277 respondentene som har tatt stilling til påstanden opplever at det ikke er et felles verdigrunnlag på deres arbeidsplass, og 19 respondenter vet ikke. 11 av 277 respondenter opplever at deres kollegaer ikke er lojale i forhold til felles verdigrunnlag, og 36 respondenter svarer vet ikke.

Selv om det ikke er mange som opplever at deres kollegaer er illojale i forhold til felles verdigrunnlag, er det ikke tilfredsstillende at det er en slik opplevelse på den enkeltes arbeidsplass. At 36 respondenter ikke vet, kan ha en sammenheng med at man ikke har vært i en situasjon hvor det har vært naturlig å sammenstille praksis med et felles verdigrunnlag.

Respondentene (n=270) ble også spurt om de opplever en kultur på arbeidsplassen som legger til rette for å diskutere etiske problemstillinger. Vi ser her en noe større spredning i tilbakemeldingene enn i spørsmålet om et ytringsklima som legger til rette for å diskutere vanskelige forhold.



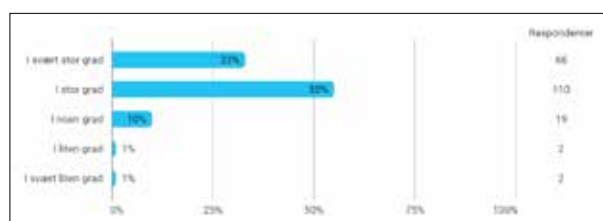
¹ Trygstad, S. C., Ødegård, A. M., Skivenes, M. & Svarstad, E. (2017). Ytringsfrihet og varsling i norske kommuner og fylkeskommuner. Fafo-rapport 2017:04.

32 prosent opplever i noen grad, i liten grad eller i svært liten grad at det er etablert en kultur for å diskutere etiske problemstillinger. Vi mener at dette bør få fokus i det videre arbeidet med etikk.

I spørreundersøkelsen stilte vi spørsmål om ledelsen har tydelige forventninger til respondentens etiske adferd. Til dette var det 14 respondenter som svarte nei og 22 som svarte vet ikke, blant de 277 respondentene som besvarte spørsmålet.

Vi mener at andelen respondenter som opplever at ledelsen har tydelige forventninger til etisk adferd er for lav. Dette, og at det legges til rette for at styret, ledere og ansatte skaper en felles etisk plattform gjennom diskusjoner og bruk av dilemmaer, bør også være et prioritert fokusområde i det videre arbeidet.

Det siste spørsmålet som omhandlet etikk på arbeidsplassen, relaterte seg til om hvorvidt den enkelte opplever at NKRFs etiske retningslinjer etterleves på deres arbeidsplass (n=199).



På et generelt grunnlag er det ikke ønskelig å ha ansatte som sitter med en opplevelse av at de etiske retningslinjene ikke etterleves. Selv om det bare er fire ansatte som i liten eller svært liten grad opplever at de etiske retningslinjene ikke etterleves, mener vi dette er mindre tilfredsstillende. At 19 ansatte bare i noen grad opplever at de etiske retningslinjene etterleves på deres arbeidsplass, er heller ikke tilfredsstillende.

De etiske retningslinjene og etterlevelsen av disse vil være et viktig element også når det gjelder tillit. Styreleder Per Olav Nilsen peker i sin artikkel i *kontroll & revisjon* nr. 5/22 at tillit er svært relevant når vi snakker om revisjon og kontroll.

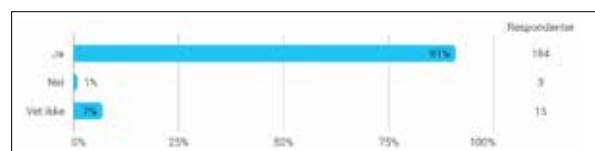
Vårt ønske er at medlemsbedriftenes ledere eller den de utpeker, tar et tydelig lederskap i arbeidet med etikk både overfor ansatte så vel som styremedlemmer. Til dette er det viktig å merke seg at KS har gitt et sett med råd for etikkarbeid i kommunale selskap, hvor det av rådene kommer frem at etiske retningslinjer bør være gjort kjent for både medarbeidere og styremedlemmer.²

Om de etiske retningslinjene for NKRF

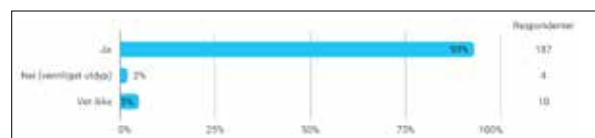
Gjennom spørreundersøkelsen har vi hatt et ønske om å få medlemmenes tilbakemeldinger på hvordan de etiske retningslinjene oppleves slik de er utformet i dag, og hvordan man kan arbeide for å gjøre disse mer relevante. Det kommer frem av medlemmenes tilbake-

Vårt ønske er at medlemsbedriftenes ledere eller den de utpeker, tar et tydelig lederskap i arbeidet med etikk både overfor ansatte så vel som styremedlemmer.

meldinger at etikk er et tema som engasjerer og som man verdsetter at det settes et søkelys på. Respondentene som svarte at de var kjent med retningslinjene, ble spurt om de opplever NKRFs etiske retningslinjer som enkle å forstå (n=202).



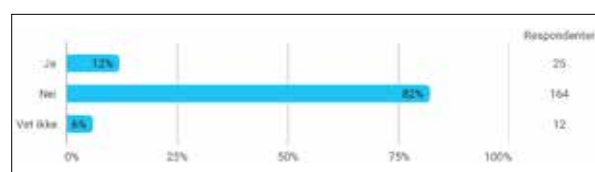
Videre ble de samme respondentene spurt om de opplever de etiske retningslinjene som relevante (n=201).



NKRFs etiske retningslinjer begynner å bli noen år gamle. Samlet sett er vi derfor litt overrasket over at det er så mange av medlemmene som både opplever de etiske retningslinjene til NKRF som relevante og samtidig enkle å forstå.

Respondentene som har svart nei, begrunner sitt svar med retningslinjenes språk, formuleringer, oppbygning og en opplevelse av at retningslinjene primært oppleves å rette seg mot revisorer. Tilbakemeldingene er noe vi vil ta med oss i det videre arbeidet med en eventuell revidering.

Spørsmålet om hvorvidt den enkelte har vært i en situasjon hvor man har opplevd retningslinjene som nyttige, har gitt oss verdifulle tilbakemeldinger. Også her var det kun respondenter som oppga at de var kjent med retningslinjene som svarte (n=201).



Mange av de som har svart ja på dette spørsmålet, har tatt seg tid til å utdype hvorfor. Flere respondenter gir tilbakemelding om at retningslinjene er nyttige å

² Etiske retningslinjer - KS (ks.no/fagomrader/demokrati-og-styring/etikk/rad-for-etikkarbeid-i-kommunale-selskap/2.-etiske-retningslinjer/)

lene seg på og benytte som oppslagsverk i situasjoner hvor man opplever å være usikker på hva som er riktig måte å håndtere en vanskelig etisk situasjon på.

Slike situasjoner er eksempelvis forhold omkring gaver, forhold til kollegaer i form av respekt og tillit, habilitet, uavhengighet og andre etisk utfordrende situasjoner. Dette viser at retningslinjene har en praktisk funksjon for det enkelte medlemmet i deres arbeidshverdag, i tillegg til å danne et etisk rammeverk på arbeidsplassen.

Medlemmenes tilbakemeldinger

Respondentene ble bedt om å komme med innspill på forhold som disiplinærkomiteen bør være oppmerksomme på i det videre arbeidet med etikk og forbundets etiske retningslinjer. Vi opplever at medlemmene har benyttet denne muligheten på en god måte og kommet med mange gode refleksjoner så vel som konkrete tilbakemeldinger på hvordan dette arbeidet kan gjøres.

Det er bekymringsfullt å registrere at det er flere eksempler på at medlemmer opplever at det i ulike sammenhenger snakkes nedsettende om kolleger og/eller andre medlemsbedrifter. Det pekes på at det i forbindelse med sammenslåingsprosesser har vært negativ omtale av fremtidige kollegers kompetanse og at tillitsvalgte/foredragsholdere på kurs har uttalt seg negativt om andre medlemsbedrifters praksis. For medlemmene har dette blitt opplevd som uetisk og knyttet til retningslinjenes punkt 4 – respekt og tillit.

Ønsket om at etikk får et gjennomgående fokus i medlemsbedriftene står sentralt i tilbakemeldingene. Helt konkret ønsker respondentene at

- nyansatte gjøres kjent med etiske retningslinjer, det være seg NKRF sine eller selskapets egne
- det gis tydelige forventningssignaler fra leder når det kommer til etiske forhold
- denne forståelsen vedlikeholdes og utvikles på arbeidsplassen gjennom diskusjoner, refleksjon og etisk dilemmatrening.

Flere av medlemmene reiser ulike etiske problemstillinger knyttet til konkrete eksempler fra deres arbeidshverdag. Det handler blant annet om forhold knyttet til det å ha politiske verv i kommuner hvor man utfører revisjonshandlinger, forhold mellom kontrollutvalgssekretærer og kontrollutvalg, forholdet mellom revisor og kontrollutvalgssekretær og åpenhet omkring vennskap som kan oppfattes som problematisk i arbeidssammenheng.

Dette er forhold vi mener vi ikke kan gi tydelige svar på hvorvidt noe kan anses som rett eller galt. Disse forholdene ble også omtalt i vår tidligere artikkel. Vi er opptatt av at slike spørsmål blir tema på arbeidsplassen når man gjennomfører diskusjoner knyttet til etiske problemstillinger.

Dette bringer oss ellers inn på et forhold flere etterspør. En rekke av medlemmene etterspør mer konkrete

Selv om det på flere områder oppleves å være en god praksis omkring arbeidet med etikk, er vår oppfatning at det foreligger klare forbedringspotensialer.

verktøy for å trene på etiske dilemmaer og hva som skal gjøres til gjenstand for etisk refleksjon. Det er flere medlemmer som setter dette i sammenheng med at man opplever dagens *vedlegg 1 – trusler* til de etiske retningslinjene som for omfattende og lite poengtert.

Enkelte har også problematisert etiske utfordringer i forholdet mellom etiske normer og lovfestede rettigheter. Dette kan eksempelvis være ytringsfrihet, organisasjonsfrihet og frihet til å engasjere seg i demokratiske prosesser veid opp mot uavhengighet og lojalitet til arbeidsgiver. Vi mener at slike spørsmål sikkert kan være aktuelle og engasjere en rekke av medlemmene. Det er også problematisert at man skal forholde seg til politikere som reelle bestillere i forvaltningsrevisjonsprosjekter.

Revisor kan bli tilbakeholden med å gjengi kritiske forhold omkring politikernes rolle sett i lys av at politikernes bestemmer hvem som skal være kommunens revisor. Utfordringen i situasjonen kan være at avdekkede forhold i for stor grad bli lagt på administrasjonen, selv om det er politikere som vedtar rammebetingelsene.

I flere av tilbakemeldingene settes det søkelys på at man i et etisk perspektiv ser utfordringer med at kontrollutvalgssekretærer og revisorer er i samme forbund. Dette knytter seg blant annet til hvorvidt lojaliteten til hverandre utfordres når man er i situasjoner hvor det er uenighet. Det samme gjelder når kontrollutvalgssekretærer skal hjelpe kontrollutvalget med å påse at revisjonen blir utført på en betryggende måte, i tråd med lov og forskrift, instruksjer og avtaler og om revisor oppfyller kravene.

Veien videre

Vi har her trukket frem en rekke eksempler på hva som kan oppleves som etisk utfordrende for forbundets medlemmer. Det er også gitt tilbakemeldinger som er mer konkrete i forhold til hvordan de etiske retningslinjene kan forbedres. Mange gir innspill til hvordan retningslinjene kan utvides med mer praktiske og konkrete eksempler på hva som kan være et etisk dilemma innen våre profesjoner.

Flere medlemmer viser også til at det eksisterer samlinger av dilemmaer hos ulike organisasjoner som også kan være relevante for NKRF, først og fremst utarbeidet av KS.

Vi setter stor pris på innspillene medlemmene har kommet med og håper at dette kan bidra til at

medlemsbedriftenes styrever, ledere og ansatte kan få nyttige innspill til sitt videre arbeid med å skape en felles etisk plattform på arbeidsplassen.

Selv om det på flere områder oppleves å være en god praksis omkring arbeidet med etikk, er vår oppfatning at det foreligger klare forbedringspotensialer. Først og fremst ved å gjøre NKRFs etiske retningslinjer bedre kjent, så vel som å sette søkelys på aktiviteter som i større grad kan skape et felles verdigrunnlag på arbeidsplassen. Et slikt verdigrunnlag etableres først og fremst gjennom involverende diskusjoner og refleksjoner omkring det ansatte kan oppleve som utfordrende eller usikkert.

Vi vil i det videre arbeidet rette fokus primært mot en videreutvikling av de etiske retningslinjene med et spesielt søkelys på *vedlegg 1 – trusler*. Medlemmenes tilbakemeldinger viser at dokumentet i større grad bør inneholde konkrete eksempler på hva som kan inngå i refleksjons- og dilemmatruening på arbeidsplassen.

Vi vil også vurdere om vi skal etablere et mer innovativt innhold (eksempelvis lenker til relevante kilder for det etiske arbeidet) på komiteens hjemmeside. Det er også gitt gode innspill til hvordan komiteen kan bidra i arbeidet med etikk blant annet gjennom eKurs om de

etiske retningslinjene. Et slikt eKurs kan også være et godt alternativ når det gjelder å gjøre nyansatte kjent med de etiske retningslinjene.

Disiplinærkomiteen vil gjennomgå funn fra undersøkelsen på NKRFs lederkonferanse i Trondheim i november 2022. Vi vil ha spesielt søkelys på hva som må forventes av ledere og hvordan man kan jobbe mer systematisk med etikk. Vi håper at dette kan gi gode innspill til hvordan ledere kan organisere arbeidet med etikk.

Målet er at vi i fremtiden vil få en høyere andel ansatte som er kjent med NKRFs etiske retningslinjer og en bedre systematikk med det etiske arbeidet på arbeidsplassen.

Avslutningsvis konkluderer vi med at etikk engasjerer. Som flere påpeker, må vi ikke være redd for å sette krav til oss selv i form av høye etiske standarder for å opprettholde den tilliten vi nyter godt av fra oppdragsgivere og samfunnet generelt. Det er noe hver enkelt, uavhengig av om man sitter i styret, er leder eller ansatt, må ivareta i kraft av sin stilling.

Til slutt en stor takk til alle dere som tok dere tid til å besvare undersøkelsen og gi nyttige innspill til det videre arbeidet med etikk i NKRF. ●

Aktuelle kurs nå ...



Når	Hva	Hvor
16. – 17.11	Fagtreff for regnskapsrevisorer 2022	Gardermoen
22. – 23.11	A.2.47 Kvalitative metoder i forvaltningsrevisjon	Lillestrøm
1.12.	Revisjon og kontroll av kommunale investeringsprosjekter	Digitalt
12. – 13.12.	Finans- og gjeldsforvaltning i kommuner og fylkeskommuner	Digitalt
1. – 2.2.	Kontrollutvalgskonferansen 2023	Gardermoen
Når	Hva	
eKurs	Kommuneregnskapet for politikere	
eKurs	Forvaltningsrevisjon om økonomistyring	
eKurs	Konsolidert årsregnskap	
eKurs	Intro – kommuneregnskap	
eKurs	Intro – forvaltningsrevisjon	
eKurs	Arbeidet med misligheter	
eKurs	Mva i kommunesektoren – unntakene i kompensasjonsretten	
eKurs	Etikk og omdømme	
eKurs	Test av kontroller, substanshandlinger og utvalgsmetodikk	
eKurs	Planlegging av revisjonen og bruk av vesentlighet	
eKurs	Revisjon av inntekter i kommunal sektor	



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

...for faglig oppdatering

Sammen skaper vi et sterkere faglig nettverk i Norden

Den 34. Nordiske Kommunale Revisorkonferansen ble avholdt i Finland 4-6. september 2022, den første fysiske konferansen siden 2018.

Den tidligere nordiske sjefrevisorkonferansen er nå blitt til en kommunal revisorkonferanse, og rundt 50 nordiske kolleger deltok og bidro til et sterkere faglig nettverk i Norden.

Konferansen fant sted på Hanaholmen i Esbo rett utenfor Helsingfors. Hanaholmen er et kultursentrum for Sverige og Finland, og arbeider symbolsk nok for å utvikle samarbeidet mellom landene innen alle samfunnsområder.

Konferansen startet søndag ettermiddag, med guidet busstur i Helsingfors. En fresk guide delte kunnskap, anekdoter og sitt syn på russisk tilstedeværelse i byen.

Tema for konferansen var samfunnet i forandring, og hva det har å si for forventninger til kommunal revisjon. Finske kolleger var vertskap, de tre andre deltakende nordiske landene bidro med hver sine tema.

Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) – «svenske KS» – hadde første innlegg, om temaet velferdskriminalitet. De presenterte blant annet sin egen undersøkelse om velferdskriminalitet og «otillåten påverkan» fra 2021¹, som har fokus på kommunale utbetalinger i velferdssystemene. Undersøkelsen viser hva kommunene opplever som utfordringer i arbeidet med velferdskriminalitet. Videre hadde svenske PwC et innlegg om revisjonens rolle i arbeidet med velferdskriminalitet, både i revisjonsarbeidet og forebyggende arbeid.

I Danmarks bidrag var bærekraft tema. BDO snakket om overnasjonale og nasjonale mål, og utfordringer med å omsette disse til kommunale mål. 96 danske kommuner har tilsluttet seg DK2020 og gjennom det forpliktet seg til å utvikle klimahandlingsplaner som lever opp til Parisavtalens målsetninger. Det er ikke noen felles enighet om hvordan klimabelastninger skal måles eller beregnes i det offentlige, slik at det er vanskelig å revidere. BDO mente at revisjonen bør bidra i arbeidet med å finne felles standarder på dette området.

Et område hvor revisjonen kan bidra, er innenfor anskaffelser. BDO fortalte om hvordan grønne innkjøp i forbindelse med kommunale anbud kan bidra til å innfri kommunenes klimamålsetninger.

Norges del av programmet omhandlet digitalisering. Robert Steen, byråd for helse, eldre og innbyggertjenester i Oslo, fortalte om bakgrunnen for arbeidet med digitaliseringen i kommunen. Han tok utgangspunkt i en brukerhistorie – hvordan opplevtes møtet med



Sibelius-monumentet i Helsingfors. (Foto: Ellen Lange)

offentlige tjenester første gang man får barn, og ikke har noe særlig erfaring med offentlige tjenester fra før. Noe av målet med digitaliseringen i Oslo kommune er at det skal være en mer helhetlig forståelse av innbyggerne, deres behov og deres opplevelse av kommunens tjenester. Det er kommunen som skal tilpasse seg behovene, og ikke innbyggerne som skal tilpasse seg kommunens organisering.

Jan Roar Beckstrøm fra Riksrevisjonen snakket deretter om hva revisor bør være opptatt av når det gjelder digitalisering. Han hadde to svar på spørsmålet: At digitalisering skjer på trygg og riktig måte, til det beste for innbyggerne, og å utnytte mulighetene digitalisering gir i revisjonsarbeidet. Beckstrøm tok utgangspunkt i at teknologibasert innovasjon i stat og kommune er bra, og at digitalisering er en del av løsningen på at velferdsstaten er under press. Vi fikk eksempler både på hvilke risikoer digitalisering kan innebære, og hvordan revisor kan utnytte mulighetene digitalisering gir i revisjonen.

Den 35. Nordiske Kommunale Revisorkonferansen blir i 2024 i Norge. Planleggingen er i gang. ●

¹ Valfärdsbrott och otillåten påverkan, Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), 2021 | skr.se/skr/tjanster/rapporterochskrifter/publikationer/valfardsbrottochotillatenpaverkanintervjustudie.65816.html



Av **Knut Erik Lie**,
utredningsleder i Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS)

Avgrensning mellom drift og investering ved digitale løsninger

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har sendt et notat om digitale løsninger og avgrensning mellom drift og investering på høring. Høringsfrist er 20. november 2022.

Her gis en kort oversikt over de mest sentrale punktene i notatet.

Innledning

Gjennom digitaliseringen av samfunnet skjer det en stadig utvikling av nye digitale løsninger. Kommuner og fylkeskommuner er delaktige i utviklingen av nye løsninger som skal brukes i den kommunale virksomheten.

De regnskapsmessige problemstillingene knyttet til anskaffelse av digitale løsninger vil i stor grad være knyttet til avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Notatet drøfter kriterier for når anskaffelse av slike løsninger kan føres i investeringsregnskapet.

Det er anskaffelse av anleggsmidler som kan regnskapsføres i investeringsregnskapet. Et viktig spørsmål er, når digitale løsninger og programvare kan klassifiseres som anleggsmidler. Det følger av budsjett- og regnskapsforskriften med departementets veileder og av KRS nr. 1 «Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, lang-siktig og kortsiktig gjeld» at kjøpt eller tilvirket programvare til eget bruk, regnes som varige driftsmidler.

Kjøp av programvare som varig driftsmiddel

Klassifisering av kjøpt programvare som et varig driftsmiddel innebærer at de alminnelige kriteriene for klassifisering av varige driftsmidler gjelder. Se KRS nr. 1 punkt 3.1, jf. KRS nr. 4 «Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet» punkt 3.2. Programvaren må være varig, det vil si at utnyttbar levetid må være minst 3 år. Programvaren må også være vesentlig, dvs. ha en anskaffelseskost på minst kr 100 000.

Programvare er imidlertid eiendeler uten fysisk substans, og klassifiseres i andre regnskapsrammeverk som immaterielle eiendeler. Ved kjøp av programvare blir kommunen som regel ikke eier av programvaren i samme forstand som man blir eier av en fysisk eiendel. Kjøp av programvare innebærer at kommunen får en

bruksrett, men kommunen kan for eksempel vanligvis ikke selge programvaren videre til andre. Bruksretten kan imidlertid være av et slikt omfang at kommunen kan anses som reell eier av programvaren.

I notatet brukes momenter fra standarder¹ om immaterielle eiendeler i vurderingen av når programvare kan klassifiseres som anleggsmidler i kommuneregnskapet.

Kriterier for å klassifisere programvare som varig driftsmiddel er at

- a) Den er identifiserbar
- b) Den kontrolleres av kommunen slik at den forventes å gi framtidige økonomiske fordeler eller økt tjenestepotensiale.

Disse kriteriene utdypes nærmere i notatet.

Anskaffelseskost

Dersom kommunen anses å ha kjøpt programvaren, blir det et spørsmål om hvilke utgifter som kan inngå i anskaffelseskost. Anskaffelseskost er definert i KRS nr. 2 «Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter» og omfatter kjøpsprisen med tillegg for alle utgifter som følger kjøpet, herunder tilleggsomkostninger som påløper for å ta anskaffelsen i bruk eller besittelse.

Ved skifte av driftsplattform for digitale løsninger påløper gjerne utgifter til oppsett av løsningen, flytting

Migreringsutgifter som påløper for å kunne ta en digital løsning i bruk, kan inngå i anskaffelseskost for den digitale løsningen og føres i investering, forutsatt at den digitale løsningen kan klassifiseres som et anleggsmiddel.

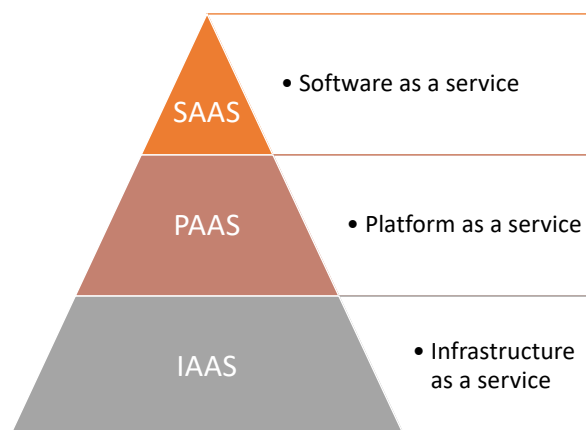
¹ I hovedsak standardene NRS 19 Immaterielle eiendeler og SRS 17 Anleggsmidler.

av data, installering og oppgradering av programvare på ny plattform, testing, opplæring av superbrukere mv. Slike utgifter omtales gjerne som migreringsutgifter. Migreringsutgifter som påløper for å kunne ta en digital løsning i bruk, kan inngå i anskaffelseskost for den digitale løsningen og føres i investering, forutsatt at den digitale løsningen kan klassifiseres som et anleggsmiddel.

Særskilt om skytjenester

I stedet for at programvare installeres på den enkelte sluttbrukermaskin eller på en lokal server, blir mer og mer programvare tilgjengelig via internett i såkalte skytjenester.

Skytjenester deles gjerne inn etter tjenestemodell, enkelt sagt hva slags tjeneste som leveres. De vanligste tjenestemodellene er programvare som tjeneste (SAAS), plattform som tjeneste (PAAS) og infrastruktur som tjeneste (IAAS).



Figur 1 Skytjenester etter tjenestemodell

Den vanligste formen for skytjeneste er programvare som tjeneste (SAAS). SAAS innebærer at kunden benytter leverandørens applikasjon(-er) på en nettsky-infrastruktur. Kunden har i utgangspunktet ikke kontroll over verken applikasjoner, nettverk, servere, operativsystemer eller lagringsmuligheter. GKRS legger til grunn at kommunene ved slike skytjenester generelt har for lite kontroll med programvaren og heller ikke overtar risiko i en slik grad at kommunen kan anses å være reell eier av programvaren. Utgifter til denne typen skytjenester føres derfor i drift.

Kommunen kan imidlertid ha mulighet til å gjøre spesialtilpasninger i programvaren, og kan bli ansett som reell eier av tilpasningene. Gjennom en skytjeneste som ellers regnskapsføres i drift, f.eks. Microsoft 365, kan kommunen ha tilgang på utviklerverktøy. Applikasjoner som kommunen selv tilvirker ved hjelp av slike verktøy, vil kommunen bli eier av og tilvirkningsutgiftene kan føres i investering.

Når det gjelder skytjenester i form av PAAS eller IAAS skal tjenesteelementet også i slike skytjenester føres i drift. Kommunens kjøpte eller tilvirkete applikasjoner mv. som anvendes innenfor slike skytjenester,

kan imidlertid regnskapsføres i investering dersom kommunen kan anses som reell eier av applikasjonene.

Skytjenester kan også deles inn etter hvordan tjenestene leveres, dvs. leveransemodell. En vanlig inndeling i leveransemodeller er

- *Allmenne skytjenester (Public cloud)* – standardiserte åpne tjenester.
- *Privat sky (Private Cloud)* – lukkede skytjenester satt opp spesifikt for én virksomhet.
- *Gruppesky (Community Cloud)* – lukket sky som er avgrenset til en gruppe virksomheter.
- *Hybrid sky (Hybrid Cloud)* – kombinasjon av ulike modeller.

I notatet legges til grunn at hovedvurderingen av hvorvidt kommunen kan anses som reell eier av programvaren gjøres ut fra tjenestemodell. Graden av kontroll over driftsmiljø mv. kan imidlertid være en faktor ved vurdering av hvorvidt kommunen kan anses som reell eier av en programvare. Leveransemodellen kan derfor være et supplement til vurderingen. Kommunens kontroll med driftsmiljøet er normalt størst i en privat skyløsning og minst ved allmenne skytjenester.

Finansiering av andres tilvirkning av programvare

I notatet drøftes også regnskapsføringen der kommuner bidrar med finansiering av andres tilvirkning av programvare.

Slik finansieringsbistand kan innebære at kommunen reelt sett kan anses å kjøpe programvaren. Dette vurderes med utgangspunkt i den generelle drøftelsen om kjøp av programvare i notatet. I tillegg kan bl.a. følgende momenter være relevante i vurderingen:

- Om kommunen får rett eller plikt til å ta i bruk løsningen når den er ferdig utviklet.
- I hvilken grad kommunen har påvirkning på utviklingen av løsningen, f.eks. ved deltakelse i styrings- og/eller prosjektgrupper.
- Om kommunens bidrag øker ved økte tilvirkningsutgifter eller avkortes ved besparelser.

Dersom kommunen ikke kan anses som kjøper av programvaren, vil finansieringsbidraget være tilskudd til andres investeringer. Slike tilskudd regnskapsføres som hovedregel i drift, men skal likevel føres i investering hvis tilskuddet finansieres av inntekter i investering. Dette vil gjelde tilskudd til andres investeringer som kommunen kan lånefinansiere med hjemmel i kommuneloven § 14-16. Det vil si der mottaker er en annen kommune eller et kommunalt selskap, og den digitale løsningen er til bruk på et område hvor kommunen har lovpålagt ansvar.

I notatet legges til grunn at dette gjelder både dersom mottaker av tilskuddet leverer den lovpålagte tjenesten på vegne av kommunen, og dersom kommunen får tilgang til den digitale løsningen til bruk i egen leveranse av den lovpålagte tjenesten. F.eks. kan kommunen gi tilskudd til et interkommunalt IKT-selskap som investerer i en digital løsning som deltakerkommunene bruker i sin tjenesteproduksjon. ●

Oversikt over fagartikler i *kontroll & revisjon* 2022

Tema	Forfatter	Side	Nr.
REVISJON			
Årsoppgjørrevisjonen 2021	Knut Erik Lie	8 – 13	1
Forenklet etterlevelseskontroll med Økonomiforvaltningen – grensesnittet/synergier mellom forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon – og samspill med sekretariatet	Margrete Mjølhus Kleiven og Knut Tanem	4 – 9	2
Bærekraft og revisjon	Anne-Lise Roald og Torjus Finstad Ledaal	10 – 13	2
Analysér som substanshandlinger	Unni-Renate Moe og Silje Fossdal	14 – 17	2
Revisors bidrag til bedre digital sikkerhet	Kristin Olsen	4 – 9	3
Effektiv bruk av Descartes i Romerike Revisjon IKS	Kristin Hansstein	10 – 14	3
Undersøkelser av økonomisk internkontroll i Tana kommune	Tone Jæger Karlstad	6 – 8	4
Regnskapsrevisjon og IT-kontroller – hva må gjøres og hvordan?	Martin Gjendem Mortensen	6 – 8	6
FORVALTNINGSREVISJON			
Fra institusjon til hjemmebaserte tjenester – kommunenes tjenestedeining og forsvarlighet for tjenestemottakerne	Kristin Fragell Lillevold	15 – 18	1
Test av korte rapporter	Sunniva Tusvik Sæter	19 – 21	3
Fra passiv til aktiv eier etter konserndannelse	Margrete Haugum	18 – 20	5
REGNSKAP			
Hva gjør kommunene med ubrukte lånemidler? – Og hvordan følger revisor opp?	Martin Gjendem Mortensen	13 – 16	5
Avgrensning mellom drift og investering ved digitale løsninger	Knut Erik Lie	19 – 20	6
KONTROLLUTVALG			
Refleksjoner etter Kontrollutvalgskonferansen 2022	Tora Aasland	17 – 18	3
Varsling i kommuner – særlig om varsling til kontrollutvalget	Birthe Maria Eriksen	4 – 5	4
Kontrollutvalgets forventninger til revisor og sekretariat	Jan Grønningen	11 – 12	4
Håndtering av henvendelser til Kontrollutvalget	Solveig Kvamme	8 – 10	5
Hvordan gjøre kontrollutvalget bedre, viktigere og mer relevant?	Henning Warloe	4 – 5	6
DIVERSE			
Ny tolkning av regelverket for mva-kompensasjon for kommunale svømmeanlegg	Rune Haukaas og Tore Kristensen	4 – 7	1
Kvalitetskontrollen 2021	Kjell Ekman	19 – 22	1
Håndtering av varslingssaker mot ledere og folkevalgte	Stig Rune Johnsen	4 – 7	5
Kommunal beredskapsplikt mv.	Kjetil Kalager	17	5
Etikk – status blant NKRFs medlemmer	Morten Alm Birkelid, Magnus Solsvik og Unni Romstad	13 – 17	6

Tillitsbaserte ordninger for lokale folkevalgte

Kommunesektorens etikkutvalg har nylig reflektert over risikoen for at tillitsbaserte ordninger kan misbrukes av lokale folkevalgte.

Folkevalgte i stat, fylkeskommune og kommune er valgt til å representere og ivareta felleskapets interesser og behov. Det innebærer et tillitsforhold mellom innbyggerne og de folkevalgte.

For at folkevalgte skal kunne gjenspeile bredden av grupper og interesser i befolkningen, er det viktig å legge til rette for at det er motiverende og attraktivt blant alle grupper i befolkningen å være folkevalgt. Da trengs også arbeidsbetingelser og ordninger som gjør det aktuelt for flest mulig å drive med politisk virksomhet. Ofte er dette ordninger basert på en viss grad av tillit – eksempelvis tillit til den informasjonen den som mottar «ordningen» oppgir.

Per definisjon vil det i et tillitsbasert system også kunne forekomme misbruk av ordningene. Generelt er det en risiko for at ordninger som skal gjøre det mulig for noen å drive politikk, for andre framstår å være en mulighet til å tjene noen ekstra kroner. Samtidig kan det være krevende å praktisere ordninger knyttet til politisk arbeid – folkevalgte er folkevalgte døgnet rundt hele året, og skillet mellom hva som er privat og hva som er representasjon, kan være glidende.

Misbruk av tillitsbaserte ordninger skader politikkenes omdømme, og omdømmetapet rammer bredt. Det handler også om misbruk av offentlige midler.

Det foreligger ikke dokumentasjon som kan gi grunnlag for å anslå omfanget av de mulige utfordringene som Etikkutvalget peker på. Likevel er det, etter de mye omtalte sakene blant politikere på Stortinget, verdt å reflektere over risikoen for at tilsvarende kan skje blant lokale politikere. Og da er det hensiktsmessig å ha en viss formening om hva slags situasjoner det handler om. De aller fleste lokale folkevalgte er i utgangspunktet deltidspolitikere, og de bor i den kommunen de er folkevalgte. Sånn sett er rammene annerledes enn for nasjonale politikere.

Hvilke tillitsbaserte ordninger for folkevalgte kan være gjenstand for uheldig bruk eller misbruk i kommuner og fylkeskommuner? Etikkutvalget trekker fram noen **eksempler** på slike ordninger:

- Kostnadsdekning reiser, arrangementer, utstyr relevant for jobben som PC, nettbrett, telefon, aviser o.l.
- Reisekostnader til møter og representasjon
- Dekning av tapt arbeidsfortjeneste

- Etterlønn for ordfører eller andre heltidspolitikere
- Tilgang til kommunens lokaler, rabatter, parkering o.l., og som er tiltenkt rollen som folkevalgt
- Barnevaktordninger

Kommunesektorens etikkutvalg anbefaler kommuner og fylkeskommuner å gjennomgå og kritisk vurdere hvordan tillitsbaserte ordninger praktiseres både blant folkevalgte og i administrasjon i egen kommune/fylkeskommune.

Det finnes både **rammeverk og verktøy** som kommuner og fylkeskommuner kan anvende for å forebygge og avdekke situasjoner med feil eller misbruk av tillitsbaserte ordninger:

- Forvaltningsrevisjon – be om gjennomgang av praksis
- Risikoanalyser – vurder risiko i ulike sammenhenger, eller på bestemte områder
- Kommunedirektørens redegjørelse til kommunestyret om internkontrollen
- Kontroll og stikkprøver
- Varslingsordninger – mulighet for å si fra
- Dilemmatrening for å skape bevissthet og holdninger om temaet
- Ethiske retningslinjer med tema relatert til kommunens omdømme og tillit, bevissthet rundt forvaltning av samfunnets fellesmidler

Det kan også være nyttig og bevisstgjørende å stille noen **spørsmål** om egen situasjon:

- Hvilke tillitsbaserte ordninger har vi hos oss?
- Hva er risikoen for feil bruk eller misbruk av disse?
- Hvilke ordninger kan misbrukes – og hvordan?
- Hvilken kontroll eller oppfølging finnes rundt disse ordningene?
- Hvordan kan administrasjonen følge opp ordninger for folkevalgte?
- Hvilke rutiner har vi for å håndtere mistanke om feil bruk eller misbruk?
- Er det behov for bedre informasjon, veiledning, regelverk eller rutiner for å gjøre den enkelte trygg på at regelverk følges?

Kilde: Kommunesektorens etikkutvalg | ks.no/fagomrader/demokrati-og-styring/etikk/



VESTFOLD OG TELEMARKE REVISJON IKS

Trud Callaerts (48) begynte 1. september 2022 som regnskapsrevisor. Hun har bachelor i revisjon fra Universitetet i Sørøst-Norge. Trud har to-tre års erfaring fra kommunesektoren innenfor sak/arkiv og som utvalgssekretær, og seks års erfaring fra regnskapsførsel i privat sektor.



Jenny Odden (22) begynte 1. september 2022 som regnskapsrevisor. Jenny har bachelor i økonomi og ledelse med spesialisering som regnskapsrådgiver fra Universitetet i Sørøst-Norge. Hun har jobbet som regnskapsfører i privat virksomhet.



KOMMUNEREVISJONEN I OSLO

Synneva Geithus Laastad begynte som revisjonsrådgiver 8. august 2022, i et seks måneders vikariat i avdeling for forvaltningsrevisjon. Hun har doktorgrad i samfunnsgeografi fra Universitetet i Oslo, og har tidligere jobbet med forskning og forskningsadministrasjon.



Roar A. Kristensen er tilbake som seniorrådgiver fra 1. august 2022 i avdeling for forvaltningsrevisjon. Han har mastergrad i statsvitenskap fra Universitetet i Oslo. Roar har lang erfaring med å lede og gjennomføre forvaltningsrevisjonsprosjekter i kommunene på Romerike og i Oslo.



1. mai 2022 ble det gjort endringer i ledelsen i avdeling for forvaltningsrevisjon i Oslo. **Hilde Ludt** overtok som avdelingsdirektør og **Morten A. Engebretsen** som assisterende avdelingsdirektør. Hilde har hovedfag i samfunnsøkonomi, mens Morten har en mastergrad i statsvitenskap. Begge har jobbet i Kommunerevisjonen i en årrekke, Hilde som assisterende avdelingsdirektør siden 2014. Tidligere avdelingsdirektør, **Lars Normann Mikkelsen**, fortsetter i avdelingen som seniorrådgiver.

ROMERIKE REVISJON IKS

Laila Irene Stenseth er ansatt som senior forvaltningsrevisor fra 1. oktober 2022. Hun har mastergrad i offentlig styring og ledelse med fordypning i strategisk personalledelse og arbeidsrett. Hun har arbeidserfaring som økonomisjef, oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor, regnskapssjef og regnskapsrevisor innenfor kommunal sektor.



Kontroll & revisjon utgis av:

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

E-post: post@nkrf.no

www.nkrf.no
www.twitter.com/nkrf
www.facebook.com/nkrf.no

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

Ansvarlig redaktør:

Styreleder Per Olav Nilsen

kontroll & revisjon kommer ut seks ganger i året:

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

Abonnementspris:

Kr 525 pr. år

Forsidebilde:

Foto: Marissa Grootes/Unsplash

Annonsepriser:

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

Opplag: 1600
ISSN 0800-644X

Foto som ikke er merket med rettighetshavere eies av NKRF.

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



Grafisk design og trykk: Merkur Grafisk AS



Returadresse:
NKRF
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo



For mer info,
program og
påmelding, se
[NKRF.no/kurs](https://nkrf.no/kurs)

NKRFs

Kontrollutvalgskonferanse

1-2 februar 2023

Clarion Hotel & Congress Oslo Airport

Velkommen på konferanse

2023

– på vakt for
fellesskapets
verdier



– kontroll og revisjon i kommunene

NKRF
KU23
#ku23nkrf